SE 7330
TRAVE

Université Catholique de Louvain
Faculté de droit

Università degli Studi di Bologna
Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario Europeo

L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali degli Stati membri di fronte al diritto comunitario

Analisi e riflessioni alla luce delle esperienze belga e italiana.

Riassunto della dissertazione presentata dal Dott. Edoardo Traversa in vista del conseguimento del titolo congiunto di *Docteur en droit de l'Université Catholique de Louvain* e di Dottore di Ricerca in Diritto tributario europeo dell'Università degli Studi di Bologna.

Direttori : Prof. J. AUTENNE e Prof. A. DI PIETRO

Marzo 2007

UNIVERSITE CATH. DE LOUVAIN
BIBLIOTHEQUE DE DROIT
PLACE MONTESQUIEU, 2
B-1348 LOUVAIN-LA-NEUVE

Introduzione

Da Demokratie ihrer innersten Natur nach Freiheit, und Freiheit Toleranz bedeutet, ist keine andere Staatsform der Wissenschaft so günstig wie gerade die Demokratie (**H. Kelsen**, *Was ist Gerechtigkeit?*).

In democrazia, la salvaguardia delle libertà individuali non può essere dissociata dall'organizzazione delle istituzioni pubbliche incaricate di regolare la vita collettiva. Le istituzioni, infatti, non solo danno una consistenza all'idea stessa di società, ma offrono anche una forma ai diritti dei cittadini. Tuttavia, come affermano giustamente S. HOLMES e C.S. SUNSTEIN, «*i diritti privati generano costi pubblici* »[1]. Questi costi sono in gran parte sopportati dalla collettività attraverso il sistema tributario. Il tributo rappresenta quindi, in linea di principio, una condizione necessaria per l'esercizio delle libertà individuali. Ciononostante, l'imposizione del tributo può costituire una violazione di questi stessi diritti. Il diritto tributario trova quindi il suo fondamento nello spazio esistente tra questo rischio e questa necessità. Esso si occupa pertanto di ripartire, da un lato, il peso dell'imposizione tra le varie categorie di contribuenti, e, dall'altro, il potere impositivo tra le diverse autorità pubbliche. Queste due forme di ripartizione sono intimamente connesse tra loro. Le carenze nel coordinamento del riparto delle competenze tributarie tra autorità pubbliche possono causare un aumento della pressione fiscale complessiva gravante su tutti i contribuenti, oppure, in violazione del principio di uguaglianza, gravante solo su di una parte di essi. Una ripartizione inadeguata del carico fiscale complessiva sui contribuenti può viceversa nuocere alla legittimità dell'azione delle autorità pubbliche, nei confronti di tutti i contribuenti stessi o solo nei confronti di alcuni di essi.

Nell'Unione Europea, tali fondamentali questioni assumono una rilevanza particolare alla luce delle modifiche costituzionali che, per l'insieme degli Stati membri, comporta il processo di integrazione comunitario e, per alcuni Paesi come il Belgio e l'Italia, il processo di federalizzazione e/o di decentramento dello Stato. Queste modifiche costituzionali comportano trasferimenti, a volte notevoli, di competenze normative, ivi inclusi trasferimenti

[1] HOLMES, S. et SUSTEIN, C.S., *The Cost of Rights. Why Liberty depends on taxes.*, New York-Londra, Norton & Company, 1999, p. 220.

di competenze in materia tributaria. Le competenze della Comunità europea nell'ambito tributario si estendono, da un lato, a scapito della sovranità fiscale degli Stati membri. Dall'altra parte, in forma quasi parallela, in Italia e in Belgio lo Stato centrale perde delle competenze tributarie a favore delle regioni ed a volte a favore degli enti locali. Dal momento che la questione dell'autonomia regionale e locale assume una dimensione europea[2], questo studio parte da un interrogativo fondamentale: *"L'integrazione fiscale comunitaria e la decentramento fiscale degli Stati membri sono dei fenomeni giuridicamente compatibili?"*

In via preliminare, appare opportuno circoscrivere con precisione il campo della ricerca al fine di evitare ostacoli metodologici che potrebbero comprometterne il risultato.

In primo luogo, la ricerca verte sugli aspetti giuridici di tale fenomeno[3]. Nonostante essa prenda in considerazione anche elementi appartenenti ad altre discipline scientifiche, come l'economia, la scienza politica o la storia, questa ricerca non ha in alcun modo l'ambizione di verificare se i suddetti fenomeni siano economicamente efficaci oppure se siano politicamente auspicabili oppure, ancora, se siano storicamente coerenti.

In seguito, in un ambito prevalentemente giuridico, la ricerca si concentra sulle esigenze dettate dal diritto comunitario. Esistono, infatti, profonde differenze che distinguono, da una parte, il processo di attribuzione alla Comunità europea di competenze che in precedenza erano nazionali e, dall'altra, i sistemi nazionali di ripartizione delle competenze all'interno degli Stati membri [4]. Una ricerca che adottasse in modo simultaneo la prospettiva del diritto comunitario e quella del diritto interno dell'insieme degli Stati membri che compongono la Comunità, o anche solo alcuni di questi Stati, rischierebbe di produrre risultati inconciliabili a causa di tali differenze sostanziali.

La presente ricerca esamina inoltre i meccanismi di applicazione del diritto comunitario negli Stati membri. Gli aspetti relativi all'elaborazione delle norme tributarie comunitarie, tra cui le modalità di partecipazione degli enti territoriali degli Stati membri a tali processi di elaborazione normativa, non verranno pertanto affrontati. Tuttavia, dato che gli Stati membri sono responsabili sulla base del trattato CE dell'applicazione del diritto comunitario,

---

[2] Tale europeizzazione delle questioni legate all'organizzazione e alle competenze degli enti territoriali è stata in parte agevolata dall'impegno del Consiglio dell'Europa, nell'ambito del quale è stata firmata la Carta Europea per le autonomie locali (firmata a Strasburgo, il 15 ottobre 1985). Per un commento, v. ALBANESE, F., « Réflexions sur la décentralisation administrative et le principe de subsidiarité dans l'organisation de l'Etat moderne » in RODRIGUEZ IGLESIAS, G. C., DUE O. et alii, *Mélanges en hommage à Ferdinand Schockweiler*, Baden-Baden, Nomos Verlag, 1999, pp. da 23 a 38 e BEAUFAYS, J., « Qui a peur de la régionalisation ? », *Ann. Dr. Liège*, 1985, p. da 413 a 439.

[3] Sull'importanza dell'analisi giuridica della fiscalità, v. VAN HOUTTE, J., « Le droit fiscal dans la science de l'impôt», *Mélanges Victor Gothot*, Tome 2, Liège, 1962, p.677 à 690, sp. p. 678.

[4] CASADO OLLERO, G. "L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno", in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario, Annuario,* Padova, CEDAM, 2001, p. da 505 a 561, sp. p. 506ss.

un'analisi dell'attuazione del diritto comunitario all'interno dell'ordinamento degli stati stessi appare necessaria. A tale scopo, la scelta di studiare gli ordinamenti del Belgio e dell'Italia non può considerarsi neutrale. Tale scelta non è soltanto dettata dall'esistenza di un accordo di cotutela di dottorato tra le università di Bologna e di Lovanio, ma soprattutto dalla situazione particolare di questi due Stati, caratterizzata da importanti riforme costituzionali in corso che hanno ad oggetto, tra l'altro, la ripartizione delle competenze in materia tributaria tra lo Stato centrale e le Regioni.

La ricerca, infine, contiene numerosi riferimenti alla nozione di autonomia tributaria degli enti territoriali. Sia il termine di autonomia tributaria, che quello di ente territoriale possono essere oggetto di molteplici interpretazioni. Tali concetti individuano, in effetti, realtà differenti in ciascuno degli Stati membri della Comunità europea. All'interno di ciascuno degli Stati membri, inoltre, sono presenti categorie di enti territoriali che si differenziano sia per il loro statuto costituzionale, sia in funzione della natura e dell'ambito delle competenze che sono state loro attribuite. D'altra parte, si può rilevare l'esistenza di diversi gradi di autonomia tributaria che vanno dalla semplice attribuzione del gettito di determinati tributi, alla competenza ad istituire i tributi stessi, fissandone l'insieme degli elementi costitutivi e le modalità. Nel presente studio, il termine ente territoriale viene usato nel significato più generico. Si fa perciò riferimento a tutti gli enti dotati, sulla base del diritto interno degli Stati membri della Comunità europea, di competenze proprie nel quadro delle quali detti enti dispongono di un certo grado di autonomia, che consente loro di attuare una politica complessiva su un territorio determinato. Tale accezione dell'espressione "*ente territoriale*" comprende sia gli enti federali, vale a dire le Regioni in Belgio e in una certa misura le Regioni in Italia, sia gli enti locali, come le province e i comuni.

Il termine autonomia tributaria viene utilizzato nel presente studio anche in un'accezione ampia. Tale termine fa riferimento infatti all'attribuzione ed all'esercizio, in base al diritto interno, da parte degli enti territoriali, di competenze di natura legislativa o regolamentare che incidono, anche in misura minima, sugli obblighi dei contribuenti soggetti a determinati tributi nell'ambito territoriale degli enti stessi[5].

Prendendo le mosse da tali premesse metodologiche, lo studio si basa sul quadro attuale della ripartizione delle competenze tra Comunità europea e Stati membri, da un lato, e della

[5] Tale definizione esclude l'ipotesi nella quale l'ente territoriale dispone unicamente di una « *competenza* » in materia di gettito, nel senso che una parte o la totalità del gettito di tali tributi è attribuito al bilancio dell'ente territoriale. In tal caso, si parlerà eventualmente di autonomia finanziaria, ma non di autonomia tributaria.

ripartizione delle competenze tra autorità centrali ed enti territoriali federali o locali negli Stati membri, in particolare in Belgio e in Italia, dall'altro. All'interno di questo quadro, la ricerca si propone di esaminare i vincoli in materia tributaria derivanti dall'appartenenza degli Stati membri alla Comunità europea e l'influenza di tali vincoli sia sull'attribuzione, attuale o potenziale, di competenze fiscali alle autorità regionali e locali all'interno degli Stati membri, sia sull'esercizio di queste competenze da parte degli stessi enti territoriali. Questi vincoli possono risultare dal sistema di ripartizione delle competenze di attuazione del diritto comunitario attribuite agli Stati membri dal trattato CE. Tali medesimi vincoli possono derivare, inoltre, da politiche comunitarie settoriali, in particolare dalle tre grandi aeree d'azione delle istituzioni comunitarie in materia fiscale, vale a dire l'attuazione delle libertà fondamentali del Trattato CE, il processo di armonizzazione e di ravvicinamento delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri in materia tributaria ed il controllo comunitario sugli aiuti pubblici alle imprese, ivi compresa l'azione comunitaria in materia di lotta alla concorrenza fiscale dannosa.

Sulla base di tale analisi, oggetto della presente tesi saranno, da un lato, l'individuazione dello spazio esistente per una autonomia tributaria degli enti territoriali all'interno degli Stati membri, e dall'altro, la valutazione dell'opportunità di rafforzare una tale autonomia mediante trasferimenti interni di competenze fiscali, alla luce sia dell'obiettivo comunitario della realizzazione di un mercato unico europeo, sia dell'obiettivo più ambizioso della creazione di un soggetto politico europeo dotato di competenze fiscali e finanziarie della stessa natura di quelle degli Stati membri[6].

[6] Lo studio si riferisce alla situazione al 26 febbraio 2007.

Capitolo unico: Il diritto tributario tra integrazione europea e regionalizzazione: analisi e proposte

La presente ricerca, svolta nell'ambito di un accordo di cotutela di dottorato tra l'Università di Bologna e quella di Louvain-la-Neuve, ha consentito di mettere in luce l'influenza del diritto comunitario sull'attribuzione e l'esercizio delle competenze in materia tributaria da parte delle regioni e degli enti locali degli Stati membri. A tal fine, dev'essere riconosciuta l'esistenza di vincoli comunitari alla potestà impositiva degli enti territoriali degli Stati membri. Si prospettano poi alcune proposte di riforma, allo scopo di migliorare il coordinamento tra l'esercizio delle competenze tributarie comunitarie e l'esercizio delle competenze tributarie regionali e locali.

I vincoli derivanti dall'obbligo imposto agli Stati membri di applicare il diritto comunitario nell'ordinamento interno in modo effettivo ed uniforme, limitano infatti sia il potere esplicitamente riconosciuto agli stessi Stati membri dall'ordinamento comunitario, di organizzare il riparto delle competenze normative tra i vari livelli di governo, sia l'autonomia degli enti territoriali nell'esercizio delle competenze normative loro trasferite dallo Stato centrale. Si presentano tuttavia situazioni in cui il diritto comunitario non solo riconosce, ma anzi tutela, in modo più o meno esplicito, l'autonomia normativa degli enti territoriali.

Sezione I : Il diritto comunitario limita l'esercizio, da parte degli enti territoriali, delle loro competenze tributarie autonome

In primo luogo, il diritto comunitario limita, a volte in misura notevole, l'esercizio dell'autonomia impositiva degli enti territoriali. Alcuni di questi limiti di fonte comunitaria si applicano in maniera generale all'insieme delle autorità pubbliche degli Stati membri. Altri limiti possono essere considerati delle restrizioni specifiche all'autonomia delle Regioni e degli enti locali in materia tributaria.

§1. Le limitazioni di carattere generale

Il diritto comunitario limita l'autonomia tributaria degli Stati membri. Secondo la Corte di Giustizia, « *nel conferire dei poteri alle istituzioni comunitarie gli Stati membri hanno limitato la loro sovranità. E' conforme al sistema del trattato che il campo fiscale non sia di per sé sottratto a detta limitazione* »[7].

I. Le libertà di circolazione nel mercato interno

Le regole del Trattato CE, volte a garantire le libertà di circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali comportano una doppia limitazione in capo agli Stati membri. Da una parte, dette regole vietano le discriminazioni fondate sulla nazionalità nell'esercizio delle quattro libertà di circolazione, siano esse discriminazioni dirette o indirette, a danno di cittadini di altri Stati membri. D'altra parte, il trattato proibisce tutte le restrizioni ingiustificate all'esercizio delle libertà di circolazione, che risultano da norme nazionali indistintamente applicabili e non sorrette da adeguate giustificazioni di interesse pubblico.

In materia di libera circolazione delle merci, questi due tipi di ostacoli formano l'oggetto di disposizioni specifiche. L'articolo 25 CE, infatti, vieta le tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, mentre l'articolo 90 CE proibisce le imposizioni interne discriminatorie. Per le altre libertà, tuttavia, tale distinzione non si riflette chiaramente nella formulazione degli articoli 39, 43, 49 e 56 del Trattato CE. Inoltre, tali articoli si applicano agli ostacoli fiscali e non fiscali che restringono, sia l'accesso o semplicemente l'esercizio di un'attività economica sul territorio di uno Stato membro da parte di operatori economici provenienti da altri Stati membri, sia l'uscita dal territorio di uno Stato membro di operatori nazionali o comunitari con destinazione verso altri Stati membri[8]. Le libertà del Trattato sono applicabili sia alle misure adottate dalle autorità centrali, che alle misure adottate dagli enti territoriali degli Stati membri, indipendentemente dal loro grado di autonomia[9].

---

[7] C.G.C.E, 13 dicembre 1967, sent. 17/67, *Neumann / Hauptzollamt Hof/Saale,, Racc.*, p.571. Si veda inoltre, tra le alter, C.G.C.E., 13 dicembre 2005, sent. C-446/03, *Marks & Spencer's, Racc.*, p. I-10837, p 29 ; 8 marzo 2001, sent. C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft e.a., , Racc.*, p. I-1727, p 37 e la giurisprudenza citata.

[8] La libera circolazione dei capitali è inoltre applicabile agli scambi tra Stati membri e Stati terzi..

[9] C.G.C.E., 29 novembre 2001, sent. C-17/00, *De Coster, Racc.*, p. I-9445 ; Conclusioni dell'avvocato generale *Saggio* presentate il 1 luglio 1999 nelle cause riunite C-400/97, C-401/97 e C-402/97, *Guipúzcoa e.a, Racc.*, p. I-1073. Esistono inoltre numerose applicazioni non fiscali di questo principio. Si veda, in materia di libera circolazione delle persone (lavoratori), C.G.C.E., 13 febbraio 1985, sent. 293/83, *Gravier contre Ville de Liège*,

II. Le direttive di armonizzazione fiscale

In secondo luogo, le direttive di armonizzazione fiscale, particolarmente in materia di imposte indirette, hanno sottratto agli Stati membri importanti competenze normative nel settore tributario. L'effettività dei regimi comunitari armonizzati è infatti incompatibile con l'esistenza, negli ordinamenti degli Stati membri, di tributi aventi caratteristiche non solo identiche, ma anche semplicemente simili a quelle delle imposte armonizzate. Per questo motivo le direttive di armonizzazione contengono divieti espliciti all'istituzione di tali tributi, ovvero prevedono particolari condizioni che gli Stati membri devono rispettare nell'istituzione dei nuovi prelievi[10]. I divieti si ritrovano, per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, all'articolo 33 della sesta direttiva IVA[11], ed in materia di imposte sui conferimenti di capitali, all'articolo 10 dalla direttiva 69/335/CEE.

Le limitazioni all'esercizio del potere impositivo degli Stati membri riguardano principalmente l'introduzione di accise, diverse dalle accise armonizzate, sui prodotti energetici, sui tabacchi lavorati e sull'alcol e le bevande alcoliche, ed in misura minore, l'introduzione di accise gravanti su altri prodotti[12], l'istituzione di tributi sui veicoli e l'istituzione di una ritenuta alla fonte su alcuni pagamenti transfrontalieri tra società collegate[13]. Tutte queste regole, applicabili sia alle autorità centrali che agli enti territoriali degli Stati membri, limitano l'esercizio di competenze tributarie autonome da parte di questi ultimi.

Racc., p.593 ; 6 giugno 2000, sent. C-281/98, *Angonese, Racc.*, p. I-4139 ; in materia di libera circolazione di capitali, C.G.C.E., 1er giugno 1999, sent. C-302/97, *Konle, Racc.*, p. I-3099; 14 giugno 2001, C-178/99, *Salzmann I, Racc.*, p. I- ; 5 marzo 2002, cause riunite C-515/99, C-519/99 a C-524/99 e C-526/99 a C-540/99, *Reisch, Racc.*, p. I-2157. ; 15 mai 2003, sent. C-300/01, *Salzmann II, Racc.*, p. I-4899 ; 23 septembre 2003, sent. C-452/01 *Ospelt, Racc.*, p. I-9743 ; 1 dicembre 2005, sent. C-213/04, *Burtscher, Racc.*, p. I.-10309.

[10] Si veda. C.J.CE, 31 marzo 1992, sent. C-200/90, *Dansk Denkavit, Racc.*, p. I-2217, p 14 ; 29 aprile 2004, sent. C-387/01, *Weigel, Racc.*, p. I-4981 ; 15 luglio 2004, sent. C-415/02, *Commission c/ Belgique, Racc.*, p. I-7215, e supra, Titre III.

[11] Si tratta dell'articolo 400 della direttiva 2006/112/CE, *sopra citata.*

[12] Direttiva 92/12/CEE, *sopra citata*, articolo 3. Si veda C.G.C.E., 9 marzo 2000, sent. C-437/97, *EKW et Wein and Co,, Racc.*, p. I-1157.

[13] Su questi differenti tributi e sulle condizioni di applicazione e sulle condizioni di applicazione di tali divieti e restrizioni, si veda il Titolo III.

III. Il regime comunitario degli aiuti di Stato e la limitazione della concorrenza fiscale dannosa

In terzo luogo il regime comunitario degli aiuti di Stato proibisce in linea generale gli aiuti accordati, sotto qualunque forma, dagli Stati membri mediante risorse pubbliche, aiuti che alterano o sono idonei a falsare la concorrenza favorendo determinate imprese o determinate produzioni[14]. Tra i criteri stabiliti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, quello determinante è senza dubbio la natura selettiva o meno della misura di aiuto, in contrapposizione alle misure nazionali lecite in quanto di applicazione generale. La selettività dell'aiuto può essere d'ordine territoriale, qualora l'atto in questione si applichi solo su una parte del territorio considerato come ambito di riferimento, generalmente il territorio di uno Stato membro. La selettività può essere tuttavia anche di ordine materiale, qualora la misura statale procuri vantaggi di ordine finanziario ad un settore economico determinato. Questi vantaggi possono consistere anche in riduzioni di un onere fiscale. A meno che non sussista una specifica causa di esenzione, gli Stati membri e gli enti territoriali non possono pertanto adottare nell'esercizio delle proprie competenze fiscali delle misure consistenti in un aiuto di Stato, ai sensi dell'articolo 88 del Trattato[15]. Il controllo comunitario sugli aiuti di Stato è rinforzato, per quanto riguarda la materia fiscale, dallo sviluppo di strumenti di *soft law* finalizzati al contrasto della concorrenza fiscale dannosa tra gli Stati membri. Le regole comunitarie non vincolanti si applicano all'insieme delle autorità degli Stati membri, comprese le autorità regionali e locali[16]. Per quanto riguarda queste ultime, tuttavia, sulla base dei criteri fissati dal Codice di condotta in materia di fiscalità delle imprese, così come applicati dal gruppo PRIMAROLO[17], risulta che il Codice vieta i regimi preferenziali che

---

[14] Una tale formulazione traduce molto chiaramente le opzioni di politica economica previste dal Trattato. In un'ottica liberale di libera concorrenza e di libero scambio, ogni interferenza dei poteri pubblici nell'economia nazionale è *a priori* negativa per questa stessa economia. Tale dottrina parte dal presupposto che il mercato possegga autonomamente una capacità di autoregolarsi e di porsi in un equilibrio ottimale senza intervento dello Stato. Le due sfere, pubblica e privata, devono restare nella misura più possibile distante l'una dall'altra, allorché gli attori obbediscono a motivazioni diverse. Se lo Stato si ingerisce nel funzionamento del mercato, causa delle "*distorsioni*" di concorrenza che perturbano l'equilibrio di quest'ultimo, minacciandone l'efficacia. Questa visione negativa è temperata da numerose eccezioni a questo principio che costituiscono le esenzioni previste dal Trattato. Si veda, *infra.*

[15] C.G.C.E. , 14 ottobre 1987, C-248/84, *Germania c/ Commissione, Racc.,* p. 4013, pt 17.

[16] Con queste motivazioni sono state abrogate le disposizioni che prevedevano regimi fiscali favorevoli posti in essere da collettività territoriali,in particolare dai Paesi Baschi, sia sulla base del Codice di condotta, sia sulla base del rapporto di attuazione del Codice stesso, denominato Rapporto PRIMAROLO. Si veda il Rapporto del Gruppo "*Codice di condotta*" (fiscalità delle imprese) al Consiglio ECOFIN del 29 novembre 1999, pubblicato il 28 febbraio 2000, disponibile sul sito della DG TAXUD della Commissione europea, p. 24, misura A005

[17] Incaricato della compilazione del Codice e della determinazione delle misure fiscali applicabili negli Stati membri

derogano al regime fiscale generale dell'ente territoriale che ha adottato la misura e non dello Stato membro in quanto tale[18].

Dall'altra parte, le misure di portata generale adottate da uno Stato membro, come l'Irlanda o da un ente territoriale che dispone di competenze interne per l'istituzione di tributi propri, sembrano finora escluse dal campo di applicazione del Codice di Condotta.

IV. Le restrizioni all'autonomia procedurale degli Stati membri

Il diritto comunitario impone infine alle autorità degli Stati membri degli obblighi di ordine procedurale. In forza dei principi comunitari di effettività e di equivalenza, gli Stati membri sono infatti tenuti ad attuare il diritto comunitario in modo tale da garantire ai contribuenti l'effettività dei loro diritti, come disciplinati dai Trattati CE e dagli atti di diritto comunitario derivato. Secondo la Corte di Giustizia, gli Stati membri hanno il compito "*di regolare le modalità procedurali delle azioni giuridiche, intese a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme comunitarie aventi efficacia diretta; tali modalità non possono essere meno favorevoli di quelle relative ad analoghe azioni del sistema processuale nazionale. Una diversa soluzione sarebbe possibile soltanto qualora tali modalità e termini rendessero, in pratica, impossibile l'esercizio di diritti che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare*"[19].

Qualora gli enti territoriali dispongano nell'ordinamento interno, di competenze nel campo delle procedure amministrative o giudiziarie, essi devono esercitarle conformemente a tali principi[20].

§2. Le limitazioni specifiche applicabili agli enti territoriali degli Stati membri

Oltre a questi limiti generali all'esercizio del potere impositivo, il diritto comunitario comporta altresì dei limiti che si applicano in modo specifico agli enti territoriali degli Stati

[18] Questo implica in paricolare che una misura fiscale di natura generale adottata da una collettività territoriale e che si rivelerebbe particolarmente favorevole agli investitori in rapporto alle condizioni fiscali offerte dalle altre collettività territoriali dello stesso Stato membro potrebbe essere più efficacemente contrastata dall'applicazione del divieto di aiuti di Stato che dall'applicazione dei criteri del Codice di Condotta.

[19] C.J.C.E., 16 dicembre 1976, C-33/76, *Rewe, Rac.* p. 1989, p 5 e C-45/76, *Comet,, Racc.* p. 2043, p. 13 e 16.

[20] C.G.C.E., 2 ottobre 2003, C-147/01, *Weber's Wine World, Racc.*, p. I-11 365.

membri dotati, in base alle regole costituzionali di diritto interno, di competenze fiscali autonome.

I. L'estensione delle libertà di circolazione del trattato CE agli scambi interni ad uno stesso Stato membro

La Corte di Giustizia, nel corso del tempo, ha esteso il campo di applicazione dell'articolo 25 del trattato CE, che prevede l'interdizione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente negli scambi tra gli Stati membri, agli scambi interni ad uno stesso Stato membro, in un primo tempo, in forza del principio dell'unicità del territorio doganale comunitario e, in seguito, in forza del principio della realizzazione del Mercato interno[21]. Le libertà garantite dal diritto comunitario possono pertanto trovare applicazione in via sussidiaria rispetto alle norme costituzionali interne in materia di libera circolazione, nell'ipotesi in cui tali regole costituzionali, in ragione della loro formulazione o dell'interpretazione datane dalle giurisdizioni nazionali, avessero un campo di applicazione più ristretto rispetto a quelle corrispondenti prescrizioni del Trattato CE[22].

II. L'applicazione alle competenze fiscali degli enti territoriali delle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato.

L'applicazione del regime comunitario degli aiuti di Stato limita inoltre, in modo specifico l'esercizio delle competenze fiscali degli enti territoriali degli Stati membri. Le istituzioni comunitarie hanno dovuto infatti affrontare e risolvere i problemi posti da una forma particolare di ripartizione di competenze all'interno di alcuni Stati membri: il federalismo asimmetrico. Senza entrare nei dettagli delle molteplici accezioni di questo termine oggetto di studio da parte della dottrina costituzionale degli Stati membri, il federalismo asimmetrico è definito dalla giurisprudenza comunitaria come una situazione nella quale "*un'entità infrastatale*" adotta una misura, mirante "*a stabilire, unicamente in una parte del territorio di uno Stato membro, un'aliquota fiscale ridotta in confronto all'aliquota in vigore nel resto del*

---

[21] Si veda C.G.C.E. 16 luglio 1992, C-163/90, *Legros, Rec,*. 1992, p. I-4625 ; 9 agosto 1994, C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 et C-411/93, *Lancry et al. Racc.*, p. I-03957 ; 14 settembre 1995, C-485/93 et C-486/93, *Simitzi, Racc.*, p. I-2665 ; 9 settembre 2004, C-72/03, *Carbonati Apuani, Racc.*, p. I-8027, e *supra*, Ttolo II.

[22] C.G.C.E., 8 novembre 2005, C-293/02, *Jersey Produce Marketing Organisation Ltd c. States of Jersey et Jersey Potato Export Marketing Board, Racc.*, p. I-9543.

detto Stato membro "[23]. Si tratta dunque di un sistema di ripartizione delle competenze fiscali in cui uno o più enti territoriali dispongono di prerogative fiscali più estese rispetto a quelle della maggioranza degli altri enti territoriali del medesimo rango e sono di conseguenza in grado di diminuire l'onere fiscale gravante sui propri contribuenti rispetto a quello sopportato dai contribuenti delle altre parti del territorio nazionale.

Secondo la Corte di giustizia, i provvedimenti fiscali adottati da un ente territoriale in un tale contesto sono in linea di principio degli aiuti di Stato incompatibili con il trattato CE. Queste misure potrebbero essere tuttavia giustificabili se la collettività territoriale svolgesse "*un ruolo determinante nella definizione del contesto politico ed economico in cui operano le imprese presenti nel territorio di sua competenza*"[24] adottando le misure fiscali nel quadro di una reale "*autonomia politica e fiscale*" in rapporto allo Stato centrale[25]. A tal fine sono necessari: uno statuto costituzionale autonomo, l'assenza di un potere di controllo dello Stato centrale sugli atti adottati dall'ente territoriale e, soprattutto, l'assenza di interventi finanziari disposti in favore di tali enti territoriali destinati a compensare le perdite di gettito fiscale causate dall'adozione di tale regime di favore. In tal caso, la misura potrebbe non qualificarsi quale aiuto di Stato, in quanto il quadro territoriale di riferimento preso in considerazione per apprezzare la selettività della misura si restringe al territorio della regione di cui trattasi e non quello dello Stato membro, considerato nel suo complesso[26].

Sezione II : Il diritto comunitario conferma l'esercizio dell'autonomia fiscale e finanziaria degli enti territoriali

Se, da un lato, esistono numerose situazioni nelle quali il diritto comunitario limita l'autonomia fiscale degli enti territoriali, dall'altro lato, si verificano casi in cui, al contrario, l'applicazione del diritto comunitario riconosce, ovvero conferma, l'autonomia fiscale e finanziaria degli enti territoriali. Queste garanzie si ritrovano nel diritto tributario comunitario e possono essere considerate riconoscimenti sia espliciti che impliciti delle competenze conferite agli enti territoriali degli Stati membri.

---

[23] C.G.C.E., sentenza *Azzorre* (C-88/03), *sopra citata*, p. 62.
[24] C.G.C.E., sentenza *Azzorre* (C-88/03), *sopra citata*, p. 58 e 66.
[25] C.G.C.E., sentenza *Azzorre* (C-88/03), *sopra citata*, p. 68.
[26] Non si può escludere che la qualifica di aiuto di stato sia comunque riconosciuta in certa misura se questa continua tuttavia a favorire soltanto certe imprese o certe produzioni. Sui criteri degli aiuti di Stato, si veda *supra*, Titolo IV.

§1. Le garanzie derivanti da un riconoscimento comunitario esplicito dell'autonomia fiscale e finanziaria degli enti territoriali

Le garanzie esplicite dell'autonomia fiscale e finanziaria degli enti territoriali nell'ambito di ciascun Stato membro si ritrovano nel campo degli aiuti di Stato. L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia di libera circolazione, cosí come gli atti normativi comunitari miranti a ridurre la concorrenza fiscale dannosa, forniscono alle collettività territoriali degli Stati membri una protezione contro gli abusi posti in essere non soltanto dagli altri Stati membri, ma anche dagli altri enti territoriali all'interno del medesimo Stato membro. Il Trattato CE, infine, tutela in modo specifico determinate regioni dell'Unione, dette regioni ultraperiferiche.

I. Le competenze degli enti territoriali nell'ambito del controllo comunitario sugli aiuti di Stato

Gli enti territoriali degli Stati membri possono trovare nel regime comunitario di controllo sugli aiuti alle imprese, uno strumento di efficace tutela della propria autonomia fiscale. In primo luogo, il regime degli aiuti di Stato è neutro in rapporto ai sistemi nazionali di ripartizione simmetrica delle competenze, cosí come questa ripartizione è definita nell'ambito del diritto comunitario. Secondo la Corte di Giustizia, una misura fiscale adottata da una collettività territoriale nel quadro di "*un modello di ripartizione delle competenze in materia fiscale in cui tutti gli enti territoriali dello stesso livello (regioni, comuni o altri) possono liberamente stabilire, nel limite delle competenze di cui dispongono, l'aliquota d'imposta applicabile nel territorio di loro competenza*"[27], non rientra nel campo di applicazione del divieto dell'articolo 87 CE. Inoltre, un'utilizzazione abusiva, da parte di una regione "*a statuto speciale*", delle competenze fiscali "*asimmetriche*", può essere considerata un aiuto di Stato. Si tratta di una prima protezione per le regioni "*a statuto ordinario*" degli Stati membri che hanno adottato una forma "*asimmetrica*" di ripartizione delle competenze fiscali, secondo

[27] C.G.C.E., sentenza *Azzorre* (C-88/03), *sopra citata*, p 64. Tale situazione non esclude peraltro che certi enti territoriali non assumano pienamente la responsabilità finanziaria delle misure fiscali che adottano, alla luce della possibilità di attuare trasferimenti secondo un meccanismo di perequazione generale o in base a programmi particolari. Si veda WISHLADE, F., *State aid and competition policy in the European Union*, Deventer, Kluwer, 2003, p. 20.

la definizione che di tale ripartizione è stat formulata dalla Corte nell'ambito del diritto comunitario degli aiuti di Stato[28].

In secondo luogo, il regime comunitario degli aiuti di Stato può condurre ad un'estensione del campo di applicazione personale delle competenze fiscali delle collettività territoriali. Si tratta del caso in cui certe imprese (spesso monopoli pubblici esistenti da molto tempo) dispongono di speciali prerogative in deroga al diritto comune, come esenzioni totali o parziali da imposte locali o altri particolari benefici fiscali[29]. Tali esenzioni possono risultare da regole istituite dallo Stato centrale ed imposte agli enti territoriali. La qualifica di tali esenzioni quali aiuti di Stato incompatibili con il diritto comunitario ha la duplice conseguenza di imporre a queste imprese l'obbligo di restituzione degli aiuti percepiti sotto forma di tali agevolazioni fiscali e di assoggettare questi medesimi aiuti alle imposizioni delle collettività territoriali da cui erano precedentemente esentati. Tuttavia, nel caso in cui l'aiuto è accordato sotto forma di esenzione, lo Stato membro non è necessariamente tenuto ad estendere il beneficio dell'esenzione alla generalità dei contribuenti[30], vale a dire non è costretto ad abolire il tributo stesso per conformasi al diritto comunitario.

II. L'applicazione delle libertà di circolazione del Trattato CE alle restrizioni agli scambi interni a ciascuno Stato membro

In materia di libertà di circolazione, il Trattato estende la propria protezione anche alla libertà degli scambi interni ad uno Stato membro, limitando la competenza fiscale delle collettività territoriali. Tale aspetto può essere tuttavia ricondotto ad una tutela degli interessi degli enti territoriali stessi che, altrimenti, subirebbero le conseguenze negative di misure

---

[28] Si veda la Decisione 2000/795/CE della Commissione, del 22 dicembre 1999, concernente l'aiuto di Stato dello Stato Spagnolo in favore di Ramondín SA e di Ramondín Cápsulas SA, *J.O.*, 16 dicembre 2000, L 318, p. 36 ; 6 marzo 2002, cause riunite T-92/00 et T-103/00, *Território Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava et Ramondín, SA et Ramondín Cápsulas, SA c/ Commission, Racc.*, p. II-1385 ; 6 marzo 2002, cause riunite 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, Racc.*, p.II-01275 ; C.G.C.E., 11 novembre 2004, cause riunite C-186/02 P e C-188/02 P, *Ramondín SA et Ramondín Cápsulas SA et Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava P) c/ Commission, Racc.*, p. I-10653 ; 11 novembre 2004, cause riunite C-183/02 P e C-187/02 P, *Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa) et Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava c/ Commission, Racc.*, p. I-10609.

[29] C.G. C.E., sentenza *Air Liquide* (C-393/04 e C-41/05), *sopra citata*, p. da 40 a 46, e 48.

[30] C.G.C.E., sentenza *EKW* (C-437/97), *sopra citata,* p 52; 13 luglio 2000, sent. C-36/99, *Idéal Tourisme* v *Etat belge, Racc.,* p. I-6049, pts 20; 2001, sent. C-390/98, *Banks* v *The Coal Authority and Secretary of State for Trade and Industry Racc.*, p. I-6117, p. 80.

protezionistiche adottate dagli uni nei confronti degli altri[31]. Se tale estensione è possibile per la libera circolazione delle merci ed in particolare per il divieto delle tasse di effetto equivalente, essa resta ancora *in fieri* per quanto riguarda le altre libertà economiche garantite dal Trattato. Gli ordinamenti giuridici interni, in particolare quello belga e quello italiano sono caratterizzati dall'esistenza di norme costituzionali interne speculari alle garanzie comunitarie. Si tratta, in particolare, dell'articolo 120 della Costituzione italiana e del principio costituzionale belga dell'Unione economica e monetaria, che comportano un'adeguata protezione giuridica nei confronti delle eventali derive protezionistiche di certe regioni o enti locali. In presenza di tali situazioni, nel caso in cui le norme costituzionali interne fossero insufficienti - in ragione della loro formulazione o di un'interpretazione restrittiva data dalle giurisdizioni nazionali[32] - l'applicazione delle norme del Trattato CE da parte della Corte di Giustizia potrebbe eliminare gli ostacoli alla libera circolazione regolando direttamente i rapporti tra lo Stato centrale e gli enti territoriali, ovvero quelli tra enti territoriali dello stesso Stato.

III. L'azione della Comunità contro la concorrenza fiscale tra gli enti territoriali di uno stesso Stato membro

La concorrenza fiscale dannosa tra enti territoriali di uno stesso Stato membro può anche essere efficacemente combattuta mediante l'applicazione dei criteri stabiliti dal Codice di condotta in materia di fiscalità delle imprese[33]. Sarebbe, infatti, paradossale che il Codice di condotta si limitasse a considerare soltanto le misure fiscalmente dannose adottate dagli organi centrali degli Stati membri e autorizzasse invece le misure aventi un analogo fine od un analogo effetto adottate dagli enti territoriali degli stessi Stati membri. Questa constatazione è, d'altra parte rafforzata dall'esistenza di enti territoriali all'interno di certi Stati membri, come la Lombardia o la Fiandra, che per la loro dimensione e la loro capacità economica, sono paragonabili a Stati membri di medie dimensioni quali l'Irlanda o la Slovacchia. L'applicazione dei criteri del Codice di condotta ai regimi fiscali preferenziali posti in essere dalle collettività territoriali dello stesso Stato membro consente inoltre di tutelare anche gli altri enti territoriali dello stesso Stato membro da una concorrenza fiscale dannosa nell'

[31] Per esempio, si veda C.G.C.E. sent. *Geurts et Vogten* (C-464/05), pendente di fronte alla Corte; in materia di parafiscalità si veda C.G.C.E. sent. C-212/06, pendente di fronte alla Corte (assicurazione posta in essere dalla Regione fiamminga per i propri residenti a titolo di complemento del sistema nazionale di sicurezza sociale).
[32] Si veda *il* Titolo II della versione francese.
[33] Si veda il Titolo VI della versione francese.

ambito territoriale di tale medesimo Stato. Il diritto comunitario rafforza quindi l'effettività delle norme interne destinate a contrastare tale fenomeno[34]. Esso tuttavia non dispone attualmente degli strumenti per regolare la normale concorrenza fiscale tra Stati membri e pertanto anche la concorrenza fiscale tra regioni di uno stesso Stato membro, concorrenza consistente nell'alleggerimento della pressione fiscale gravante sulle imprese, come, ad esempio, nel caso di una diminuzione generale del tasso normale di imposizione diretta sui redditi delle società.

IV. Lo statuto particolare delle regioni ultraperiferiche

Merita infine di essere ricordata la tutela particolare di cui godono alcune regioni dell'Unione europea in forza dell'articolo 299 del Trattato CE, in quanto regioni caratterizzate da una "*situazione socioeconomica strutturale [...], aggravata dalla loro grande distanza, dall'insularità, dalla superficie ridotta, dalla topografia e dal clima difficili, dalla dipendenza economica da alcuni prodotti, fattori la cui persistenza e il cui cumulo recano grave danno al loro sviluppo*". Si tratta dei dipartimenti francesi d'oltremare (DOM), delle isole Azzorre, di Madera e delle isole Canarie. Queste regioni possono beneficiare, in forza di decisioni del Consiglio, di regimi particolari in materia di libertà di circolazione, dato che tali decisioni autorizzano una regione ultraperifirica a percepire imposte normalmente contrarie alle disposizioni del Trattato CE relative alla libera circolazione delle merci[35]. Le regioni ultraperiferiche sono inoltre generalmente escluse dal campo di applicazione delle direttive fiscali di armonizzazione o beneficiano di deroghe particolari. Per quel che riguarda, poi, gli aiuti di Stato, alle regioni ultraperiferiche si possono applicare dei criteri più "*elastici*" di compatibilità relativi agli aiuti regionali, in particolare, per quanto concerne la possibilità di autorizzazione degli aiuti al funzionamento (normalmente esclusa dalla Commissione) o il calcolo del "*plafond*" massimo di intensità degli aiuti[36].

---

[34] In Belgio, si veda la *Loi spéciale de financement* del 1989, *sopra citata*, articolo 9.

[35] Si veda Decisione del Consiglio del 10 febbraio 2004 relativa al regime dell' *octroi de mer* nei dipartimenti francesi d'oltremare e che proroga la decisione 89/688/CEE, *G.U.*, L 52, 21 febbraio 2004, p. 64 ; Decisione del Consiglio 2002/546/CE del 20 giugno 2002 relativa al regime dell'imposta AIEM applicabile alle Isole Canarie, *G.U.*., L 179, 9 luglio 2002, p. 22.

[36] Sulla situazione giuridica delle regioni ultraperiferiche, si veda articolo 299, §2 CE e Comunicazione della Commissione del 26 maggio 2004 al Consiglio "*Un partenariato più forte per le regioni ultraperiferiche*", COM (2004) 343.

§2. Le garanzie derivanti da un riconoscimento comunitario implicito dell'autonomia fiscale e finanziaria degli enti territoriali

Un'altra forma di riconoscimento implicito delle specificità degli enti territoriali degli Stati membri può essere rinvenuta in una certa giurisprudenza della Corte di Giustizia. L'interpretazione delle disposizioni di diritto comunitario è infatti concepita in modo da salvaguardare l'autonomia fiscale o finanziaria degli enti territoriali. Si ritrovano esempi di tale approccio sia nell'interpretazione dei criteri sulla base dei quali la Corte di Giustizia dispone la non retroattività delle sentenze emanate su questioni pregiudiziali dichiaranti un'imposta nazionale incompatibile con il diritto comunitario, sia nell'interpretazione dei limiti alle competenze fiscali degli Stati membri previsti nelle direttive di armonizzazione fiscale.

I. La limitazione nel tempo degli effetti delle sentenze che dichiarano l'incompatibilità con il diritto comunitario di tributi percepiti dagli enti territoriali.

Tale preoccupazione della Corte di Giustizia si ritrova nella giurisprudenza in materia di limitazione nel tempo degli effetti delle sentenze emanate a seguito di una questione pregiudiziale posta da un giudice nazionale. In effetti, una dichiarazione di incompatibilità di una legislazione fiscale nazionale comporta il sorgere di un'obbligazione di rimborso delle somme illegalmente percepite dall'amministrazione sulla base di tale illegittima normativa[37]. Qualora si tratti di imposte il cui gettito è attribuito agli enti territoriali, l'obbligazione di rimborso si potrebbe rivelare particolarmente onerosa, tanto da mettere in pericolo l'equilibrio finanziario di tali medesimi enti.
In tale contesto, la Corte di Giustizia, sia in materia di libertà di circolazione, che con riferimento a norme contenute nelle direttive di armonizzazione fiscale, ha tenuto conto dell'esigenza di preservare l'autonomia finanziaria delle collettività territoriali al fine di

[37] Si veda C.G.C.E. 14 gennaio 1997, cause riunite C-192/95 à C-218/95, *Comateb e.a., Racc.*, p. I-165, p. 20.

decidere se accordare il beneficio della non retroattività della sentenza pregiudiziale allo Stato membro responsabile della violazione[38].

Nonostante l'autonomia fiscale e finanziaria siano due nozioni distinte, la Corte, preservando la prima, protegge indirettamente la seconda. Una sentenza che dichiara l'incompatibilità con il diritto comunitario di una normativa fiscale adottata da un ente territoriale in forza di competenze proprie, ha come primo effetto quello di limitare per il futuro la competenza delle autorità territoriali ad istituire e/o riscuotere l'imposta dichiarata contraria al diritto comunitario. Da questo punto di vista, la conseguenza "*normale*" di una tale sentenza non è certamente quella di preservare l'autonomia fiscale degli enti territoriali. Tuttavia, sotto un altro profilo, una sentenza della Corte di Giustizia che accorda il beneficio della non-retroattività non solo preserva gli effetti dell'esercizio nel passato di competenze fiscali autonome da parte degli enti territoriali, ma diminuisce inoltre i rischi che la sentenza stessa accresca la dipendenza degli enti territoriali nei confronti dello Stato centrale, a causa della conseguente esigenza di incrementare i trasferimenti finanziari dello Stato all'ente territoriale per provvedere ai necessari rimborsi dell'imposta illegittima[39].

II. L'interpretazione giurisprudenziale favorevole agli enti territoriali delle limitazioni alla potestà impositiva degli Stati membri contenute nelle direttive di armonizzazione fiscale.

Lo stesso fenomeno si osserva anche in materia di limitazioni alla potestà impositiva degli Stati membri contenute nelle direttive di armonizzazione fiscale. Le pronunce più recenti della Corte di Giustizia, dalla sentenza *Hermann* in materia di accise sulle bevande alcoliche[40], alla sentenza *IRAP* in materia di IVA[41], contengono delle interpretazioni di norme di diritto comunitario derivato, rispettivamente dell'articolo 3 della direttiva 92/12/CEE e del'articolo 33 della sesta direttiva TVA, particolarmente favorevoli agli enti locali, nel caso specifico le regioni italiane ed i comuni tedeschi. Queste sentenze recenti giudizi incrinano la solidità e la coerenza della giurisprudenza precedente[42] ed evidenziano un celato *revirement* di fatto della giurisprudenza della Corte, le cui motivazioni potrebbero essere rincondotte alla volontà della

[38] C.G.C.E., sent. *Legros* (C-163/90), *sopra citata*, p. 34 e sentenza *EKW* (C-437/97), *sopra citata*, p. 59. Su queste sentenze si veda il Titolo I della versione francese.

[39] Sulle conseguenze della sentenza EKW (C-437/97) sulle finanze degli enti territoriali austriaci, si veda il titolo I della versione francese.

[40] C.G.C.E., 10 marzo 2005, sent. C-491/03, *Hermann, Racc.* p. I-2025.

[41] C.G.C.E., 3 ottobre 2006, sent. C-475/03, *Banca popolare di Cremona, non ancora pubblicata in Raccolta.*

[42] In materia Iva, la sentenza *Dansk Denkavit* (C-200/90) e in materia di accise con la sentenza *EKW* (C-437/97).

Corte stessa di salvaguardare la libertà degli Stati membri quanto all'organizzazione della ripartizione interna delle competenze fiscali.

Al di là di tali *revirement* della giurisprudenza, il controllo effettuato da parte della Corte di giustizia sull'attuazione delle direttive di armonizzazione fiscale negli Stati membri può proteggere gli enti territoriali da un'applicazione troppo estensiva, da parte dello Stato centrale, della propria competenza in materia di imposte armonizzate. Un esempio di tale fenomeno è l'illegittimità dell'assoggettamento, da parte dello Stato centrale, degli enti territoriali all'imposta sul valore aggiunto, qualora questi percepiscano somme di denaro nell'esercizio di competenze fiscali proprie (inesistenza di una prestazione di servizi e, di conseguenza, di un'operazione imponibile ai fini IVA per l'assenza di un rapporto di corrispettività fra servizio reso dall'ente territoriale e somma pagato dal privato a titolo di tassa comunale)[43].

Sezione III : Il diritto comunitario influisce sulla ripartizione interna delle competenze fiscali

Non soltanto il diritto comunitario condiziona l'esercizio delle competenze fiscali delle collettività territoriali degli Stati membri, ma, a monte, esso può influenzare il trasferimento delle competenze fiscali a tali enti. In forza dell'articolo 10 del Trattato CE, gli Stati membri sono responsabili dell'applicazione del diritto comunitario. Secondo la Corte di Giustizia, tuttavia, "*qualora il trattato o i regolamenti attribuiscano poteri o impongano obblighi agli Stati membri, ai fini dell'applicazione del diritto comunitario, la soluzione del problema relativo al modo in cui l'esercizio di detti poteri e l'adempimento di detti obblighi possono essere affidati dagli Stati a determinati organi interni dipende unicamente dal sistema costituzionale dei singoli Stati*"[44]. Questa affermazione deve essere situata nel contesto l'ambito della ripartizione delle competenze fiscali tra autorità centrali ed enti territoriali all'interno degli Stati membri.

---

[43] In materia di tasse aventi natura remuneratoria istituite da un ente territoriale, C.G.C.E. 14 dicembre 2000, sent. C-446/98, *Câmara Municipal do Porto, Racc.*, p. I-11435.

[44] C.G.C.E., 15 dicembre 1971, cause riunite 51 à 54/71, *International Fruit Company NV et autres contre Produktschap voor groenten en fruit, Racc., p. 01107, dispositivo;* 1 giugno 1999, sent. C-302/97, *Klaus Konle c.Republik Österreich, Racc .*, p. I-3099, p. 63.

§1. Il diritto comunitario come ostacolo ai trasferimenti di competenze fiscali agli enti territoriali degli Stati membri

Il diritto comunitario può costituire un ostacolo al processo di decentramento consisente nel trasferimento di competenze fiscali agli enti territoriali. Costituiscono infatti dei freni a tali trasferimenti di competenze : a) la responsabilità accentrata degli Stati membri, in caso di violazioni del diritto comunitario accertate dalla Corte di giustizia a seguito dell'apertura di procedimenti di infrazione da parte della Comissione, b) le varie direttive di armonizzazione fiscale a livello comunitario, in particolare in materia di imposte indirette, nonchè c) i controlli comunitari sulle sovvenzioni alle imprese, siano essi effettuati nel quadro dell'applicazione delle regole del Trattato in materia di aiuti di Stato o nel contesto delle limitazioni alla concorrenza fiscale dannosa.

I. L'obbligo di attuazione del diritto comunitario ed il potere di sostituzione negli Stati membri

In linea generale, gli Stati membri sono tenuti ad assicurare un'attuazione effettiva e uniforme del diritto comunitario su tutto il loro territorio. Si tratta di un'obbligo di risultato, le cui violazioni non possono essere giustificate, secondo la Corte di Giustizia, da cause inerenti alla ripartizione interna delle competenze tra i diversi enti od organi costituzionali dello stesso Stato membro[45]. Poiché le istituzioni comunitarie hanno come interlocutori nei procedimenti di infrazione ex articolo 226 del Trattato esclusivamente gli Stati membri, soltanto nei confronti di questi ultimi possono essere accertate violazioni del diritto comunitario o inflitte sanzioni. Questa situazione determinata dagli articoli 226 e 228 del Trattato giustifica, nell'ambito degli Stati membri, la previsione di meccanismi di sostituzione dello Stato centrale agli enti territoriali responsabili della violazione del diritto comunitario, meccanismi di sostituzione che pregiudicano manifestamente l'autonomia normativa, ivi compresa quella in materia fiscale, di cui questi ultimi dispongono in base alle regole costituzionali di

[45] Si veda in particolare C.G.C.E., 5 luglio 1990, sent. C-42/89, *Commission c/ Belgique, Racc.*, p. I-2821, p 24 ; 10 aprile 2003, C-114/02, *Commission c/ France, Racc.*, p. I-3783, p 11 ; 8 marzo 2001, C-276/98, *Commission c/ Portugal, Racc.* p. I-1699, p 20 ; 26 settembre 2002, C-351/01, *Commission c/ France, Racc.* p. I-8101, p 9 ; 8 luglio 2004, C-27/03, *Commission c/ Belgique, J.O.*, C 217, 28 agosto 2004, p. 4, p 43. Questa giurisprudenza di applica anche al caso di mancata esecuzione di una sentenza della Corte di Giustizia: C.G.C.E., 14 gennaio 1988, cause riunite 227/85 à 230/85, *Commission c/ Belgique, Racc.*, p. 8, p. 10.

ripartizione delle competenze[46]. Si tratta dunque di una prima incidenza grave, benchè limitata del diritto comunitario sulla sovranità degli Stati membri in materia di organizzazione del proprio sistema tributario.

II. I trasferimenti agli enti territoriali di competenze normative in materia di imposte armonizzate a livello comunitario

Nel diritto comunitario derivato, le disposizioni contenute nelle direttive comportano un'armonizzazione, di intensità variabile a seconda del tributo considerato (IVA, accise, imposta sul conferimento di capitali), degli elementi strutturali dell'imposta percepita dagli Stati membri. Tale armonizzazione limita al tempo stesso l'autonomia organizzativa interna riconosciuta dal diritto comunitario agli Stati membri. In materia di imposta sul valore aggiunto, il grado elevato di armonizzazione comunitaria riguarda tanto la base imponibile ed il tasso, quanto gli elementi formali dell'imposta e sembra escludere che un trasferimento, anche minimo, delle competenze normative concernenti tale medesima imposta, dalle autorità centrali agli enti territoriali, possa risultare conforme alla sesta direttiva[47]. Gli Stati membri restano tuttavia liberi di destinare tutta o una parte del gettito IVA al finanziamento degli enti federati o regionali o locali[48].

In materia di accise, come per le altre imposte armonizzate dal legislatore comunitario, appare opportuno seguire il medesimo ragionamento logico. A questo riguardo merita tuttavia di essere rilevato che il Consiglio, su proposta della Commissione ha autorizzato la Francia, in attuazione delle facoltà di deroga contenute nella direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27 ottobre 2003 di riforma del quadro comunitario di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità[49], ad operare un limitato trasferimento alle regioni, di competenze normative in materia di "*tassa interna sui prodotti petroliferi*" (TIPP)[50].

---

[46] Su questo meccanismo di sostituzione in Belgio e in Italia, si veda il Titolo I della versione francese.

[47] Tale direttiva potrebbe essere definita "il Codice IVA comunitario". Si veda inoltre la direttiva 2006/112/CE *sopra citata*. Si può considerare la possibilità di modificare la struttura dell'attuale IVA comunitaria per renderla compatibile con una regionalizzaizone della struttura impositiva. Tale operazione, tuttavia, richiederebbe una modifica sostanziale della sesta direttiva. Si veda MUGURUZA ARRESE, J., « La autonomia financiera de las regiones en el processo de construccion europea » , *Cuadernos Europeos de Deusto*, 2002, n. 27 , p. 130 e 131 e MENDELLA, F.M., *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, p. 87 a 91.

[48] Si tratta del caso, per esempio, delle Comunità ("Communautés") in Belgio.

[49] Direttiva 2003/96/CE, *sopra citata.*

[50] Decisione 2005/767/CE del Consiglio del 24 ottobre 2005 che autorizza la Francia ad applicare un livello di tassazione differente sui carburanti, conformemente all'articolo 19 della direttiva 2003/96/CE, *G.U.*., L 290, 4

In ordine a tale decisione, si può osservare che gli Stati membri, una volta avviato il processo di armonizzazione comunitaria relativamente ad una determinata imposta, dovrebbero astenersi dall'introdurre, nei rispettivi ordinamenti tributari, misure che comportano una diversificazione dei regimi impositivi nel Mercato interno (clausola di *standstill*). Al contrario, il trasferimento di competenze normative, in materia di imposte armonizzate, dallo Stato centrale agli enti territoriali porta inevitabilmente ad un'ulteriore diversificazione[51]. Nel momento in cui la Commissione annuncia un ambizioso progetto di armonizzazione della base imponibile del reddito delle società, l'introduzione di una tale clausola di *standstill* fiscale risulta ancor più necessaria.

III. I trasferimenti "*asimmetrici*" di competenze fiscali agli enti territoriali all'interno degli Stati membri

La giurisprudenza della Corte in materia di c.d. federalismo asimmetrico ha enunciato il principio secondo il quale, nell'ipotesi in cui un ente territoriale "*a statuto speciale*" non disponga di un'autonomia politica e fiscale sufficiente, è vietato a questo medesimo ente di esercitare le competenze fiscali ad esso attribuite in base alle regole interne di ripartizione delle competenze, nel senso di prevedere per i suoi contribuenti un trattamento fiscale più favorevole rispetto al regime di imposizione in vigore nel resto del territorio dello Stato membro[52].

Poiché è difficilmente concepibile che tali competenze fiscali siano esercitate in modo tale da accrescere la pressione fiscale sui contribuenti dell'ente territoriale, la suddetta limitazione, che risulta dalla giurisprudenza della Corte in materia di aiuti di Stato regionali di natura fiscale, pone il problema non solo dell'esercizio, ma anche dell'opportunità del c.d. trasferimento asimmetrico di competenze fiscali, nel senso di un'autonoma potestà impositiva, agli enti territoriali.

---

novembre 2005, p. 25. Questa decisione non è stata tuttavia oggetto di una sentenza della Corte, solo giudice della validità degli atti di diritto comunitario derivato.

[51] Il conferimento alle regioni di uno Stato membro di competenze puramente amministrative aventi ad oggetto l'accertamento e la riscossione di un'imposta armonizzata (es : l'IVA nel caso dei Länder tedeschi) non gha creato, al contrario, alcun problema di compatibilità con il diritto comunitario.

[52] Si veda l'analisi della sentenza *Azzorre* (C-88/03), *sopra citata*, Titolo IV.

IV. Le competenze fiscali degli enti territoriali e la disciplina comunitaria della concorrenza fiscale

L'attribuzione di vaste competenze in materia di imposizione dei redditi d'impresa in capo agli enti territoriali potrebbe rivelarsi incompatibile con la *soft law* comunitaria avente ad oggetto un'azione volta all'eliminazione della concorrenza fiscale dannosa[53]. In effetti, un rafforzamento della concorrenza fiscale tra gli enti locali di uno Stato membro è suscettibile di creare delle gravi distorsioni di concorrenza a livello di mercato interno comunitario. La responsabilità degli Stati membri nei confronti della Comunità implica anche l'obbligo di non adottare misure, quali che ne siano le forme, il cui effetto sia quello di aumentare tale concorrenza. Tra tali misure che gli Stati membri dovrebbero astenersi dall'adottare non si possono escludere delle riforme del sistema di ripartizione delle competenze fiscali che comporterebbero come conseguenza il passaggio da una regolamentazione uniforme a livello nazionale, che sarebbe la sola ad assicurare un'assenza di concorrenza tra le diverse parti del territorio nazionale, ad una disciplina differenziata tra le regioni o gli enti locali, che invece determinerebbe inevitabilmente il sorgere di una tale concorrenza fiscale, potenzialmente dannosa.

§2. Il diritto comunitario come incentivo al trasferimento di competenze fiscali agli enti territoriali degli Stati membri

In certi casi, il diritto comunitario può essere indirettamente all'origine sia di un'espansione delle competenze degli enti territoriali, sia della creazione stessa di tali enti da parte del legislatore nazionale. Queste situazioni, meno frequenti, meritano tuttavia un'attenzione particolare. Esse riguardano, infatti, sia l'attribuzione a livelli di potere distinti, nell'ambito di una medesima imposta, delle competenze in materia di contribuenti residenti e non residenti, sia, nel quandro delle regole sugli aiuti di Stato, la determinazione delle regioni che possono beneficiare di tali aiuti.

[53] Si veda il Codice di condotta in materia di fiscalità delle imprese, Conclusioni del Consiglio Ecofin del primo dicembre 1997 in materia di politica fiscale. *J.O..*, 6 janvier 1998, C 2, p.1

I. L'attribuzione ad autorità distinte, relativamente ad una stessa imposta, delle competenze in materia di imposizione dei contribuenti residenti e non residenti

Da una parte, il Trattato CE riconosce delle libertà economiche, garantendo la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali nel Mercato interno. Queste libertà economiche comportano in capo agli Stati membri un divieto generale di discriminazioni basate sulla nazionalità. Ne consegue, in materia fiscale, che il Trattato CE comporta il divieto di un trattamento differenziato, senza un'adeguata giustificazione, tra residenti e non residenti all'interno dello stesso Stato membro, qualora le due categorie di contribuenti si trovino in situazioni comparabili[54]. La portata restrittiva che la Corte di giustizia conferisce alle cause di giustificazione ammissibili in materia di deroghe alle libertà del Trattato induce a ritenere che una giustificazione di un trattamento fiscale differenziato che fosse basata sulla ripartizione di competenze tra diverse autorità all'interno di un medesimo Stato membro, non potrebbe essere accolta[55].

Si può dunque constatare, allo stato attuale del diritto comunitario, che il conferimento ad autorità distinte, per il medesimo pressupposto d'imposta, della competenza normativa avente ad oggetto rispettivamente la disciplina della situazione dei residenti e la disciplina della situazione dei non residenti all'interno dello stesso Stato membro, comporta il rischio di una violazione degli articoli del Trattato CE in materia di libertà di circolazione. Uno Stato membro non potrebbe dunque trasferire agli enti territoriali una competenza normativa in materia di imposta sul reddito o di imposta di successione, o di ogni altro tributo, mantenendo una riserva di competenza a favore dello Stato centrale per i contribuenti non residenti. In questo modo, lo Stato membro si esporrebbe al rischio di un procedimento d'infrazione qualora una regione esercitasse tale competenza legislativa in modo di attenuare la pressione fiscale gravante sui residenti sul suo territorio in rapporto al peso della stessa imposta gravante sui residenti di altri Stati membri della Comunità (non residenti ai fini dell'applicazione dell'imposta in questione)[56]. Per essere conforme al diritto comunitario, un

---

[54] Si veda C.G.C.E., 12 febbraio 1974, sent. 152/73, *Sotgiu, Racc* , p. 153, p 11.

[55] Si veda la causa discussa dalla Corte di Giustizia concernente il Paese Basco (sentenze riunite C-400 à 402/97, *sopra citata*, e il relativo commento *supra,* Titolo II).

[56] Ai fini della conformità con il diritto comunitario, una soluzione potrebbe essere quella di adattare immediatamente il regime federale dei non residenti a quello dei residenti. Questa soluzione, peraltro, sarebbe paradossale, in quanto si finirebbe per subordinare l'esercizio della competenza fiscale federale a quella della competenza fiscale del livello inferiore. Sarebbe inoltre difficilmente praticabile nell'ipotesi in cui diversi enti

tale trasferimento dallo Stato centrale alle entità territoriali dovrebbe avere ad oggetto l'intera competenza impositiva senza alcuna differenziazione *ratione personae.*

II. La compatibilità con le regole del Trattato sugli aiuti di Stato a finalità regionale e il trasferimento delle competenze agli enti territoriali

Una misura qualificata come un aiuto di Stato, ai sensi del diritto comunitario, può beneficiare di una delle cause di esenzione previste dal Trattato ed applicate dalla Commissione[57]. In questo caso, la misura è considerata un aiuto di Stato compatibile con il diritto comunitario. Lo Stato membro deve tuttavia vigilare per garantire il rispetto degli obblighi procedurali che gli sono imposti dal Trattato[58]. Lo sviluppo regionale costituisce una delle cause di esenzione riconosciute dal diritto comunitario. Gli Stati membri e gli enti territoriali sono inoltre autorizzati ad erogare aiuti alle imprese situate in "*regioni*" che presentano un ritardo nel loro sviluppo economico. L'intensità massima degli aiuti e l'individuazione di queste regioni sono fissate dalla Commissione in collaborazione con gli Stati membri[59]. Benché tali regioni siano determinate dallo Stato membro in base a criteri puramente geografici, esse di fatto coincidono generalmente con i confini degli enti territoriali. La fissazione del "*plafond*" di aiuti in funzione della ricchezza prodotta dalle suddette "regioni" può dunque essere anche vista come un'incentivo per gli Stati membri a procedere alla creazione o al rafforzamento delle autonomie regionali e locali[60].

Il riconoscimento comunitario del principio dell'autonomia istituzionale degli Stati membri non significa quindi che questi ultimi non siano indotti ad adattare la ripartizione delle competenze fiscali tra i vari livelli di potere, in particolare statale e regionale, alle esigenze

---

federali procedessero a delle modifiche favorevoli del loro rispettivo regime. Si veda a tale proposito C.G.C.E., sentenza *Commissione c. Italia* (C-388/01), *sopra citata*, p. 14 e 15.

[57] Trattato CE, articoli 87, §2 e §3.

[58] Trattato CE, articolo 88.

[59] Si veda le « carte degli aiuti à finalità regionale » adottate da ciascuno Stato membro, oltre che le linee direttive della Commissione : Linee direttrici concernenti gli aiuti di Stato a finalità regionale per il periodo 2007-2013, *J.O.*, C 54, 4 mars 2006, p. 13 à 45.

[60] L'individuazione da parte dello Stato membro di una « *regione* » di dimensione troppo grande rischierebbe in effetti di escludere la stessa dai benefici dell'esenzione comunitaria, per un fenomeno di compensazione tra zone più e meno povere all'interno del territorio considerato. Questa situazione probabilmente è una delle ragioni per le quali numerosi Stati membri di Europa centrale e orientale, come la Slovacchia e la Slovenia, hanno proceduto a riforme interne indirizzate verso un maggiore decentramento negli anni immediatamente anteriori o posteriori alla loro adesione all'Unione. Si veda AA.VV., *Les finances locales dans les dix pays adhérant à l'UE en 2004*, Paris, Dexia éditions, 2003 e AA.VV., *Les finances locales dans les 25 pays de l'Union européenne* , Paris, Dexia éditions, 2004.

legate all'applicazione effettiva e uniforme del diritto comunitario. Secondo David ORDONEZ SOLIS, « *dedurre [dal] principio [di autonomia istituzionale e procedurale] che « la ripartizione interna delle competenze rimane inalterata», non corrisponde ai risultati dell'analisi della dottrina. Questa ha infatti dimostrato che l'impatto del diritto comunitario sulle istituzioni nazionali può avere conseguenze di una portata particolarmente vasta: modifica l'equilibrio tra il potere legislativo ed esecutivo; altera la distribuzione delle funzioni tra governo e amministrazione e rimette in discussione anche la ripartizione delle competenze tra Stato ed entità territoriali*»[61]. Queste conclusioni riguardano dunque anche la ripartizione tra lo Stato centrale e gli enti territoriali delle competenze legislative in materia fiscale.

Capitolo 2 : Le proposte relative ad un riconoscimento comunitario più esplicito dell'autonomia fiscale degli enti territoriali

Le considerazioni sin qui esposte evidenziano l'ambiguità della relazione tra, da una parte, l'applicazione del diritto tributario comunitario agli Stati membri e, dall'altra, l'esercizio da parte degli enti territoriali – siano essi federali o decentrati – di competenze fiscali, di qualunque natura esse siano, in forma autonoma rispetto allo Stato centrale. Vista la molteplicità delle situazioni in cui il processo di integrazione fiscale comunitaria e l'esercizio di competenze fiscali da parte delle collettività territoriali degli Stati membri si incontrano, ovvero si oppongono l'uno all'altro, appare indispensabile che i due fenomeni vengano fra loro coordinati. Il riconoscimento comunitario dell'autonomia tributaria degli enti territoriali degli Stati membri è infatti indissolubilmente connesso all'esecuzione, da parte degli stessi enti, degli obblighi che derivano, in materia fiscale, dal processo di integrazione comunitaria.

[61] ORDONEZ SOLIS, D., *La ejecucion del derecho comunitario en Espana*, collezione « cuadernos de estudios europeos », Madrid, Fundacion Universitad empresa, Civitas, 1994, p. 70 (citato e tradotto da VUILLERMOZ, *op . cit.*, p. 475-476).

Sezione I : Un riconoscimento più esplicito dei vincoli derivanti dall'attuazione del diritto tributario comunitario da parte degli enti territoriali degli Stati membri

Appare opportuno procedere innanzitutto, in considerazione dell'attuale fase di sviluppo del diritto comunitario, ad un riconoscimento più esplicito dei vincoli derivanti dall'attuazione del diritto tributario comunitario da parte degli enti territoriali degli Stati membri. Questo riconoscimento è necessario, in quanto non si può concepire che il diritto comunitario si applichi agli enti territoriali in modo differente rispetto agli organi centrali degli Stati membri.

§1. I vincoli derivanti dall'uniformità di interpretazione delle norme che garantiscono le libertà di circolazione nel mercato interno

L'applicazione delle quattro libertà economiche garantite dal Trattato CE alle competenze fiscali degli enti territoriali evidenzia come i limiti all'esercizio di queste stesse competenze fiscali derivanti dai diritti individuali del contribuente tendano verso l'uniformità, quali che siano le autorità alle quali tali limiti vengono imposti. Non è auspicabile infatti che la protezione delle libertà di circolazione sia meno estesa nell'ambito degli scambi interni ad uno stesso Stato membro rispetto all'ambito degli scambi tra Stati membri.

Nell'interesse degli Stati membri, sarebbe certamente preferibile che le libertà economiche garantite dal diritto interno fossero applicate alle situazioni puramente interne al territorio nazionale in modo simmetrico rispetto all'applicazione delle libertà economiche del Trattato CE, così come interpretate dalla Corte di giustizia, a situazioni transfrontaliere che interessano per definizione due o più Stati membri.

Questa via è stata seguita dal Belgio. Il principio dell'unione economica e monetaria belga, sancito dalla *Cour d'arbitrage* e ripreso dal legislatore, si ispira esplicitamente alle libertà di circolazione garantite dal Trattato CE[62]. Nondimeno, è necessario che questo principio sia interpretato dal complesso delle giurisdizioni nazionali conformemente alla giurisprudenza

[62] In materia di giurisprudenza della Cour d'arbitrage, si veda, e.a. C.A., 25 février 1988, n. 47/88, *M.B.*, 17 marzo ; 15 ottobre 1996, n°55/96, M.B., 29 ottobre ; 26 maggio 1999, n° 53/99, *M.B.*, 8 settembre, B.6.3., e il relativo commento, *supra*, Titolo II. Per quanto riguarda le regioni si veda la Legge speciale di riforma costituzionale dell'8 agosto 1980, articolo 6, VI, comma 2, 2°.

della Corte di giustizia[63]. In base al principio di sussidiarietà, la protezione accordata dalle norme del diritto interno può essere tuttavia più estesa[64].

Per quanto riguarda l'Italia, l'articolo 120, primo comma, della Costituzione vieta alle sole Regioni, sia a statuto ordinario che a statuto speciale, di pregiudicare l'unità economica del Paese instituendo ostacoli alle libertà di circolazione e/o di commercio[65]. Questo divieto non è tuttavia applicabile né allo Stato centrale, né agli enti locali. In tale contesto, la diretta applicazione delle libertà di circolazione del Trattato CE, sia allo Stato centrale, che agli enti locali, appare inevitabile al fine di assicurare l'effettività dei diritti del contribuente[66]. Benché necessaria, tale estensione dell'applicazione delle libertà di circolazione del Trattato CE alle situazioni puramente interne ad uno stato membro è una soluzione che comporta maggiori limitazione tanto della sovranità degli Stati membri, quanto dell'autonomia degli enti territoriali.

§2. I vincoli derivanti dall'uniforme applicazione delle norme comunitarie di armonizzazione fiscale ed in materia di aiuti di Stato

L'attribuzione di competenze fiscali agli enti territoriali non deve influenzare l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni del diritto comunitario. Questo non ha infatti l'obiettivo di garantire l'autonomia degli enti territoriali degli Stati membri in materia tributaria. D'altronde, gli Stati membri non possono sottrarsi agli obblighi loro imposti dal diritto comunitario, a motivo delle'adozione di un sistema federale o decentrato di ripartizione delle competenze fiscali. Questo costante orientamento delle istituzioni comunitarie non puó che essere mantenuto[67].

D'altronde, è importante tener conto, in base al principio di solidarietà, delle differenze di ordine socio-economico esistenti tra le "*regioni*" della Comunità. Questo è il caso, in materia di aiuti di Stato, di una delle cause di esenzione riconosciute dal Trattato (aiuti alle regioni

---

63 Non è sempre questo il caso. Per un esempio, si veda C.A., 18 ottobre 2001, n°128/2001, M.B., 7 dicembre, e il commento supra, Capitolo II..

[64] In ordine alla questione delle concessioni comunali e provinciali, si veda Cass., 10 novembre 1994, *Rev. dr. comm*, 1995, p.101 ; Cass., 17 mars 2005, *Rev. dr. commun.* 2005, liv. 4, p.51, commentati *supra*, Titolo II.

[65] Corte Cost. It., 7 febbraio 1963, n. 12/1963, in diritto, p 3.

[66] In materia fiscale, il principio di legalità è spesso ostacolo ad una competenza propria degli enti locali. Questo non esclude tuttavia che gli stessi enti locali possano ostacolare le libertà di circolazione in applicazione delle competenze fiscali attribuite loro dallo Stato. Si veda C.G.C.E., sentenza *Carbonati Apuani* (C-72/03), *sopra citata.*

[67] Si veda. C.G.C.E, 11 ottobre 2001, C-111/00, *Commission c/ Autriche, Racc.* p. I-7555, p 12 e 17 gennaio 2002, sent. C-423/00, *Commissione c/ Belgio, Racc.,* p. I-593, p 16.

meno sviluppate della Comunità), nonché il caso, per quanto riguarda l'applicazione del diritto comunitario in generale, delle regioni periferiche. Le direttive di armonizzazione prevedono poi differenze sotto il profilo del loro campo di applicazione territoriale, in particolare sotto forma di deroghe. In materia di accise sui prodotti energetici, la Commissione ha effettuato recentemente un riesame di tali deroghe regionali, al fine di assicurarsi che esse siano giustificate rispetto agli obiettivi dell'integrazione comunitaria[68]. Può essere infatti utile preservare l'applicazione effettiva e uniforme del diritto derivato, in particolare qualora questo abbia il fine di armonizzare, vale a dire di ridurre le differenze e di rendere quindi più simili, le normative fiscali degli Stati membri[69].

Se una tale priorità deve essere rispettata nell'applicazione del Trattato da parte del Consiglio e della Commissione, è anche importante che di essa tengano conto anche le giurisdizioni comunitarie nell'esercizio delle proprie competenze interpretative. In materia di applicazioni fiscali delle libertà di circolazione del Trattato CE, si è visto come le esigenze legate alla realizzazione del mercato interno entrino a volte in conflitto con le competenze fiscali autonome così come esercitate dagli enti territoriali degli Stati membri. Nondimeno, appare evidente che la Corte di giustizia fa prevalere sistematicamente le prime sulle seconde, rimettendo in discussione, se necessario, l'esclusione delle situazioni puramente interne dalla sfera di applicazione del diritto comunitario[70]. Tuttavia, dalle più recenti pronunce della Corte, sembra emergere un orientamento di senso contrario, in ordine sia all'interpretazione dei divieti contenuti nelle direttive di armonizzazione in materia di IVA e di accise[71], sia nell'interpretazione del divieto di aiuti di stato (articolo 87 CE).

In materia di armonizzazione fiscale *stricto sensu*, la Corte ha infatti interpretato in modo talmente restrittivo il campo di applicazione dell'articolo 33 della sesta direttiva IVA e dell'articolo 3 della direttiva 92/12/CEE, che le sue recenti pronunce sembrano escludere

---

[68] Si veda la Comunicazione del 12 dicembre 2006 della Commissione al Consiglio in applicazione dell'articolo 19, paragrafo 1, della direttiva 2003/96/CE del Consiglio (deroghe regionali), COM (2006) 795, oltre alla Decisione 2006/323/CE della Commissione del 7 dicembre 2005 concernente l'esenzione dall'accisa sugli oli minerali utilizzati come combustibile per la produzione di allumina nella regione di Garante,nella regione dello Shannon e in Sardegna, introdotte rispettivamente da Francia, Irlanda, Italia, *J.O.*, L 119, 4 maggio 2006, p. 12 a 28.

[69] Tale politica in materia di accise non ha impedito alla Commissione di autorizzare la Francia a regionalizzare una parte delle accise sui carburanti (si veda Decisione 2005/767/CE, *sopra citata*). Tale decisione costituisce, in quest'ottica, il venir meno di un costante orientamento, ragion per cui si può auspicare che questa stessa decisione non sarà considerata un precedente significativo. Si veda *supra*, Titolo III.

[70] Si veda in materia di libera circolazione delle merci, C.G.C.E., sent. *Jersey Produce* (C-292/02), *sopra citata ;* sent. *Carbonati Apuani (*C-72/03), *sopra citata*, oltre che le conclusioni dell'avvocato generale LEGER del 5 ottobre 2006 nella sent. C- 173/05, *Commissione c/ Italia, pendente di fronte alla Corte*. La tendenza è meno pronunciata per quanto riguarda le altre libertà di circolazione. Si veda C.G.C.E., 16 gennaio 2003, sent. C-388/01, *Commissione c/ Italia, Racc.*, p. I-721 , oltre al commento *supra*, Titolo II.

[71] C.G.C.E., sentenza *Banca popolare di Cremona* (C-475/03) e *Hermann* (C-491/03), *sopra citate*.

future applicazioni di tali disposizioni. Queste sentenze, che costituiscono un cambiamento della giurisprudenza anteriore, riguardano due imposte che rientrano nella competenza di enti territoriali di due Stati membri (Italia e Germania). Sembra dunque che questa circostanza non sia stata completamente estranea alle motivazioni che hanno indotto la Corte ad emanare pronunce di quel tenore. Appare dunque legittimo domandarsi se sia opportuno indebolire la portata di alcune norme essenziali per assicurare l'effettività dei regimi fiscali armonizzati al livello comunitario, per assecondare fenomeni nazionali di decentramento di competenze fiscali che costituiscono la negazione stessa dell'armonizzazione comunitaria.

In materia di aiuti di Stato, la Corte di Giustizia ammette, con la sentenza *Azzorre*, che una misura fiscale applicabile in una parte del territorio di uno Stato possa non essere territorialmente selettiva e quindi non essere qualificata un aiuto di Stato. E' vero che la Corte circoscrive tale eventualità al caso in cui la legislazione fiscale venga adottata da un ente territoriale che svolge un ruolo fondamentale nella determinazione del contesto normativo in cui operano le imprese attive sul suo territorio e che disponga di un'ampia autonomia nell'esercizio delle proprie competenze fiscali determinata, in parte, secondo i criteri suggeriti dall'avvocato generale[72].

Tuttavia, il principio stesso che un elemento di natura formale, come il grado di autonomia dell'ente territoriale che ha introdotto la misura nell'ordinamento interno, influenzi la qualifica di questa stessa misura sulla base del diritto comunitario, contrasta con la natura comunitaria del controllo sugli aiuti di Stato, che è fondato su un esame degli effetti delle misure nazionali sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri[73].

Tale differenziazione di valutazione introdotta dalla Corte può comportare serie e negative conseguenze non soltanto sulla coerenza della politica regionale comunitaria, ma, in modo più generale, sull'effettività del controllo esercitato dalla Commissione[74].

Questo orientamento della Corte potrebbe inoltre favorire lo sviluppo di una concorrenza fiscale dannosa tra gli enti territoriali degli Stati membri, in contraddizione con i fini perseguiti dal Codice di condotta in materia di fiscalità alle imprese.

Il diritto comunitario non può sacrificare i suoi obiettivi al riconoscimento di un fenomeno sul quale le istituzioni comunitarie non hanno nessuna influenza e che, di fatto, persegue fini differenti quali il rafforzamento della potestà impositiva e quindi dell'autonomia degli enti

---

[72] Conclusioni dell'avocato generale GEELHOED presentate il 20 ottobre 2005, C.J.C.E., sentenza *Azzorre* (C-88/03), *sopra citata.*

[73] Si veda C.G.C.E., 24 luglio 2003, sent. C-280/00, *Altmark, Racc.*, p. I-7747.

[74] Se queste misure non sono costitutive di aiuti di stato, sfuggono all'obbligo di notifica alla Commissione, prevista dall'articolo 88, §3 CE.

territoriali degli Stati membri. Al contrario, deve essere preservata la sicurezza giuridica che comporta l'applicazione uniforme delle disposizioni di diritto comunitario. Questo non esclude che, in certe circostanze, lo stesso principio di certezza del diritto possa indurre le istituzioni comunitarie a modulare, non l'interpretazione delle norme di diritto comunitario, ma gli effetti di una violazione di queste stesse norme, qualora essa sia stata commessa da un ente territoriale[75].

Sezione II : Un riconoscimento più esplicito del ruolo degli enti territoriali degli Stati membri nell'attuazione del diritto tributario comunitario

Si può notare una tendenza, da parte della Commissione, a rafforzare la propria azione di controllo sull'applicazione del diritto comunitario da parte degli enti territoriali[76]. Tale rafforzamento si è reso necessario a causa della tendenza al decentramento ed al federalismo presente in numerosi Stati membri. Un'intensificazione del controllo comunitario deve tuttavia essere accompagnata da un maggiore riconoscimento degli enti territoriali da parte delle istituzioni della Comunità. Inoltre, *de lege ferenda*, il dialogo tra le istituzioni comunitarie e gli enti territoriali degli Stati membri può essere favorito da un maggiore riconoscimento di tali enti, "*a monte*" dell'accertamento di eventuali violazioni del diritto comunitario commesse da tali enti nell'esercizio delle loro competenze fiscali.
In effetti, la "*cecità federale*" di cui soffre la Comunità europea a partire dalle sue origini[77] costituisce certamente un ostacolo alla "*coscienza comunitaria*" che dovrebbe essere presente in capo agli enti territoriali ogniqualvolta essi esercitano, in modo autonomo rispetto allo Stato centrale, delle competenze relative all'attuazione del Trattato o degli atti di diritto

---

[75] In ordine alla limitazione degli effetti nel tempo delle pronunce pregiudiziali della Corte, si veda C.G.C.E., sentenza *Legros* (C-163/90), *sopra citata*, p. 34 e sentenza *EKW* (C-437/97), *sopra citata*, p 59, oltre al commento *supra*.
[76] Si veda Comunicato stampa della Commissione dell'8 gennaio 2007 « *La Commissione cita il Belgio davanti alla Corte di giustizia per la discriminazione posta in essere nelle Fiandre in materia di tassazione sulle "mutations foncières" («diritti di registro»)* », n° IP/ 07/11, dove la Commissione afferma che « *questi casi evidenziano come le autorità regionali degli Stati membri siano soggette alle regole del trattato CE, esattamente come il governo centrale degli Stati membri*».
[77] Si tratta di una libera traduzione dell'espressione tedesca *Landesblindheit*. Su questo concetto, si veda IPSEN, H.P., « Als Bundestaat in der Gemeinschaft » in *Probleme des Europaïschen Rechst. Festschrift für Walter Hallstein zu seinem 65. Geburtstag*, Frankfurt, 1966, p. 248ss, sp. P. 256, citato da D'ATENA, A., « Il doppio intreccio federale : le Regioni nell'Unione europea », *Le Regioni*, 1998, n°6, p. 1401 à 1425 ; GRABITZ, E. „Die deutsche Länder in der Gemeinschaft", *Europarecht.*, 1987, p.310 à 321 ; zur HAUSEN, G.-E., „Die deutschen Länder als Souffleure auf der Brüsseler Bühne ?", *Europarecht*, 1987, p. 322 à 332 .

derivato, ovvero delle competenze proprie, ma sottoposte all'applicazione dei principi generali del diritto comunitario come il divieto di discriminazioni fondate sulla nazionalità.

Appare innegabile che il rafforzamento del ruolo degli enti territoriali nel processo di elaborazione del diritto comunitario dopo il Trattato di Maastricht ha contribuito a tale riconoscimento[78]. Ciò nonostante, sono tuttora presenti carenze nella fase dell'attuazione del diritto comunitario. Gli Stati membri, vale a dire i rispettivi organi centrali, sono i soli destinatari delle direttive comunitarie, anche quando la competenza relativa alla trasposizione delle direttive stesse sia stata poi conferita agli enti territoriali. Specularmente, i procedimenti di infrazione, tanto nella loro fase amministrativa quanto allo stadio del ricorso dinanzi alla Corte, sono avviati e perseguiti unicamente nei confronti delle autorità centrali dello Stato membro. In questa situazione, sarebbe eccessivo pretendere, da un lato, che lo Stato centrale potesse eludere la propria responsabilità per eventuali violazioni del diritto comunitario e, dall'altro, che gli enti territoriali competenti nell'ordinamento interno diventassero i soli interlocutori delle istituzioni comunitarie. Incaricare la Commissione o la Corte di Giustizia del compito di identificare l'ente territoriale al quale imputare la violazione del diritto comunitario nuocerebbe gravemente all'effettività dello stesso. Potrebbe inoltre verificarsi una violazione del principio dell'autonomia istituzionale e procedurale degli Stati membri, quale riconosciuto dalla Corte di Giustizia[79]. Sarebbe tuttavia opportuno che, su richiesta degli Stati membri, gli enti territoriali competenti per l'attuazione nell'ordinamento interno delle direttive comunitario potessero venire strettamente associati al "*dialogo*" tra istituzioni comunitarie e Stati membri stessi.

Per quanto riguarda il recepimento delle direttive comunitarie, sarebbe del pari opportuno che gli enti territoriali fossero menzionati nelle disposizioni finali, in qualità di co-destinatari. In questo modo si potrebbe coerentemente ritenere che spetti agli stessi enti territoriali comunicare alla Commissione le informazioni relative ai provvedimenti nazionali di

---

[78]A questo proposito, si veda BITSCH, M.-Th., *Le fait regional et la construction européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2003 ; PONTHOREAU, M.- C., « La question de la participation des collectivités territoriales françaises à l'élaboration nationale du droit communautaire», *A.J.D.A.*, 2004, p. 1125 à 1131 ; VUILLERMOZ, R., *La Belgique, l'Espagne et l'Italie face à l'intégration comunitario*, Bruxelles, Bruylant, 2003 ; CONZELMANN, T. et KNODT, M., *Regionales Europa -Europaïsierte Regionen*, Frankfurt, New York, Campus, 2002 ; KOHLER-KOCH, B., EISING, R. (dir.), *The transformation of governance in the european Union*, London, Routledge, 1997 ; KEATING, M. et HOOGHE, L., "By-passing the Nation State? Regions and the EU policy process", in RICHARDSON, J. (dir.), *European Union. Power and policy making, London, Routledge,* 1996, pp.216 à 229. Si veda inoltre il Protocollo (n° 30) sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e proporzionalità", allegati al Trattato di Amsterdam, *J.O.*, 10 novembre 1997, C 340, p. 105, p 6. Il medesimo Protocollo, modificato e allegato al progetto di Trattato costituzionale, prevede all'articolo 2 che «prima di proporre un atto legislativo europeo, la Commissione procede a larghe consultazioni. Queste consultazioni devono tener conto della dimensione regionale e locale delle azioni poste in essere ».

[79] C.G.C.E., 25 maggio 1982, sent. 96/81, *Racc.*, p. 1791, p 12 e sent. 97/81, *Racc.*, p.1819, p 12.

attuazione delle direttive[80]. In caso di violazione, la Commissione potrebbe poi rivolgersi, oltre che allo Stato membro interessato, anche e direttamente all'ente territoriale inadempiente. Contestualmente, gli enti territoriali potrebbero vedersi attribuire una legittimazione passiva per difendersi in prima persona dinanzi alla Corte di giustizia[81].

Il riconoscimento formale del ruolo degli enti territoriali nell'elaborazione del diritto comunitario, in particolare in materia fiscale, richiederebbe peraltro una riforma del Trattato CE[82]. Si tratterebbe di una giusta compensazione per l'accresciuta responsabilità nei confronti delle istituzioni comunitarie alla quale gli enti territoriali devono già da tempo far fronte in relazione all'estensione delle proprie competenze. Resta poi da porsi la questione se tale riconoscimento debba essere accordato solo agli enti regionali, ovvero se esso possa essere esteso anche agli enti locali degli Stati membri. Risolvere tale problema a livello comunitario violerebbe il principio dell'autonomia istituzionale e procedurale degli Stati membri. Quale che sia la denominazione degli enti territoriali nel sistema costituzionale interno, sembra tuttavia importante riservare tale riconoscimento comunitario agli enti territoriali che nell'ambito della loro autonomia sono dotati di una competenza propria per l'attuazione del diritto comunitario. In questo contesto, la nozione di "*autonomia politica e fiscale*", affermata dalla Corte nella sua giurisprudenza in materia di aiuti di Stato[83], potrebbe rivelarsi utile al fine di individuare i criteri necessari ad evitare che questo riconoscimento non causi una pericolosa "*diluizione di responsabilità*", che finirebbe in ultima analisi per nuocere all'effettività del diritto comunitario.

---

[80] Queste misure nazionali di esecuzione sono attualmente trasmesse dagli Stati membri al segretariato generale della Commissione si veda il sito del segretariato generale: *http://ec.europa.eu/community_law/eulaw/index_fr.htm*).

[81] Le procedure davanti alla Corte concernenti le violazioni degli enti territoriali sono unicamente dirette contro gli Stati membri. Si veda in materia di ambiente, C.G.C.E., 7 dicembre 2006, sent. C-54/06, *Commissione c/ Belgio, non ancora pubblicata in Raccolta,* concernente una violazione in materia di trasposizione di una direttiva nella sola Regione fiamminga, ma imputata allo Stato belga.

[82] VANDERSANDEN, G., « La place des regions dans le contentieux communautaire : le chaînon manquant », *Mélanges Jean Victor Louis*, Bruxelles, Bruylant, 2003, p.565s..

[83] Si veda C.G.C.E., sent. *Azzorre* (C-88/03), e *supra.*

Conclusione

Le ambiguità riscontrate, nell'ambito del presente studio, delle interazioni tra l'attuazione delle competenze fiscali della Comunità e l'esercizio delle competenze fiscali autonome da parte degli enti territoriali degli Stati membri, non possono dunque essere risolte mediante un'applicazione differenziata del diritto comunitario. Questa tensione è il riflesso della divergenza tra, da un lato, il criterio di attribuzione delle competenze fiscali alla Comunità e, dall'altro, i sistemi interni agli Stati membri di ripartizione della potestà impositiva tra le autorità centrali e gli enti territoriali.

I problemi riscontrati nello studio rinviano al problema più generale del riconoscimento dell'autonomia normativa degli enti territoriali degli Stati membri da parte del diritto comunitario. Nel trattare gli aspetti di tale problematica riguardanti il diritto tributario, l'analisi effettuata evidenzia l'anomalia di cui soffre l'esercizio delle competenze comunitarie in questo settore.

Questa anomalia deriva a sua volta dal quadro istituzionale nel cui ambito le istituzioni comunitarie esercitano le competenze che sono state loro conferite dal Trattato. La separazione, voluta dagli Stati membri, tra competenze in materia di entrate del bilancio comunitario, organizzate sulla base del sistema delle risorse proprie[84] e competenze in materia di legislazione tributaria, funzionali alla realizzazione del mercato interno, è fonte di una fondamentale mancanza di chiarezza[85].

Il carattere unicamente funzionale delle competenze fiscali comunitarie comporta due principali conseguenze. In primo luogo, esiste la possibilità teorica che il legislatore comunitario estenda tali competenze praticamente all'infinito, in funzione del contesto politica delle varie fasi della storia europea. In secondo luogo, la Comunità è sostanzialmente privata di una responsabilità finanziaria che sarebbe invece indispensabile ai fini dell'attuazione di una politica fiscale nell'accezione tradizionale del termine. La natura esclusivamente funzionale alla realizzazione del mercato interno delle competenze della Comunità nell'ambito tributario, di per se stessa rappresenta una permanente minaccia per l'autonomia di cui godono gli enti territoriali nell'ordinamento costituzionale di ogni Stato

---

[84] Decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio del 29 settembre 2000 relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, *J.O*, L 253, 7 ottobre 2000, p. 42. Si veda inoltre, la Proposta della Commissione dell'8 marzo 2006 di Decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (CE, Euratom), COM (2006) 99 finale, *non pubblicata in J.O.*

[85] Questo problema oltrepassa l'ambito fiscale : si veda HANF, D. et BAUME, T., « Vers une clarification de la répartition des competences entre l'Union et ses Etas membres? Une analyse du projet d'articles du Présidium de la Convention », *Resecah Paper in Law*, n°1/2003, Bruges, Collège d'europe, Europe legal Studies, 2003.

membro. La nascita, e soprattutto, la preservazione dell'autonomia degli enti regionali e locali dipende, paradossalmente, da un rafforzamento dell'autonomia fiscale della Comunità e da una riforma radicale del sistema delle risorse proprie, secondo un criterio di ripartizione delle competenze paragonabile a quello esistente negli Stati membri che hanno adottato una struttura federale o fortemente decentrata[86].

Questa *Finanzverfassung* comunitaria non solo costituirebbe la migliore garanzia dell'autonomia impositiva degli enti territoriali degli Stati membri e degli Stati membri stessi, ma rappresenterebbe al tempo stesso il risultato di un processo di natura costituzionale[87], nel quale la salvaguardia delle prerogative degli Stati membri si potrebbe ben coniugare con la protezione dei diritti fondamentali dei contribuenti. Una costituzione finanziaria è, infatti, indissociabile da una costituzione fiscale. Questa non può che ispirarsi alle comuni tradizioni costituzionali degli Stati membri, basate sui principi di legalità e di accettazione consensuale dell'imposta, di uguaglianza formale e di capacità contributiva che traducono a loro volta in pratica i più fondamentali valori di libertà e di solidarietà[88].

Al fine di assicurare il rispetto dei principi di uguaglianza e di accettazione consensuale dell'imposta, l'attribuzione alla Comunità di competenze fiscali proprie comporta una revisione delle procedure di adozione degli atti di diritto derivato aventi un'incidenza sui diritti e sugli obblighi dei contribuenti europei, in particolare per quanto riguarda l'adozione di atti normativi di armonizzazione fiscale[89].

Tuttavia l'attuazione del principio di uguaglianza formale e sostanziale nell'ambito della legislazione comunitaria presuppone necessariamente l'introduzione del principio di solidarietà a fianco dei principi di libertà economica e di realizzazione del mercato interno[90].

In questo contesto potrebbe addirittura rivelarsi positivo il fallimento dell'adozione di una prima "*Costituzione europea*" – che peraltro dal punto di vista del diritto tributario, non avrebbe potuto assolutamente essere considerata tale[91].

---

[86] MARONGIU, G. "Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi", *Rivista di diritto tributario* , 2003, vol. 7, p. da 114 a 123.

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

[88] LANG , J., "I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa", in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario, Annuario,* Padova, Cedam , 2001, p. 444-504, sp. p. 462ss..

[89] HEINEMANN, F., „Perspektiven einer zukünftigen EU-Finanzverfassung" , *Integration,* 2003, v. 26, n. 3, p. 228 à 243 ; NEUBÄUMER, R., SESSELMEIER, W., Leitlinien für eine europäische Finanzverfassung", in SCHAFER, W. (éd.), *Zukunftsprobleme der europäischen Wirtschaftsverfassung*, Berlin, Duncker & Humblot, 2004.

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

Infatti, una riforma del quadro istituzionale dell'Unione europea deve basarsi su un'integrazione armoniosa fra il sistema comunitario di ripartizione delle competenze, e le regole costituzionali degli Stati membri, aventi il medesimo oggetto, secondo un modello che sia capace di conciliare, da un lato una "*governance multilivello*" organizzata secondo criteri non gerarchici e, dall'altro, l'esigenza dell'effettività del diritto comunitario[92].

Nel momento in cui in Belgio e in Italia si discute della possibilità di trasferire ulteriori competenze fiscali agli enti territoriali, appare indispensabile tenere conto di questi molteplici vincoli di origine comunitaria. In Belgio, la prospettiva di una nuova riforma delle istituzioni dopo le elezioni federali del 10 giugno 2007 lascia intravedere un ampliamento delle competenze fiscali delle Regioni. Tale ampliamento potrebbe riguardare l'imposta sul reddito delle società. Tuttavia, oltre al fatto che tale imposta è oggetto di un profondo riesame da parte di un'autorevole dottrina, non solo dal punto di vista della sua pratica applicazione ma anche in ordine al suo stesso principio[93], l'annuncio recentemente fatto dalla Commissione europea di una proposta di direttiva di armonizzazione in materia di base imponibile dell'imposta sulle società rende urgente la presa di coscienza dell'avanzamento dell'integrazione fiscale europea nei dibattiti istituzionali interni agli Stati membri.
In Italia, la necessità di attuare le nuove regole costituzionali, adottate nel 2001, di ripartizione delle competenze impositive tra Stato, regioni e enti locali, rende tale presa di coscienza egualmente urgente ed indispensabile. Se la compatibilità comunitaria dell'IRAP, principale imposta delle regioni italiane, è ormai stata riconosciuta dalla Corte di giustizia, rimane però il fatto che lo sviluppo di una fiscalità regionale autonoma porterà l'Italia a dover affrontare nuovi problemi, come la tutela delle libertà di circolazione tra enti territoriali autonomi ed un aumento della concorrenza fiscale tra regioni, con eventuali ripercussioni negative sulla solidarietà tra regioni ricche e regioni povere[94].

---

[91] CARINCI A., *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente, Rassegna Tributaria*, n. 2/2005, p. 543 ss..

[92] Un tale coordinamento permetterebbe inoltre un'ottimizzazione delle politiche comunitarie di sviluppo regionale (ANSELL, C., PARSONS, C. e DARDEN, K., "Dual networks in European, regional development policy", *Journal of Common Market Studies*, n°3, 1997, p. 347 a 375).

[93] DEVEREUX, M. e SORENSEN, P., *The corporate income tax: international trends and options for fundamental reform,* Economic papers, n°264, Bruxelles, Commissione europea, dicembre 2006.

[94] Sul principio del beneficio, si veda GALLO, F., "Il federalismo fiscale cooperativo", *Rass. Trib.*, 1995, n°2, p. 275 a 284, sp. p. 282.

In conclusione, il contributo principale che il diritto comunitario può dare ai dibattiti attualmente in corso in molti Stati membri e riguardanti la problematica della ripartizione delle competenze fiscali tra differenti livelli di governo, è senza dubbio quello di riportare al centro delle questioni istituzionali le libertà fondamentali dei cittadini-contribuenti. D'altra parte, le riforme della ripartizione di competenze attuate all'interno degli Stati membri e miranti a creare le condizioni costituzionali di una responsabilità fiscale e finanziaria degli enti territoriali, pongono in evidenza un presupposto essenziale della trasformazione dell'Unione europea in un vero soggetto politico sovranazionale. Tali riforme inducono infatti a ricordare che l'esercizio dell'autonomia, intesa come il potere di adottare liberamente norme giuridiche vincolanti, non puó essere dissociato dall'assunzione della corrispondente responsabilità, intesa questa come l'obbligo di rispondere delle conseguenze, fiscali e finanziarie, dell'applicazione di queste stesse norme nei confronti dei loro destinatari.

Université Catholique de Louvain
Faculté de droit

Università degli Studi di Bologna
Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario Europeo

L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales des Etats membres face au droit communautaire

Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne.

Dissertation présentée par Edoardo TRAVERSA
en vue de 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'Università degli Studi di Bologna.*

Promoteurs : Prof. J. AUTENNE et Prof. A. DI PIETRO

Février 2007

UNIVERSITE CATH. DE LOUVAIN
BIBLIOTHEQUE DE DROIT
PLACE MONTESQUIEU, 2
B-1348 LOUVAIN-LA-NEUVE

En mémoire d'Edmondo Traversa (1914-2006)

Remerciements

- Aux Professeurs J. AUTENNE et A. DI PIETRO, promoteurs, qui m'ont dirigé avec enthousiasme et constance pendant toute la durée de la thèse.
- Aux Professeurs J. MALHERBE et M. VERDUSSEN, membres du Comité d'encadrement, pour leurs conseils et leur soutien.
- Aux membres du département de droit économique et social de la Faculté de Droit de l'UCL, pour leur amitié, et en particulier à l'équipe de droit fiscal et à Mme Josette Castelle.
- Aux doctorants, chercheurs et professeurs de droit fiscal de l'Université de Bologne, pour les nombreux échanges de vue et leur disponibilité durant mes séjours à Bologne.
- Aux nombreux passionnés de droit fiscal européen, académiques, professionnels du droit et membres d'institutions publiques, rencontrés durant la durée du doctorat et en particulier, à Vittorio DI BUCCI, pour ses commentaires en matière d'aides d'Etat.
- A mes grands-parents, à mes parents, à ma sœur Eléonore et à mon frère Jean-Baptiste, pour leurs apports multiples et fondamentaux à la réalisation de cette thèse.

Et à Linda, toujours présente.

Index

Introduction

Titre I : La répartition des compétences fiscales face aux contraintes liées à la mise en œuvre du droit communautaire et au contrôle de son application au sein des Etats membres

Titre II : L'autonomie fiscale des collectivités territoriales face aux dispositions du Traité CE sur la libre circulation au sein du Marché intérieur.

Titre III : L'autonomie fiscale des collectivités territoriales face au droit communautaire dérivé portant harmonisation des législations fiscales des Etats membres

Titre IV : L'autonomie fiscale des collectivités territoriales face au contrôle communautaire des aides d'état et de la concurrence fiscale

Titre V : Le droit fiscal entre européanisation et régionalisation : les constats et les propositions.

Conclusions générales

Introduction

*Da Demokratie ihrer innersten Natur nach Freiheit, und Freiheit Toleranz bedeutet, ist keine andere Staatsform der Wissenschaft so günstig wie gerade die Demokratie (***H. Kelsen**, *Was ist Gerechtigkeit?).*

En démocratie, la sauvegarde des libertés individuelles ne peut être dissociée de l'organisation des institutions publiques chargées de réguler la vie collective. En effet, les institutions publiques donnent non seulement corps à l'idée même de société, mais offrent forme et consistance aux droits des citoyens. Cependant, comme l'expriment justement S. HOLMES et C.S. SUNSTEIN, « les droits privés engendrent des coûts publics »[1]. Ces coûts sont, pour leur plus grande partie, pris en charge par la collectivité à travers l'impôt. L'impôt représente ainsi, dans son principe, une condition nécessaire de l'exercice des droits individuels. Sa mise en œuvre peut, cependant, être constitutive d'une atteinte à ces mêmes droits. Le droit fiscal trouve donc son fondement dans les interstices qui existent entre ce risque et cette nécessité. Il répartit, d'une part, la charge de l'imposition entre les contribuables et, d'autre part, les pouvoirs d'imposition entre les autorités publiques. Ces deux répartitions sont intimement liées. Un manque de coordination dans le partage des compétences fiscales entre autorités publiques peut résulter en une augmentation de la charge fiscale globale pesant sur les contribuables ou, au mépris de l'égalité, sur une partie d'entre eux. Une répartition inéquitable de l'impôt sur les contribuables peut nuire à la légitimité de l'action des autorités publiques dans leur ensemble ou de certaines d'entre elles.

Dans l'Union européenne, ces questions prennent une importance particulière, 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 on compte des transferts de compétences fiscales. Ainsi, les prérogatives fiscales de la Communauté européenne s'accroissent, 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 européenne[2], la présente thèse de doctorat qui, en vertu des accords

---

[1] HOLMES, S. et SUSTEIN, C.S., *The Cost of Rights. Why Liberty depends on taxes.*, New York-Londres, Norton & Company, 1999, p. 220.

[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. ALBANESE, F., « Réflexions sur la décentralisation administrative et le principe de subsidiarité dans l'organisation de l'Etat moderne » in RODRIGUEZ IGLESIAS, G.C., DUE O. et alii, *Mélanges en hommage à Ferdinand Schockweiler*, Baden-Baden, Nomos Verlag, 1999, pp.23 à 38 et BEAUFAYS, J., « Qui a peur de la régionalisation ? », *Ann. Dr. Liège*, 1985, p. 413 à 439.

entre l'Université Catholique de Louvain et l'université de Bologne, est présentée en 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-ils des phénomènes juridiquement compatibles ? ».

De manière préliminaire, il importe de circonscrire précisément le champ de la recherche afin d'éviter les écueils méthodologiques qui pourraient en compromettre le résultat.
Tout d'abord, la recherche porte sur les aspects juridiques de cette question[3]. Tout en faisant appel à des instruments relevant d'autres disciplines scientifiques, telles l'économie, la science politique ou l'histoire, la recherche n'a aucunement l'ambition de vérifier si ces phénomènes sont économiquement performants ou s'ils sont politiquement souhaitables ou encore s'ils sont historiquement cohérents.
Ensuite, au sein de cet ancrage juridique, la recherche est centrée sur les exigences découlant du droit communautaire. Il existe en effet des différences essentielles qui distinguent d'une part, le processus d'attribution par les Etats membres de compétences à la Communauté européenne, et d'autre part, les systèmes nationaux de répartition de compétences au sein des Etats membres de cette même Communauté[4]. Une recherche qui adopterait simultanément la perspective du droit communautaire et la perspective du droit interne de l'ensemble des Etats membres ou même seulement de certains d'entre eux, risquerait d'arriver, vu ces différences essentielles, à des résultats inconciliables.
En outre, la recherche se focalise sur le versant de l'application du droit communautaire. Les aspects relatifs à l'élaboration des normes fiscales communautaires, et notamment relatifs à la participation des collectivités territoriales des Etats membres à ce processus d'élaboration, ne sont pas abordés. Toutefois, dès lors que les Etats membres sont, en vertu du Traité CE, responsables de l'application du droit communautaire, une analyse de la mise en oeuvre du droit communautaire au sein de ceux-ci, et de la participation des collectivités territoriales à ce processus de mise en oeuvre apparaît nécessaire. Dans cet objectif, le choix des Etats membres que sont la Belgique et l'Italie n'apparaît pas neutre. Il est non seulement dicté par l'accord de co-tutelle entre les universités de Bologne et de Louvain, mais surtout par la situation particulière de ces deux Etats, caractérisée par d'importantes réformes institutionnelles en cours, portant notamment sur la répartition des compétences fiscales, particulièrement entre l'Etat central et les Régions.
Finalement, la recherche fait référence au concept d'autonomie fiscale des collectivités territoriales des Etats membres. Tant le terme d'autonomie fiscale, que celui de collectivité territoriale peuvent se prêter à de multiples interprétations. Ces termes recouvrent d'ailleurs des réalités différentes dans chacun des Etats membres de la Communauté. En outre, au sein de chacun des Etats membres, il existe des catégories de collectivités territoriales, qui se différencient tant par leur statut que par l'étendue des compétences qui leur sont attribuées, ainsi que des degrés d'autonomie fiscale, qui peuvent varier de la simple affectation de recettes fiscales, à la compétence entière d'instituer les impôts et d'en fixer l'ensemble des éléments constitutifs et des modalités d'application.
Dans la recherche, le terme de collectivité territoriale est employé dans son acception la plus large. Il vise ainsi toutes les entités dotées, en vertu du droit interne des Etats membres de la Communauté européenne, d'un statut distinct de celui de l'Etat central et qui exercent des

---

[3] Sur l'importance de l'analyse juridique de la fiscalité, voy. VAN HOUTTE, J., « Le droit fiscal dans la science de l'impôt», *Mélanges Victor Gothot*, Tome 2, Liège, 1962, p.677 à 690, sp. p. 678.
[4] CASADO OLLERO, G. "L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno", in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario, Annuario,* Padova, CEDAM, 2001, p. 505 à 561, sp. p. 506ss. Voy. aussi *infra*, Titre I.

compétences propres dans le cadre desquelles elles disposent d'un certain degré d'autonomie, leur permettant de conduire une politique globale sur un territoire donné. Cette définition recouvre tant les collectivités politiques fédérées, appelées Régions en Belgique et en Italie, que les collectivités politiques décentralisées, telles les provinces et les communes[5], que l'on regroupe sous l'appellation de collectivités locales.
Le terme d'autonomie fiscale est également utilisé dans la recherche de manière étendue. Il vise ainsi l'attribution et l'exercice en vertu du droit interne, par hypothèse en ce qui concerne les collectivités territoriales, de compétences de nature législative ou réglementaire, ayant une incidence, fût-elle minime, sur les obligations fiscales des contribuables assujettis à l'impôt sur le territoire de ces mêmes collectivités territoriales[6].

Partant de ces prémisses méthodologiques, la recherche prend appui sur le cadre actuel de la répartition des compétences entre la Communauté européenne et les Etats membres, d'une part, et de la répartition des compétences entre autorités centrales et collectivités territoriales fédérées et décentralisées au sein des Etats membres, et en particulier en Belgique et en Italie, d'autre part. A l'intérieur de ce cadre, l'étude se propose d'examiner les 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 oeuvre 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.

Dans cette optique, l'étude examine successivement :

- la portée de l'obligation de mise en œuvre du droit communautaire incombant aux Etats membres, ainsi que le contrôle de cette mise en œuvre et ses implications sur la répartition des compétences fiscales entre Etat et collectivités territoriales, qu'il s'agisse de régions ou des collectivités locales (Titre I) ;

- la mesure dans laquelle l'autonomie fiscale des collectivités territoriales peut et/ou doit s'exercer face aux dispositions du Traité CE visant à l'établissement du Marché intérieur et, plus particulièrement, de ses articles portant sur la liberté de circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux (Titre II);

- la compatibilité avec le droit communautaire du transfert et de l'exercice de compétences fiscales autonomes des collectivités territoriales dans des matières où, en

[5] Il est vrai qu'une telle acception semble exclure les entités politiques non territoriales, telles les Communautés belges. Néanmoins, cette exclusion n'entraîne pas de conséquences en matière fiscale, dès lors que la notion de territoire est indispensable à l'exercice de compétences fiscales. Voy. *infra*, Titre I.

[6] Est ainsi exclue de la définition l'hypothèse où la collectivité territoriale ne dispose, pour un ou plusieurs impôts ressortant de la compétence d'autres entités, que d'une « compétence » en matière de recettes, dans le sens où tout ou partie du produit de ces impôts est affectée au budget de cette collectivité territoriale ; dans ce cas, on parlera éventuellement d'autonomie financière, mais non d'autonomie fiscale.

vertu de dispositions du Traité CE , existent des actes de droit communautaire dérivé portant harmonisation des législations fiscales des Etats membres (Titre III);

- la mesure dans laquelle l'exercice de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales des Etats membres, utilisée comme levier économique et social, est compatible avec les règles tant du Traité CE que du droit dérivé qui concerne la limitation des aides d'état aux entreprises, ainsi qu'avec les règles communautaires encadrant la concurrence fiscale entre Etats membres (Titre IV) ;

- et finalement, les solutions qui, dans le but d'éviter tant la disharmonie que des contentieux inter-institutionnels longs et coûteux, devraient s'envisager, le cas échéant par voie d'adaptation du Traité et/ou des directives d'harmonisation, afin de garantir un exercice optimal de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales des Etats membres par rapport aux exigences découlant de la mise en œuvre du droit communautaire (Titre V).

Sur la base de cette analyse, l'objet de la thèse visera à circonscrire la place existante pour une autonomie fiscale des collectivités territoriales au sein des Etats membres, ainsi que l'opportunité de renforcer celle-ci par des transferts internes de compétences fiscales, dans le cadre de l'objectif communautaire de l'établissement d'un marché unique européen, voire de l'objectif de la création d'une collectivité politique européenne dotée de compétences fiscales et financières de même nature que celles des Etats membres[7].

[7] La présente thèse rend compte de l'état du droit au 26 février 2007.

Titre I : La répartition des compétences fiscales face aux contraintes liées à la mise en œuvre du droit communautaire et au contrôle de son application au sein des Etats membres

Des transferts de compétences fiscales prennent place dans les Etats membres, au profit, d'une part, d'une logique d'intégration communautaire, et d'autre part, d'un mouvement de renforcement des autonomies régionales, voire locales. Or, le droit fiscal communautaire se développe à l'intérieur d'un cadre institutionnel relativement restrictif. Il en va de même pour l'exercice des compétences fiscales des collectivités territoriales à l'intérieur des Etats membres et, en particulier, de la Belgique et de l'Italie. En outre, l'accroissement de l'action communautaire en matière fiscale rend plus lourde l'obligation de mise en œuvre du droit communautaire qui incombe aux Etats membres. Si ces derniers restent en principe libres d'organiser la répartition interne des compétences fiscales comme ils l'entendent, ils restent 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 de ce dernier dans l'exercice des compétences transférées. Le rôle toujours plus important des juridictions, tant communautaires que nationales, dans le contrôle de la mise en oeuvre effective et uniforme du droit communautaire par les Etats membres et leurs subdivisions, contraint ainsi les premiers à assumer les erreurs des secondes. Cette situation à première vue paradoxale amène à s'interroger sur la portée de l'obligation de mise en oeuvre du droit communautaire en ce qui concerne les collectivités territoriales des Etats membres.

Chapitre 1 : L'éclatement des compétences fiscales entre la Communauté européenne, les Etats membres et les collectivités territoriales

Si des compétences fiscales sont exercées tant par la Communauté européenne que par des collectivités territoriales internes aux Etats membres, les principes et les finalités de l'exercice de celles-ci diffèrent selon le niveau de pouvoir auquel elles sont conférées. L'attribution des compétences fiscales à la Communauté européenne s'opère selon des principes *sui generis*, dont les origines sont à trouver dans le droit des organisations internationales[8]. 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, eux-mêmes tributaires de facteurs historiques, politiques, linguistiques et sociaux propres à chacun des Etats membres.

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

Section I : Le modèle communautaire de répartition des compétences fiscales

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 originaire 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. Les compétences de nature fiscale ne se distinguent pas fondamentalement des autres compétences attribuées à la Communauté par le Traité de Rome.

§1. Les principes conventionnels d'attribution de compétences à la Communauté européenne

Il ressort du texte des Traités que la Communauté européenne poursuit des objectifs de nature principalement économique[9]. Si des finalités politiques ont toujours sous-tendu la construction européenne dès ses prémices[10], celles-ci, néanmoins, ne sont apparues explicitement dans les Traités que très progressivement[11]. Leur mise en œuvre suit également un rythme bien plus lent que l'action des institutions communautaires dans les secteurs économiques[12].

I. L'établissement du marché intérieur comme objectif central de la Communauté

Les objectifs de l'intégration européenne sont définis par le Traité. L'article 2 CE énonce ainsi que « la Communauté a pour mission, par l'établissement d'un marché commun, d'une Union économique et monétaire et par la mise en œuvre des politiques ou des actions communes (...), de promouvoir dans l'ensemble de la Communauté un développement harmonieux, équilibré et durable des activités économiques, un niveau d'emploi et de protection sociale élevé, l'égalité entre les hommes et les femmes, une croissance durable et non inflationniste, un haut degré de compétitivité et de convergence des performances économiques, un niveau élevé de protection et d'amélioration de la qualité de l'environnement, le relèvement du niveau et de la qualité de vie, la cohésion économique et sociale et la

---

[9] Bien que depuis le Traité d'Amsterdam, il soit fait généralement référence à l'Union européenne et non plus à la Communauté, l'utilisation de ce dernier terme est préférable dans le cadre de cette étude. Elle permet en effet de mettre en évidence l'intégration des compétences et des structures institutionnelles caractéristiques de la Communauté européenne, alors que ce phénomène n'est pas présent dans les piliers non communautaires de l'Union (PESC et JAI). Les compétences fiscales ressortent en effet du premier pilier. Sur les compétences non communautaires de l'Union, voy. JACQUE , J.-P., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 3ème éd., Paris, Dalloz, 2004, p. 599 à 607.

[10] L'idée de renforcer l'interdépendance économique afin de promouvoir un paix durable entre les nations européennes est à la base des Traités CECA et CEE. Voy. HAMON, D. et KELLER, Y.S., *Fondements et étapes de la construction européenne*, Paris, P.U.F., 1997, en particulier p. 15ss.

[11] Ces objectifs politiques sont principalement le développement de la démocratie et des libertés fondamentales, la sécurité de l'Union et des Etats qui en sont membres, Voy. art 11 TUE, et JACQUE, J.-P.(2004), *op. cit.*, p. 47 à 50.

[12] Ce déséquilibre est une des causes de la désaffection des opinions publiques européennes pour la construction communautaire. Voy. de BOISSIEU, C. (dir.), « L'Europe dans la crise : quelle Union ? », *Revue politique et parlementaire,* 2003, v. 105, n. 1022, p. 1 à 121 ; LOTH, W. (dir.), *La gouvernance supranationale dans la construction européenne*, Bruylant, 2005, 378p ; PADOA-SCHIOPPA, T. et alii, « L'Unione disunita», *Il Mulino* 2005, n. 420, n° 4, p. 635-669 ; CALAMIA, P., « La crisi europea », *Affari esteri*, 2005, n. 148, p. 722-729.

solidarité entre les États membres ». Les articles 3 et 4 CE détaillent un ensemble de principes et de secteurs d'action de la Communauté[13]. Il s'agit en quelque sorte, du programme à court, moyen et long terme de la Communauté pour arriver aux objectifs visés par l'article 2 CE. Cette intégration économique européenne repose sur un objectif central, qui est l'établissement du marché intérieur[14]. L'article 14 CE en précise la portée : « le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions du présent traité ». Ces frontières peuvent être de différente nature. Il peut s'agir de frontières douanières, physiques, techniques ou encore fiscales.

La formulation de l'article 14 CE n'est cependant pas assimilable à une définition. Celle-ci est plutôt donnée par la doctrine. VAN RAEPENBUSCH définit le marché intérieur comme « un espace juridico-économique équivalant à celui qui existe dans un Etat, lequel s'obtient essentiellement par l'harmonisation et le rapprochement des réglementations nationales divergentes à forte incidence transfrontalière ou encore par le recours au principe de « l'équivalence des situations » (ou de reconnaissance mutuelle) »[15]. Les divergences entre les réglementations nationales constituent, en effet, autant d'entraves à la libre circulation des différents facteurs de production que sont les personnes et les entreprises, les capitaux, les marchandises, ainsi que les services. En outre, la référence au principe de l'équivalence des situations permet de saisir le lien étroit qui unit les libertés de circulation au principe de non-discrimination. Le marché intérieur est également indissociable du principe de la libre concurrence entre acteurs économiques, tant dans les rapports entre les acteurs eux-mêmes, que dans la relation qu'entretiennent les autorités publiques avec ceux-ci[16]. Selon TESAURO, le marché intérieur est devenu une notion dont la réalité va bien au-delà de la définition de l'article 14 CE ; « (...) le marché intérieur est devenu le cadre juridique global, à l'échelle européenne, du déroulement des rapports économiques. En tant que tel, il donne corps et protection à l'ensemble des intérêts, des exigences et des valeurs auxquels ces rapports se rapportent »[17]. Certains auteurs vont jusqu'à parler, en se référant aux dispositions du Traité CE relatives à l'établissement du marché intérieur, de véritable Constitution économique européenne[18].

Si la centralité du marché intérieur dans le développement de l'intégration européenne ne peut être contestée, la question des finalités ultimes du processus de construction communautaire fait l'objet de réponses multiples et contrastées. Les tenants d'une intégration politique considèrent que le marché intérieur est une étape, indispensable mais néanmoins instrumentale, vers l'établissement de politiques communes en matière de sécurité et de relations internationales, de droits de l'individu, y compris de droits sociaux, de fiscalité et de

---

[13] Il y est notamment question de politiques communes en matière commerciale et économique, basées sur les principes de l'union douanière, de l'union économique et monétaire et de la libre concurrence. Sont en outre mentionnés des domaines d'action très divers, tels l'environnement, les transports, l'agriculture, la cohésion économique et sociale ou encore la libre circulation des personnes dans l'Union. Sur ces compétences, voy. *infra.*

[14] Sur la faible différence de terminologie entre marché intérieur, marché unique et marché commun, voy. MORTELMANS, K., "The Common market, the internal market and the single market, what's in a market?", *Common Market Law Review*, 1998, p. 101-136; TESAURO, G., *Diritto Comunitario*, 3ème éd., Padova, CEDAM, 2003, p.368.

[15] VAN RAEPENBUSCH, S., *Droit institutionnel de l'union européenne*, 4ème édition, Bruxelles, Larcier, 2004, p. 60.

[16] Sur le contrôle des aides d'état aux entreprises, voy. *infra*, Titre IV.

[17] TESAURO, *op.cit.*, p.372.

[18] MESTMÄCKER, E.-J., *Wirtschaft und Verfassung in der Europäischen Union. Beiträge zu Recht, Theorie und Politik der europäischen Integration,* Nomos, 2003; JOERGES, C., "The Market without the State? The 'Economic Constitution' of the European Community and the Rebirth of Regulatory Politics", *European Integration online Papers (EIoP)*, 1997, n° 19.

tous les autres secteurs de l'action publique qui se prêtent à une politique intégrée au niveau européen[19]. D'autre part, un autre courant de la doctrine et de l'opinion tend à considérer le marché intérieur comme l'objectif ultime de la construction européenne, dont l'approfondissement ne passe pas par une extension des prérogatives de l'Union.

II. La subsidiarité et la proportionnalité comme critères d'attribution de compétences

Les compétences actuelles de la Communauté, ainsi que de l'Union, reflètent cette tension. En vertu du Traité instituant la Communauté européenne, celle-ci dispose d'une vaste gamme de compétences de nature économique, telles la mise en œuvre des libertés de circulation (Traité CE, Troisième Partie, Titre I et III), la politique économique et monétaire (Titre VII), la politique commerciale commune (Titre IX). En outre, le Traite range dans les attributions des institutions européenne les règles de concurrence applicables aux entreprises (ententes et concentration- articles 81 à 86 CE) et aux autorités publiques (aides d'Etat – articles 87 à 89 CE). En effet, la réalisation d'un marché unique est indissociable d'une régulation de l'intervention des pouvoirs publics dans l'activité économique, dans le but de permettre aux opérateurs économiques privés d'évoluer dans un contexte de libre concurrence. La Communauté dispose en outre de compétences qui ne sont pas économiques par nature, mais qu'elle exerce de manière fonctionnelle à l'établissement du marché intérieur. Il s'agit notamment de la politique agricole commune, de la politique des transports, du rapprochement des législations (articles 94 à 97 CE) et de la fiscalité (articles 90 à 93 CE). Conformément aux objectifs qu'elles poursuit, la Communauté dispose en outre de compétences d'étendue variable, dans des domaines tels que la cohésion économique et sociale, la politique de l'asile et de l'immigration, la politique sociale et l'éducation, la culture, la santé, la protection des consommateurs, les réseaux transeuropéens, la recherche et le développement, l'environnement et la coopération au développement[20].

Le Traité CE consacre également les principes qui président, dans ces domaines, à la répartition de compétences entre la Communauté et les Etats membres. Il s'agit du principe d'attribution, d'une part, et de principe de subsidiarité et de proportionnalité, d'autre part. En vertu du principe d'attribution, la Communauté et l'Union ne disposent que des compétences qui leur ont été attribuées par les Etats membres dans les Traités constitutifs[21]. Ainsi, selon l'article 5, alinéa 1 CE, « la Communauté agit dans les limites des compétences qui lui sont conférées et des objectifs qui lui sont assignés par le présent traité ». Ce principe a plusieurs conséquences. Tout d'abord, il implique que les compétences de la Communauté, et de l'Union ne peuvent être présupposées, à l'inverse des compétences des Etats membres, *a priori* illimitées[22]. Ensuite, les compétences formellement attribuées à la Communauté cessent

---

[19] VAN RAEPENBUSCH, S.(2004), *op. cit.*, p.75.

[20] Voy. les titres de la Troisième Partie du Traité CE.

[21] TESAURO, *op.cit.*, p.97. Le principe d'attribution renvoie au principe de spécialité des organisations internationales. Voy, à ce sujet, VERHOEVEN, J., *Droit international public*, Bruxelles, Larcier, 2001, p. 217 à 226.

[22] Des correctifs ont néanmoins été prévus tant par le Traité lui-même (clause de flexibilité- art. 308 CE), que par la Cour de justice (théorie des pouvoirs implicites). Néanmoins, en ce qui concerne le marché intérieur, le champ d'application potentiel des article 94 et 95 (rapprochement des législations) est à ce point vaste qu'il conduit à quelque peut remettre en cause la portée du principe d'attribution. VAN RAEPENBUSCH (2004), *op. cit.*, p. 153 ; LENAERTS, K. et VAN NUFFEL, P., *Constitutional Law of the European Union*, Londres, Thomson & Maxwell, 2ème éd., 2005, p. 118. Le principe d'attribution ne fait en effet pas obstacle, selon la jurisprudence constante de la Cour, à l'application de la théorie des pouvoirs implicites. En vertu de cette théorie les institutions communautaires disposent aussi des compétences, qui sans être prévues *expressis verbis* par les Traités, sont néanmoins nécessaires à la mise en oeuvre effective du droit communautaire et cohérentes avec

de ressortir des prérogatives des Etats membres, et partant, viennent limiter la souveraineté de ceux dans les domaines concernés[23].

Les limitations que subissent les Etats membres varient en fonction de l'importance de la compétence transférée. On distingue dans ce cadre les compétences exclusives et les compétences partagées. Les compétences exclusivement du ressort de la Communauté peuvent être de deux ordres. D'une parte, il existe quelques compétences qui, en vertu du Traité ou de par leur nature-même, excluent toute intervention des Etats membres. Il s'agit notamment de la politique commerciale commune (article 133 CE), de l'union douanière (articles 25 à 27 CE), de la politique monétaire (article 105, §2 CE). D'autre part, deviennent progressivement exclusives les compétences attribuées à la Communauté et mises en œuvre à travers des actes de droit dérivé. L'occupation graduelle d'un domaine de compétences par la Communauté, conjuguée au principe de primauté du droit communautaire, a pour effet d'empêcher, sauf exception[24], toute intervention normative des Etats membres et, partant, de créer une compétence exclusive en faveur de la Communauté. A titre d'exemple, on peut citer la politique agricole commune, la politique de la concurrence, la réalisation du marché intérieur. Néanmoins, la plupart des compétences communautaires sont des compétences partagées, ou concurrentes. Les Etats membres gardent la possibilité de régler ces secteurs. Ce pouvoir est cependant soumis à la condition que la Communauté n'ait pas fait usage de sa compétence en la matière. En ce sens, il est transitoire. Dans certains domaines, le Traité prévoit un exercice conjoint de la compétence entre Etats membres et Communauté (Union) ; l'action de celle-ci est alors envisagée comme une compétence d'appui ou de coordination des compétences nationales. C'est notamment le cas en matière d'éducation (articles 149 CE), de culture (article 151 CE), ou d'environnement (article 174, §4 CE). En matière de compétences partagées, la pervasivité de l'action de la Communauté est donc variable, en fonction du moment historique, de l'opportunité politique et de la nécessité socio-économique.

Ces éléments concourent à l'évaluation des conditions d'application du principe de subsidiarité. L'article 5, al. 2 CE prévoit en effet que « dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, la Communauté n'intervient, conformément au principe de subsidiarité, que si et dans la mesure où les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être réalisés de manière suffisante par les États membres et peuvent donc, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, être mieux réalisés au niveau communautaire»[25]. Ce principe est complété par le principe de proportionnalité, consacré à l'art 5, al. 3 CE, en vertu duquel « l'action de la Communauté n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs du présent traité »[26]. Si l'on attribue à ces principes, en raison de leur formulation vague et, donc susceptible de multiples interprétations, une nature plus politique que juridique[27], leur inclusion dans les Traités a néanmoins permis aux

---

l'action de la Communauté dans ses politiques sectorielles. Voy. par exemple en matière pénale, C.J.C.E., 13 septembre 2005, aff. C-176/03, *Commission c/ Conseil*, Rec., p. I-7879, ainsi que la Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur les conséquences de cet arrêt, publiée dans *R.D.U.E.*, 2006, n.1, p. 217-224. Voy. aussi C.J.C.E., 9 juillet 1987, affaires jointes 281, 283 à 285, 287/85, *RFA , France, Pays-Bas, Danemark et Royaume-Uni c. Commission*, *Rec.*, p. 3203, et C.J.CE.. 31 mars 1971, aff. 22/70, *Commission c. Conseil (AETR), Rec.*, p. 263 (compétences externes de la Communauté).

[23] Sur les compétences partagées, voy. *infra.*

[24] L'existence de compétences exclusives dans le chef de la Communauté ne fait pas obstacle pas l'exercice de compétences par les Etats membres s'il existe une d'habilitation communautaire, s'il y un risque de vide juridique ou encore si telle est l'intention des institutions communautaires. Voy. VAN RAEPENBUSCH (2004), *op. cit.*, p. 154.

[25] Voy. aussi l'article 2 UE.

[26] Voy. Protocole n° 30 sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité" annexé au Traité d'Amsterdam, *J.O.*, C 340, 10 novembre 1997, p. 105

[27] Sur ces principes, voy. JAVIER BARNES, « El principio de subsidiariedad en el Tratado de Maastricht y su impacto sobre las regionaes europeas », *Riv.it.dir.pubbl.comun.*, 1994, 5, pp.823-893 ; PARISIO, "Europa delle

juridictions communautaires d'opérer, bien que de manière marginale, le contrôle de leur respect par les institutions de l'Union[28].

III. La primauté et l'effectivité comme garanties de l'application du droit communautaire

Le droit communautaire est constitué par l'ensembles de règles contenues dans les Traités ou prises en vertu de ceux-ci. On distingue le droit communautaire primaire, constitué par les Traité et les actes assimilés à ceux-ci, et le droit communautaire dérivé, ou secondaire, de rang inférieur, adopté sur la base sur les Traités conformément aux procédures fixées par ces derniers. Le droit dérivé comprend les actes visés par l'article 249 CE, tels les règlements, les directives, les décisions, les recommandation et les avis, ainsi que les actes dits atypiques[29]. Il existe en outre les catégories les principes généraux du droit communautaire[30], ainsi que celle des accords internationaux[31]. Le rapport que le droit communautaire entretient avec les ordres juridiques nationaux se fonde sur deux principes. D'une part, le droit communautaire prime sur le droit des Etats membres. C'est le principe de primauté[32]. D'autre part, le droit communautaire est apte à créer directement dans le chef des particuliers des droits et des obligations, que ceux-ci peuvent faire valoir devant le juge national, ce dernier étant tenu de leur donner plein effet. C'est le principe de l'effet direct ou de l'effet utile ou encore de l'effectivité du droit communautaire[33]. Consacré par la Cour de justice dans le célèbre arrêt *Costa/ E.n.e.l.*[34], le principe de primauté s'applique à tout « texte interne, quel qu'il soit »[35]. Selon la Cour de justice, le droit communautaire prime donc aussi sur les Constitutions

---

autonomie locali e principio di sussidiarietà", *Foro amm.*, 1995, p.2125-2135 ; D'ATENA, A., « Il principio di sussidiarietà nella Costituzione italiana », *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1997, p. 603ss. ; ZULEEG, M., "Das Subsidiaritätsprinzip im Europarecht „ in RODRIGUEZ IGLESIAS, G.C., DUE, O. et alii, *Mélanges en hommage à Ferdinand Schockweiler*, Nomos Verlag, 1999, pp. 635 à 649 ; BARENTS, R., « The principle of subsidiarity and the Court of Justice », in BARENTS, R. et SMITH, S., *Neutrality and subsidiarity in Taxation,* Kluwer, 1996, pp. 28 à 42; VERDUSSEN, M. et alii, « La subsidiarité et l'Europe », in DELPÉRÉE, F. (dir.), *Le principe de subsidiarité*, Bruylant - LGDJ, 2002, p. 311 à 389 ; JACQUE, J.P (2004), *op.cit.*, p. 148 à 160 ; LENAERTS et VAN NUFFEL (2005), *op.cit.*, p.123 à 134. Ces deux principes sont également d'application en matière fiscale. Voy. Communication de la Commission du 18 mai 1990, SEC (1990) 601. Voy aussi SCHRIVENER, C. « Corporate taxation in Europe and the single market », *Intertax*, 1990, p. 27 ; HINNEKENS, L., et MEEUSEN, J., "Fiscaal recht in de Europese Unie : een schets van het institutioneelrechtelijk kader » in PEETERS, B., *Europees Belastingrecht*, Bruxelles, Larcier 2005, p. 42 à 45.

[28] Voy. en matière de concurrence, TCE, 14 janvier 1995, aff. T-114/92, *Bureau européen des médias de l'industrie musicale* , *Rec.*, p. II-147, pt 77. Relativement à l'obligation de motivation, voy. C.J.C.E., 13 mai 1997, aff. C-233/94, *Allemagne c/ Parlement européen et Conseil, Rec.,* p.I-2405 ; 9 octobre 2001, aff. C-377/98, *Pays-Bas, c. Parlement et Conseil, Rec.*, p. I-7079.

[29] Sur la typologie des actes de droit dérivé, JACQUE, J.-P (2004)., *op.cit.*, pp. 525 à 547 ; LENAERTS et VAN NUFFEL (2005), *op.cit.*, pp. 668 à 699.

[30] JACQUE, J.-P (2004), *op.cit.*, pp. 511à 520 ; LENAERTS et VAN NUFFEL(2005), *op.cit.*, pp. 627 à 650.

[31] LENAERTS et VAN NUFFEL (2005), *op.cit.*, pp. 651-667.

[32] Sur le principe de primauté, voy. TESAURO, *op. cit.*, pp. 184 à 195 ; JACQUE, J.-P (2004)., *op.cit.*, pp. 549 à 566 ; LENAERTS et VAN NUFFEL(2005), *op.cit.*, pp. 596 à 618 et *infra.*

[33] Voy. infra, à propos de la mise en œuvre du droit communautaire.

[34] C.J.C.E., 15 juillet 1964. , aff. 6/64, *Flaminio Costa c. E.N.E.L., Rec.*, p. 1141.

[35] C.J.C.E., arrêt *Costa* (6/64), *précité*, p. 1160. Le droit communautaire s'applique également aux conventions internationales signées par les Etats membres. Selon la Cour, « la Communauté constitue un nouvel ordre juridique de droit international, au profit duquel les Etats ont limité, bien que dans des domaines restreints, leurs droits souverains » et que le Traité CE « constitue plus qu'un accord qui ne créerait que des obligations mutuelles entre Etats contractants ». Voy. C.J.C.E., 5 février 1963, aff. 26/62, *Van Gend en Loos, Rec.*, p.23, et les articles I-5 et I-6 du projet deTraité établissant une Constitution pour l'Europe de 2004.

nationales, y compris les « principes de la structure constitutionnelle des Etats membres »[36]. Les conséquences de ce principe, également établies par la jurisprudence, sont importantes. Dans l'arrêt *Simmenthal,* la Cour a précisé qu' « en vertu du principe de la primauté du droit communautaire, les dispositions du traité et les actes des institutions directement applicables ont pour effet, dans leurs rapports avec le droit interne des Etats membres, non seulement de rendre inapplicable de plein droit, du fait même de leur entrée en vigueur, toute disposition contraire de la législation nationale existante, mais encore – en tant que ces dispositions et actes font partie intégrante, avec rang de priorité de l'ordre juridique applicable sur le territoire de chacun des Etats membres – d'empêcher la formation valable de nouveaux actes législatifs nationaux dans la mesure ou ils seraient incompatibles avec des normes communautaires »[37]. Le juge national est donc tenu de laissée inappliqué toute disposition nationale contraire au droit communautaire, qu'elle soit antérieure ou postérieure. La primauté du droit communautaire a été reconnue par l'ensemble des Etats membres, non sans parfois poser quelques difficultés[38].

En outre, les actes du droit communautaire sont, en principe, dotés d'effet direct. La Cour a mis en effet en évidence, dans l'arrêt *Van Gend & Loos*, cette spécificité du droit communautaire, lié à son objectif « d'instituer un marché commun dont le fonctionnement concerne directement les justiciables de la Communauté »[39]. L'effet direct est la règle pour le traité CE, et les règlements. Elle a en outre élaboré les critères auxquels une directive doit répondre pour que lui soit reconnu un effet direct. Il faut que les dispositions en cause soient claires, inconditionnelles et suffisamment précises[40]. L'effet direct a plusieurs conséquences. Tout d'abord, il aboutit à ce que le droit communautaire soit appliqué, sauf dispositions contraires, de manière uniforme sur l'ensemble du territoire des Etats membres. Il en découle aussi les Etats membres ne peuvent faire obstacle à l'application du droit communautaire et en particulier des droits que les particuliers tirent de celui-ci[41]. Le juge national acquiert dès lors dans ce contexte, un rôle primordial dans l'application et la mise en œuvre du droit communautaire. Son action ne peut être entravée par les Etats membres[42].

---

[36] C.J.C.E., 17 décembre 1970, aff. 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft GmbH c/ Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, Rec.*, p. 1125, pt 3.

[37] C.J.C.E., 9 mars 1978, aff. 106/77, *Administration des finances de l'État contre Société anonyme Simmenthal, Rec.*, p.629, pt 17..

[38] Pour la Belgique, voy. Cass., 27 mai 1971, *Rec.*, p. 959. Pour l'Italie, voy. C. Cost., 8 juin 1984, n° 170/84, *Granital, G.U.*, n° 169, 20 juin 1984 ; 21 avril 1989, n° 232/89, *Fragd, G.U., 3 mai.* Ces arrêts sont néanmoins le fruit d'une lente évolution de la position de la Cour constitutionnelle italienne. Voy. TESAURO, *op. cit.*, pp. 184 à 195. Pour les autres Etats membres de l'UE, voy. JACQUE, J-P. (2004), *op. cit.*, pp. 554 à 566 ; LENAERTS et VAN NUFFEL (2005), *op. cit.*, pp. 604 à 619, SCHERMERS, H. et WAELBROECK, D., *Judicial protection in the European Union*, Kluwer, 6ème éd., 2001, pp. 164-175, ainsi que le doctrine et la jurisprudence y citées.

[39] C.J.C.E., arrêt *Van Gend en Loos* (26/62), *précité* , p.23.

[40] C.J.C.E., 5 avril 1979, aff. 148/78, *Ratti, Rec.*, p. 1629.

[41] Voy. infra, sur le principe d'effectivité appliqué aux procédures en remboursement d'impositions déclarées incompatibles avec le droit communautaire.

[42] A ce sujet, sans l'arrêt *Factortame* du 19 juin 1990 (aff. C-213/89, *Rec.*, p. I-2433), la Cour énonce que « serait incompatible avec les exigences inhérentes à la nature même du droit communautaire toute disposition d' un ordre juridique national ou toute pratique, législative, administrative ou judiciaire, qui aurait pour effet de diminuer l' efficacité du droit communautaire par le fait de refuser au juge compétent pour appliquer ce droit le pouvoir de faire, au moment même de cette application, tout ce qui est nécessaire pour écarter les dispositions législatives nationales formant éventuellement obstacle, même temporaire, à la pleine efficacité des normes communautaires ».

§2. Les compétences de la Communauté européenne en matière fiscale

Les compétences de la Communauté s'étendent aussi au domaine fiscal[43]. Toutefois, l'attribution de compétences fiscales au niveau européen repose sur les mêmes motivations que les transferts de compétences dans les autres domaines de l'action communautaire. Bien que la fiscalité soit traditionnellement associée à la souveraineté des Etats membres, le Traité contient des « dispositions fiscales », qui consacrent une compétence d'harmonisation expresse de la Communauté en matière d'impôts indirects. La Communauté dispose en outre d'une compétence législative en matière d'impôts directs, fondée sur la clause générale de rapprochement des législations en vue de l'établissement du marché commun. La jurisprudence de la Cour de justice en matière de libertés fondamentales a également contribué à affirmer une compétence fiscale de la Communauté. Celle-ci pose des questions particulières en ce qui concerne l'interaction du droit communautaire avec les réseaux de conventions fiscales bilatérales mises en place par les Etats membres, avant ou après leur adhésion à la Communauté. Enfin, au-delà de ces compétences fiscales au sens strict, le fait que le droit fiscal puisse aussi constituer un instrument efficace au service d'autres politiques communautaires, comme en matière d'aides d'état, a progressivement étendu le champ d'action de la Communauté.

I. La dimension fonctionnelle des compétences fiscales communautaires

Traditionnellement, la fonction première de l'impôt est la fonction allocative, c'est-à-dire sa capacité à générer des recettes à affecter au budget de la collectvité politique qui l'établit[44]. La politique fiscale est ainsi inextricablement liée à la politique des finances publiques. Il existe des exceptions. Ainsi, il arrive que la collectivité qui dispose de la compétence fiscale ne bénéficie pas intégralement du produit de l'impôt qu'elle réglemente. C'est par exemple le cas de la plupart des autorités centrales des Etats fédéraux ou décentralisés, qui transfèrent une partie de leurs recettes fiscales aux collectivités territoriales[45]. La situation de l'Union est, à cet égard, très particulière. Ainsi, contrairement aux compétences fiscales des Etats membres, celles de la Communauté ne sont pas exercées dans un but d'ordre financier ou budgétaire[46].

---

[43] VANISTENDAEL, F., "De fiscale bevoegdheden van de Europese unie", *Mélanges Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002, pp.557 à 585.

[44] Les autres fonctions de l'impôt dans la théorie économique sont la fonction redistributive et la fonction incitative, auxquelles certains auteurs ajoutent la fonction stabilisatrice. Sur ces fonctions, MUSGRAVE, R.A., MUSGRAVE, P.B., *Public Finance in Theory and Practice,* McGraw-Hill, 4ème éd, 1986, p. 3 à 22 ; MATTHIJS, H., NAERT, F., VUCHELEN, J., *Hanboek openbare financiën*, Anvers, Intersentia, 1999, pp. 41 à 99. Sur la fonction allocative, voy. DAFFLON, B., « Théorie de la décentralisation et du fédéralisme financier », *Cours de Finances publiques II*, Université de Fribourg (Suisse), année académique 2001/2002, chapitre II (version électronique). Sur la fonction redistributive, PRUD'HOMME, R., « Fédéralisme fiscal et politiques sociales » in *Public finance and social policy, Proceedings of the 39th Congress of the International Institute of Public Finance, Budapest, 1983*, Wayne state University Press, 1985, pp. 339 à 353 ; MAJOCCHI, A., « Le fédéralisme fiscal et la fonction redistributive. Le cas de la Communauté européenne », *R.F.F.P.*, N°20, 1987, pp.137 à 155.

[45] En ce qui concerne la Belgique et l'Italie, voy. *infra*. A propos d'autres Etats fédéraux ou décentralisés, voy. COMMISSION SUR LE DESEQUILIBRE FISCAL., « Arrangements financiers intergouvernementaux (Allemagne, Australie, Belgique, Espagne, Etats-Unis, Suisse) », *Document d'information pour le symposium international sur le déséquilibre fiscal,* Québec, 13 et 14 septembre 2001, *et annexes,* disponibles sur *www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca* ; TER-MINASSIAN, T., *Fiscal federalism in theory and practice,* Washington: IMF International Monetary Fund, 1997 ; ANASTOPOULOS, J., *Les aspects financiers du fédéralisme,* Paris, L.G.D.J, 1979.

[46] OATES, W.E., « Fiscal federalism and European Union : some reflections », in *Il futuro dei sistemi di welfare nazionali tra integrazione europea e decentramento regionale. coordinamento, competizione, mobilità, XIV conférence de la « Società italiana di economia pubblica »*, Università,di Pavia, 4 - 5 octobre 2002, p. 36 à 56.

La Communuaté exerce en effet ses compétences fiscales de manière fonctionnelle à la réalisation des objectifs fixé aux articles 2 et 3 du Traité CE, à savoir principalement la réalisation du marché intérieur.
On observe donc une très grande divergence entre, d'une part, les compétences que la Communauté exerce sur le plan fiscal et, d'autre part, la manière dont est structuré son budget. Depuis 1970, le budget de la Communauté est alimenté, en vertu de l'article 269 CE[47] et de la décision prise par le Conseil à l'unanimité sur la base de celui-ci et soumise à la ratification des Etats membres[48], principalement par les quatre « ressources propres »[49]. Il s'agit des droits de douane, de certains prélèvements agricoles, d'une contribution prélevée sur l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée[50] et d'une contribution de Etats membres calculée sur la base du produit national brut. Ces ressources sont versées par les Etats membres au budget communautaire[51]. Ce sont les Etats membres qui perçoivent ces ressources, avant de les reverser à la Communauté, déduction faite des coûts de perception[52].
Si certaines de ces ressources peuvent être associées à des domaines de compétence communautaire (politique agricole commune et union douanière), il n'existe cependant aucun lien de nature formelle ou institutionnelle entre les compétences fiscales exercées par la Communauté et les ressources financières qui lui sont attribuées. Ce constat peut être relativisé en ce qui concerne la ressource TVA. Dès lors que celle-ci n'est pas calculée sur le recettes générées par la taxe au niveau communautaire, mais sur l'assiette nationale corrigée de celle-ci[53], l'existence d'une compétence de la Communauté en matière de TVA n'influe

---

[47] En vertu de l'article 269 CE, « le budget est, sans préjudice des autres recettes, intégralement financé par des ressources propres. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, arrête les dispositions relatives au système des ressources propres de la Communauté dont il recommande l'adoption par les États membres, conformément à leurs règles constitutionnelles respectives ».

[48] 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.* Sur la réforme de 2000, voy. DUSSART, V., « La réforme du Règlement financier communautaire : un exemple de la modernisation du droit budgétaire », *R.F.F.P.*, n°79, 2002, p. 140 à 163.

[49] A l'inverse des autres organisations internationales, financées par des contribution des Etats, le mécanisme des ressources propres garantit à l'Union l'autonomie financière, par des recettes qui lui reviennent de droit, indépendamment de l'adoption par les Etats membres de dispositions de droit interne. Le budget de l'UE est en outre financé par les impôts et autres prélèvements opérés sur les rémunérations du personnel, des remboursements d'aides communautaires non utilisées, des contributions de pays tiers à certains programmes communautaires (par exemple, dans le domaine de la recherche), , des intérêts bancaires, des intérêts moratoires, ainsi que le solde de l'exercice précédent (source : site de la DG Budget de la Commission, 2006). A ces ressources « structurelles », il faut ajouter le produit des amendes aux entreprises dans le cadre de la politique de la concurrence et les astreintes aux Etats membres sur la bse de 'larticle 228 CE (voy. *infra*).

[50] Règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89 du Conseil, du 29 mai 1989, concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée, plusieurs fois modifié; *J.O.*, L 155, 7 juin 1989, p. 9 à 13. Voy aussi le Cinquième rapport sur la perception et le contrôle de la TVA, établi en application de l'article 12 du règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89, SEC(2004)172, *non publié au J.O.*

[51] Le Parlement européen est totalement absent, ce qui n'a pas manqué de soulever de nombreuses critiques quant aux carences démocratiques d'un tel processus. Voy. GOULARD, S., et NAVA, M., « Un financement plus démocratique du budget européen : un défi pour la convention européenne », *R.F.F.P.*, 2002, n° 80, pp. 31 à 52 .

[52] Aujourd'hui fixés à 25%. Pour une étude approfondie du mécanismes des ressources propres et de l'autonomie financière de la Communauté, voy. la thèse de POTTEAU, A., *Recherches sur l'autonomie financière de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, 2004, ainsi que LE CHANTRE, L. et SCHAJER, D., *Le budget de l'Union européenne*, Paris, La documentation française, 2003. Sur le rôle du Parlement européen dans la procédure budgétaire, voy. TESAURO, G., *op. cit*, p. 70 à 74.

[53] Règlement 1553/89, *précité*, art. 2, 1. : « La base des ressources TVA est déterminée à partir des opérations imposables visées à l'article 2 de la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système

pas directement, mais bien indirectement sur la détermination de la base imposable et sur la perception des ressources TVA de l'Etat membre. C'est ainsi qu'une erreur de transposition de la part d'un Etat membre en matière de TVA conduisant à une absence de perception de celle-ci sur des opérations normalement imposables en vertu du droit communautaire, entraîne une obligation pour l'Etat membre en cause de procéder à la rectification des montants dus à Communauté au titre de ressources propres TVA, ainsi que de verser les intérêts de retard, en vertu des obligations découlant du Règlement 1553/89 CE[54]. Cependant, même dans cette hypothèse, les compétences fiscales de la Communauté se fondent sur d'autres bases juridiques, sont exercées selon des procédures différentes et concernent des impôts dont les recettes sont perçues par les administrations des Etats membres.

L'attribution de compétences fiscales à la Communauté poursuit en effet un objectif économique. Les différences dans les réglementations fiscales des Etats membres peuvent constituer des entraves à l'établissement d'un marché unifié, où sont garanties les libertés de circulation. Il est donc nécessaire, pour faire disparaître ces obstacles, d'harmoniser ou de rapprocher les réglementations nationales. Dans cette optique, les prérogatives fiscales de la Communauté ne peuvent être mises en oeuvre que de manière fonctionnelle à la réalisation des objectifs de celle-ci, en premier lieu la réalisation du marché intérieur[55]. Les obstacles de nature fiscale à l'établissement de ce marché sont nombreux. Il peut s'agir de charges fiscales grevant le déplacement des personnes et des entreprises entre Etats membres, ainsi que les opérations économiques transfrontalières concernant des biens, des services ou des capitaux. Des discriminations fiscales entre biens et services « importés » par rapport à des biens et services « nationaux » peuvent aussi exister. Des importantes distorsions de concurrence peuvent résulter de disparités entre législations fiscales nationales. Enfin, des phénomènes de double imposition peuvent affecter les non résidents d'un autre Etat membre, ou encore des investissement ou des revenus originaires d'un autre Etat membre[56].

II. Les compétences d'harmonisation des législations des Etats membres

Malgré l'existence de ces obstacles fiscaux à l'établissement du marché intérieur, le Traité CE ne contient que peu de références explicites à la matière fiscale. Le Chapitre II du Titre VI du Traité CE, intitulé « Dispositions fiscales », ne comporte que quatre articles, les articles 90 à 93 CE[57]. Les articles 90 à 92 CE concernent la suppression des barrières (para)fiscales à la

---

commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (...) à l'exception des opérations exonérées conformément aux articles 13 à 16 de ladite directive ».

[54] C.J.C.E., 12 septembre 2000, aff. C-359/97, *Commission c/ Royaume-Uni*, *Rec.*, p. I-6355 (péages autoroutiers). Voy. aussi C.J.C.E., 14 juillet 2005, aff. C-435/03, *British Tobacco,* note TRAVERSA, E., « Corte di Giustizia : il furto di merci non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso », *Rass. Trib.*, n. 1, 2006, p. 353 et *infra*, Titre III.

[55] Cette approche fonctionnelle du droit fiscal communautaire guide la Cour de justice dans l'ensemble de sa jurisprudence fiscale, tant en matière d'impôts directs, qu'en matière d'impôts indirects. Voy. CASADO OLLERO, G., "L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno", in AMATUCCI, *Trattato di diritto tributario,Annuario,* Padova, CEDAM, 2001, p. 505 à 563, et *infra.*

[56] Ce dernier type d'obstacles fait déjà l'objet des conventions préventives de la double imposition signées par les Etats membres, soit entre eux, soit avec des Etats tiers, de manière bilatérale dans la grande majorité des cas. Voy. cependant à propos de la convention multilatérale signée par les pays nordiques, appelée *Nordiska skatteavtalet* (Convention nordique), signée à Helsinki le 22 mars 1983, et sa pertinence dans le cadre communautaire, COMMISSION EUROPÉENNE, DG TAXUD, « Droit communautaire et conventions fiscales », Réunion du Groupe d'experts du 5 juillet 2005, Document de travail, *disponible sur http://ec.europa.eu* , p.15 à 17.

[57] Il existe d'autres articles faisant référence à la fiscalité dans le Traité. Il s'agit de l'article 58 (libre circulation des capitaux, voy. *infra*, Titre II), de l'article 163, 2 (Recherche et développement) de l'article, 174, 2 (Environnement) et de l'article 293, alinéa 2 (voy. infra). Pour un commentaire de l'importance –marginale- de ces références, TERRA, B., et WATTEL, P., *European Tax Law*, 4ème éd., La Haye, Kluwer, 2005, p. 14ss.

libre circulation des marchandises dans l'Union européenne[58]. L'article 90 CE interdit les impositions intérieures discriminatoires[59]. L'article 91 CE prohibe les ristournes à l'exportation. Tandis que les articles 90 et 91 CE concerne les impôts indirects, l'article 92 CE prévoit que la concession par un Etat membre d'avantages fiscaux à l'exportation en matière d'impôts directs doit être temporaire et soumise à l'autorisation du Conseil[60]. Ces dispositions sont à mettre en rapport étroit avec l'union douanière et la libre circulation des marchandises, consacrées par les articles 23 à 27 CE.

a) Compétences expresses d'harmonisation en matière de fiscalité indirecte

Le seul article du Traité qui peut s'analyser comme une attribution expresse de compétence fiscale aux institutions communautaires est l'article 93 CE. En vertu de celui-ci, « le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur dans le délai prévu à l'article 14 ». Le libellé de cet article est très clair. Seuls les impôts indirects sont concernés. La compétence attribuée à la Communauté est une compétence d'harmonisation.

Le terme « harmonisation » connaît depuis le début de la construction européenne les définitions et les appréciations les plus diverses. Cette ambiguïté sémantique est en fait une des causes des variations axiologiques dont ce terme a fait l'objet[61]. Par la négative, l'harmonisation se définit, par rapport aux autres types d'interventions normatives[62], en opposition à la non-intervention et à la coordination, d'une part, et d'autre part à l'uniformisation et au transfert de compétence[63].

La non-intervention de la Communauté dans une matière suppose que celle-ci reste entièrement dans la compétence des Etats membres. Cette hypothèse doit être relativisée. Si, dans certaines matières, il n'existe pas d'actes de droit dérivé, le droit primaire reste néanmoins applicable. Et le développement de la jurisprudence de la Cour de justice, notamment en matières de libertés de circulation, a été tel que bien rares sont les domaines qui échappent encore à l'emprise du droit communautaire.

La coordination présente la caractéristique de ne pas conditionner –en l'apparence- les choix législatifs des Etats membres dans une matière donnée, tout en visant à supprimer, ou du moins à limiter les inconvénients qui résulteraient des applications simultanées ou successives de plusieurs législations nationales différentes. Elle consiste donc, pour les situations qui

---

[58] Ces articles constituent des *lex specialis* par rapport aux règles générales contenues aux articles 28 et 29 CE.

[59] Sur l'article 90 CE, voy. *infra.*, Titre II, à propos de la libre circulation des marchandises.

[60] Cet article n'a cependant jamais reçu d'application. Voy. HINNEKENS, L. et STRAETMANS, G., "Materieelrechterlijke beginselen van Gemeenschaprecht in directe belastingzaken", in PEETERS, B., *Europees Belastingrecht*, Bruxelles, Larcier 2005, p. 201.

[61] BELANGER, G., « Le fédéralisme fiscal ou comment concevoir l'harmonisation », *R.F.F.P.*, n°20, 1987 p. 99 à 112.

[62] Il existe aussi des interventions de caractère non normatif, tels que les actions communes, les coopérations diverses, l'échanges des meilleurs pratiques, ou encore les consultations. L'ensemble de ces moyens d'action est parfois qualifié de « soft law », même si leur caractère contraignant , moins perceptible à première vue, car faisant appel à d'autres moyens (pression des pairs, des statistiques, ...) , se révèle parfois tout aussi effectif que celui des actes normatifs « durs ». Voy. PITSEYS, J., « La méthode ouverte de coordination au cour de la gouvernance européenne », in EBERHART, C., (éd.), *Droit, gouvernance et développement durable*, Cahiers d'Anthropologie du Droit, Karthala, 2005 et *infra*, Titre IV.

[63] Sur ces distinctions, voy. JACQUE, J.-P.(2004), *op. cit.*, n° 200 à 211. Voy. aussi STANCANELLI, P., « Le competenze dell'Unione Europea », in COLUCCI, M., et SICA, S., *L'unione europea. Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*, Zanichelli, 2005, p. 23-25.

peuvent être rattachées à plusieurs Etats membres, à éviter les conflits de lois potentiels, ainsi qu'à assurer que ces situations soient juridiquement couvertes ou reconnues[64].
L'harmonisation représente une étape supplémentaire par rapport au stade de la coordination. Elle reste cependant distincte de l'uniformisation. Cette dernière consiste à établir une réglementation commune en tous points pour l'ensemble des Etats membres, de telle sorte à ce que la matière soit régie par les mêmes normes dans l'ensemble du territoire de l'Union. Ceci ne présuppose pas nécessairement le transfert entier de la compétence aux institutions européennes, qui est le stade ultime de l'intégration, comme par exemple, en ce qui concerne le tarif douanier commun[65].
Il est donc possible de définir l'harmonisation dans l'UE comme une technique de rapprochement des législations nationales, par laquelle les principes et les règles essentielles encadrant une matière sont déterminés au niveau communautaire, tandis que l'exécution et la mise en œuvre de ceux-ci sont laissés aux Etats membres, dans le but d'éliminer les obstacles causés par les différences existant entre les système normatifs des Etats membres et, le plus souvent, de faciliter la réalisation du marché intérieur. L'harmonisation est aussi et surtout une question de degrés. Elle peut concerner l'ensemble d'une matière, ou seulement une partie de celle-ci De même, elle peut être plus ou moins poussée, en fonction du caractère détaillé ou non des règles édictées au niveau européen et de la marge de manœuvre laissée aux Etats dans leur mise en œuvre[66].
L'harmonisation par voie législative est parfois qualifiée d'harmonisation positive, afin de la distinguer de l'harmonisation négative. Cette dernière vise le développement de la jurisprudence de la Cour de justice, principalement en ce qui concerne les libertés de circulation, à travers lequel les Etats membres sont contraints d'adapter leurs législations à la suite d'un arrêt déclarant l'incompatibilité avec le droit communautaire d'une ou plusieurs dispositions nationales ou de manière préventive, afin d'éviter qu'elles ne soient déclarées incompatibles avec le droit communautaire. Il en résulte ainsi une convergence forcée –très partielle et souvent contestée- des systèmes fiscaux nationaux[67].
Malgré l'obstacle que représente la règle de l'unanimité, le Conseil a adopté, sur la base de l'article 93 CE, de nombreuses directives d'harmonisation en matière d'impôts indirects. Ces directives concernent la taxe sur la valeur ajoutée, les droits d'accise sur divers produits, ou encore les impôts sur les rassemblements de capitaux. Le degré d'harmonisation de ces prélèvement varie. Incontestablement, la taxe sur la valeur ajoutée est, de tous les prélèvements harmonisés, l'impôt qui connaît l'harmonisation la plus poussée[68]. Le Conseil a en outre adopté sur cette même base des règlements en matière de coopération administrative

---

[64] Par coordination, on entend aussi les obligations instaurées au niveau communautaire de reconnaissance réciproque des titres, habilitations et autorisations diverses délivrées par chacun des Etats Membres. Cette technique est caractéristique du droit international privé. Sur les rapports entre droit communautaire et droit international privé, voy. FRANCQ, S., *L'applicabilité spatiale du droit dérivé communautaire au regard des méthodes du droit international privé*, Bruxelles, Bruylant, 2005, 736p.

[65] Dans un tel contexte, il est possible que les Etats membres gardent une compétence formelle, mais soient tenus à une obligation de transposition d'un texte couvrant tous les aspects de la matière en cause.

[66] Voy. par exemple l'article 137, § 2, b. du Traité CE qui fait référence en matière de politique sociale, à des « prescriptions minimales ».

[67] A propos de l'action de la Cour de justice en matière fiscale, voy. *infra*.

[68] Sur la TVA communautaire, voy. *infra*, Titre III.

pour certains de ces impôts[69], ainsi que sur la base de l'article 202 CE, des règlements d'application de la sixième directive relative à la taxe sur le chiffre d'affaire[70].

b) Compétences implicites d'harmonisation en matière de fiscalité directe

Il serait cependant erroné de penser que des actes normatifs de nature fiscale ne puissent pas être adoptés par les institutions européennes en dehors de cette base juridique particulière. Certes, en matière d'impôts directs, le Traité CE ne confie à la Communauté aucune compétence spécifique d'harmonisation. Ceci ne signifie pas que ce domaine est resté vierge de toute intervention législative communautaire. Il existe en effet dans le Traité des dispositions attribuant à la Communauté une compétence générale de rapprochement des législations des Etats membres, dont l'exercice est soumis à la vérifications de critères liés moins à la nature de la matière visée par l'acte adopté, qu'à l'objectif, ou la *ratio* de celui-ci. En effet, l'article 94 CE dispose que « le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché commun ». Si dans la plupart des domaines, l'utilité de l'article 94 CE a été réduite par l'introduction par l'Acte unique européen de l'article 95 CE[71], ce n'est pas le cas en matière fiscale. En effet, l'article 95 CE permet au Conseil de statuer à la majorité qualifiée sur l'adoption de règles de rapprochement de réglementations nationales « qui ont pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur ». Néanmoins, l'alinéa 2 de cet article exclut les dispositions fiscales, tout comme les autres domaines politiquement sensibles que sont les « dispositions relatives à la libre circulation des personnes et (...) celles relatives aux droits et intérêts des travailleurs salariés ».
C'est donc sur la base de l'article 94 CE que le Conseil a adopté, à l'unanimité, les quelques directives existantes en matière d'impôts directs[72]. Si la volonté du législateur européen ne laisse aucun doute sur l'inapplicabilité de l'article 95 CE aux dispositions de droit fiscal matériel, l'on peut toutefois se demander s'il en va de même pour les règles de nature procédurale ou administrative. Il existe en effet des directives dans ce domaine[73]. Cette question a nécessité l'intervention de la Cour de justice. La Commission et le Conseil ont connu et connaissent un différend majeur, ce dernier ayant plusieurs fois modifié la base

[69] Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92, *J.O.*, L 264, 15 octobre 2003, p.1 et Règlement (CE) n° 2073/2004 du Conseil du 16 novembre 2004 relatif à la coopération administrative dans le domaine des droits d'accises, *J.O.*, L 359, 4 décembre 2004, p. 1.

[70] Règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil du 17 octobre 2005 portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, L 288, 29 octobre 2005, p. 1. Pour une description du contenu du règlement 1777/2005/CE, TRAVERSA, E. « Chronique de droit fiscal communautaire (1 mars 2005 – 28 février 2006)», *J.T.D.E.*., 2006, p. 173 à 175.

[71] Il s'agissait à l'époque de l'article 100 A,(le texte de l'actuel article 94 était repris à l'ex-article 100 CE).

[72] Il s'agit de la directive fusions 90/434/CEE, de la directive "mères-filiales" 90/435/CEE, de la directive intérêts-redevances 2003/48/CE, de la directive épargne 2003/49/CE.. Sur les régimes mis en place par ces directives, voy. *infra*, Titre III, sur l'harmonisation fiscale communautaire en matière d'impôts directs.

[73] A la suite de l'adoption de deux Règlements concernant la coopération administrative respectivement en matière de TVA et d'accises (voy. *supra*), le champ d'application de la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant à l'origine l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects, a été restreint au domaine des "impôts directs, de certains droits d'accises et des taxes sur les primes d'assurance". Voy. aussi la directive 76/308/CEE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances résultant d'opérations faisant partie du système de financement du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, ainsi que de prélèvements agricoles et de droits de douane, et relative à la taxe sur la valeur ajoutée et à certains droits d'accise, modifiée en dernier lieu par la directive 2001/44/CE, *J.O*, L 73, 19 mars 1976, p. 18.

juridique des propositions de directives émanant de la première et ayant pour objet la coopération entre administrations fiscales des Etats membres. La Cour semble s'orienter vers une interprétation extensive de la notion de « dispositions fiscales » prévue à l'article 95, 2 CE, comprenant les règles formelles[74].

Dans le même chapitre du Traité CE consacré au rapprochement des législations, les articles 96 CE et 97 CE autorisent le Conseil à adopter, à la majorité qualifiée, des dispositions afin de remédier à des distorsions de concurrence résultant des disparités des réglementations entre Etats membres. Bien que la Commission ait envisagé d'appliquer ces articles, la portée restrictive donnée au terme de « distorsion »[75] a pour cause qu'on ne recense à l'heure actuelle aucun acte de droit dérivé en matière fiscale adopté sur cette base[76]. Il en va de même pour la clause générale et subsidiaire d'attribution de compétence contenue à l'article 308 CE[77]. La doctrine des pouvoirs implicites développée par la Cour de justice a fortement limité, de manière générale, les possibles applications del'article 308 CE[78]. En matière fiscale, c'est par rapport aux pouvoirs externes de la Communauté que la question de l'application de l'article 308 CE a été abordée par la doctrine, jusqu'ici de manière hypothétique[79].

III. Les autres compétences fiscales de la Communauté

L'action de la Communauté dans le secteur fiscal ne s'épuise pas dans les directives et règlements d'harmonisation lentement mis en place par les institutions communautaires malgré la règle de l'unanimité au sein du Conseil. Elle s'oriente principalement dans deux directions. D'une part, l'émergence d'un droit fiscal communautaire réglementant les relations entre Etats membres pose la question tant de l'incidence de celui-ci sur les conventions fiscales interétatiques contre la double imposition internationale, que d'une éventuelle compétence communautaire en la matière. D'autre part, le caractère relativement contenu de l'harmonisation communautaire dans le domaine fiscal ne met pas les Etats

---

[74] La jurisprudence de la Cour semble sur ce point contradictoire. Voy. C.J.C.E., 29 avril 2004, *Commission c/ Conseil*, C-338/01, *Rec.*, p. 4829 ; C.J.C.E., 21 juillet 2005, aff. C-349/03, *Commission c/ Royaume-Uni, Rec.*, p. I-7321; C.J.C.E., 26 janvier 2006, aff. C-533/03, *Commission c. Conseil, Rec.*, p. I-1025 ainsi que le commentaire de TRAVERSA, Ed., « Chronique de droit fiscal communautaire (1 mars 2005 – 28 février 2006) », *J.T.D.E.*, 2006, p. 175.

[75] PEETERS, Br., *Europees Belastingrecht*, *op. cit.*, p. 203.

[76] Il semble que les instruments des dispositions en matière d'aide d'Etats et de lutte à la concurrence fiscale dommageable soient considérés suffisants par les Etats membres pour remédier à ces phénomènes. Voy. TERRA et WATTEL (2005), *op. cit.*, p. 21, ainsi que *infra*, Chap. IV.

[77] Selon l'article 308 CE , « si une action de la Communauté apparaît nécessaire pour réaliser, dans le fonctionnement du marché commun, l'un des objets de la Communauté, sans que le présent traité ait prévu les pouvoirs d'action requis à cet effet, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, prend les dispositions appropriées »

[78] Sur la compétence externe de la communauté et la théorie des pouvoirs implicites, voy. LOUIS, J.-V. et DONY, M., *Les relations extérieures, Commentaire Mégret : le droit de la CE et de l'Union européenne*, vol. 12, 2ème éd., 2005, p. 73-74; DEHOUSSE, F., et MACZKOVICS, C., « Les arrêts open skies de la Cour de justice : l'abandon de la compétence externe implicite de la Communauté? », *J.T.D.E.*, 2003, p.225 à 236, ainsi que C.J.C.E., 31 Mars 1971, aff. 22/70, *AETR, Rec.*, p.263 ; 26 avril 1977, avis 1/76, *Bateaux rhénans, Rec.*, p. 741, pt 3 ; 19 Mars 1993, avis 2/91, Convention n. 170 de l'Organisation internationale du Travail concernant la sécurité dans l'utilisation des produits chimiques au travail, *Rec.*, p. 1061, pt 7 ; 7 février 2006, avis 1/03, *Nouvelle convention de Lugano*, pts 114 à 133, ainsi que les conclusions jointes de l'AG TIZZANO présentées le 31 janvier 2002, dans les affaires C-466/98, C-467/98, C-468/98, C-471/98, C-472/98. C-475/98 et C-476/98, *Open skies, Rec.*, p. I-9427.

[79] TRAVERSA, Ed., "National Report: Belgium", *contribution dans le cadre du colloque « The EU and third countries: direct taxation »*, 12-15 Octobre 2006, Wirtschaftsuniversität, Vienne in LANG, M., PISTONE, P., *The Eu and Third Countries : Direct Taxation*, Vienne, Linde Verlag, 2007 (à paraître).

membres à l'abri d'une limitation de leur souveraineté dans ce domaine du fait de l'application d'autres règles du droit communautaire, aux finalités non fiscales.

a) Compétences communautaires et conventions fiscales internationales

L'existence d'un réseau très dense de conventions fiscales bilatérales entre Etats membres et entre Etats membres et Etats tiers rend particulièrement importante la question de l'articulation de ces instruments de droit international avec les dispositions pertinentes de droit communautaire[80]. Ce problème est abordé de manière incidente par le Traité CE. L'article 293, alinéa 2 CE fait en effet référence aux conventions bilatérales signées par les Etats membres. Cet article énonce que « les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants (...) l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté ». Cette formulation laisse entendre que la disposition ne peut, en son état actuel, être considérée comme une clause d'attribution de compétence à la Communauté[81]. L'article 293, alinéa 2 CE a néanmoins servi de base à une « Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées »[82], signée par les Etats membres, et dont la nature reste ambiguë, entre le droit communautaire et le droit international classique[83]. Néanmoins, la Commission considère que les phénomènes de double imposition affectent directement le fonctionnement du marché intérieur et donc qu'il doit y être remédié par l'adoption de directive basées sur l'article 94 CE[84]. Il est cependant certain que l'art. 293, 2. CE n'a pas d'effet direct et ne peut être invoqué par les contribuables devant les juridictions nationales[85]. Cet article ne fait donc pas naître une obligation pour les Etats membres de remédier aux phénomènes de double imposition qui apparaîtraient à l'intérieur de la Communauté. Par contre, si l'article 293, alinéa 2 ne peut être invoqué par les contribuables lorsque ceux-ci se trouvent dans une situation de double imposition, il existe cependant d'autres dispositions du Traité qui peuvent leur permettre, dans de telles situations, d'appuyer leur griefs vis-à-vis d'un ou de plusieurs Etats membres.

---

[80] Ces conventions bilatérales sont pour la plupart inspirées du Modèle OCDE. Voy. notamment VOGEL, K., ***Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer, 3ème éd., 1997, 1520p.** ; HINNEKENS, L., « La prévention de la double imposition dans les conventions bilatérales suivant le modèle de l'OCDE », *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 385 à 424.

[81] Ceci n'empêche pas les débats en doctrine sur l'opportunité et la nécessité que la Communauté, et plus particulièrement la Commission, soit le moteur de l'adoption par les Etats membres d'une convention multilatérale préventive de la double imposition dans la Communauté. Voy. PISTONE, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Eucotax Series n. 4, Kluwer Law International, 2002, pp.405 ; « An EU Model Tax Convention », *EC Tax Review*, 2002, pp. 129-136, aussi publié dans X. , *Liber amicorum Luc Hinnekens*, Bruylant, Bruxelles, 2002, pp. 437-456 et le document de travail de la COMMISSION EUROPÉENNE, DG TAXUD, « Droit communautaire et conventions fiscales » (2005), *op.cit.*, 22p.

[82] Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, signée le 23 juillet 1990. Voy., à ce sujet, TERRA et WATTEL (2005), *op. cit.*, chapitre 11 et *infra*, Titre III.

[83] PEETERS, B., *op. cit.*, p. 208 ; TERRA et WATTEL, *op.cit.*, section 11.2.

[84] Les prix de transfert avaient fait l'objet d'une proposition de directive, qui n'a jamais adoptée à cause d'un différend opposant le Conseil et la Commission quant au choix de la base juridique de celle ci (article 94 ou 293 CE). Voy. la Proposition de Directive concernant, l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, *J.O.*, C 304, 21 Décembre 1976, p.6, retirée en 1996.

[85] C.J.C.E., 2 mai 1998, aff. C-336/98, *Gilly, Rec.*, p. I-2793, pts 15 à 17.

b) Compétences non fiscales de la Communauté et limitation de la souveraineté fiscale des Etats membres

Comme l'a en effet rappelé la Cour de justice à de nombreuses reprises, « 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 »[86]. Une telle déclaration signifie que la souveraineté fiscale des Etats membres est susceptible d'être affectée par l'application du droit communautaire à des secteurs de la fiscalité nationale qui n'ont pas fait l'objet d'une harmonisation. Au sein du droit communautaire, il existe ainsi deux régimes de portée générale, dont l'application a révélé de nombreuses, et parfois inattendues, limitations à la compétence fiscale des Etats membres. Il s'agit, d'une part, des articles du Traité relatifs aux libertés de circulation, et d'autre part, des règles communautaires en matière d'aides d'Etat.
Le Traité CE consacre quatre libertés fondamentales, de nature économique, qui concourent à la réalisation du marché intérieur. Il s'agit de la libre circulation des marchandises, de la libre circulation des personnes, principalement des travailleurs, et de la liberté d'établissement, en ce qui concerne les entreprises, de la libre circulation des capitaux et de la libre prestation de services. L'interprétation extensive donnée à ces libertés par la Cour de justice a permis de résoudre de manière efficace certaines des inconvénients auxquels font face les opérateurs économiques actifs sur le territoire de plusieurs Etats membres. En effet, certains régimes contenus dans les réglementations fiscales nationales peuvent apparaître dans ce contexte comme des restrictions à l'exercice de ces libertés, et notamment comme des discriminations, normalement entre résidents et non-résidents, dans la jouissance de celles-ci[87]. L'apparition progressive d'une véritable liberté de circulation des personnes dans l'Union, déconnectée de la dimension économique, aux articles 12 et 18 CE, est susceptible d'étendre le champ d'application du droit communautaire à d'autres obstacles fiscaux affectant des situations transfrontalières[88].
D'autre part, la politique communautaire en matière d'aides d'état vise à faire appliquer un principe de non-intervention des autorités publiques dans la vie économique. Ce principe comporte des exceptions, assez nombreuses, mais néanmoins, de ce fait, soumises au contrôle des institutions communautaires[89]. Ces dernières exercent leurs compétences sur la base de critères liés aux effets des interventions étatiques dans la vie économique, indépendamment de la nature des mesures employées par les Etats membres dans ce but. C'est ainsi que les Etats membres sont susceptibles de se voir appliquer le régime des aides d'état aussi dans l'exercice de leurs compétences fiscales.[90]. Outre ces deux grands domaines d'application du droit communautaire général aux compétences fiscales des Etats membres, il existe d'autres aires de compétence communautaire qui peuvent, du moins potentiellement, affecter la souveraineté fiscale des ces derniers. L'on songe particulièrement à la sécurité sociale[91], aux

---

[86] 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.

[87] Pour une description approfondie des régimes des libertés de circulation, voy. *infra,* Titre II.

[88] C.J.C.E., 12 juillet 2005, aff. C-403/03, *Rec.*, p. I-6421 ; C.J.C.E., 29 avril 2004, aff. C-224/02, *Pusa, Rec.*, p.I-5763.

[89] Sur le régime communautaire des aides d'Etat, voy. *infra,* Titre IV, Chapitre 1.

[90] Ce régime en outre complété par des instruments spécifiques destinés à lutter contre la concurrence fiscale dommageable à l'intérieur de l'Union. Voy. *infra*, Titre IV, Chapitre 2.

[91] Voy. par exemple le Règlement (CEE) n° 1612/68 relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, *J.O.*, L 257, 19 octobre 1968, article 7, alinéa 2 et la Communication de la Commission du 11 décembre 2002, "Libre circulation des travailleurs : en tirer pleinement les avantages et les potentialités", COM (2002) 694.

transports[92], aux télécommunications[93], à l'environnement[94] et à l'énergie[95]. Néanmoins, leur impact sur la souveraineté fiscale des Etats membres peut être considéré comme marginal par rapport aux deux secteurs susmentionnés[96].

Section II : Deux modèles nationaux de répartition des compétences fiscales

Au sein des Etats membres, la question de la répartition des compétences fiscales entre niveaux de pouvoir se pose également. Toutefois, les objectifs et les principes qui sous-tendent cette répartition diffèrent radicalement de ceux propres à la construction européenne. En outre, ils varient selon la structure institutionnelle de l'Etat membre. Dans les Etats entrés dans un processus de fédéralisation, comme la Belgique et l'Italie, les transferts de compétences fiscales de l'Etat central vers les collectivités fédérées poursuivent un double objectif[97].

Le premier objectif est d'ordre financier. Afin de garantir l'exercice effectif des compétences matérielles, il convient de doter les entités fédérées de ressources suffisantes. Si tel n'est pas le cas, le transfert de compétences matérielles n'est que formel, et l'autonomie des collectivités fédérées s'épuise très vite dans l'indispensable intervention financière de l'Etat central[98].

Le second objectif est d'ordre matériel. De par leur nature-même, les compétences fiscales constituent des instruments efficaces dans la poursuite de politiques sectorielles. Il est donc important, dans le cadre du transfert de compétences matérielles, de donner aux collectivités fédérées le pouvoir d'utiliser l'ensemble des instruments que l'exercice effectif de ces compétences requiert habituellement. De nouveau, s'il n'est pas procédé de la sorte,

---

[92] Voy. la directive 1999/62 relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, *J.O..*, L 187 , p.99, commentée au Titre III et, *infra,* sur l'eurovignette.

[93] Sur la taxation des infrastructures et des entreprises de télécommunications, voy. *infra*, Titre II, à propos de la libre prestation de services.

[94] Voy. en matière de pollution automobile, la Directive 98/69/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 1998 relative aux mesures à prendre contre la pollution de l'air par les émissions des véhicules à moteur et modifiant la directive 70/220/CEE, *J.O..*, L 350 p.1 , article 5 , ainsi qu'en matière de protection des sites naturels, la Directive 92/43/CEE du Conseil du 21 mai 1992 concernant la conservation des habitats naturels ainsi que de la faune et de la flore sauvages, prise dans le cadre du programme européen Natura 2000, *J.O.*, L 206, 22 juillet 1992, p. 7 à 50

[95] Voy. la Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *J.O.,* L 283, 31 octobre 2003 p.51 à 70, et *infra.,* Titre III..

[96] C'est pourquoi ces domaines ne feront donc pas l'objet d'approfondissements ultérieurs dans l'étude, si ce n'est de manière incidente.

[97] Voy. aussi BOURGEOIS, M., , « L'autonomie fiscale des communautés et des régions après les accords du Lambermont », *Act. dr.*, 2001, pp. 459-566, en particulier pp. 494-500 ; PEETERS, P., « De fiscale bevoegdheden in federale Staaten, in VANDERVEEREN, C. et VUCHELEN, J., *Een vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie,* Anvers, Intersentia, 1998, p.76-85..

[98] Un exemple intéressant nous est donné par la situation canadienne. Bien que les provinces soient constitutionnellement compétentes dans les matières de la santé et de l'enseignement, leur manque de moyens financiers est à l'origine de transferts importants dans ces domaines depuis la seconde guerre mondiale. Ces transferts, légitimés par la doctrine du pouvoir de dépenser, sont assortis de conditions fixées par le pouvoir fédéral, qui portent souvent sur des éléments essentiels de ces compétences. C'est ainsi que le système de santé publique au Canada repose sur des standards nationaux, sans doute au bénéfice de la majorité des habitants du Canada, mais certainement au détriment de l'autonomie normative des Provinces. Sur le fédéralisme canadien, voy. COMMISSION SUR LE DESEQUILIBRE FISCAL, « Le « pouvoir fédéral de dépenser » », *Rapport du symposium international sur le déséquilibre fiscal,* Québec, 13-14 septembre 2001, annexe 2, Québec, 2002 , 46p., disponible sur www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca. En Belgique, DELGRANGE, X., DETROUX, L., « Tout s'achète, même les compétences. Le 'pouvoir de dépenser' fleurit sur le terreau de l'autonomie fiscale », *Journ. jur.* 2002, liv. 9, p. 4.

l'effectivité de la mise en oeuvre de ces « compétences de papier » est gravement compromise. Pire encore, lorsque l'Etat central garde la compétence sur ces instruments, il demeure un acteur, voire le protagoniste dans des domaines que le nouveau partage constitutionnel des compétences ne lui attribue plus[99].

Ces objectifs ne peuvent être réalisés de manière absolue. Un Etat fédéral demeure un Etat, ce qui présuppose une certaine cohésion de ses différentes composantes. Cette cohésion peut être appréhendée du point de vue juridique, économique et social[100].

D'un point de vue juridique, il convient de réaliser un équilibre entre le transfert de compétences aux collectivités territoriales et la protection des droits individuels reconnus au niveau de la collectivité fédérale[101].

D'un point de vue économique, il faut que la diversité des autorités, et donc la diversité des règles applicables aux situations économiques, ne constitue pas un entrave aux échanges économiques au sein du pays.

Enfin, d'un point de vue social, il est nécessaire, particulièrement dans les social-démocraties européennes, que le niveau de la couverture sociale et des droits sociaux, propres ou dérivés, dont bénéficient les individus, ne subisse pas des variations trop importantes en fonction des autorités territoriales compétentes. Il s'agit donc dans ce contexte de trouver un équilibre. La délicate question de la nature et de l'étendue de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales ne peut être résolue de manière univoque et définitive. Si l'on peut considérer que « le fédéralisme instaure une présomption en faveur de l'autonomie fiscale »[102], ni la théorie

---

[99] Par exemple, en Belgique, la collectivité fédérale, disposant encore d'une compétence exclusive en matière de prestations et de cotisations sociales, de droit du travail et des relations collectives, et quasi exclusive en matière d'impôt sur le revenu, reste le principal acteur dans la matière de la politique économique, alors que cette compétence est formellement attribuée aux Régions. Sur les compétences des Régions belges, voy. *infra.*

[100] Il existe encore- au moins- une quatrième dimension à cette cohésion dans les Etats fédéraux. Il s'agit de la cohésion budgétaire. Tout particulièrement en ce qui concerne les pays membres de l'Union européenne, vu les contraintes imposées au niveau européen sur les déficits excessifs, la collectivité fédéralee ne peut plus se désintéresser de la situation budgétaire des collectivités fédérées. Celle-ci est en effet comptabilisée et globalisée avec celle de l'Etat central pour l'appréciation de la satisfaction aux critères du Pacte de stabilité. Cette contraite a conduit de nombreux Etats membres, dont la Belgique et l'Italie, à adopter de manière plus ou moins formelle de véritables pactes de stabilités internes. En Belgique, il existe ainsi des accords de coopération négociés par le gouvernement fédéral avec les communautés et les Régions fixant la contribution de ces entités à l'assainissement des finances publiques. Voy. DESCHAMPS, R., « La coordination des politiques budgétaires des différents niveaux de pouvoirs en Belgique fédérale », in DESCHAMPS, R., JACQUEMIN, J.-C. et MIGNOLET, M. (éd.), *Finances publiques régionales et fédéralisme fiscal : journée d'études du 11 mars 1994*, Namur ,Presses universitaires de Namur, 1994, pp. 127 à 137. Sur le contrôle communautaire des finances publiques nationales, ANDENAS, M., GORMLEY, L. et alii (ed.-), *European economic and monetary Union : The Institutional Framework,* Deventer, Kluwer Law International, 1997 ; CAUDAL, S., « L'emprise croissante du droit sur les politiques budgétaires », *R.F.F.P.*, n°79, 2002, p. 121 à 140. Sur l'Espagne, LASARTE ALVAREZ, J. et ADAME MARTINEZ, F., « Les lois de stabilité budgétaire du royaume d'Espagne, *R.F.F.P.*, n°79, 2002, pp. 201 à 219.

[101] Sur la question des droits humains et du fédéralisme, voy. WOEHRLING, J., « Convergences et divergences entre fédéralisme et protection des droits et libertés : l'exemple des Etats-Unis et du Canada », *R.D. Mc Guill*, n°46, 2000, p. 21 à 68 ; GROPPI, T., *Il federalismo*, Roma-Bari, Laterza, 2004, p. 59ss. ; VERDUSSEN, M., "Les droits fondamentaux des citoyens dans la Belgique fédérale", *Revista catalana de dret public*, n°31, 2005 ; VAN DROOGHENBROECK, S., et VELAERS, J., « L'insertion d'une clause constitutionnelle transversale... sur les compétences en matière de garantie et de restriction des droits fondamentaux dans le cadre du régime fédéral belge », in *Les clauses transversales en matière de droits et libertés*, Rapport fait au nom du Groupe de travail chargé de l'examen du Titre II de la Constitution par H. CLAES et J. J. VISEUR, *Doc. Parl., Ch.*, 2005-2006, 2304/01.

[102] CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, « Le partage des compétences de politique fiscale entre les différents niveaux de pouvoir », *Bull. Doc. Min. Fin.*, 1999, liv. 1, p.169.

économique[103], ni la réalité institutionnelle des Etats fédéraux ou fortement décentralisés ne permet d'en fixer les contours optimaux.

§1. La répartition interne des compétences fiscales en Belgique

« La Belgique est un Etat fédéral », proclame l'article premier de la Constitution. Cette réalité institutionnelle est le fruit de réformes successives qui, en quelques trente ans, ont radicalement modifié le système originaire datant de 1831[104]. D'un système relativement décentralisé, basé sur les provinces et les communes, la Belgique est passée à un système doublement fédéral, où Communautés et Régions exercent leurs compétences en pleine autonomie[105].

I. Les principes constitutionnels de répartition des compétences entre Etat central et collectivités territoriales

Les principes de répartition des compétences varient selon qu'il s'agit de collectivités fédérées, ou de collectivités décentralisées.

a) Les principes de répartition des compétences entre Etat central et les collectivités fédérées

Depuis 1980, année où les Régions ont été créées, celles-ci ont vu leurs compétences matérielles croître au rythme des réformes institutionnelles[106]. Enoncées à l'article 6 de la loi spéciale[107] de réformes institutionnelles du 8 août 1980[108], pris en application de l'article 39

---

[103] La doctrine économique sur les rapports entre fiscalité et fédéralisme est extrêmement abondante. Cet aspect sortant de l'objet de notre étude, nous renvoyons aux quelques ouvrages et article suivants, sans toutefois prétendre à une quelconque exhaustivité. Concernant la théorie du fédéralisme budgétaire, BRENNAN, C. et BUCHANAN, J., *The power to tax*, Cambridge, Cambridge University Press, 1980 ; BUCHANAN, J. et MUSGRAVE, R.A., *Public finance and public choice : two contrasting visions of the state,* Boston, MIT press, 1999 ; MUSGRAVE, R.A., *Essays in fiscal federalism*, Westport: Greenwood Press, 1977, 301 p.; OATES, W.E, *Fiscal federalism,* New York, Harcourt Brace Jovanovich Inc, 1972, 256 p. ; OATES, W.-E.(dir-), *The political economy of fiscal federalism,* Lexington, Lexington Books, 1979 ; OATES, W.E., *Studies in fiscal federalism*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing Ltd, 1991, 480 p ; OATES, W. E., *The economics of fiscal federalism and local finance*, Cheltenham: Edward Elgar, 1998, 752 p ; OATES, W.E., "An essay on Fiscal federalism", *Journal of economic Literature,* vol. 37, 1999, p.1120-1149 ; TULKENS, H., "Analyse économique de la concurrence entre juridictions fiscalement souveraines", *Bull. Doc., Min. Fin.*, Bruxelles, septembre 1985, p.44 à 60. ; TULKENS H., "On Cooperation in Musgravian Models Of Externalities Within a Federation" in CNOSSEN, S. et SINN, H.W. (éd.), *Public Finances and Public Policy in the New Century*, Munich, MIT Press, 2003, p. 451-465; MIGNOLET, M. (éd.), *Le fédéralisme fiscal: leçons de la théorie économique et expérience de 4 états fédéraux*, De Boeck Université, 2005.

[104] Sur l'histoire des réformes constitutionnelles de la Belgique, voy. MABILLE, X., *La Belgique depuis le seconde guerre mondiale*, Bruxelles, CRISP, 2004, 309p. ; PAGANO, G., *Le financement des régions et des communautés 1970-2002. Solidarité, responsabilité, autonomie et concurrence fiscale,* Bruxelles, CRISP, 2002.

[105] ALEN, A .et alii, *Le fédéralisme : approches politique, économique et juridique*, De Boeck, 1994. ; LATON, A., *La Belgique, un Etat fédéral en évolution*, Bruxelles, Bruylant – L.G.D.J.-Paris, 2001.

[106] Il s'agissait à l'époque de la Région wallonne et la Région Flamande. Sur fond de tensions communautaires, le statut de la Région Bruxelloise n'a été fixé qu'en 1989, par la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux Institutions bruxelloises, plusieurs fois modifiée, *M.B.* 14 janvier 1989. Sur le statut de la région bruxelloise et les enjeux particuliers qu'il représente, voy. WITTE, E., ALLEN, A., DUMONT, H., ERGEC, R., *Bruxelles et son statut*, Larcier, Bruxelles, 1999, 817 p ; VANLEEMPUTTEN, P., *Les institutions bruxelloises. Leur position dans la structure fédérale de l'Etat. Leur organisation, leur fonctionnement et leur financement*, Bruxelles, Bruylant - Bruxelles, Nemesis, 2003.

[107] Une loi spéciale est une loi dont l'adoption est soumise à des conditions particulières de quorum et de majorité dans chacun des groupes linguistiques francophone et néerlandophones. Elles portent généralement sur

de la Constitution, ces compétences concernent les secteurs les plus divers, tels l'agriculture et la pêche, la gestion du territoire et des infrastructures, l'économie, l'énergie et les transports, l'environnement, l'emploi ou encore les pouvoirs subordonnés[109]. La loi spéciale de réformes institutionnelles prévoit également des réserves de compétences en faveur de la collectvité fédérale.

Les Communautés quant à elles, apparues en 1970, ont suivi la même tendance[110]. Il ne s'agit pas à proprement parler de collectivités territoriales, dès lors qu'elles exercent leur compétences sur une base linguistique et donc personnelle[111]. Elles disposent, en vertu de cette-même loi de réformes institutionnelles, de compétences importantes dans les matières de l'enseignement, de la culture, de la santé, de la politique d'insertion et de l'aide sociale[112]. Dans ces matières, les Régions et les Communautés disposent du pouvoir législatif d'édicter des décrets ou des ordonnances pour la Région bruxelloise, ayant un rang équivalent à la loi fédérale[113].

D'un point de vue juridique, les relations entre les collectivités fédérées et les relations que celles-ci entretiennent avec la collectivité fédérale sont caractérisées par les principes de l'autonomie et de l'égalité. Ainsi, la répartition des compétences entre Régions, Communautés et collectivité fédérale s'opère selon le principe des compétences exclusives. La Constitution et la loi spéciale déterminent avec précision les domaines attribués à chaque collectivité fédérée, ainsi que les éventuelles réserves de compétences au profit de la collectivité fédérale[114]. En vertu de ce principe, il est normalement exclu que deux

---

des matières institutionnelles, à tel point qu'elle sont assimilables à des « lois constitutionnelles » connus dans d'autres Etats. Voy. Constitution, article 4.

[108] Loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, de nombreuses fois modifiée, *M.B.* 15 août 1980. En vertu de l'article 4 de la loi relative aux institutions bruxelloises, qui renvoie à l'article 6 de la loi spéciale de 1980, la Région bruxelloise dispose des mêmes compétences que les autres Régions.

[109] Loi spéciale du 8 août 1980, article 6. Pour une description détaillée des compétences transférées aux Régions, voy. PAQUES, M., *Droit public élémentaire en quinze leçons*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 240 à 258 ; VANDELANOTTE, J. et GOEDERTIER, G., *Overzicht Publiekrecht*, Bruges, La Charte, 2003, p. 939-980.

[110] Il existe trois Communautés : la Communauté flamande, la Communauté française et la Communauté germanophone. L'organisation, le fonctionnement et les compétences des deux premières sont réglées par la loi de réformes institutionnelles de 1980. Les institutions de la Région flamande et de la Communauté flamande ont été réunies. La Communauté française a transféré une partie de ses compétences à la Région Wallonne et à la Commission Communautaire française de la Région bruxelloise. Sur la difficile situation de la Communauté française, voy. PAQUES, M., *op. cit.*, pp. 259 à 265. La Communauté germanophone, plus petite, dispose d'un statut particulier, fixé par la loi ordinaire de 1983. En ce qui concerne cette dernière, il est renvoyé à STANGHERLIN, K. (éd.), *La Communauté germanophone de Belgique - Die Deutschsprachige Gemeinschaft Belgiens*, Série 'Projucit', La Charte, Bruxelles, 2005, 587 p. Voy aussi THOMAS, S., « Le Conseil de la Communauté germanophone et la réforme de l'Etat de 1993: rétrospective et perspective », *Rev. b. dr. const.* 1996, p.43 à 67.

[111] Cette caractéristique est d'ailleurs le principale obstacle à la mise en œuvre de leur autonomie fiscale. Voy. *infra*.

[112] Loi spéciale de réformes institutionnelles, articles 4 et 5. Voy. aussi, PAQUES, M. *op.cit.*, p. 231 à 239. Communautés et Régions disposent en outre de compétences accessoires ou instrumentales à l'exercice des compétences matérielles transférées. Il s'agit notamment de compétences en matière d'infrastructure, de fonction publique, de recherche scientifique, ou encore de compétences pénales ou de « compétences implicites ». Sur ces dernières, voy. DE BRUYN, D., « Les compétences implicites en matière d'organisation des juridictions », *J.T.*, 2002, p. 4 à 8. CEREXHE, G., *Les compétences implicites et leur application en droit belge*, Bruxelles, Bruylant, 1990.

[113] Cette affirmation se doit d'être nuancée pour les ordonnances bruxelloises. Celles-ci sont en effet soumises à des divers contrôles, tant de nature administrative que juridictionnelle, qui en font des actes normatifs au statut particulier. Voy. à ce sujet, les articles 7, 9, et 45 de la lois spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises, ainsi que PAQUES, M., *op. cit.*, p. 275 et 276.

[114] Il existe dans les Etats fédéraux d'autres techniques de répartitions de compétences. Ainsi, il peut arriver, comme aux Etats-Unis, que ce soit la liste des compétences de la collectivité fédérale qui soit arrêtée, les autres

collectivités soient considérées comme compétentes pour la même matière. Cette hypothèse n'étant pas envisageable dans l'ordre constitutionnel belge, il n'est donc pas nécessaire d'introduire des clauses de primauté d'une collectivité sur une autre en cas de compétences concurrentes[115]. En outre, la répartition des compétences aux collectivités fédérées suit le principe d'attribution. Il en découle que les compétences résiduaires, c'est-à-dire les compétences qui n'ont pas été expressément attribuées par la loi spéciale aux entités fédérées, reviennent à la collectivité fédérale[116].

Dans l'exercice des compétences qui leur ont été transférées, les Régions et les Communautés sont soumises, outre les restrictions et réserves particulières à chacune d'elles prévues par la loi spéciale, à certaines limites de caractère général. Il s'agit, d'une part, du principe de proportionnalité et, d'autre part, du principe de l'union économique et monétaire de la Belgique et du principe de liberté du commerce et de l'industrie. Le principe de proportionnalité a été établi par la Cour d'arbitrage[117]. En vertu de celui-ci, les Régions (et les Communautés) ne peuvent dans l'exercices de leurs compétences rendre « impossible ou exagérément difficile » l'exercice des compétences attribuées aux autres collectivités[118]. Ce principe est également applicable à la collectivité fédérale dans l'exercice de ses compétences. L'union économique et monétaire est un principe d'origine jurisprudentielle, ensuite intégré, en ce qui concerne les Régions, dans la loi spéciale de réformes institutionnelles[119]. Il comprend les libertés de circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux, sur l'ensemble du territoire national, y compris entre collectivités fédérées[120]. Il s'inspire directement du principe communautaire de réalisation du marché

---

compétences étant dévolues aux entités fédérées. Il existe aussi des Etats, comme au Canada, où on pratique la technique de la double liste des compétences, fédérales et fédérées.

[115] Dans le cas des compétences concurrentes, l'Etat central et les entités fédérées se voient tous deux attribuer la compétences dans la matière. Le conflit de compétences qui en naît est résolu selon des principes propres à chaque système juridique. Voy., pour l'Allemagne, KIRCHHOF, P., KREUTER-KIRCHHOF, C., *Staats- und Verwaltungsrecht Bundesrepublik Deutschland*, Heidelberg , Müller, 42. éd., 2006.

[116] Le principe inverse, à savoir l'attribution de ces compétences aux entités fédérées, est cependant inscrit à l'article 35 de la Constitution, mais il nécessite, pour sa mise en œuvre, une loi spéciale répartissant les compétences résiduaires entre les Communautés et les Régions, ainsi que l'établissement d'une liste des compétences fédérales. Cette loi spéciale n'ayant pas - encore - été adoptée, et la liste des compétences fédérales n'ayant pas été établie, le principe d'attribution de compétences résiduaires au niveau fédéral demeure en vigueur. Voy. MUYLLE, K., « Faut-il transférer les compétences résiduelles? », *Jura Falc.* 1994-95, p. 401 à 437.

[117] La Cour d'Arbitrage est une Cour constitutionnelle aux compétences limitées. Cette juridiction est compétente pour vérifier, par voie de recours en annulation ou sur question préjudicielle, de la conformité des lois et des décrets communautaires et régionaux, ainsi que des ordonnances aux règles qui sont établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'État, des Communautés et des Régions, ainsi que des articles de la Constitution consacrant les droits fondamentaux. Voy. Constitution, article 142 et la Loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, *M.B.*, 7 janvier 1989. Sur la Cour d'arbitrage, voy. RASSON-ROLAND A., RENDERS, D. ET VERDUSSEN, M. (dir.), *La Cour d'arbitrage : vingt ans après*, Bruxelles, Bruylant, 2004 ; VERDUSSEN, M., *Les douzes juges : la légitimité de la Cour constitutionnelle*, Labor, 2004. Sur le mécanisme des questions préjudicielles, voy. HOREVOETS, C. & BOUCQUEY, P., *Les questions préjudicielles à la Cour d'arbitrage*, Bruylant, Bruxelles, 2001.

[118] La Cour d'Arbitrage procède dans son analyse à un test de proportionnalité. Voy. e.a. C.A., 2 février 1995, n°4 à 10/95. Sur la notion de proportionnalité entendue comme balance juridictionnelle des intérêts, voy. VAN DROOGHENBROECK, S., *La proportionnalité dans le droit de la Convention européenne des droits de l'homme. Prendre l'idée simple au sérieux* , Bruxelles, Bruylant, 2001.

[119] Loi spéciale de réformes institutionnelles, article 6, VI, alinéa 2, 2° : « En matière économique, les Régions exercent leurs compétences dans le respect des principes de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux et de la liberté de commerce et d'industrie, ainsi que dans le respect du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, tel qu'il est établi par ou en vertu de la loi, et par ou en vertu des traités internationaux ».

[120] Voy. e.a. C.A., 26 mai 1999, n° 53/99, *M.B.*, 8 septembre, B.6..3.

intérieur[121]. Le principe de liberté du commerce et de l'industrie est souvent associé au principe de l'Union économique et monétaire. Ces principes s'appliquent tant à la collectivité fédérale qu'aux Communautés et Régions. Ils ne sont cependant pas absolus[122].

b) Les collectivités décentralisées : les provinces et les communes

Les communes et les provinces appartiennent à la catégorie des pouvoirs décentralisés ou subordonnés[123]. La Constitution confie aux communes et aux provinces une compétence générale pour tout ce qui concerne respectivement les « intérêts exclusivement communaux ou provinciaux » [124]. L'article 162 de la Constitution prévoit en outre que « les institutions provinciales et communales sont réglées par la loi », dans le respect de ce principe d'attribution générale de compétence. Provinces et communes sont donc en principe libres de déterminer elles-mêmes, de manière autonome, l'étendue des leurs prérogatives.
En ce qui concerne les communes, la plupart de ces compétences sont cependant énoncées par la nouvelle loi communale[125], dans le respect du « principe de la décentralisation d'attributions vers les institutions (...) communales »[126]. Il y est notamment question de « faire jouir les habitants des avantages d'une bonne police, notamment de la propreté, de la salubrité, de la sûreté et de la tranquillité dans les rues, lieux et édifices publics », de « diriger et faire exécuter les travaux publics qui sont à charge de la commune », de gérer les services communaux, d'exécuter les missions attribuées par les autorités supérieures ou encore organiser l'enseignement communal[127].
Les compétences provinciales sont plus limitées. Elles sont fixées par la loi provinciale, telle que modifiée par les décrets régionaux[128], dans le respect du même principe constitutionnel de décentralisation. Elles concernent notamment la gestion des biens et des services provinciaux, les tâches confiées par les autorités supérieures, certains pouvoirs en matière de police, de santé publique ou encore d'enseignement[129].
L'exercice de ces compétences est néanmoins soumis, tant pour les communes que pour les provinces, à d'importantes restrictions. Tout d'abord, il ne s'agit aucunement de compétences

---

[121] Sur ce principe, voy. *infra*, Titre II.
[122] Voy. VANDELANOTTE et GOEDERTIER, *op.cit*, p.990 ; PEETERS B.,"Decreet d'Allarde van 2-17 maart 1791 (vrijheid van handel en nijverheid)"., *Handelseconomisch en financieel recht: commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Antwerpen, Kluwer, 1991, p. 1 à 20, et *infra*, Titre II.
[123] Cette catégorie compte également les agglomérations et les fédérations de communes, institutions prévues par la Constitution (art. 165 et 166), mais quasiment absentes de la réalité institutionnelle belge. Il n'existe en effet qu'une agglomération de communes, l'agglomération bruxelloise, dont les pouvoirs sont exercés par les institutions régionales bruxelloises. Celles-ci agissent dans l'exercice des compétences de l'agglomération, dans les formes et selon les règles applicables à un pouvoir décentralisé. Voy. VAN DE LANOTTE, J., et GOEDERTIER, G., *op.cit.*, pp. 1189-1190.
[124] Constitution, article 41, alinéa 1. Sur l'organisation, le fonctionnement et les compétences des communes, voy. HAVARD, C., *Manuel pratique de droit communal*, Bruges, La Charte, 2000, 422 p. ; HAVARD, C, *Manuel pratique de droit communal en Wallonie*, Bruges, La Charte, 2006, ainsi que le *Revue de droit communal.*
[125] Nouvelle loi communale, codifiée par l'arrêté royal du 24 juin 1988, *M.B*, 3 septembre 1988, ratifié par la loi du 26 mai 1989, *M.B.*, 30 mai 1989, art. 117 à 135. A noter que depuis 2001, la compétence en matière de pouvoirs locaux est exercée en grande partie par les Régions. Le statut des communes et des provinces est donc désormais susceptible de varier d'une région à l'autre. Voy., la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, art.6, §1, VII.
[126] Voy. aussi la Nouvelle loi communale, article 162, al.1, 3°, qui concerne aussi les provinces.
[127] Voy. DEOM, D. et LOMBAERT, B., « L'autonomie et le financement des provinces et de communes », *A.P.T.*, 2002, p.173.
[128] Comme par exemple, le Décret du 12 février 2004 organisant les provinces wallonnes, M.B. 30 mars 2004. Voy. DOMS, F., « La réforme des provinces en Wallonie », *C.H. CRISP*, n°1774-1175, 2002.
[129] Sur les compétences des provinces (wallonnes), voy. BORGHS, A., « La réforme des provinces », *Rev. dr. commun.* 2005, liv. 2-3, p.5 à 17.

exclusives. Les pouvoirs décentralisés interviennent de manière subsidiaire par rapport aux autorités supérieures, que sont la collectivité fédérale, les Communautés et les Régions. Ils doivent ainsi respecter, outre la Constitution, les actes adoptés par ces dernières, qu'ils soient de nature législative ou réglementaire[130]. En outre, les actes des provinces et des communes font l'objet d'une tutelle, organisée par les Régions, pour « empêcher que la loi ne soit violée et l'intérêt général blessé »[131]. On distingue la tutelle générale d'annulation (et de suspension), applicable à tous les actes adoptés par les autorités provinciales et communales, et la tutelle spéciale, portant sur certains actes déterminés, exercée par voie d'avis préalable, d'approbation, et d'autorisation[132].

II. Les compétences fiscales des collectivités territoriales

Les changements institutionnels liés au processus de fédéralisation de l'Etat belge ont également affecté la répartition des compétences fiscales. Toutefois, les principes de répartition de compétences entre collectivité fédérale et collectivités fédérées continuent à partiellement s'inspirer d'un modèle semblable à celui réglant les rapports entre Etat central et collectivités décentralisées où l'Etat central joue un rôle principal et prépondérant[133]. A tel

---

[130] Loi de réformes institutionnelles du 6 août 1980, art. 6, §1er, VII, *in fine* : « Les actes, règlements et ordonnances des autorités des provinces, des communes (...) et des autres autorités administratives ne peuvent être contraires aux lois et aux arrêtés de l'autorité fédérale ou aux décrets et arrêtés des communautés, qui peuvent, en tout cas, charger ces autorités de leur exécution, et d'autres missions, en ce compris donner un avis, ainsi que d'inscrire au budget toutes les dépenses qu'elles imposent à ces autorités ».

[131] Sauf en ce qui concerne certaines communes situées sur la frontière linguistique, pour lesquelles la tutelle est organisée par la collectivité fédérale, et les communes situées dans la région linguistique germanophone. Sur les modalités d'exercice du pouvoir de tutelle, voy. , pour la Région wallonne, le Décret organisant la tutelle sur les communes, les provinces et les intercommunales de la Région wallonne du 1er avril 1999, *M.B.*, 7 mai 1999, err. *M.B*, 19 mai 1999. Voy. aussi CUSTERS, G., « La tutelle sur les communes, les provinces et les intercommunales en Région wallonne: la réforme du 1er avril 1999 », *Rev. dr. Commun,*. 2000, p. 182 à 208 ; DUJARDIN, J., "Overzicht van het gewoon administratief toezicht op de handelingen van de gemeenten, de districten en de autonome gemeentebedrijven", *Tijdschrift voor de Vlaamse gemeentesecretaris,* 2000, liv. 1, pp. 11-23 ; X., *Het Administratief Toezicht op de Gemeenten en de politiezones*, Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap - Administratie Binnenlandse Aangelegenheden, Bruxelles, 2003, 166p.

[132] VANDELANOTTE, J. et GOEDERTIER, *op.cit.*, p.1172.

[133] Au-delà des compétences fiscales, l'Etat jour une rôle central au sein de tout le système de financement des collectivités fédérées. Sur les finances publiques de la Belgique fédérale et le regard de la théorie économique sur celles-ci, voy. BAYENET, B., GILBERT, V., THYS-CLEMENT, F., « Analyse économique du fédéralisme belge », *Rev. Dr. ULB*, 1999, liv. 1, p.9 à 52 ; BAYENET, B., et alii, *Le fédéralisme budgétaire : mode d'emploi*, Bruxelles, Ed. ULB, 2000 ; DOCQUIER (éd.), *La solidarité entre Régions. Bilan et perspectives*, Bruxelles, De Boeck Université, 1999 ; DESCHAMPS, JACQUEMIN ET MIGNOLET , *Finances publiques régionales et fédéralisme fiscal : journée d'études du 11 mars 1994* , Namur, Presses universitaires de Namur, 1994 ; ILZKOVITZ, F., THYS-CLEMENT, F., « La Belgique dans un double processus de fédéralisation économique », Colloque organisé par le Centre d'Etudes Canadiennes de l'ULB, Actes parus dans l'ouvrage *La réforme de l'Etat. Et après ?*, Bruxelles, Ed. ULB, 1997 ; TULKENS, H., "L'autonomie fiscale: état de la question et une proposition pour la Belgique", in GROUPE AVENIR, UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN (éd.), *Des idées et des hommes. Pour construire l'avenir de la Wallonie et de Bruxelles,* Academia Bruylant, Louvain-la-Neuve, Bruxelles, 1999, pp. 159-169 ; THYS-CLEMENT, F. et ILZKOVITZ, F., « La contrainte fiscale d'une petite économie ouverte soumise à double transformation institutionnelle : décentralisation et internationalisation », *R.F.F.P.*, n° 41, 1993, p. 208ss. ; VALENDUC, C., « Le partage des compétences de politique fiscale : portée et limite d'une comparaison internationale », *in* CATTOIR, Ph., De BRUYCKER, Ph., DUMONT, H., TULKENS, H., WITTE, E. (dir.), *Autonomie, solidarité et coopération. Quelques enjeux du fédéralisme belge au 21ème siècle*, Rapport du colloque organisé à l'initiative du Ministre-Président de la Région de Bruxelles-Capitale, 6 et 7 novembre 2000, Bruxelles, Larcier, 2002, pp. 47 à 79 ;

point qu'il peut apparaître quelque peu artificiel de délimiter une frontière nette entre fiscalité des Régions, d'une part, et fiscalité des collectivités locales, d'autre part[134].

a) Les compétences fiscales des Régions et des Communautés

En effet, le régime belge de répartition des compétences fiscales entre Etat et collectivités fédérées présente des différences fondamentales avec le régime applicable aux compétences matérielles, tant du point de vue de ses sources que des principes qui le gouvernent[135]. L'attribution aux Communautés et aux Régions de compétences fiscales trouve sa source dans le Titre V de la Constitution, relatif aux finances, et aux lois prises en exécution de celui-ci[136]. En effet, cette question s'inscrit dans la problématique plus globale du financement des autorités publiques[137]. D'après le texte constitutionnel, Communautés et Régions disposent chacune d'une compétence fiscale autonome[138]. Cette autonomie fiscale subit cependant, en vertu de cette même Constitution, des tempéraments. Si les Régions, malgré ceux-ci, tirent aujourd'hui un part significative de leurs ressources financières de l'exercice de leurs compétences fiscales autonomes, il n'en va pas de même pour les Communautés, vu leur situation territoriale particulière[139].

i. Le pouvoir fiscal propre des Régions et des Communautés

Les compétences fiscales des Communautés et des Régions sont de deux ordres. Il y a d'une part, les compétences qu'elles exercent en vertu du pouvoir propre qu'elles tirent de la Constitution et, d'autre part, celles qui leur ont été transférées par la collectivité fédérale. Communautés et Régions disposent en vertu de la Constitution[140] d'une compétence fiscale propre. Cette autonomie est générale, en ce sens qu'elle peut porter sur toute matière imposable, et complète, à savoir qu'elle comprend le pouvoir de décider de l'opportunité ou non d'instituer un impôt, d'en déterminer la nature et, le cas échéant, de fixer l'ensemble des éléments constitutifs de celui-ci, à savoir le fait générateur, l'assiette, le taux, les exonérations

[134] Il n'existe pas à l'heure actuelle de fiscalité des Communautés. En outre, la question du pouvoir des collectivités territoriales d'instituer des redevances n'est pas abordée. Sur cette question, et sur la portée de l'article 172 qui en est le fondement, voy. SEPULCHRE, V., « Fiscalité et parafiscalité : impôts taxes, rétributions, amendes pénales et amendes administratives », *Rev. Dr. Comm.*, 2006, p. 46, et la doctrine citée.

[135] Cette situation résulte d'une option délibérée prise par les auteurs des réformes institutionnelles de 1980, et ensuite de 1989. Voy. SCHOLSEM, J.-C., "L'impact de la réforme des institutions sur les finances publiques et la fiscalité, *Ann. Dr.*, 1981, pp. 249 à 263 ; BRIBOSIA, H., et VAN BOKSTAEL, *Le partage des compétences dans la Belgique fédérale*, Bruges, La Charte, 1995, pp. 109 à 113.

[136] Le financement des Communautés et de Régions est réglé en grande partie par une loi spéciale. Il s'agit de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, plusieurs fois modifiée, M.B. 17 janvier, dite « loi spéciale de financement ». L'utilisation d'une loi spéciale dans ce contexte n'était cependant pas requise par le texte constitutionnel

[137] Sur les finances publiques belges, voy. MATTHIJS, NAERT et VUCHELEN, *Handboek openbare financien, op. cit.* ; DAERDEN, M. et DUMAZY, W., *Les finances publiques de la nouvelle Belgique fédérale*, Bruxelles, Labor, 1994.

[138] Constitution belge, art. 170, §2.

[139] N'est abordée dans cette étude, que de la situation des Communautés française et flamande, à l'exclusion donc de la situation particulière de la Communauté germanophone. Le financement de cette dernière est réglé par la loi ordinaire du 31 décembre 1983, de réformes institutionnelles pour la Communauté germanophone, telle que modifiée par la loi du 7 janvier 2002, *M.B.* 18 janvier 1984.

[140] Constitution, article 170, §2 Const., inséré lors de la révision constitutionnelle de 1980. Il s'agissait alors de l'article 110.

et les redevables[141]. Il est admis que de cette compétence normative découlent également une compétence en matière de recouvrement, ainsi qu'une compétence en matière de procédure administrative[142]. Dans l'exercice de leur pouvoir autonome, les entités fédérées sont soumises aux mêmes contraintes constitutionnelles que la collectivité fédérale, notamment en ce qui concerne le respect des libertés fondamentales[143], ainsi que des principes de légalité, d'annualité, de territorialité[144] et d'égalité devant l'impôt[145].

En outre, cette autonomie subit des restrictions particulières. Tout d'abord, la Constitution prévoit à l'article 170, §2, alinéa 2 que « la loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée ». Au moyen d'un loi ordinaire, la collectivité fédérale est donc habilité à restreindre le champ potentiel d'exercice des compétences fiscales fédérées. De manière conditionnelle, à savoir sous réserve de l'appréciation de la condition de nécessité[146], la Constitution introduit donc une certaine préséance de la collectivité fédérale sur les collectivités fédérées. Si le premier n'a pas fait, dans la plupart des cas, un usage immodéré de ce pouvoir vis-à-vis des secondes[147], parfois même à l'avantage de ces dernières[148], il existe néanmoins des dispositions fédérales qui restreignent de manière extrêmement considérable l'autonomie de celles-ci. Il s'agit de l'article 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 et de l'article 1 de la loi ordinaire du 23 janvier 1989, qui introduisent, dans le système belge de répartition des compétences fiscales, le principe « non bis in idem »[149]. Les Régions et les Communautés ne sont donc plus libres

---

[141] BOURGEOIS, M.(2001), *op. cit.*, p. 501 ; PLETS, N., "De belastingbevoegdheid van Gemeenschappen en Gewesten" in DE JONCKHEERE, M., DEKETELAERE, K.,et PLETS, N., *Lokale en regionale belastingen*, coll. Fiscale Basisbegrippen, La Charte, 2004, p.126.

[142] PLETS, N.(2004), *op. cit.*, p.130 ; SEPULCHRE, V., *Mémento, op.cit.*, p.256. Voy. aussi l'article 87 de la loi spéciale de réformes institutionnelles.

[143] SEPULCHRE, V., *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004. Cette limite est commune à tous les Etats européens. Voy. BIRK, D., « Rahmenbedingungen für den Grundrechtschutz im Steuerrecht in Europa", *Staaten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag*, Müller, 2000, pp. 157 à 171.

[144] HINNEKENS, L. *De Territorialiteit van de Inkomstenbelasting op nieuwe wegen en grondslagen*, Kluwer, 1993, 168p.; HINNEKENS, L, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het. bijzonder*, Brussel, Ced.Samsom, 1985.

[145] Voy. à ce sujet, les études de GANSHOF-VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in *Mélanges Victor Gothot,* Liège, Faculté de droit de Liège, 1962, pp.257 à 320 ; VAN HOUTTE, J., *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, 3ème éd., Gent/Leuven, Story-Scientia, 1979 ; VANISTENDAEL, F, « De rechtsbescherming van de belastingplichtige onder de Belgische Grondwet; het gelijkheidsbeginsel », in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Kluwer, Anvers, 1984, p. 270 à 297 ; VANISTENDAEL, F., « Les principes généraux du droit en droit fiscal », *R.G.F.*, 1991, p.125 ; WILLEMART, E., *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, C.E.C.A., n. 15, Bruxelles, Bruylant, 1999, 274p ; PLETS (2004), *op.cit.*, p.150-161.

[146] La Cour d'arbitrage a procédé à l'examen de cette condition à plusieurs reprises. Voy. e.a. C.A., 2 juin 1988, n°57, *M.B.*, 22 juin 1988, considérant 4.B.2.c ; 2 janvier 1995, n° 7/95, 8/95 et 10/95, *M.B.*, 1 mars ; 21 janvier 1998, n°4/98, M.B., 17 février ; 5 juillet 2000, n° 86/2000, *M.B.*, 11 août, B.11.6 ; 17 mai 2001, n°66/2001, M.B., 8 septembre, B.4. ; 16 octobre 2001, n°124/2001, *M.B.*, 8 décembre, considérant B.5 ; 8 mai 2002, n°85/2002, M.B., 10 septembre, B.16 ; 15 septembre 2004, N° 146/2004, *M.B.*, 19 octobre, considérant B.5.2. ; 30 juin 2005, n° 113/2005, *M.B.*, 12 août, considérant B.8.

[147] Sont visées ici les hypothèse d'extension des exonérations d'impôt fédéraux dont bénéficiaient certains organismes (intercommunales, parastataux, entreprises publiques,...). Voy. la jurisprudence citée à la note précédente.

[148] Loi ordinaire du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article [170], §§1 et 2 de la Constitution, plusieurs fois modifiée, *M.B.* 24 janvier, article 2 qui introduit une réserve de compétence au profit des Régions. Il énonce en effet que « l'Etat et les communautés ne sont pas autorisés à lever des impôts en matière d'eau ni de déchets, à percevoir des centimes additionnels aux impôts et perceptions sur ces matières, à accorder des remises sur ceux-ci. ». Voy. aussi loi du 27 décembre 1994 relative à l'eurovignette, *M.B.*, 31 décembre, article 2bis.

[149] Loi ordinaire du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article [170], §§1 et 2 de la Constitution, plusieurs fois modifiée, M.B. 24 janvier, article 1 : « Dans les cas non prévus par l'article 11 de loi

d'intervenir dans les matières déjà occupées par le législateur fiscal fédéral. La multiplicité et l'étendue des prélèvements opérés par la collectivité fédérale réduit ainsi fortement leur marge de manœuvre dans l'exercice de leur autonomie fiscale.

L'application du principe « non bis in idem » pose en outre certaines difficultés quant à sa portée exacte. Le texte de l'article 1 de la loi ordinaire de 1989 fait en effet référence non aux impôts fédéraux, mais aux « matières qui font l'objet d'une imposition par l'Etat ». Or, la notion de « matière » n'appartient pas au vocabulaire fiscal classique, qui lui préfère des termes comme « fait générateur » ou « assiette ». Après certaines hésitations, relayées par la doctrine[150], il semble que la Cour d'arbitrage ait opté pour l'assimilation de la matière imposable au fait générateur[151]. Néanmoins, l'identification du fait générateur de la part de cette même Cour semble lui poser parfois quelques difficultés[152]. Contrairement aux principes de répartition des compétences matérielles, on peut donc considérer qu'en matière fiscale, le système de répartition est un système de compétences concurrentes, où les conflits de compétence sont résolus en faveur de la collectivité fédérale.

Une seconde limite au pouvoir fiscal propre des collectivités fédérées est constituée par l'obligation qui leur est faite ne pas porter atteinte, dans l'exercice de leurs compétences, à l'Union économique et monétaire, caractérisée par la libre circulation des personnes et des facteurs de production[153]. Cette limite ne concerne pas que l'exercice des compétences fiscales[154].

Une troisième restriction est d'ordre territorial, et ne concerne que les Communautés française et flamande. Leurs compétences s'appliquant selon un critère personnel[155], celles-ci en effet ne disposent pas, vu le caractère bilingue de la région linguitstique de Bruxelles-Capitale,

---

spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, les (Parlements de communauté et de région) ne sont pas autorisés à lever des impôts dans les matières qui font l'objet d'une imposition par l'Etat, ni à percevoir des centimes additionnels aux impôts et perceptions au profit de l'Etat, ni à accorder des remises sur ceux-ci (...). Une exception à ce principe, introduite par la loi spéciale du 26 août 2003, *M.B.* 29 septembre, art. 3, concerne les impôts « sur les huiles minérales, conformément à l'accord de coopération du 13 décembre 2002 relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services ». Concernant la compatibilité communautaire des impôts régionaux sur les huiles minérales, l'alcool et les tabacs manufacturés, voy. *infra*, Titre III.

[150] Sur cette question, voy. notamment GOEGEBUER, A., « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, n° 228, 2002, p.839 à 884, sp. 860 à 865 ; BOURGEOIS, M. (2001), *op. cit.*, p. 510-514 ; SEUTIN, B. et DE JONCKEERE, M., " De planbatenheffing in het Vlaamse Gewest", in HUBEAU, B., (éd.), *Het nieuwe Decreet op de ruimtelijke Ordening*, Bruges, La Charte, 1999, p. 324-325 ; DE JONCKEERE, M, , "Een Vlaamse fiscaliteit binnen de economische en monetaire Unie : onderzoek naar de wijze waarop de Gewesten hun huidige fiscale bevoegdheid hebben uitgeoefend" in VANDERVEEREN, C. et VUCHELEN, J, (éd.), *op.cit.*. p.336 ; DE KETELAERE, K., et DE JONCKEERE, M., *Fiscale Basisbegrippen. Lokale en Regionale Belastingen*, Bruges, La Charte,1998, p.60.

[151] Voy. entre autres les arrêts suivants : C.A., 14 novembre 1991, n°32/91, *M.B.* 28 novembre ; 14 novembre 1991, n°33/91, *M.B.* 4 décembre ; 21 janvier 1998, n° 4/98, *M.B.* 17 février ; 5 juillet 2000, n° 86/2000, *M.B.* 11 août ; 18 octobre 2001, n° 128/2001, *M.B.*, 7 décembre ; 17 juillet 2003, n° 100/2003 , *M.B.*, 11 août 2003.

[152] Les spécificités du droit fiscal sont en effet parfois difficiles à maîtriser pour les Cours non spécialisées que sont, en général, les juridictions suprêmes. A titre d'exemples, voy. les arrêts de la Cour d'Arbitrage, n°4/98, *précité*, à propos de la similitude de la taxe sur la publicité télévisée introduite par la Communauté française avec la TVA, et 6 octobre 1999, n° 105/99, M.B., 29 décembre 1999 concernant la différence entre naissance de l'obligation fiscale et exigibilité de la dette fiscale en matière d'accises, ainsi qu'*infra*, la controverse doctrinale sur les arrêts de la Cour constitutionnelle italienne et de la Cour de justice de la Communauté européenne sur la nature de l'Impôt régional sur les activités productives, en Italie.

[153] VANDERVEEREN, C., VAN ROMPUY, P., HEREMANS, D. et HEYLEN, E., *De economische en monetaire unie in de Belgische Staatshervorming*, Anvers, Maklu, 1987, 250p. ; VANDERVEEREN, C. et VUCHELEN, J, (éd.), *Een vlaamse fiscaliteit...*, *op. cit.*, p. 25 à 68.

[154] Vu l'origine communautaire de ce principe, les implications fiscales de celui-ci pour la fiscalité des Régions et des Communautés sont examinées dans le Titre II, traitant de l'application des libertés économiques de circulation à la matière fiscale dans l'Union européenne.

[155] Constitution, article 127 et 128.

d'un territoire déterminé[156], y compris d'un point de vue fiscal[157]. Cette situation conduit à priver en pratique les Communautés française et flamande de l'autonomie fiscale que la Constitution leur reconnaît[158].

Finalement, la quatrième limite à l'autonomie fiscale des collectivités fédérées concerne le rapport que celles-ci entretiennent avec les compétences matérielles. Il est reconnu que les Régions peuvent recourir à leur compétences fiscales dans la poursuite des politiques ressortant des compétences matérielles qui leur ont été attribuées[159]. En outre, en vertu du principe de proportionnalité établi par la Cour d'arbitrage[160], les Régions (et les Communautés) ne peuvent dans l'exercices de leurs compétences fiscales rendre « impossible ou exagérément difficile » l'exercice des compétences attribuées aux autres collectivités. Ce principe est également applicable à la collectivité fédérale. Dès lors qu'il s'agit de l'exercice, par le biais fiscal, des compétences matérielles, le principe des compétences exclusives retrouve à s'appliquer.

Malgré ces limites, il existe à ce jour de nombreux prélèvements que les Régions ont institué sur la base de leur compétence fiscale propre. La plupart de ceux-ci présentent un lien avec leurs compétences matérielles, telle la taxe wallonne sur le déversement des eaux usées, la taxe sur les logements abandonnées, la taxe sur les déchets ou encore la taxe flamande sur l'électricité[161]. S'ils peuvent s'avérer des instruments efficaces au service des politiques régionales, ils sont néanmoins très insuffisants à assurer aux Régions une autonomie financière. Cette faible étendue de la compétence fiscale propre des Régions et des Communautés est à l'origine de transferts de compétences relatifs à des impôts précédemment fédéraux. La loi spéciale de financement de 1989 règle les modalités de ces transferts[162]. On peut classer ces impôts transférés en trois catégories, en fonction de l'étendue de la compétence attribuée aux Régions et aux Communautés. La loi spéciale de financement distingue ainsi les impôts régionaux[163], les impôts conjoints et les impôts partagés.

ii. Les impôts régionaux

En ce qui concerne les impôts régionaux, les Régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations[164]. Elles ne disposent cependant pas en

---

[156] Les compétences communautaires sont exercées dans la Région de Bruxelles-Capitale par l'entremise des commissions communautaires française, flamande et commune. Sur les institutions bruxelloises, voy. VANDELANOTTE, J. et GOEDERTIER, G., *op. cit.*, p.1042 à 1047 ; PAQUES, M. *op. cit.*, p. 279 à 285.

[157] SCHOLSEM, J.-C., *op.cit.*, p. 259 ; BOURGEOIS, M. (2001), *op. cit.*, p.504 à 508 ; WILLEMART, E., *op.cit.*, p. 33 à 37; CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *op. cit.*, p. 91.

[158] L'absence de territoire défini fragilise particulièrement la Communauté française, dont l'équilibre financier demeure, malgré les refinancements successifs, précaire. La Communauté flamande subit cette limitation dans une mesure moins dommageable, vu la « fusion » institutionnelle entre Région et Communauté Flamande, d'une part, et la proportion négligeable, d'un point de vue budgétaire, des recettes qui pourraient être obtenues de l'imposition effective des bruxellois néerlandophones. Voy. à ce sujet, PAQUES, M., *op. cit.*, p. 206

[159] PLETS, N.(2004), *op. cit.*, p.127.

[160] Sur ce principe, voy. *supra.*

[161] Ce n'est cepdant pas le cas de tous les impôts levés par les Régions : voy. par exemple la taxe régionale bruxelloise, *infra.* Pour une description des impôts institués par les Régions, voy. pour les Régions wallonne et bruxelloise, SEPULCHRE, V., *Mémento fiscalité locale et régionale*, Bruxelles, Kluwer, 2004, et, pour la Région flamande, DEKETELAERE, K., « Krachlijnen van de gewestelijke heffingen », in DE JONCKHEERE, M., DEKETELAERE,K.,et PLETS, N. (2004), *op. cit.*, pp. 189-214.

[162] Cette loi est prise en vertu des articles 175 à 177 de la Constitution.

[163] Ce terme ne renvoie donc pas aux impôts institués par les Régions en vertu du pouvoir autonome qu'elles tirent de la Constitution.

[164] Loi spéciale de financement, art. 4, §1er.

UNIVERSITE CATH. DE LOUVAIN
BIBLIOTHEQUE DE DROIT
PLACE MONTESQUIEU, 2
B-1348 LOUVAIN-LA-NEUVE

vertu de la loi spéciale de la compétence de modifier la matière imposable des ces impôts[165], ni du pouvoir de les supprimer[166]. Elles disposent en outre de la compétence en matière de recouvrement et de procédure, y compris dans la fixation des amendes et des intérêts[167], à partir du moment où elles assurent elles-mêmes le service de ces impôts[168].

Depuis l'importante réforme de 2001, les impôts régionaux sont au nombre de douze[169]. Il s'agit de la taxe sur les jeux et paris, de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, de la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées, des droits de succession et des droits de mutation par décès, du précompte immobilier[170], des droits d'enregistrement relatifs aux opérations immobilières à titre onéreux[171] et relatifs aux donations entre vifs de biens meubles ou immeubles, de la redevance radio et télévision, de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles[172], de la taxe de mise en circulation, et de l'eurovignette[173].

La loi spéciale de financement de 1989 prévoit aussi des dispositions veillant à garantir une certaine coordination dans l'exercice par les Régions de leurs compétences fiscales

---

[165] Les Régions pourraient étendre le champ d'application des impôts régionaux sur la base de leur compétence fiscale propre, visée à l'article 170, § 2 de la Constitution, sous réserve des limitations qui s'imposent à l'exercice de celle-ci. Voy. SEPULCHRE, V., *op.cit.*, p.256 ; BOURGEOIS, M. (2001), *op. cit.*, p.518. Concernant le champ d'application territorial des impôts transférés, les Régions ne pourraient cependant pas s'écarter des critères de localisation fixés par la loi spéciale de financement.

[166] Il leur est néanmoins possible de parvenir à un résultat presque équivalent en ramenant le taux des impôts transférés à 0% (voy. *Doc. Parl.* Ch., session 2000-2001, n°50-1183/007, p. 93). En outre, d'autres restrictions, spécifiques à certains impôts, sont prévues par la loi spéciale de financement de 1989 (voy. *infra*)

[167] Loi spéciale de financement de 1989, art. 4, §5.

[168] Loi spéciale de financement art.5, § 4. Voy. cependant, à l'art. 5, § 3 : « A moins que la région n'en décide autrement, l'Etat assure gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 8° et 10° à 12°, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci. A partir de la deuxième année budgétaire suivant la date de notification du gouvernement de région au gouvernement fédéral de la décision d'assurer elle-même le service des impôts concernés, la région concernée assure le service de ces impôts. Le transfert du service des impôts à une région peut se faire uniquement par groupe d'impôts (... ». Tant que la collectivité fédérale assure le service des impôts régionaux, la compétence en matière de procédure reste fédérale. A noter que la Région flamande assure elle-même depuis 1999, le service relatif au précompté immobilier.

[169] Loi spéciale de financement de 1989, art.3.

[170] Une réserve importante de compétence est cependant prévue à l'art.5, §2 de la loi spéciale de financement, qui prévoit que « les Régions ne peuvent toutefois modifier le revenu cadastral fédéral » , qui sert actuellement de base au calcul du précompte immobilier. Il est néanmoins loisible au Régions de déterminer une revenu cadastral régional, selon des critères propres, ou encore de choisir une autre base d'imposition, telle que la valeur d'achat ou la valeur réelle de l'immeuble. Voy. BOURGEOIS, M.(2001), *op.cit.*, p.531.

[171] Concernant les transmissions de biens immeubles à titre onéreux, voy. loi spéciale de financement, art, 3, 6° qui précise « à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, fait par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation ». Comme nous le verrions infra, cette limitation peut être expliquée par le développement de l'harmonisation fiscale communautaire. Sont en outre visés, à l'art. 3, 7° les droits d'enregistrement sur « la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique », et « les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745quater et 745quinquies du Code civil, même s'il n'y a pas indivision ». Voy. MAYEUR, A., « Droits d'enregistrement régionalisés - Critères de localisation », *Droits d'enregistrement* 2006, liv. 2, p.3 à 10.

[172] Les taxes automobiles font actuellement l'objet de débats, tant au niveau communautaire, sur leur harmonisation, (voy. *infra*), qu'au niveau interne, à propos de leur transformation en redevances. Voy. sur ce sujet, DE SCHUTTER, T., « La vignette routière ; vers une financement alternatif de l'entretien des voiries régionales... au détriment des communes ? », *Union des Villes et des Communes de Wallonie, www.uvcw.be*, 2006 .

[173] Pour une description plus approfondie des modalités d'application des ces différents impôts, voy. BOURGEOIS, M.(2001), *op. cit.*, p.521 à 533, SEPULCHRE, V., *Mémento., op. cit.*, p. 257 à 285 ; PLETS, N.(2004), *op. cit.*, p. 162 à 177.

respectives[174]. Ainsi, l'article 1*ter* énonce que « l'exercice des compétences fiscales des Régions visées dans la présente loi s'opère dans le respect du principe visant à éviter la double imposition ». Il en découle une obligation de concertation avec les autres Régions. Celles-ci sont également tenues de coopérer en matière d'échange d'informations, entre elles et avec la collectivité fédérale[175]. Il existe en outre des obligations spécifiques concernant certains impôts régionaux particuliers[176].
Concernant la nature de la répartition des compétences opérées par la loi spéciale, il convient de préciser qu'une fois transférées, les compétences en matière d'impôts régionaux deviennent exclusives[177]. L'on sort donc du système de compétences concurrentes qui caractérise l'exercice du pouvoir fiscal propre des Régions[178]. La collectivité fédérale n'est donc plus habilité à intervenir, même en cas de nécessité, en vertu de l'article 170,§2. Une modification de la loi spéciale s'avère indispensable.

iii. Les impôts conjoints

Outre les impôts propres et les impôts régionaux, les Régions disposent d'une compétence en matière d'impôts conjoints. Les impôts conjoints sont, selon la définition de l'article 6,§2 de la loi spéciale de financement, des impôts nationaux perçus d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume, dont une partie déterminée du produit est attribuée aux Régions et sur lesquels les Régions sont autorisées, sur la base de la localisation de ces impôts, à percevoir des centimes additionnels et à accorder des réductions d'impôt applicables à toutes personnes soumises à l'impôt des personnes physiques et pour autant que ces réductions ne dépassent pas le montant du produit attribué.
A ce jour, il n'existe qu'un seul impôt conjoint. Il s'agit de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IPP). Contrairement aux impôts régionaux, les Régions ne disposent d'aucune compétence sur les éléments constitutifs de l'impôt. L'IPP demeure sous cet aspect un impôt national. La dimension régionale provient, d'un part, de l'affectation d'une partie de recettes de l'IPP au budget des Régions. La détermination de la part du produit total de l'IPP revenant aux Régions, ainsi que la répartition de cette part entre les différentes Régions, est réglée par la loi spéciale[179]. D'autre part, les Régions peuvent prévoir des centimes additionnels et accorder des réductions d'impôt générales[180].
L'article 9 de la loi spéciale de 1989 précise et encadre l'exercice de ce pouvoir. Celui-ci ne peut ainsi diminuer la progressivité de l'impôt, ni être constitutif d'un acte de concurrence fiscale déloyale. En outre, la réduction (ou l'augmentation) ne peut ainsi dépasser un

[174] GHYSELEN, M., Les conflits de compétence relatifs aux impôts régionaux, *Dossiers pratiques de fiscalité*, n.22, Diegem, Samson, 1997
[175] L'article 1bis de la loi spéciale de financement impose dans cette matière la conclusion d'un accord de coopération. Voy. l'accord de coopération entre l'Etat fédéral et les Régions du 7 décembre 2001 « relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû », *M.B.*, 11 décembre 2002, p. 55720. Voy. aussi C.A., 7 décembre 2005, n° 178/2005, *M.B.*, 19 décembre.
[176] Par exemple, un accord de coopération entre Régions est requis pour l'exercice de la compétence en matière les taxes de circulation et des mise en circulation sur les véhicules de sociétés (loi spéciale de financement, article 4, §3).
[177] Voy. cependant l'article 11 de la loi spéciale de financement.
[178] WILLEMART, E., *op. cit.*, p.14 ; BOURGEOIS, M (2001)., *op. cit.*, p. 517.
[179] Voy. les articles 33, 33bis et 34 de la loi spéciale de financement.
[180] Sur la portée exacte de la compétence des Régions dans ce domaine, voy. BOURGEOIS (2001), M., *op. cit*, p.541-545.

pourcentage maximal fixé par la loi spéciale[181]. Enfin, la Région concernée est soumise, dans l'exercice de cette compétence, au respect de diverses obligations de nature procédurale vis-à-vis des autres collectivités politiques[182].

iv. Les impôts partagés

La dernière catégorie d'impôts visée par la loi spéciale de financement est celle des impôts partagés. Selon la loi spéciale de financement, « un impôt partagé est un impôt national perçu d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume et dont le produit est en tout ou en partie attribué aux Communautés »[183]. Il existe deux impôts partagés, à savoir l'IPP et la T.V.A. Vis-à-vis de ceux-ci, on ne peut véritablement parler de compétence fiscale des Communautés, si ce n'est dans le sens d'une attribution partielle du produit de ces deux impôts[184]. La fraction des recettes TVA totales attribuées aux Communautés, ainsi que la répartition de ce montant entre celles-ci sont aussi fixées par la loi spéciale[185].

b) Les compétences fiscales des collectivités locales

La Constitution belge attribue également aux provinces et aux communes une compétence fiscale autonome[186]. Celle-ci toutefois subit les limitations inhérentes à leur statut subordonné par rapport à l'Etat et aux collectivités fédérées. En effet, les provinces et les communes sont, en tant que pouvoirs décentralisés, soumises à la loi et à la tutelle administrative. En outre, leurs compétences, y compris fiscales, sont limitées par l'intérêt provincial ou communal, notion appréciée par les autorités supérieures[187].

i. Le pouvoir fiscal propre des provinces et des communes

En vertu des articles 41, 162, et 170, §3 et §4, de la Constitution, les provinces et les communes disposent d'un pouvoir fiscal propre[188]. Bien que la formulation de l'article 170,

---

[181] Loi spéciale de financement, article 9, §1, al.3 : « ce pourcentage maximal s'élève (...)à 6,75 % à partir du 1er janvier 2004, du produit de l'impôt des personnes physiques(...), qui est localisé dans chaque région ». Sur les conséquences économiques de cette prérogative régionale, voy. BOURGEOIS, M., VAN DER STICHELE, G., VERDONCK, M., « Le refinancement des communautés et l'autonomie fiscale de régions : aspects juridiques et économiques », *A.P.T.*, 2002, liv.2-4, p. 246-247.

[182] Ces limitations trouvent leur origine dans la crainte des négociateurs francophones de devoir subir des phénomènes de délocalisation ou de migration interrégionale à la suite d'un exercice trop généreux de la part de la Région flamande de son pouvoir d'accorder à ses résidents des réductions à l'IPP.

[183] Loi spéciale de financement, article 6,§1.

[184] Les Communautés disposaient de 1993 à 2001, d'une compétence en termes de recettes en matière de redevance radio et télévision (Loi spéciale de finacement, ancien article 5bis). Le législateur fédéral demeurait toutefois compétent pour fixer le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de l'impôt. Nénamoins, « toute modification de l'un de ces éléments ne peut toutefois être effectuée qu'avec l'accord des gouvernements de Communauté » (ancien article 5bis, §2). En outre les Commmunautés pouvaient lever des additionnels à cet impôt. Depuis 2001, la redevance radio et télévision est un impôt régional.

[185] Sur le financement de la Communauté française, ARCQ, E., « Le financement de la Communauté française », *Dossiers du CRISP*, n° 58, 2003, 107p.

[186] Il s'agit d'une particularité du système belge. PLETS N.. "*De belastingbevoegdheid van de provincies en de gemeenten binnen de federale staatsstructuur na de vijfde staatshervorming*", *Algemeen fiscaal tijdschrift*, 2006, n°5, p. 1-24. Voy. aussi DE JONCKHEERE, M., et PLETS, N., *Handboek...* (2006), *op. cit.*, p. 5ss.

[187] PLETS, N.(2004), *op.cit.*, p. 125.

[188] Selon le Conseil d'Etat, "l' établissement d'un impôt communal est en vertu de la Constitution, notamment de ses articles 41, 162 et 170, §4, une matière d'intérêt communal qu'il revient au conseil communal de régler ... »

§3 et §4, soit pratiquement identique à celle de l'article 170, §2, fixant la compétence fiscale des Régions l'autonomie fiscale des collectivités locales suit un régime différent[189]. En vertu de cette autonomie, les communes et les provinces peuvent déterminer librement, en fonction de leurs besoins budgétaires, les différents éléments constitutifs de l'impôt, tels le fait générateur, la base imposable, le taux, les redevables[190]. Elles peuvent également poursuivre par l'exercice de leurs compétences fiscales, outre des buts d'ordre financier, des objectifs de politiques particulières, dans le cadre de leurs compétences matérielles. Dès lors que l'impôt doit toujours être justifié par un besoin financier de la commune ou de la province[191], l'objectif financier doit néanmoins demeurer le but principal du prélèvement, les objectifs ressortant d'autres politiques ne pouvant être qu'accessoires[192]. Le pouvoir fiscal propre des collectivités locales, bien qu'*a priori* relativement étendu, subit des limites de plusieurs ordres.

Tout d'abord, à l'instar de l'Etat, des Communautés et des Régions, les provinces et les communes, dans l'exercice de leurs prérogatives en matière fiscale, doivent respecter les principes constitutionnels d'égalité[193], de légalité, envisagé aussi dans sa dimension de respect des normes supérieures, les libertés fondamentales, et le principe de territorialité[194]. Elle sont aussi soumises, bien qu'en vertu de fondements et selon des modalités différentes, aux principes d'annualité[195], de non-rétroactivité[196], de l'union économique et de la liberté de commerce et d'industrie[197].

Ensuite, la Constitution prévoit, à l'instar du régime applicable aux Régions et aux Communautés, que « la loi détermine, relativement aux impositions [communales ou provinciales], les exceptions dont la nécessité est démontrée »[198]. Le terme « loi » est à

(CE, 24 mai 2002, *Ville de Huy/ Députation permanente du conseil provincial de Liège et Région wallonne*, n° 106.994).

[189] L'interprétation de ces dispositions est en effet différente. S'il est admis que l'article 170, §2 Const. fonde la compétence fiscale propre des Communautés et des Régions, la doctrine est divisée sur la portée des articles 170,§3 et §4. La doctrine et la jurisprudence majoritaire considèrent que la compétence fiscale des communes et des provinces trouve son fondement dans la combinaison de ces articles avec les article 41 et 162 de la Constitution. Certains auteurs n'y voient qu'une indication de l'organe communal habilité à instituer des impôts locaux. Selon ces derniers, la compétence fiscale propre des provinces et des communes découlerait uniquement des articles 41 et 162. Sur l'enjeu de controverse, voy. DE JONCKHEERE, M., *De gemeentelijke belastingbevoegdheid...* (1996), *op. cit.*, pp. 3-36 ; LOMBAERT, B., « L'autonomie fiscale des communes entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *Rev. Dr.Comm.*, 2006, liv. 1-2, p.3ss.

[190] Voy. C.E., 18 octobre 1979, n ° 19.853, *Etablissments Canivet.*

[191] C.E., 9 décembre 1949, *Rec.*, n°181 ; C.E., 12 mai 1960, *Rec.*, n. 7842.

[192]LOMBAERT, B. (2006), *op.cit.*, p. 5-8 ; DE JONCHKEERE, M., "De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid" in DE JONCKHEERE, M., DEKETELAERE,K.,et PLETS, N.(2004), *op.cit.*, p. 8-10.

[193] ANDERSEN, R., WILLEMART, E., « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. commun.* 2006, liv. 1, pp.. 20 à 30 ; DE JONCHKEERE, M., "De gemeentelijke..."(1996), op.cit.., p.17-24.

[194] Le champ d'application territorial de l'impôt suit celui des compétences matérielles. Il est donc lié au territoire de la commune, ou de la province. Voy. Cass., 24 juin 1907, *Pas.*, I., p.302 ; 27 février 1911, *Pas.*, I., p.145.

[195] Contrairement au principe applicable à la collectivité fédérale, aux Régions et aux Communautés, qui trouve sa source dans l'article 174 de la Constitution, le principe d'annualité des impôts provinciaux et communaux découle respectivement de la loi provinciale, et de la nouvelle loi communale. Voy. DE JONCKHEERE, M., "Het fiscaal eenjarigheidsbeginsel in gemeentelijke belastingen en de wet van 28 december 1994", *T.F.R.*, 1996 ; DE JONCKHEERE, M., "De gemeentelijke en ..."(2004), *op. cit.*, p.33.

[196] Le principe légal de non rétroactivité s'applique aux communes et aux provinces de manière absolue. Voy. DE JONCKEERE, M.(2004), *op.cit.*, p.29-33. Sur le principe de sécurité juridique, MORIS, M. "Le droit au respect de la sécurité juridique et autres principes de bonne administration en droit fiscal ou la consécration de l'insécurité juridique", *J.D.F.*, 2002, p. 66 à 87 (1ère parie) et p. 130 à 155 (2ème partie).

[197]VAN DOOREN, E., "Bevoegdheidsbeperkingen ten aanzien van de lokale fiscaliteit op basis van de economische en Monetaire Unie", *T.F.R.*, p.1069.

[198] Constitution belge, articles 170, §3 et §4, al. 2.

interpréter, conformément à la jurisprudence constante de la Cour d'arbitrage[199], dans le sens de loi fédérale ordinaire. En effet, malgré la régionalisation de la compétence en matière de législation organique sur les provinces et les communes, intervenue en 2001[200], l'absence d'attribution expresse aux Régions du pouvoir de limiter la fiscalité locale dans les lois spéciales de transferts de compétences fait perdurer le régime antérieur à la fédéralisation de l'Etat belge[201]. Les limitations apportées par la loi au pouvoir fiscal des collectivités locales doivent être expresses et sont de stricte interprétation. Ainsi, in ne peut donc déduire du fait que l'Etat (ou la Région) ait institué un impôt sur un assiette déterminée, que la commune ou la province voie sa compétence fiscale limitée relativement à cette même assiette[202].
Il existe donc, dans la législation fiscale fédérale, des interdictions expresses faites à celles-ci de lever des impôts déjà institués au profit de l'Etat ou des Régions[203]. Il existe en outre de nombreuses autres limitations, notamment l'interdiction des octrois[204] ou des droits d'accises sur le sel[205], et le respect des immunités accordées à certains organismes et entreprises publics[206].
Troisièmement, les provinces et les commune sont soumises, dans l'exercice de leur compétence fiscale, au pouvoir de tutelle. Les modalités d'exercice de ce pouvoir de tutelle différent selon les Régions[207].

ii. Les compétences fiscales dérivées des provinces et des communes

Outre la compétence que la Constitution leur attribue, les communes et les provinces disposent aussi de prérogatives fiscales dérivées. Les provinces et les communes sont ainsi

---

[199] C.A., 25 février 1988, n°44.
[200] Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant transfert de diverses compétences aux régions et communautés, *M.B.*, 3 août 2001, article 4.
[201] Une clarification serait néanmoins souhaitable, vu d'une part les controverses doctrinales en la matière (DE JONCKHEERE, M., *op.cit.*, p.5), et d'autre part, en raison de l'existence de décrets régionaux venant limiter le pouvoir fiscal des communes. Voy. par exemple, l'ordonnance de la Région bruxelloise du 18 décembre 2003 relative à la réhabilitation et à la réaffectation des sites d'activité inexploités, *M.B.* 12 janvier 2004, art.8, §1, qui énonce : « Les sites inscrits à l'inventaire font l'objet d'une taxation par la Région de Bruxelles-Capitale. A partir de la date à laquelle la Région taxe effectivement lesdits sites (...), les communes de la Région de Bruxelles-Capitale, ne peuvent plus percevoir de taxes sur ces sites dues en raison de leur inexploitation ».
[202] C.E., 24 novembre 1987, arrêt n°18.895, cité par LOMBAERT, B.(2006), *op.cit.*, p.10. Il n'existe en effet pas en ce qui concerne la fiscalité locale, de règle « non bis in idem » comparable à celle qui s'applique pour les Régions et les Communautés : le principe de l'interdiction de la double imposition reçoit en droit belge une acception extrêmement restreinte. Voy. DE JONCKHEERE, M., *op. cit.*, p.49-50.
[203] Il s'agit notamment des interdictions concernant l'impôt sur le revenu (sauf les additionnels, voy. *infra*), la taxe sur les jeux et paris, la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, la taxe de mise en circulation ou encore la taxe de circulation. SEPULCHRE, V., *Memento..., op. cit*, p. 129-135 et 150-151; DE JONCKEERE, M.(2004), *op. cit.*, p. 36-43.
[204] Sur la question des octrois comme obstacles à la libre circulation interne et communautaire, voy. *infra*, Titre II.
[205] Loi du 15 mai 1870, article 1.
[206] DE JONCKHEERE, M. (2004), *op. cit.*, p.45. Notamment la SNCB, l'office national des Pensions, les entreprises publiques de télécommunications,... En ce qui concerne l'immunité dont jouit les institutions communautaires, voy *infra*.
[207] Si, en matière fiscale, la tutelle sur les règlements-taxe communaux en Région flamande et en Région bruxelloise, relève du régime de la tutelle générale de suspension et d'annulation, la Région wallonne a par contre opté pour une tutelle spéciale d'approbation.. Ceci a pour effet qu'un impôt communal perçu par une commune wallonne avant l'approbation est donc illégal. Voy. LOMBAERT, B.(2006), *op. cit.*, p. 12 à 14 ; CASTIAU, V., « A propos des limites du contrôle de tutelle en matière d'impôts communaux », *Rev. dr. commun.* 2002, liv. 4, 339-344 ; VERLAINE, G., « Organisation de la tutelle wallonne sur la fiscalité communale », *Rev. dr. commun.* 1998, 75-87.

autorisées, à établir des centimes additionnels au précompte immobilier[208], tandis que seules les communes peuvent lever des additionnels à l'impôt des personnes physiques et à la taxe de circulation[209]. D'autres lois fédérales habilitent les communes et les provinces à lever des impôts sur diverses matières, notamment en matière immobilière[210].
La procédure en matières de taxes locales est quant à elle réglée par la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, telle que profondément modifiée par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale[211]. Bien qu'il s'agisse d'une loi fédérale, la compétence en matière d'établissement et de recouvrement des taxes locales, termes qui visent le procédure administrative, a été transférée aux Régions depuis 2001. En effet, une telle attribution relève du pouvoir de régler « la composition, l'organisation, la compétence et le fonctionnement des institutions provinciales et communales », visé par l'article 6, §1, VIII de la loi spéciale du 8 août 1980. La collectivité fédérale reste néanmoins compétent pour régler la phase successive du contentieux judiciaire[212].

§2. La répartition interne des compétences fiscales en Italie

L'Italie, comme la Belgique se trouve au cœur d'un processus de décentralisation de l'exerice des compétences normatives. Ce mouvement de décentralisation (*devolution* selon l'expression employée en Italie) est cependant plus récent et moins poussé qu'en Belgique. Plus récent car, si les Régions ordinaires diposent depuis 1970 d'une autonomie financière, et qu'il existe des Régions à statut spécial disposant de compétences étendues, les premières tentatives de réforme dans un sens fédéraliste datent des années 1990[213] et n'ont été concrétisées qu'en 1999[214] et 2001. Moins poussé car il n'existe toujours pas de consensus sur la forme exacte que doit prendre le nouvel Etat italien.

I. Les principes constitutionnels de répartition des compétences entre Etat central et collectivités territoriales

Les Régions ont désormais une compétence législative comparable à celle de l'Etat central, voire plus étendue. Néanmoins, la Constitution italienne accorde aussi un rôle important aux collectivités territoriales que sont le provinces et communes. En effet, outre les Régions et l'Etat, la Constitution prévoit que la République est composée de provinces, de communes et

---

[208] Bien que le précompte immobilier s'agisse d'un impôt régional, c'est en vertu d'une loi fédérale (article 464, 1° du C.I .R) que les communes et les provinces exercent leurs compétences en matière d'additionnels. Voy. SEPULCHRE, V., *Mémento, op.cit.*, p.146.
[209] Voy. respectivement les articles 465 C.I.R et 42, §2 C.T.A.I.R.
[210] Voy. e.a. VANVYVE, C., « De gemeentebelasting op onbebouwde percelen en gronden » (taxe communale sur les parcelles et terrains non bâtis) et « De gemeentelijke verhaalbelastingen » (taxes rémunératoires des travaux de voirie), *Jaarboek Lokale en Regionale Belastingen 2004-2005*, Bruges, La Charte, 2005, pp. 65-86 et pp.. 45-64.
[211] Sur la procédure concernant les impôts locaux, MAGREMANNE, J.-P. et VAN DE GEJUCHTE, F., *La procédure en matière de taxes locales*, Bruxelles, Larcier, 2004, pp. 110 à 366; MOLITOR, C., « Le contentieux et les procédures de recouvrement des taxes communales », *Rev. dr. commun.* 2006, liv. 1, p.56 à 67.
[212] Sur le rôle des Régions en matière de procédure fiscale locale, PLETS, N., "De bevoegdheid inzake de vestigings- invorderings- en geschillenprocedure voor de provincie- en de gemeentebelastingen: een zaak van het federale niveau of van de gewesten", *Tijdschrift voor gemeenterecht*, 2005, p. 243 à 252.
[213] Deux commissions bicamérales, instituées par le Parlement, en 1993 et en 1997, ont échoué dans cette tâche.
[214] Loi constitutionnelle du 22 novembre 1999, n.1, intitulée " Dispositions concernant l'élection directe du Président du gouvernement régional et l'autonomie statutaire des Régions » ", *G.U.*, n° 299, 22 décembre 1999 (traduction libre).

de ville métropolitaines[215]. Bien que la place dans la hiérarchie des normes des actes normatifs et les compétences matérielles de ces pouvoirs locaux soient d'une toute autre nature que celles des Régions, la Constitution semble leur conférer des compétences fiscales similaires aux compétences fiscales régionales. De nouvelles compétences en matière de dépenses ont en outre été transférées tant aux premières qu'aux secondes et la répartition des compétences d'exécution privilégie clairement une logique de décentralisation inspirée au principe de subsidiarité.

a) Principes de répartition des compétences entre Etat et Régions

Si l'on peut encore douter de la nature véritablement fédérale du système constitutionnel italien[216], il est cependant indéniable que le système d'attribution des compétences aux Régions repose sur une asymétrie fondamentale. Les Régions à statut ordinaire, d'une part, et les Régions à statut spécial[217], de l'autre, différaient grandement tant par l'étendue de leurs compétences que par la nature du contrôle de l'Etat central sur l'exercice de celles-ci[218]. Néanmoins, on observe, avec les récentes réformes constitutionnelles, un renforcement de l'autonomie des Régions à statut ordinaire, qui amène progressivement à un certain rapprochement des statuts[219]. Les Régions ordinaires disposent depuis 2001 des compétences résiduaires[220], tandis que les compétences de l'Etat central sont délimitées par le texte constitutionnel[221]. Les compétences de l'Etat central sont soit exclusives, soit concurrentes. La liste des compétences étatiques exclusives est fixée par l'article 117, alinéa 2 de la Constitution. Il s'agit notamment de la politique extérieure de l'Etat, de l'asile et de l'immigration, de la défense et de la sécurité intérieure, de la politique monétaire, de l'épargne, de la concurrence, des impôts et de la péréquation financière nationale, de la nationalité et de l'état civil, de la sécurité sociale, de l'ordre judiciaire, des matières civiles et pénales.
La Constitution prévoit également une liste de compétences concurrentes. Il s'agit de domaines de compétence essentiellement régionale, mais où est prévue l'intervention législative de l'Etat central destinée à fixer les principes généraux de l'exercice de ces compétences par les Régions[222]. La Cour constitutionnelle italienne interprète cette

---

[215] Constitution italienne, article 116.

[216] La récente réforme constitutionnelle a sorti l'Italie du régime de décentralisation qu'elle connaissait jusqu'alors, par le passage, dans les rapports entre Etat et Régions, d'un principe de suprématie de l'Etat à celui de l'organisation paritaire de l'exercice des compétences. Voy. l'ancien art. 117 de la Constitution italienne.

[217] Il s'agit de la Sicile, de la Sardaigne, de la Vallée d'Aoste, du Frioul Vénétie Julienne, et du Trentin-Haut Adige. Cette dernière région est divisée en deux provinces autonomes (Trente et Bolzano) qui exercent les compétences régionales. L'origine du statut spécial de ces Régions est la volonté de la part du gouvernement central de conjurer les velléités séparatistes de certaines Régions « périphériques », en recourant à la régionalisation pour préserver l'unité territoriale italienne. Voy. BARTOLE, S., BIN R., FALCON, G. et TOSI, R., *Diritto regionale*, Bologna, Il Mulino, 2003, p.10ss.

[218] Pour une description de la situation avant la réforme de 2001, voy. MARTINES, RUGGERI, SALAZAR, *Lineamenti di diritto regionale*, Milano, Giuffrè, 2002.

[219] Sur l'évolution du régionalisme en Italie, voy. VIOLINI, L. (dir.), *Itinerari di sviluppo del regionalismo italiano : primo Incontro di studio Gianfranco Mor sul diritto regionale*, Milano, Giuffrè, 2005.

[220] Constitution it., article 117, alinéa 4.

[221] Auparavant, les Régions ordinaires disposaient d'une compétence législative limitée à certaines matières, et encadrée par les principes déterminés par la loi nationale. La loi constitutionnelle de 2001 constitue l'aboutissement d'une évolution constante depuis 1972, date de la première attribution de compétences, alors de nature réglementaire, aux Régions ordinaires. Sur les attributions successives de compétences aux Régions depuis le début des années 1970, voy. BARTOLE, S. et alii, *op. cit.*, pp.12 à 22 ;

[222] Constitution it., article 117, alinéa 3. Avant la réforme, l'Etat central avait une fonction « d'orientation et de coordination », qu'il exerçait par l'entremise du gouvernement. En outre, la notion des principes fondamentaux recevait une interprétation plus large. Voy. BARTOLE et alii, *op.cit.*, p. 215-217.

expression, comme introduisant une nette distinction entre compétences régionales et compétences de l'Etat[223], ce qui exclut en principe la possibilité pour ce dernier d'édicter des normes dans ces matières, même de nature supplétive[224] ou d'opérer des transferts financiers en faveur des collectivités territoriales pour l'exercice de leurs compétences[225] . Les matières concurrentes sont, entre autres, les transports, l'éducation, la recherche, la santé, les professions réglementées, la politique de la concurrence et "l'harmonisation des comptes publics et de la coordination des finances publiques et du système fiscal"[226]. En outre, les Régions ordinaires disposent, en vertu de l'autonomie constitutive qui leur est reconnue, de la compétence d'adopter leur statut[227].

Contrairement aux Régions ordinaires, les compétences des Régions à statut spécial sont déterminées dans le statut spécial d'autonomie de chacune d'elles, approuvé par une loi constitutionnelle[228]. Dans la mesure où ce statut d'autonomie ne le prévoit pas, leurs compétences comprennent en outre toutes les compétences législatives et réglementaires attribuées aux Régions ordinaires[229]. Dans l'optique d'un rapprochement entre les statuts des Régions ordinaires et ceux des Régions spéciales, la réforme de 2001 a introduit dans la Constitution la possibilité d'attribuer à certaines Régions ordinaires des formes particulières d'autonomie[230].

Les Régions sont tenues d'exercer leurs compétences endéans certaines limites de nature générale. Outre les limites qui s'imposent à l'ensemble des autorités publiques, telles la légalité, l'égalité, et les droits fondamentaux, les Régions doivent respecter les libertés de circulation et la liberté d'activité économique[231], ainsi que le devoir de collaboration loyale et les principes de subsidiarité, d'adéquation et de différenciation. Le principe de collaboration loyale est appliqué par la Cour constitutionnelle aux rapports entre Etat et Régions depuis une vingtaine d'années[232]. Certaines « matières », qui, souvent, se définissent plus par rapport à leur objectif que par rapport à leurs modalités d'action[233] se prêtent mal à une répartition exclusive, notamment parce qu'elles sont sous-tendues par des intérêts différents. Une concertation entre pouvoirs compétents et/ou intéressés est rendue de ce fait non seulement souhaitable, mais indispensable pour que l'objectif visé ne se retrouve pas compromis par un

---

[223] C. Const. it., 19 juin 2002, n. 282/2002, *G.U.*, n. 26, 3 juillet 2002.

[224] C. Const. it., 25 septembre 2003, n. 303/2003, *G.U.*, 8 octobre 2003. Une exception, temporaire à cette interdiction peut toutefois être admise en application du principe de subsidiarité, tel qu énoncé à l'article 118 Const. Sur le principe de subsidiarité en droit italien, voy. *infra.*

[225] BELLOCCI, M., ESPA, E. et PASSAGLIA, P., « La ripartizione delle competenze in materia di spesa tra Stato e Regioni » in ZANARDI, A.(dir.), *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, Il Mulino, 2006, p. 73 à 76.

[226] Traduction libre. L'étendue des compétences confiées aux autorités régionales a été sujette à de nombreuses critiques. L'on craignait en effet que la fragmentation des compétences dans les secteurs économiques nuise à l'unité du marché italien, et donc à son développement. Voy. BELLOCCI, M., ESPA, E. et PASSAGLIA, P., (2006), *op. cit.*, p. 67 et 68. Sur la politique de la concurrence, BUFFONI, L., « La « tutela della concorrenza dopo la riforma del Titolo V : il fondamento costituzionale ed il riparto di competenze legislative », *Le istituzioni del federalismo*, 2003, n. 2., p. 345ss.

[227] BIN, R., « Autonomia statutaria e "spirito della Costituzione" », *Ist. Fed.*, 2004, n. 2./3, p. 419 à 433.

[228] L'approbation du statut par loi constitutionnelle n'a pas toujours été possible, certains statuts étant antérieurs à la Constitution de 1948. voy. MACCIOTTA, G., « Competenze e finanziamento delle regioni a statuto speciale e delle forme di autonomia differenziata, » in ZANARDI (2006), *op. cit.*, p. 167 à 169. Sur la Sicile voy. SAITTA, A., « La forma di governo della Regione siciliana nella prospettiva della riforma dello Statuto », *Ist. Fed.*, 2005, n.2, p. 225-258.

[229] Loi constitutionnelle, 3/2001, intitulée « Modifications au Titre V de la deuxième partie de la constitution », *G.U.*, n. 248, 24 octobre 2001, article 10 (traduction libre).

[230] Constitution, article 116, §3 et §4.

[231] Constitution, article 120. Sur ces libertés de circulation, voy. *infra*, Titre II.

[232] BARTOLE et alii, *op. cit.*, p. 221-233.

[233] L'on songe, par exemple, à la protection de l'environnement ou du patrimoine.

exercice non coordonné de ces mêmes compétences. Dès lors que l'Etat central n'est plus habilité depuis la réforme de 2001 à intervenir dans les rapports qu'il entretient avec les Régions au nom de l'intérêt national[234], le devoir de collaboration s'affirme comme la pierre angulaire de l'unité de la République[235]. Il peut se concrétiser de manières différentes, allant, selon les circonstances[236], d'un simple avis à une véritable codécision entre l'Etat et la ou les Régions concernées[237]. La principale expression institutionnelle de ce principe de collaboration loyale est la Conférence Etat-Régions[238]. En outre, dans le texte de la Constitution, les principes de subsidiarité, d'adéquation et de différenciation s'appliquent à la répartition des compétences administratives entre niveaux de pouvoir[239]. La Cour constitutionnelle a néanmoins étendu leur application à la répartition des compétences législatives, sous certaines conditions[240]. En effet, l'attribution des compétences opérée par le Titre V de la Constitution se heurte parfois à certains problèmes de mise en œuvre, liées à sa rigidité. Ces principes ont ainsi permis à la Cour constitutionnelle de valider des interventions législatives de l'Etat dans des domaines de compétence régionale et inversement, une activité législative des Régions dans des matières exclusivement confiées à l'Etat[241]. Ces tempéraments de nature jurisprudentielle ont été rendus indispensables à cause de l'indétermination de certains domaines de compétences confiés au législateur étatique mais objectivement trop « transversaux » pour échapper totalement à la compétence régionale, tels la protection de l'environnement ou la sauvegarde de la libre concurrence.

b) Principes de répartition des compétences entre Etat et collectivités locales

L'étendue des attributions des collectivités locales est – à défaut de mise en œuvre du nouveau Titre V de la Constitution italienne[242]- réglée par les lois coordonnées sur le système des collectivités locales de 2000 (*Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali*, en

---

[234] C. Const. It.., 17 décembre 2003, n. 370/2003, *G.U.*, 31 décembre 2003.

[235] Ce principe trouve en effet son fondement dans l'article 5 de la Constitution italienne.

[236] C. Const. It., 1 octobre 2003, n. 308/ 2003, *G.U.*, 15 octobre 2003.

[237] C. Const. It., 19 décembre 2003, n.27/2004, *G.U.*, 28 janvier 2004. ; 24 juin 2004, 198/2004, *G.U.*, 7 juillet 2004; 13 janvier 2005, n. 62/2005, *G.U.*, 2 février 2005.

[238] Cette conférence, créée en 1983, s'est vue attribuer des missions et des règles de fonctionnement précises par la loi dite 'Bassanini' de 1997. Concernant les rapports entre Etat et Régions à statut spécial, il existe en outre des organes de coordination prévus par les Statuts d'autonomie. Voy. BARTOLE, *op. cit.*, p. 225 et infra.

[239] Constitution, article 118.

[240] Selon la Cour constitutionnelle, l'intervention doit être proportionnée, pertinente et résulter d'un accord avec la région intéressée. Pour un exemple, voy. C. Const. It., 17 mai 2006, n 214/ 2006, G.U., 7 juin 2006.

[241] Selon la Cour constitutionnelle, « limiter l'activité unificatrice de l'Etat aux seules matières expressément attribuées en compétence exclusive ou à la détermination des principes dans les matières concurrentes (...) signifierait non seulement entourer les compétences législative des Régions de garanties solides, mais voudrait aussi dire dévaluer de manière excessive des institutions unitaires qui, même dans les systèmes constitutionnels fortement imprégnés de pluralisme institutionnel, justifient à certaines conditions une dérogation à la normale répartition des compétences (il suffit de penser à la législation concurrente dans le système constitutionnel allemand (*konkurrierende Gesetzgebung)* et à la clause de suprématie dans le système fédéral des Etats-Unis) ». (C. Const. it., 25 septembre 2003, n. 303/2003, *précité*, en droit, considérant 2.1, traduction libre) .

[242] La loi de mise en oeuvre de la réforme constitutionnelle du 5 juin 2003, dite loi *La Loggia*, habilitait, en son article 2, le gouvernement à adopter un décret législatif afin de déterminer les « fonctions essentielles » des pouvoirs locaux en exécution du nouvel art. 117, al. 2, p) de la Constitution . Le délai de cette habilitation a expiré avant que le gouvernement ait pu mener à terme l'*iter* législatif de la proposition qu'il avait rédigée. A la suite du changement de majorité, le gouvernement dispose d'une nouvelle habilitation (Décret législatif n. 181/2006, ratifié par la loi du 17 juillet 2006, n.233/2006, *G.U.*, 17 juillet 2006). Voy. de CHIARA, A., « Il TUEL e la funzione normativa degli enti locali », *www.federalismi*, 31 juillet 2006, p.3.

abrégé T.U.E.L.)[243]. Les collectivités territoriales les plus significatives sont les communes, d'une part, et les provinces et les villes métropolitaines, de l'autre[244].
Les communes sont les collectivités territoriales de base. Leur compétence est à la fois générale et résiduaire[245]. Le T.U.E.L. attribue en effet aux communes « toutes les fonctions administratives qui ont trait à la population et au territoire communal, en particulier dans les secteurs organiques des services aux personnes et à la communauté, excepté ce qui a été expressément conféré à d'autres institutions par la loi [de l'Etat ou de la Région], selon [leurs] compétences respectives »[246]. Des compétences peuvent leur être attribuées par l'Etat ou la région, dans le respect du principe de subsidiarité[247]. Elles disposent d'après le T.U.E.L. d'une autonomie statutaire[248], d'une autonomie normative, d'une autonomie d'organisation et d'une autonomie administrative[249].
Les provinces sont des organes intermédiaires, dont les compétences, contrairement à celles des communes, sont spécifiquement énoncées dans le T.U.E.L. Il s'agit principalement de compétences en matière d'environnement et de protection civile, de ressources hydrologiques et énergétiques, de conservation du patrimoine, de transports, de déchets, de santé publique, ainsi que des tâches particulières dans le secteur de l'enseignement et la formation[250]. Les provinces sont en outre investies d'importantes missions de coordination et de programmation avec les communes, d'une part, et les Régions, d'autre part[251].
La Constitution semble donner aux collectivités locales un rang identique à celle des Régions. La doctrine considère que la réforme de 2001 a sanctionné le « passage d'une décentralisation administrative à un polycentrisme des autonomies »[252]. La réalité que recouvre cette notion est toutefois encore très incertaine. Comme pour les Régions, c'est à la Cour constitutionnelle qu'est revenue la tâche de baliser les contours de cette nouvelle autonomie à cadre législatif inchangé[253]. Néanmoins, les provinces et les communes demeurent des pouvoirs subordonnés, dont les actes, de nature réglementaire[254], sous soumis au respect de la légalité et au contrôle des autorités supérieures[255]. L'étendue des compétences législatives en matière de pouvoirs locaux, transférées aux Régions lors de la réforme constitutionnelle de 2001, reste encore

---

[243] Le T.U.E.L. est contenu dans le Décret législatif du 18 août 2000, n. 267, *G.U.*, n. 227, 28 septembre 2000. Selon la doctrine, le TUEL contient des dispositions détaillées, dont certaines sont en contradiction avec l'esprit de la réforme constitutionnelle de 2001. Voy. VANDELLI, L., *Il sistema delle autonomie locali*, Bologna, Il Mulino, 2004 ; DE CHIARA, *op.cit.*, p. 9 à 11 et les références citées.
[244] Les villes métropolitaines exercent les compétences de la province sur les aires métropolitaines. Ces collectivités peuvent être constituées par la Région à la demande des communes formant des agglomérations urbaines nommément désignées par la loi, après consultation de leurs habitants par voie référendaire. Voy. T.U.E.L, article 22 et 23. Il existe cependant d'autres collectivités locales non constitutionalisées, telles les communautés de montagne et insulaires, ainsi que l'union de communes. Sur celles-ci, ainsi que sur les autres formes d'association de communes, voy. T.U.E.L., articles 27ss.
[245] Constitution it., article 118.
[246] T.U.E. L., article 13
[247] T.U.E.L., article 3, alinéa 5. Il s'agit notamment de l'état civil, des affaires électorales et des statistiques (T.U.EL., article 14)
[248] Comme les provinces , les communes peuvent adopter leur statut.
[249] T.U.E.L.., article 3, al. 4.
[250] T.U.E.L., article 19.
[251] T.U.E.L., article 20. Voy. aussi CERULLI IRELLI V., "La Provincia nell'attuazione e nel completamento del nuovo ordinamento costituzionale", *www.giust.it*, 2003.
[252] PIRAINO, A., « Dal Testo unico ad una "Carta di principi" per le Autonomie Locali », *www. federalismi.it*, 8 juin 2006, p. 2 ; D'ANGELO, G., *Elementi di diritto regionale e degli enti locali*, Roma, Aracne, 2004, p. 77
[253] Voy. *supra,* à propos des Régions.
[254] Constitution it., article 117, al.6. Voy. Aussi, l'article 4 de la loi La loggia (*précitée*) qui énonce que la compétence normative des collectivités territoriales comprend la compétence statutaire et la compétence réglementaire.
[255] Sur la tutelle administrative sur les actes et les organes des pouvoirs locaux, notamment par le comité régional de contrôle, voy. T.U.E.L., articles 124 à 140 et 141 à 146.

difficile à cerner[256]. La seule indication précise qu'offre le texte constitutionnel est le fait que la compétence régionale doit se composer avec la compétence exclusive de l'Etat de fixer « la législation électorale, les organes de gouvernement et les fonctions fondamentales » des collectivités territoriales[257]. Il semble en outre qu'il ne s'agirait cependant pas d'un véritable pouvoir hiérarchique que les Régions exerceraient à l'encontre des collectivité locales, mais plutôt d'un rôle de programmation et d'orientation, dans le respect du principe de collaboration loyale[258]. C'est dans cette optique que certaines Régions ont crée en leur sein une conférence Région-autonomies locales[259]. Dans certaines Régions, néanmoins, les lois organiques régionales encadrent fortement l'autonomie locale[260].

II. Les compétences fiscales des collectivités territoriales

L'incertitude quant à la coexistence des compétences autonomes dans le chef de différentes collectivités politiques qui caractérise le système constitutionnel italien est d'autant plus marquée en matière fiscale et financière. En effet, la réforme constitutionnelle de 2001 a attribué une large autonomie dans ces domaines tant aux Régions qu'aux collectivités locales. Néanmoins, les règles de mise en œuvre de cette réforme n'ont toujours pas été adoptées. Certains auteurs n'hésitent d'ailleurs pas à parler de « réforme à moitié » pour décrire la situation actuelle[261]. En effet, si la réforme du Titre V de la Constitution a consacré l'autonomie fiscale et financière des Régions et des collectivités locales, les sources et les modalités de financement de celles-ci demeurent pratiquement inchangées par rapport à ce qu'elles étaient avant 2001.

a) Compétences des Régions en matière fiscale

Une grande indétermination entoure les principes de répartition des compétences fiscales entre l'Etat et les Régions. Le nouvel article 119 de la Constitution prévoit en effet que « (...) les Régions disposent d'une autonomie financière de recettes et de dépenses ». En outre, l'alinéa 2 de ce même article précise que celles-ci « ont des ressources autonomes », qu'elles « établissent et appliquent des impôts et des recettes propres en harmonie avec la Constitution et selon les principes de coordination des finances publiques et du système fiscal » et qu'elles « disposent de quotes-parts du produit d'impôts nationaux se rapportant à leur territoire »[262]. Outre les compétences fiscales, ce même article prévoit un mécanisme de péréquation[263] et des transferts financiers spécifiques. La modification de l'article 119 consacre une évolution profonde des rapports financiers et fiscaux entre l'Etat et les Régions (ordinaires).
La situation précédant la réforme était en effet caractérisée par une absence totale d'autonomie fiscale au sens strict, c'est-à-dire le pouvoir d'instituer des impôts

---

[256] DE CHIARA, *op. cit.*, p. 3-7.
[257] Constitution, article 117, al. 2, p).
[258] D'ANGELO, *op. cit.*, p. 77 à 80.
[259] Il existe en outre une conférence Etat-Villes et autonomies locales, réglementée par le D.Lgs. du 28 août 1997, n. 281, *G.U.*, n°202, 30 août 1997.
[260] Pour la région Emilie-Romagne, voy. la Loi Régionale du 21 avril 1999, n.3, de réforme du système régional et local, *Bollettino Ufficiale*, n. 52, 26 avril 1999 et la Loi Régionale du 24 mars 2004, n. 6 de réformes du système administratif régional et local, *Bollettino Ufficiale*, n. 41, 25 mars 2004 (traduction libre).
[261] ZANARDI, A., « Federalismo fiscale tra autonomia e solidarietà » in ZANARDI, A., (2006), *op. cit.*, p. 11.
[262] Constitution,, article 119 (traduction libre).
[263] DELLA CANANEA, G., « Autonomie e perequazione nell'articolo 119 della Costituzione », *Ist. Fed.*, 2005, n. 1., p. 127-142 ; MACCIOTTA, G. et ZANARDI, A., « Il sistema perequativo delle regioni », in ZANARDI, A. (2006), *op. cit.*, p. 147 à 166..

propres[264]. L'ancien article 119 ne faisait référence qu'à l'autonomie financière, qui ne pouvait être exercée que « dans les formes et les limites prévues par les lois nationales »[265]. Depuis la première loi sur les finances des Régions en 1970[266], le pouvoir fiscal régional a été limité à la fixation –dans une certaine fourchette- du taux de certains prélèvements, dont les éléments essentiels étaient par ailleurs déterminés par la loi nationale. Jusqu'au début des années 1990, la plus grande partie de ressources financières de Régions était constituée par des transferts partiels de recettes fiscales de l'Etat central, pour la plupart conditionnels[267]. Par la suite, diverses interventions législatives, sous le signe de la décentralisation administrative et du « fédéralisme fiscal » [268], ont fortement étendu la catégorie des impôts « régionaux », notamment par l'institution en 1997 de l'Impôt régional sur les activités productives (IRAP) et des additionnels à l'impôt des personnes physiques (IRPEF/IRE)[269].
Cette législation est demeurée inchangée malgré la modification de l'article 119 de la Constitution italienne. Outre l'IRAP et les additionnels à l'IRPEF/IRE, dont les recettes constituent la plus grande partie des ressources régionales, ces « impôts régionaux » sont l'impôt sur les concessions de l'Etat[270], la taxe sur les concessions régionales[271], la taxe régionale « pour le droit aux études universitaires »[272], la taxe sur l'occupation d'espaces

---

[264] L'ancien article 128 Const. it., abrogé par la réforme de 2001, laissait entrevoir une possible autonomie en matière fiscale , mais il n'a jamais été mis en œuvre. TUNDO, F., « Quali prospettive per un' attuazione condivisa dell'autonomia tributaria di Regioni ed Enti locali », *Dir. E Prat. Trib.*, 2003, p.693. Sur la situation d'avant la réforme de 2001, voy. PUZZO, F., *Il federalismo fiscale, L'esperienza italiana e spagnola nella prospettiva comunitaria*, Milano, Giuffrè, 2002, p. 13 à 17 ; TOSI, L., MARINO, P., PERRONE, L., et alii, *L'autonomie finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma-Milano, E.T.I.-Il fisco., 1994, sp. p. 205 à 243.

[265] Ancien article 119 Const. It. (traduction libre).

[266] Il s'agit de la Loi du 16 mai 1970, n°281, dispositions financières pour la mise en oeuvre des Régions à statut ordinaire, *G.U.*, 22 mai 1970(traduction libre).

[267] DI MARIA, R., « La normativa "negletta". Brevi riflessioni sull'inerzia del legislatore e sulla ritrosia ermeneutica della Corte costituzionale di fronte all'art. 119 Cost », *www.federalismi.it*, 18 décembre 2003, p.5.

[268] C'est à l'occasion de ces réformes que le thème du fédéralisme fiscal est devenu objet de nombreux colloques et ouvrages de doctrine. Voy, e.a., TREMONTI, G. et VITALETTI G., *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale.*, Bari, Laterza, 1994 ; GIARDA, P., *Regioni e federalismo fiscale*, Bologna, Il Mulino, 1995 ; BERTOLISSI, M., *Rivolta fiscale, federalismo, riforme istituzionali*, Padova, CEDAM, 1997 ; SACCHETTO, C., « Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari », *Riv. Ital.Dir. Pubbl. Comunitario* , 1998, p. 645 à 666 ; BORIA, P., « Le scelte del federalimo fisacle realizzate con il D. Lgs. 446 del 15 dicembre 1997 », in MICCINESI, M. (dir-), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, CEDAM, 1999, p. 861ss ; LIBERATI, P., *Il federalismo fiscale : aspetti teorici e pratici*, Milano, Hoepli, 1999 ; FAUSTO,D. et PICA, F., *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, Bologna, Il Mulino, 2000 ; FOSSATI, A. et LEVAGGI, R. (dir.), *Dal decentramento alla devolution. Il federalismo fiscale in Italia e in Europa*, Milano, Franco Angeli éd., 2001, 335p. ; ALFANO, R., « La reforma del Titulo V de la Constitucion italiana ; primeras reflexiones, con particular referencia a un posible modelo de fiscalidad regional de caracter (tambien) ambiental », *Revista española de derecho financiero*, n°115, 2002, pp . 385 à 408 ; FICARI, V. « Scintille » di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari », *Rass. Trib.*, 2002, n° 4, p.1227 à 1237. ; MOSCHETTI, "Federalismo e procedimenti di applicazione del tributo", *Rass. Trib.*, 2002, p.227 ; ANTONINI L., "La vicenda dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 della Costituzione", *Le Regioni*, 2003, pp. 11 à 40 ; RENZI, P.V., (dir.), *Gli studi di settore come strumento di politica federalista : il ruolo della regione*, Milano, FrancoAngeli, 2003 ; BILANCIA, P., *La tutela multilivello dei diritti*, Atti del convegno di Milano del 4 aprile 2003, Milano Giuffré, 2004 ; PICA F., *Del federalismo fiscale in Italia.*, Napoli, Grimaldi Editori, 2004.

[269] Décret législatif n°446/1997 du 15 décembre 1997, intitulé « Institution de l'impôt régional sur les activités productives, révision des tranches, des taux et des déductions de l'IRPEF et institution d'additionnels régionaux à cet impôt, ainsi que réorganisation du système des impôts locaux », *G.U.*, n° 298, 23 décembre 1997. Sur l'IRAP, voy. *infra*, Titre III. Le pouvoir d'augmenter les additionnels à l'Irpef a été gelé à parti du 29 juin 2002 par la Loi de finances 2003 (Loi du 27 décembre 2002, n. 289, article 3).

[270] Loi 281/1970, *précitée*, article 2.

[271] Loi 281/1970, *précitée*, article 3.

[272]Loi du 28 décembre 1995, n. 549, intitulé mesures de rationalisation des finances publiques, *G.U.*, n° 302, 29 décembre 1995, article 3, 20° (traduction libre).

publics[273], la taxe automobile régionale[274], diverses taxes et additionnels sur les carburants[275], et deux impôts de nature environnementale[276]. La nature et l'évolution de ces impôts ont amené certains auteurs à considérer qu'un mouvement de « dés-imposition » était en œuvre, dans le sens où se « révélait une tendance affirmée à la valorisation des aspects rétributifs du prélèvement », en opposition avec la nature unilatérale du prélèvement fiscal *sensu stricto*[277].
La modification de l'article 119 de la Constitution nécessite une mise en œuvre. Dès lors que la législation est demeurée inchangée, la Cour Constitutionnelle a été amenée à intervenir à plusieurs reprises pour donner une consistance à ce nouveau pouvoir fiscal des Régions[278]. Ainsi, la Cour constitutionnelle a jugé que, dans l'attente que le législateur adopte les règles de mise en œuvre de l'article 119, l'ensemble des impôts dits régionaux, au sens de leur affectation, et institués par des lois nationales, ne peuvent être considérés des impôts propres des Régions, au sens normatif[279]. Celles-ci ne disposent donc pas de la compétence de modifier les éléments essentiels de ces impôts, en dehors du cadre fixé par la loi[280]. Une partie de la doctrine qualifie ces impôts de « nationaux-régionaux »[281], pour les distinguer des impôts régionaux propres, catégorie apparue à la suite de la réforme de 2001[282].
En effet, les Régions disposent désormais de la compétence d'instituer par loi régionale des impôts, dans le respect des principes de coordination du système fiscal à adopter par l'Etat. Cette compétence reste toutefois reste encore embryonnaire[283], vu l'inaction du législateur national, et ce malgré les pressions des Régions elles-mêmes[284]. Cette inaction se justifie en

---

[273] Loi 281/1970, *précitée*, article 5.
[274] Loi 281/1970, *précitée*, article 4.
[275] D. Lgs du 21 décembre 1990, n°398/1990, G.U., 28 décembre 1990, n°301, art. 7 ss. et 19ss.
[276] Il s'agit de la taxe sur les émission sonores des aéromoteurs (Loi du 21 décembre 2000, n. 342, *G.U.*, 25 novembre, n° 276) et l'impôt spécial pour le dépôt dans les décharges (Loi 549/1995, *précitée*, art. 3, 20°). Sur les impôts régionaux, voy. FANTOZZI, A., *Diritto tributario,* Torino, UTET, 2001, p. 1043-1044
[277] COCIANI, L., *L' autonomia tributaria regionale. Nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, Giuffré, 2003, p. 170ss. ; DEL FEDERICO, L ., *Tassa, tributi paracomutativi e prezzi pubblici*, Torino, Giappichelli, 2000, p. 273ss. ; TOSI, L., « Finanza locale », *Dig. IV*, suppl., p. 294ss. ; TOSI, L. e GIOVANARDI, A., *L'ordinamento tributario degli enti locali tra ampliamento dei margini di autonomia e tentativi di "detributarizzazione" del prelievo* , in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Actes du Colloque « I settanta anni di 'Diritto e pratica tributaria »', Padova, CEDAM, 2000, 467ss.
[278] Voy. notamment C. Const. it, arrêts n. 269, 297, 303 et 311/2003, n. 37/2004, n. 381/2004, n. 423/2004, et n. 455/2005, disponible sur *www.cortecostituzionale. it* . Sur la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, voy. NIKIFARAVA, K., « L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali : lo stato di attuazione dell'art. 119 alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale », *Ist. Fed.*, n. 6/2004, p. 955-969 ; MORRONE A., « Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria di regioni ed enti locali », *Giur. Cost.*, 2004.
[279] La définition-même de l'impôt propre des Régions reste encore incertaine. Dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, elle a semblé osciller entre la vision de destination (un impôt dont les recettes sont attribuées aux Régions) et une vision normative (un impôt dont la détermination des éléments essentiels rentre dans le domaine des compétences régionale exclusives). Comp. C. Const., arrêts n. 37/2004 et n°138/99. Il semble que la seconde acception se soit imposée (voy. C. Const. iit., arrêt n° 241/2004). Sur ce sujet, voy. DI MARIA, R., *op. cit.*, p. 7-9.
[280] C. Const. it., arrêts n° 241/2004, n° 381/2004, n° 423/2004, n° 431/2004, concernant l'IRAP; arrêts n° 297/2003 et n° 311/2003, sur la taxe de circulation automobile.
[281] ANTONINI, L., « La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale : il caso dell' Irap », *Riv. dir. fin.*, 2003, II, p. 102.
[282] BASILAVECCHIA, M., del FEDERICO, L. et OSCURATI, F., « Il finanziamento delle regioni mediante tributi propri e compartecipazioni », in ZANARDI, A. (2006), *op. cit.*, p. 115 à 147.
[283] Il existe cependant des impôts régionaux dans l'acception donnée par la Cour constitutionnelle. Ce ne sont cependant que des prélèvements mineurs. En outre, leur institution est généralement prévue par une loi nationale d'habilitation. Voy. par exemple, la taxe de concession pour la recherche et la cueillette des truffes et l'arrêt de la Cour constitutionnelle n. 297/2003 y relatif, et le commentaire de COCIANI, S., « Olimpiadi, automobili e tartufi : due strani casi di riqualificazione di tributi regionali propri », *Riv. Dir. Trib.*, 2004, II, p. 178.
[284] Voy. le « document des région sur la mise en œuvre de l'article 119 » (traduction libre), Santa Trada di Villa San Giovanni (Reggio Calabria), 21 luglio 2005, disponible sur le site www. regioni.it, dans lequel les Régions

partie par la difficile lecture des articles de la Constitution relatifs à la répartition des compétences fiscales entre Etats et Régions. En effet, la « coordination des finances publiques et du système fiscal » fait partie des compétences concurrentes. Or, répartir une compétence de coordination entre différentes niveaux de pouvoir semble relever de la gageure. A cette indétermination terminologique, s'ajoutent les difficultés liées entre autres, à l'échec de la dernière proposition de réforme constitutionnelle[285], à la situation économique globale de l'Italie, à la détermination d'impôts aptes à constituer un socle suffisamment stable pour le développement d'une véritable autonomie fiscale des Régions[286]. En outre, l'article 119 de la Constitution est muet quant aux pouvoirs attribués aux Régions d'instituer par loi régionale des additionnels ou des prélèvements complémentaires (*sovraimposte*) à des impôts nationaux. Cette hypothèse semble cependant exclue par la Cour constitutionnelle, aussi longtemps que des principes de coordination du système fiscal n'auront pas été adoptés, à moins que cette possibilité soit explicitement prévue par la loi fiscale nationale[287].
Néanmoins, affirmer que la modification de l'article 119 Const. n'a eu aucun effet sur l'autonomie fiscale des Régions italiennes serait inexact. Si la jurisprudence prudente de la Cour constitutionnelle n'étend pas le pouvoir fiscal des Régions, elle consacre un effet de *standstill.* Il est donc exclu que l'Etat central puisse « supprimer simplement, sans les remplacer, les espaces d'autonomie déjà reconnus » antérieurement à la réforme[288]. Concernant les compétences des Régions en matière de recettes, l'article 119 de la Constitution fait également référence à des « quotes-parts du produit d'impôts nationaux ». Ce mécanisme de quote-part concerne les plus importants prélèvements du système fiscal en Italie, telles l'impôt des personnes physiques, l'impôt de sociétés, la TVA et l'accise sur les carburants. Le système initial des transferts financiers de l'Etat vers les Régions a été remplacé par ce système d'affectation *a priori* d'une partie du produit de l'impôt, rendant par là leur financement plus stable et plus objectif[289]. A l'instar des impôts partagés en Belgique, la compétence de l'Etat sur la détermination des éléments des ces impôts reste exclusive[290]. Enfin, en ce qui concerne les Régions à statut spécial, leur autonomie fiscale est déterminée dans les statuts d'autonomie et les lois prises en exécution de ceux-ci[291]. Ceux-ci prévoient tous au moins un système de partage de recettes fiscales provenant de certains impôts

---

revendiquent avec insistance une discussion avec l'Etat sur les thèmes du fédéralism fiscale dans le cadre de la Conférence unifiée Etat, Régions et collectivités locales.

[285] Ce projet de réforme a été rejeté par le referendum des 25 et 26 juin 2006. Sur le contenu de ce projet, voy. DI PIETRO, A., "Federalismo e devoluzione nella riforma costituzionale", *Rass. Trib.*, 2006, n°1, p. 245 à 262.

[286] Voy. GALLO, F., "Il federalismo fiscale cooperativo", *Rass. Trib.*, 1995, n°2, p. 275 à 284. Concernant les nombreuses critiques dont fait l'objet l'impôt régional sur les activités productives (IRAP), y compris dans le cadre de la compatibilité de l'IRAP avec la sixième directive TVA, voy. *infra,* Titre III.

[287] Par exemple, l'additionnel régional à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (*supra*).

[288] C. Const. it, arrêt 37/2004, en droit, considérant n°5 et arrêt 241/2004, en droit, considérant n° 2. Cet effet de *standstill* concerne tant les pouvoirs normatifs des Régions en matière fiscale, que la disponibilité des ressources financières attribuées à celles-ci..

[289] Ce choix du système des quote-parts a été opéré par le décret législatif du 18 février 2000, n. 56, mettant en oeuvre la loi d'habilitation du 13 mai 1999, G.U., n° 62, 15 mars 2000. Ses effets ne sont pleinement entrés en vigueur qu'en 2004. DI PIETRO, A.(2006), *op. cit.*, p. 256. Voy. aussi PICA, F., « Le compartecipazioni nella riforma del Titolo V della Costituzione », *Rass. Trib.*, n. 4/2003, p. 1233.

[290] En outre, les critères de répartition du produit de ces impôts entre Régions ne font pas apparaître une relation forte entre la partie de la recette perçue sur le territoire régional et la quote-part attribuée à la région. La prédominance de l'Etat central dans les choix politiques sous-tendant cette répartition demeure dès lors affirmée.

[291] Voy. les arrêts récents C. Const. it., n. 75/2006 et C. Const. it., n° 155/2006, et commentaire par RICCIARDELLI, E.B., « Il rapporto tra finanza statale e finanza regionale: analisi di una recente sentenza della Corte Costituzionale », *Tributi online*, Juin 2006.

nationaux prélevés sur le territoire de la région, selon des clés de répartition variables[292]. Ainsi, la Sicile dispose du pouvoir d'instituer ses propres impôts[293] et en outre, se voit attribuer presque l'ensemble des recettes d'impôts nationaux perçus sur le territoire de la Région[294].

b) Compétences des collectivités locales en matière fiscale

La même apparente ambiguïté se retrouve en ce qui concerne l'étendue des compétences fiscales des collectivités locales[295]. Le nouvel article 119 de la Constitution met en effet sur un pied d'égalité, quant à l'autonomie fiscale et financière, Régions et collectivités locales. Le T.U.E.L, en ses articles 3 et 149, avait déjà reconnu une telle autonomie[296]. Il s'agissait d'un retour à un choix déjà consacré dans les années 1930, sur lequel le législateur national était revenu au début des années 1970[297]. L'article 119 constitutionnalise l'autonomie fiscale locale, permettant aux collectivités locales de récupérer le pouvoir fiscal que les lois adoptées par l'Etat central pendant les années 70 lui avaient en pratique ôté[298].
Il convient néanmoins de préciser que l'autonomie dont disposent les collectivités locales ne peut s'exercer que dans le respect du principe constitutionnel de légalité de l'impôt[299]. Cette autonomie ne peut donc être assimilable au pouvoir d'instituer l'impôt. Elle se limite au pouvoir de mettre en œuvre et d'appliquer, éventuellement en adoptant des dispositions réglementaires, un impôt institué par une loi nationale ou régionale[300]. Dans l'attente d'une mise en œuvre de la réforme, invoquée par la Cour constitutionnelle, non seulement pour la fixation des principes encadrant l'autonomie fiscale des Régions, mais aussi des « grandes lignes de l'ensemble du système fiscal »[301], les compétences fiscales de collectivités locales demeurent entièrement dépendantes de lois nationales d'habilitation. Il est cependant improbable que la loi de mise en œuvre consacre une interprétation large de l'autonomie

---

[292] Par exemple, en ce qui concerne k'impôt sur le revenu des personnes physiques, la proportion des recettes perçues sur le territoire des Régions à statut spécial (et des provinces autnomes) attribuées à celles-ci oscille entre 60 % (Frioul) et 100% (Sicile), la Sardaigne recevant 70% et la Vallée d'Aoste et les provinces de Trente et Bolzano 90%.

[293] Par exemple l'impôt régional sicilien sur les gazoducs, institué par la loi régionale du 26 mars 2002, n.2. Sur cet impôt voy. *infra*, Titre II.

[294] Les recettes de certaines accises sont toutefois attribuées à l'Etat central. Pour les autres Régions à statut spécial, voy. MACCIOTTA, G. (2006), *op. cit.*, p. 169 à 172..

[295] Voy., sur les compétences fiscales des communes, DI PIETRO, A, v° *Tributi, I) Tributi, comunali*, in *Enc. Jur. Treccani*, 1994 ; GIOVANARDI, A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, Giuffré, 2005 ; GUERRIERI, G., « La finanza di comuni e provincie », in ZANARDI, (2006), *op. cit.*, p. 179 à 200.

[296] Ce n'est qu'avec l'introduction de l'impôt communal sur les immeubles au bénéfice des communes et de la taxe automobile, au bénéfice des provinces que les collectivités locales ont vu une part significative de leurs ressources provenir de recettes fiscales. Voy. POLA, G., "Federalismo fiscale, oggi", *Ist. Fed.*, 2004, n° 6, p. 1073. Voy. aussi D. Lgs. n°446/1997, *précité*, article 52 . Sur ces deux prélèvements, voy. *infra*.

[297] POLA, G., *op.cit*, p. 1073.

[298] DE SIANO, A., « Il TUEL e la funzione amministrativa degli enti locali: la sussidiarietà e l'adeguatezza delle risorse finanziarie », www.*federalismi.it (revue électronique)*, 29 juillet 2006, p. 3.

[299] Constitution it., article 23. Sur ladite *riserva di legge* en matière fiscale, DI PIETRO, A., v° *Regolamenti tributari*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, vol. XXVI, Rome, 1998, p. 9ss. ; PRATS, I.C., *Riserva di legge tributaria e diritto comunitario*, Thèse de doctorat, Universita degli studi di Bologna, année 2000-2001.

[300] La doctrine italienne distingue entre les notions de « *autonomia impositiva* », pour définir ce type de prérogatives fiscales des pouvoirs locaux, et de « *autonomia tributaria* », qui visent l'autonomie fiscale au sens strict, appartenant à l'Etat et aux Régions. Voy. FEDELE, A., « La potestà normativa tributaria degli enti locali », *Riv. dir. Trib.*, 1998, p. 114ss. ; TERRACCIANO, G., « Il nuovo sistema finanziario e fiscale », in FORLENZA, O. et TERRACCIANO, G., *Regioni ed enti locali dopo la riforma costituzionale. Un federalismo imperfetto*, Milano, éd. Il Sole 24 Ore, 2002, p. 159 ; BALLESTRA M.V. e RUSSO, R., *I tributi comunali e provinciali*, Milano, SE éditions, 2004 ; FICARI, V., *op.cit.*, p. 1226-1227.

[301] C. Const. it., n. 37/2004, *précité*, en droit, considérant 5.

fiscale des provinces et communes, comparable à celle des Régions italiennes ou même à celles des provinces et des communes belges[302].

Dans ce contexte, les prélèvements fiscaux de compétence des communes sont d'un nombre relativement restreint[303]. Le plus important est sans aucun doute l'impôt communal sur les immeubles (ICI)[304], qui frappe la propriété d'un bien immeuble sur le territoire de la commune[305]. Sont également des impôts communaux la taxe pour l'occupation d'espaces et d'aires publiques (TOSAP)[306] et l'impôt communal sur la publicité et l'affichage[307], taxe pour le traitement des déchets solides urbains (TARSU) [308] ainsi que d'autres prélèvements de moindre importance[309]. Les communes se voient en outre attribuer également une partie du produit de l'impôt des personnes physiques (IRPEF/IRE)[310], sur lequel elles ont en outre le pouvoir de lever des additionnels[311].

Les provinces se retrouvent dans une situation comparable à celles des communes. Elles sont aussi visées par l'article 119 nouveau de la Constitution. Leurs recettes restent cependant réglées par la législation antérieure à la réforme. Les « impôts provinciaux », à l'instar des prélèvements en faveur des communes, sont très hétérogènes et ne peuvent donc être envisagés comme formant un véritable système fiscal local. Les principales ressources fiscales des provinces proviennent ainsi de l'impôt provincial de transcription des actes de ventes des véhicules[312], de la taxe additionnelle à l'impôt national sur l'énergie électrique[313] et de l'impôt pour l'exercice des missions de protection et hygiène de l'environnement[314]. Les provinces reçoivent en outre une quote-part du produit de l'impôt sur les assurances RC automobiles[315] et de l'IRPEF/IRE[316].

---

[302] Ceci s'explique par l'absence dans la Constitution italienne à un principe de légalité en matière fiscale, qui considère les actes normatifs des communes aptes à fonder leur pouvoir fiscal autonome. *Comp., supra*, avec la situation en Belgique, où la Constitution reconnaît cette compétence originaire aux pouvoirs locaux .

[303] Les communes disposent en outre de compétences en matière de redevances, également définies par la loi.

[304] L'ICI a été institué par le Décret Législatif n.504 du 30 novembre 1992, *G.U.* n. 305 du 30 décembre1992.

[305] BASILAVECCHIA, M. v° *Imposta comunale sugli immobili, Enc. Dir.*, Ann. 3, 1999, p. 675 ; FANTOZZI, (2001), *op. cit.*, p. 1051 à 1055 ; MARINI, G., *Contributo allo studio della tassa comunale sugli immobili*, Milano, Giuffrè, 2000, p. 158.

[306] Les communes ont la faculté de remplacer cette taxe par un droit d'usage. Voy DEL FEDERICO, L., "Il nuovo canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche. Tassa, corrispettivo e prezzo pubblico », *Rass. Trib.* 1998, p. 181.

[307] Décret législatif n° 507 du 15 novembre 1993, *G.U.*, n. 108, 9 décembre 1993, articles 1 à 37.

[308] Cette taxe a été transformée en redevance par le D. Lgs. 5 février 1997, n. 22, art. 49, remplacé par D. Lgs. 3 avril 2006, n.152, *G. U.*, n° 88, 14 avril 2006. Il semble néanmoins que la doctrine continue à lui attribuer une nature fiscale. Voy. TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte Speciale*, Torino, Giappichelli, 2000, p. 307 ; LOVISETTI, « La nuova tariffa sui rifiuti », *Fin. Loc.*, 1998, p. 319.

[309] Pour une liste, voy. FANTOZZI (2001), *op. cit.*, p. 1063. Il existe aussi des impôts institués au profit de certains communes ou même d'une seule : par exemple, la taxe sur les exportations de marbre de la commune de Carrara (voy. *infra*, Titre II).

[310] La quote-part de communes, tout comme celles des provinces, à l'impôt sur le revenu n'est pas à considérer, vu son mode de calcul, comme une ressource fiscale propre, mais comme une ressource transférée, les provinces et les communes, ne disposant d'aucune compétence sur celle-ci.. Elle était déjà prévue par le D. LGs., 28 septembre 1998, n. 360, *G.U.*, 16 octobre 1998, n°242 mais n'a été mise en œuvre qu'en 2003, par la loi du 27 décembre 2002, n. 289, *G.U.*, 31 décembre, n°305, article 31, alinéa 8. Voy. GUERRIERI (2006), *op. cit.*, p. 183.

[311] Ce pouvoir, appliqué dès 1999 (décret législatif n° 360/1998, *précité*, article 1, plusieurs fois modifié) pendant quelques années, a ensuite été gelé par l'Etat central jusqu'à l'année d'imposition 2006, pour des raisons budgétaires. Pour 2007, il a été fixé à 0,8%.

[312] D. Lgs. n. 446/1997, *précité*, art. 56.

[313] 133/1999 Décret-Loi du 28 novembre 1988, n° 511, *G.U.*, 29 novembre 1988, n°280, converti en la Loi du 27 janvier 1989, n° 20., G.U., 28 janvier 1989, n°23, plusieurs fois modifié, et également applicable aux communes.

[314] D. Lgs. N° 504/1992, *précité*, article 19.

[315] D. Lgs. n° 446/1997, *précité*, article 60

[316] Voy. *supra*, ce qui a été dit pour les communes.

Chapitre 2 : La mise en oeuvre du droit communautaire dans les Etats membres composés

La répartition des compétences, notamment fiscales, au sein des Etats membres doit s'articuler avec les engagements que ces mêmes Etats ont pris en raison de leur adhésion à la Communauté. L'article 10 CE prévoit en effet une obligation très large faite aux Etats membres de concourir à l'effectivité du droit communautaire[317]. Cet article énonce que « les États membres prennent toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution des obligations découlant du présent traité ou résultant des actes des institutions de la Communauté. Ils facilitent à celle-ci l'accomplissement de sa mission. Ils s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du présent traité. » Selon la Cour de justice, les Etats membres se voient attribuer par cet article un pouvoir général d'exécution du droit communautaire[318]. Ils sont ainsi les premiers responsables de l'effectivité du droit communautaire. Ce pouvoir s'analyse également comme « une obligation générale des Etats membres, dont le contenu concret dépend, dans chaque cas particulier, des dispositions du Traité ou des règles qui se dégagent de son système général »[319]. Néanmoins, ni l'article 10 CE, ni une autre disposition du Traité n'indiquent la ou les autorités à l'intérieur des Etats membres qui seront chargées de cette tâche. Les Etats membres sont donc libres de s'organiser. Cette liberté est d'ailleurs expressément reconnue par le principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des Etats membres. Dans les Etats non unitaires, ce principe implique notamment que la répartition des compétences d'exécution des actes de droit communautaire entre autorités centrales et collectivités territoriales est réglée par le droit interne, des mécanismes adéquats devant être mis en place pour garantir l'effectivité de cette exécution par les autorités internes compétentes.

Section I : L'obligation de mise en œuvre du droit communautaire de la part des Etats membres et de leurs subdivisions

Les obligations particulières résultant du processus d'intégration communautaire incombant aux Etats membres sont multiples[320]. Elles concourent toutes à assurer l'effectivité du droit communautaire. Ces obligations peuvent être de deux ordres. D'une part, il existe des obligations positives. Les Etats membres sont chargés de l'application du droit

---

[317] Cet article a en outre être interprété par la Cour de justice comme s'appliquant aussi aux relations entre institutions communautaires : C.J.C.E., 27 septembre 1988, , aff. 204/86, *Grèce c/ Conseil, Rec.*, p. 5323, pt 13. Cette interprétation a, par la suite, été consacrée par le Traité de Nice. Voy. la déclaration n°3 relative à l'article 10 du Traité instituant la Communauté européenne, qui précise « le devoir de coopération loyale qui résulte de l'article 10 du traité instituant la Communauté européenne et qui régit les relations entre les Etats membres et les institutions communautaires régit également les relations entre les institutions communautaires elles-mêmes ».

[318] C.J.C.E., 12 octobre 1970 , aff. 30/70, *Scheer, Rec.*, p. 1197.Voy. aussi COMMISSION EUROPENNE, « Gouvernance européenne - un Livre blanc », COM (2001)428, *J.O.*, C 287, 12 octobre 2001, p. 1 à 29, qui souligne que la responsabilité d'appliquer le droit communautaire incombe en premier lieu aux administrations et juridictions nationales des États membres.

[319] C.J.C.E., 12 juillet 1973, aff. 2/73, *Geddo, Rec.*, p. 865, pt 4.

[320] Sur l'obligation découlant de l'article 10 CE (ex-article 5 CE), voy. SCHERMERS, H. et WAELBROECK, M. (2001), *op.cit.*, 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 ; COSTANTINESCO, V., « L'article 5 CEE, de la bonne foi à la loyauté communautaire » in CAPOTORTI, EHLERMANN, FROWEINS, JACOBS, JOLIET, KOOPMANS et KOVAR (éd.), *Liber amicorum P. PESCATORE*, Baden-Baden, Nomos, 1987, pp. 97 à 114.

communautaire et, en particulier en matière fiscale, de la transposition des directives adoptées par le Conseil. D'autre part, les Etats membres sont soumis à une obligation d'abstention. Ils ne peuvent entraver, de par leur comportement ou par les mesures qu'ils adoptent, la réalisation des objectifs du Traité et la mise en œuvre effective du droit communautaire.

§1. L'obligation d'application effective et uniforme du droit communautaire

Les Etats membres sont tenus d'appliquer le droit communautaire. Il s'agit non seulement des Traités, mais aussi de l'ensemble du droit dérivé (règlements, directives, décisions), des arrêts des juridictions communautaires et des obligations trouvant leur source dans les conventions et accords signés par les Communautés avec des Etats tiers.

I. L'obligation de garantir l'effet utile du droit communautaire

L'application comprend la mise en oeuvre des mesures d'ordre législatif, administratif et juridictionnel adéquates à garantir l'effectivité des règles adoptées au niveau communautaire sur l'ensemble du territoire de l'Etat membre. En effet, sauf exceptions[321], le système d'exécution mis en place par le Traité est un système d'administration indirecte, où la Communauté n'assure pas par ses propres institutions l'application des règles juridiques qu'elle édicte[322]. En l'absence d'actes normatifs de droit dérivé mettant en œuvre les principes et les objectifs du Traité, les Etats membres sont tenus d'agir conformément à ces derniers. Comme l'a dit la Cour, dans l'arrêt *Thieffry*, relatif à la liberté d'établissement, « dans la mesure où le droit communautaire n'en a pas lui-même disposé, la mise en œuvre de ces objectifs peut se trouver réalisée par les mesures édictées par les Etats membres (...)»[323]. Cette obligation de coopération loyale consiste donc, pour les organes chargés de l'application des règles de droit interne, à interpréter celles-ci de manière conforme au droit communautaire. L'article 10 CE comporte également, entre autres pour les juridictions nationales, l'obligation de laissée inappliquée toute règle de droit interne contraire au droit communautaire[324]. Cette obligation s'applique notamment dans le cas des directives, durant le période suivant l'expiration du délai de transposition[325].
De même, l'effectivité présuppose que la violation des règles de droit communautaire soit assortie en droit interne de sanctions adéquates. Selon la jurisprudence de la Cour de justice, lorsqu'une réglementation communautaire ne comporte aucune disposition spécifique prévoyant une sanction en cas de violation ou renvoie sur ce point aux dispositions législatives, réglementaires et administratives nationales, l'article 10 CE impose aux États membres de prendre toutes les mesures propres à garantir la portée et l'efficacité du droit communautaire, notamment en conférant à la sanction choisie un caractère effectif,

---

[321] Par exemple, en matière de concurrence entre entreprises, ou encore en matière d'aides d'Etat. Sur le régime de contrôle des aides d'Etats, voy. *infra*, Titre IV.
[322] LOUIS, J. et RONSE , T., *L'ordre juridique de l'Union européenne*, Helbing & Lichtenhahn- L.G.D.J.-Bruylant, 2005, p.395ss.
[323] C.J.C.E., 28 avril 1977, aff. 71/76, *Thieffry, Rec.*, p. 765, pt 16. Voy aussi C.J.C.E., 7 mai 1991, aff. C-340/89, *Vlassopoulou, Rec.* p. I-2357, à propos de la reconnaissance des diplômes.
[324] C.J.C.E., arrêt *Simmenthal* (106/77), *précité*, pt 24.
[325] Nénanmoins dans certaines hypothèse, les juridictions nationales sont tenues, afin d'assurer le respect de principe du droit communautaire, de laisser « inappliquée toute disposition contraire de la loi nationale, et ce alors même que le délai de transposition de ladite directive n'est pas encore expiré ». Voy. C.J.C.E., 22 novembre 2005, aff. C-144/04, *Mangold, Rec.*, p. I-9981, dispositif. En matière de TVA voy. TRACANELLI, C., « L'influence des directives communautaires sur l'office du juge fiscale : la TVA communautaire et les pouvoirs du juge », *Fiscalité européenne et droit international des affaires*, 2005, n° 135, p. 11 à 41

proportionné et dissuasif[326]. Selon le Conseil, la raison en est que « l'absence de sanction effective, proportionnée et dissuasive en cas de violation du droit communautaire pourrait porter atteinte à la crédibilité même de la législation commune et affecterait la situation des citoyens de l'Union en risquant de porter atteinte, dans certains cas, aux conditions de concurrence ainsi qu'aux intérêts généraux visés par les règles communes »[327].
Lorsque c'est l'Etat lui-même qui se rend coupable de telles violations, il doit garantir aux particuliers l'effectivité de la protection que ceux-ci tirent des droits qui leur sont conférés au niveau communautaire. Dans l'arrêt *Francovich,* la Cour énonce ainsi que « le droit communautaire impose le principe selon lequel les États membres sont obligés de réparer les dommages causés aux particuliers par les violations du droit communautaire qui leur sont imputables »[328]. Une autre illustration du principe de l'article 10 CE est l'obligation pour un organe administratif de revenir sur une décision définitive à la suite d'un arrêt rendu sur question préjudicielle portant sur une situation similaire[329]. Enfin, de l'article 10 CE découle même, dans certains cas, une obligation pour les Etats membres d'agir, lorsque l'intérêt de la Communauté le requiert, en cas d'inaction du législateur communautaire[330].

II. La transposition correcte des directives communautaires

Si la plupart des actes de droit communautaire, tels les règlements et les décisions, ont un effet direct dans l'ordre interne, les directives, par contre, nécessitent d'être transposées en droit national pour produire leurs effets. Les Etats sont dans ce cadre soumis à une obligation particulière, l'obligation de transposition correcte des directives communautaires. La nature et l'étendue de cette obligation prend une importance particulière en matière fiscale, vu les nombreuses directives d'harmonisation adoptées par les institutions communautaires dans ce domaine[331]. L'article 249 CE, alinéa 3 énonce que « la directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens ». Il s'agit donc d'un acte de droit dérivé obligatoire pour les Etats membres, ou pour certains d'entre eux. La directive leur impose en principe une obligation de résultat.
Les Etats membres disposent ainsi d'une certaine liberté dans le choix des mesures à prendre et des moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs qu'elle a fixés[332]. Toutefois,

---

[326]C.J.C.E., 21 septembre 1989, aff. 68/88, *Commission c/ Grèce, Rec.*, p. 2984 , pts 23 et 24,. Sur les sanctions en matière fiscale, voy. TOURNIE, G., « Les sanctions fiscales dans l'Union européenne », *R.F.F.P.*, 1999, n°65, p. 101 à 107.

[327] Résolution du Conseil, du 29 juin 1995, sur l'application uniforme et efficace du droit communautaire et sur les sanctions applicables aux violations de ce droit dans le domaine du marché intérieur , *J.O.*, C 188, 22 juillet 1995, p. 1 à 3, considérant 5.

[328] C.J.C.E., 19 novembre 1991, affaires jointes C-6/90 et C-9/90, *Francovich et Bonifaci, Rec.*, p.. I-5357, pt 37. Dans cet arrêt, la Cour fait également référence à l'article 10 CE comme fondement d'une telle obligation, « d' effacer les conséquences illicites d'une violation du droit communautaire » (arrêt *Francovich*, point 36). Concernant l'application de ce principe à la matière fiscale, voy. *infra*. Concernant l'obligation de compenser un préjudice né de l'obligation de constituer une garantie afin de bénéficier d'un sursis au paiement d'un impôt, elle aussi basée sur l'article 10, voy. C.J.C.E., 7 septembre 2006, aff. C-470/04, *N., pas encore publié au Recueil*, pt 59.

[329] C.J.C.E., 13 janvier 2004, aff. C-453/00, *Kühne & Heitz NV, Rec.*, p. I-837. ; 10 février 2000, aff. C-50/96, *Deutsche Telekom, Rec.* p. I-743, pt 43 ; 27 mars 1980, aff. 61/79, *Denkavit italiana , Rec.*, p. 1205, pt 16.

[330] Voy. C.J.C.E., 10 juillet 1980, aff. 32/79, *Commission c. Royaume-Uni, Rec.* p. 2403, ainsi que JACQUE, J.-P., *op. cit.*, p. 555.

[331] Sur les directives d'harmonisation en matière fiscale, voy. *infra,* Titre III.

[332] La matière fiscale n'est pas épargnée par la tendance générale consistant à adopter des directives dont le contenu est de plus en plus détaillé. Ainsi, par exemple, la 6ème Directive TVA a bien plus les apparences et la subsatnce d'un véritable code européen de la TVA que d'une loi cadre. La refonte adoptée par le Conseil et entrée en vigueur au 1 janvier 2007 compte près de 400 articles. Cette abondance de dispositions, conjuguée à la

dans une déclaration commune annexée au Traité de Maastricht, les Etats membres soulignent « qu'il est essentiel, pour la cohérence et l'unité du processus de construction européenne, que chaque État membre transpose intégralement et fidèlement dans son droit national les directives communautaires dont il est destinataire, dans les délais impartis par celles-ci »[333]. L'obligation de transposition des directives est ainsi assortie d'une condition temporelle. La directive précise, généralement dans son dernier article, le délai de transposition accordé aux Etats pour procéder à la transposition en droit interne de la directive. Passé ce délai, le défaut de transposition est constitutif d'un manquement de l'Etat membre concerné[334]. Avant l'expiration du délai, l'Etat membre n'a aucune obligation positive d'intervenir[335]. Quant à la manière dont la directive doit être transposée par l'Etat membre, il convient, vu la spécificité qui s'attache à ce type d'acte, de distinguer entre les moyens et le résultat. Concernant les moyens, les mesures internes auxquelles il doit être fait recours pour s'acquitter de cette obligation relèvent de l'appréciation des Etats membres[336]. En principe, l'Etat membre doit utiliser pour transposer la directive un acte normatif ayant force obligatoire, de la même nature de celui qui serait adopté selon le droit interne pour réaliser le même objectif[337]. Dans les Etats fédéraux ou fortement décentralisés, il convient de respecter la répartition interne des compétences de transposition[338].
Concernant le résultat, en revanche, les Etats membres sont tenus de donner un effet utile aux dispositions contenues dans la directive. Cette notion recouvre plusieurs éléments. Tout

---

démarche interprétative de la Cour de justice, laisse aux Etats membres une marge de manœuvre réduite. Sur l'harmonisation communautaire de la TVA, voy. *infra,* Titre III. Cette tendance a été dénoncé par certains Etats membres. Dans le protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité il est indiqué que les institutions communautaires doivent, dans le choix des actes de droit dérivé, donner la préférence à des directives plutôt qu'a des règlements, et, parmi les directives, préférer les directive-cadre aux mesures détaillées. Voy. 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. Cependant, comme l'écrit J. JACQUE, « il est difficile de suivre cette voie. En effet, le degré de précision des directives est souvent imposée par les membres du Conseil eux-mêmes qui désirent souvent se prémunir contre d'éventuelles distorsions de concurrences engendrées par les différences dans la mise en œuvre des directives et maîtriser plus aisément la transposition en droit national, notamment lorsqu'elle implique une intervention des parlements nationaux » (JACQUE, J-P. *op.cit.*, p . 504).

[333] Déclaration n° 19 relative à l'application du droit communautaire, annexée au Traité sur l'Union européenne, *J.O..,*C 191, 29 juillet 1992, p. 102, pt 1. Cette déclaration a été confirmée par la déclaration n°43 relative au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité, *précitée.*

[334] La directive est en outre applicable à l'Etat membre fautif, qui ne peut exciper de sa propre faute pour échapper aux obligations vis-à-vis des particuliers que la directive lui impose. Il s'agit de la reconnaissance de l'effet direct vertical des directives. Voy. C.J.C.E., 17 décembre 1970, aff. 33/70, *SACE, Rec.*, p. 1213 ; 4 décembre 1974, aff. 41/74, *Van Duyn, Rec.*, p. 1337 ; 18 novembre 1982, aff. 8/81, *Becker, Rec.*, p. 53. Cet effet direct vertical s'étend aux collectivités territoriales de l'Etat membres : C.J.C.E., 22 juin 1989, aff. 103/88, *Fratelli Costanzo c/ Comune di Milano, Rec*, p.1839, pt 31.

[335] L'Etat membre est néanmoins soumis, en application de l'article 10 CE, à une obligation négative de ne pas agir de manière à rendre la future transposition de la directive sans effet (voy. *infra*) Voy. C.J.C.E., arrêt *Mangold* (C-144/04), *précité*, pt 67 et dispositif ; 5 février 2004, aff. C-157/02, *Rieser, Rec.*, p. I-1477, pt 66 ; 18 décembre 1997, aff. C-129/96, *Inter-environnement Wallonie, Rec.*, p. I-7411, pt 45, ainsi que les conclusions de l'avocat général M[me] E. SHARPSTON présentées le 4 mai 2006 précédant C.J.C.E, 14 septembre 2006, aff. C-138/05, *Stichting Zuid-Hollandse Milieufederatie, pas encore publié au Recueil,* pt 60. Selon l'AG SHARPSTON, « les États membres doivent s'abstenir de prendre quelque mesure que ce soit qui soit susceptible de compromettre sérieusement le résultat imposé par la directive et que c'est aux juridictions nationales qu'il appartient de déterminer si tel est le cas des dispositions de droit national en cause ». Le juge national, par contre, est soumis à une obligation d'interpréter le droit national en vigueur de manière conforme à la directive, sauf si des exigences de sécurité juridique ne le permettent pas.

[336] Il s'agit d'une application du principe de l'autonomie institutionnelle. Sur ce principe, voy. *infra*

[337] JACQUE, J.-P., *op. cit.*, p. 505.

[338] En ce qui concerne la répartition des compétences en matière de transposition des directives communautaires en Belgique et en Italie, voy. *infra.*

d'abord, il faut que la directive soit transposée intégralement et inconditionnellement. Les Etats membres ne peuvent opérer de choix quant aux dispositions de la directive qu'ils souhaitent transposer dans leur ordre interne, ni en réduire le champ d'application sous peine de faire perdre à cette dernière sa cohérence et éventuellement, d'en réduire les effets. Ils ne peuvent en outre imposer des conditions supplémentaires aux droits conférés par la directive, sauf lorsque celle-ci le prévoit expressément[339]. De la même manière, la transposition doit être effective et uniforme sur l'ensemble du territoire de l'Etat membre. Une transposition incomplète équivaut, pour la Cour, à un manquement de l'Etat membre aux obligations qui découlent du Traité[340]. Ensuite, la transposition de la directive doit satisfaire à l'exigence de sécurité juridique. Cette exigence implique que la transposition soit opérée « avec la spécificité, la clarté et la précision requise »[341]. En outre, il faut que celle-ci se fasse avec la publicité suffisante pour que les particuliers soit en mesure de connaître les droits que celle-ci leur confère, et, le cas échant, de les faire valoir devant les juridictions nationales.[342]. Afin de contrôler plus aisément l'effectivité de la transposition, la directive contient dans la plupart des cas l'obligation pour les Etats membres de la mentionner dans l'acte de transposition[343].

III. La coopération administrative

Selon le Conseil, « la bonne application du droit communautaire dépend d'abord d'une transposition correcte et effective des règles communes en droit interne ainsi que d'une bonne coopération administrative, elle-même fondée sur la transparence ». En, outre, « une telle coopération administrative doit être renforcée, s'il y a lieu, dans les secteurs où elle est peu développée et doit, en tout état de cause, répondre aux exigences d'une mise en oeuvre uniforme et efficace des règles communautaires»[344]. La Cour de justice a mis en exergue l'importance de la cooopération administrative dans la réalisation du marché unique, en particulier en matière fiscale[345]. La coopération loyale reçoit ainsi de nombreuses applications dans les domaines de la coopération administrative tant entre Etats membres, qu'entre ceux-ci et les institutions communautaires. Dans ce dernier cas, c'est particulièrement dans les rapports avec la Commission que les Etats membres doivent la mettre en oeuvre. En effet, l'article 211 CE prévoit qu' « en vue d'assurer le fonctionnement et le développement du marché commun, la Commission (...) veille à l'application des dispositions du présent traité ainsi que des dispositions prises par les institutions en vertu de celui-ci (...) ». A titre

---

[339] La détermination par l'Etat membre de conditions à l'octroi de droits conférés par la directive doit dans ce cas respecter les objectifs de celle-ci. Elle peut ni excéder ce qui est strictement nécessaire ni rendre « impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit » conféré. Pour un exemple en matière fiscale, voy. C.J.C.E., 1 avril 2004, aff. C-90/02, *Bockemühl, Rec.*, p. I-3303.

[340] Concernant l'applicabilité des dispositions relatives à la coopération administrative en matière de TVA et de droits d'accises au territoire de Gibraltar, C.J.C.E., 21 juillet 2005, aff. C-349/03, *Commission c. Royaume-Uni, Rec.*, p. I-7321 et *infra.*

[341] Pour une exemple, voy. C.J.C.E., 13 mars 1997, aff. C- 197/96, *Commission c. France, Rec.*, p. I-1489.

[342] Une circulaire administrative ne constitue ainsi pas une transposition suffisante, *a fortiori* une simple pratique administrative conforme à la directive (C.J.C.E., 2 mai 1996, aff. C-311/95, *Commission c. Grèce, Rec.* p. I-2433).

[343] Lorsque c'est le cas, il est ainsi toujours nécessaire à l'Etat membre d'adopter un acte positif de transposition pour se conformer aux exigences découlant du droit communautaire (C.J.C.E., 18 décembre 1997, aff. C-360/95, *Commission c. Espagne, Rec.*, p. I-7337).

[344] Résolution du Conseil du 29 juin 1995 sur l'application uniforme et efficace du droit communautaire et sur les sanctions applicables aux violations de ce droit dans le domaine du marché intérieur, *précitée.*

[345] En effet, de nombreux arrêts font référence aux directives de collaboration comme moyen approprié pour garantir les libertés de circulation des opérateurs économiques, tout en préservant l'intérêt fiscal des Etats membres (voy. e.a. C.J.C.E., 26 juin 2003., aff. C- 422/01, *Skandia Ramstedt, Rec.*, p. I-6817, pt 42 et *infra*, Titre II).

d'exemple, l'on songe particulièrement à l'obligation faite aux Etats membres « de coopérer de bonne foi à toute enquête entreprise par la Commission en vertu de l'article 226 CE [recours en manquement] et de fournir à celle-ci toutes les informations demandées à cette fin »[346], sous peine de sanctions[347].
A fortiori, cette obligation de coopération loyale trouve à s'appliquer dans le cadre de la communication d'informations sur la mise en œuvre du droit communautaire lorsque cette communication est expressément prévue par une directive[348]. Les Etats membres sont aussi tenus de collaborer loyalement dans l'établissement d'éléments de fait nécessaires à la bonne application du droit communautaire[349], ou pour combattre la fraude aux intérêts financiers communautaires[350]. A l'instar des autres types d'obligations découlant des Traités, et singulièrement de l'article 10 CE, ce sont les administrations de l'ensemble des autorités des Etats membres qui sont soumises à cette obligation de coopération en matière administrative, qu'elles soient centrales, fédérées ou locales.

§2. L'obligation d'abstention

L'article 10 CE, alinéa 2 énonce que les Etats membres « s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du présent traité ». Cette obligation d'abstention est interprétée de manière large. Tout d'abord, elle s'applique à toutes les autorités de l'Etat membre concerné, qu'ils s'agisse des autorités centrales, régionales ou locales, ou qu'il s'agisse d'organes législatifs, administratifs ou judiciaires[351]. Ensuite, elle peut résulter d'actes à portée normative, de décisions individuelles et même de pratiques administratives non formalisées.

I. Le respect des droits individuels garantis par le droit communautaire

Cette obligation d'abstention trouve un champ d'application privilégié aux situations dans lesquelles ils n'existe pas, ou pas encore, de mesures communautaires spécifiques qui mettent en œuvre les objectifs du Traité, principalement l'établissement d'un marché unique caractérisé par la libre circulation des facteurs de production (marchandises, personnes, capitaux et services). Les Etats membres doivent ainsi s'abstenir d'introduire ou de maintenir dans leurs ordres juridiques des règles qui compromettraient la réalisation des objectifs du Traité. En matière fiscale, cette obligation d'abstention prend principalement la forme du respect, par les Etats membres, des prérogatives que les particuliers tirent du droit communautaire. Il existe ainsi une abondante jurisprudence de la Cour de justice relative aux

---

[346] Voy. C.J.C.E, 11 décembre 1985, aff. 192/84, *Commission c/ Grèce, Rec.* p. 3967, pt 19 ; 6 mars 2003, C-478/01, *Commission c/ Luxembourg, Rec.*, p. I-2351, pt 24.
[347] C.J.C.E., 22 septembre 1988, aff. 272/86, *Commission c/ Grèce, Rec.* 1988, p. 4875, où la Cour estime que « le refus d'un Etat membre de fournir sa collaboration à la Commission sera considéré par la Cour de justice comme une entrave à l'exercice de la justice, et sera donc sanctionné ». *Mutatis mutandis*, cette obligation trouve à s'appliquer dans le cadre de compétence que le Traité attribue à la Commission en matière de contrôle des aides d'Etat (voy. *infra*, Titre IV).
[348] C.J.C.E., 13 décembre 1991, aff. C-69/90, *Commission c/ Italie, Rec.*, p. I-6011, pt 15.
[349] Concernant la charge de la preuve en matière agricole, C.J.C.E., 4 mars 2004, aff. C-344/01, *Allemagne c/ Commission, Rec.*, p. I-2081, pt 79. Voy aussi C.J.C.E., 16 octobre 2003, C-339/00, *Irlande c/ Commission, Rec.*, p.I-11757, pt 71 et la jurisprudence citée.
[350] HOFFMANN, J.-P., « La protection des intérêts financiers des communautés européennes dans la jurisprudence de la Cour de justice », , *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1998, p. 667 à 681, sp. p. 667.
[351] Concernant un cas d'interprétation contraire au droit communautaire d'une loi nationale par la jurisprudence et la pratique administrative, voy. C.J.C.E., 9 décembre 2003, aff. C- 129/00, *Commission c/ Italie, Rec.*, p. I-14637. En matière de concurrence, voy. C.J.C.E., 22 octobre 2002, aff. C-94/00, *Roquette Frères, Rec.*, p. I-9011.

libertés de circulation, que l'on peut raccrocher de la sorte au principe de coopération loyale, conjugué aux principes de l'effet direct et de la primauté du droit communautaire[352]. Outre des droits substantiels, ce dernier confère aux particuliers, des garanties de nature procédurale, que ceux-ci peuvent faire valoir devant les juridictions nationales. Par exemple, un Etat membre ne peut par une loi *ad hoc*, restreindre les effets d'un arrêt de la Cour de justice. Selon la Cour, néanmoins, « l'adoption par un État membre d'une réglementation restreignant, avec effet rétroactif, le droit à la répétition de l'indu, pour prévenir les effets que pourrait avoir un arrêt de la Cour jugeant que le droit communautaire s'oppose au maintien d'une imposition nationale, n'est contraire à celui-ci et, plus particulièrement, à l'article 10 du traité que dans la mesure où elle vise spécifiquement cette imposition, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier »[353].

II. Le respect des prérogatives des institutions communautaires : le cas des immunités fiscales

Le devoir de coopération loyale implique aussi le respect par les Etats membres, des prérogatives particulières des institutions communautaires. Ces prérogatives ont été instituées pour permettre à celles-ci d'exercer les compétences qui leur ont été attribuées par les Traité de manière pleine et efficace. En matière fiscale, ces prérogatives octroyées par les Traités prennent, entre autres, la forme d'immunités[354]. En effet, à l'instar des nombreuses autres institutions internationales, les institutions communautaires et leurs agents bénéficient dans les Etats où ils sont physiquement situés, d'une immunité fiscale[355].

a) Finalité et portée des immunités fiscales de la Communauté

Selon l'avocat général JACOBS, la finalité de ces immunités fisacles est « d'éviter qu'un Etat membre, et notamment un Etat hôte, puisse tirer un avantage injustifié en drainant vers les Trésor national des ressources provenant de contributions au budget des Communautés »[356]. La Cour de justice a eu à diverses reprises l'occasion d'interpréter ces dispositions, consacrant une approche fonctionnelle de celles-ci[357]. En effet, le fait que les institutions communautaires

---

[352] Sur l'application des libertés de circulation garanties par le Traité CE en matière fiscale, voy. *infra,* Titre II.

[353] C.J.C.E., 2 octobre 2003, aff. C-147/01, *Weber's Wine World, Rec.*, p. I-11365, disp. Sur la portée des arrêts des juridictions communautaires et le contrôle que celles-ci opèrent sur la mise en œuvre du droit communautaire par les Etats membres, voy. *infra.*

[354] Sur les rapports entre privilèges et immunités de la Communauté et principe de coopération loyale, voy. C.J.C.E., 13 juillet 1990, aff. C-2/88, *Zwartvelt,* Rec., p. I-3365, pts 19ss. (entraide judiciaire).

[355] Cette immunité a comme base juridique l'article 291 CE et l'article 3 du Protocole du 8 avril 1965 sur les privilèges et immunités des communautés européennes, *J.O.,* 13 juillet 1967, n° 152, p. 13. Aux termes de cet article 3, « Les Communautés, leurs avoirs, revenus et autres biens sont exonérés de tous impôts directs. Les gouvernements des États membres prennent, chaque fois qu'il leur est possible, les dispositions appropriées en vue de la remise ou du remboursement du montant des droits indirects et des taxes à la vente entrant dans les prix des biens immobiliers ou mobiliers lorsque les Communautés effectuent pour leur usage officiel des achats importants dont le prix comprend des droits et taxes de cette nature. Toutefois, l'application de ces dispositions ne doit pas avoir pour effet de fausser la concurrence à l'intérieur des Communautés. Aucune exonération n'est accordée en ce qui concerne les impôts, taxes et droits qui ne constituent que la simple rémunération de services d'utilité générale». Un autre article du même Protocole, à savoir l'article 13, prévoit lui une exemption pour les fonctionnaires des institutions, limitée aux « traitements, salaires et émoluments versés par les communautés ».

[356] Conclusions de l'avocat général JACOBS présentées le 15 février 1996, précédant C.J.C.E., 28 mars 1996, aff. C-191/94, *AGF Belgium SA c. Communauté économique européenne. Rec.*, p. I-1859, pt 23.

[357] Comme l'énonce l'AG STIX-HACKL dans ses conclusions du 27 avril 2006 dans l'affaire C-199/05, *(Communauté européenne c/ Etat belge, pas encore publié au Recueil,* pt 50), « les privilèges et immunités conférés aux Communautés ne sont pas une fin en eux-mêmes mais doivent leur faciliter l'accomplissement des missions qui leur sont confiées par les traités ».

et leurs agents ne soient pas des contribuables de l'Etat dans lequel ils sont situés constitue un manque à gagner certain de la part des Etats hôtes. Ceux-ci essayent donc de limiter les pertes fiscales qui en découlent, voire de trouver des mécanismes alternatifs permettant de contourner de manière plus ou moins apparente ces immunités fiscales. Ainsi, en ce qui concerne les exemptions accordées au personnel des institutions communautaires, la Cour a notamment considéré qu'était contraire au Protocole une mesure belge portant la suppression de certaines réductions du précompte immobilier pour les fonctionnaires des Communautés. Ces réductions liées au nombre ou à la condition des personnes à charge du locataire n'étaient pas accordées lorsque le locataire ou son conjoint, « est exonéré de l'impôt des personnes physiques en vertu de conventions internationales »[358]. Par contre, il n'est pas interdit aux Etats membres de taxer les fonctionnaires sur des revenus autres que leurs salaires, traitements et émoluments versés par les communautés[359]. Il est également permis aux Etats membres de prendre en compte les revenus exemptés en vertu du Protocole pour la détermination du seuil d'attribution d'avantage fiscaux, octroyés de manière non discriminatoire et à des conditions objectives[360].

N'est interdite que « l'imposition nationale, quelles que soient sa nature ou ses modalités de perception, qui a pour effet de grever, directement ou indirectement, les fonctionnaires ou autres agents des Communautés, en raison du fait qu'ils sont bénéficiaires d'une rémunération versée par les Communautés, même si l'impôt en cause n'est pas calculé en proportion du montant de cette rémunération »[361]. Cette jurisprudence est applicable bien entendu à la fiscalité régionale, d'autant plus que la compétence normative en matière de précompte immobilier a été progressivement transférée aux Régions belges à partir de 1989[362]. Cependant, si l'exemption accordée aux fonctionnaires n'est que partielle, l'immunité des institutions en revanche, « porte sur tous les types d'impositions, directes ou indirectes, et s'étend donc aux contributions ou taxes de toute nature qui font partie des impositions intérieures au sens du droit communautaire (...) »[363]. L'exonération d'impôts directs est inconditionnelle, tandis que l'immunité en ce qui a trait aux impôts indirects est soumise à deux conditions. D'une part, elle doit être matériellement possible et, d'autre part, elle ne doit pas fausser la concurrence. En outre, aucune exonération n'est prévue pour les taxes rémunératoires, c'est-à-dire des prélèvements qui « constituent la simple rémunération de services d'utilité générale ». Cette immunité des institutions a fait l'objet d'applications diverses. Dans l'affaire *AGF*, la Cour a considéré que rentrent dans le champ d'application de l'immunité des surprimes d'assurance automobile imposées part la législation belge au preneurs d'assurance, et dont le produit est destiné à différents fonds ou organismes publics[364]. Par contre, ne sont pas couverts pas l'immunité « des droits tels que les droits

---

[358] C.J.C.E., 24 février 1988, aff. 260/86, *Commission c. Belgique, Rec.*, p. 955. La Cour considère que cette mesure est contraire à l'article 13 du Protocole, bien que le redevable du précompte immobilier soit le propriétaire et non le locataire. En effet, « la charge économique du précompte immobilier est supportée au plan économique par les locataires de l'immeuble ». Cette répercussion est d'ailleurs prise en compte par la législation belge-même, dans la mesure où il est précisé, dans l'article 162,§3 du CIR en vigueur à l'époque des faits que « ces réductions du précompte sont déductibles du loyer nonobstant toute convention contraire ».

[359] C.J.C.E., 25 mai 1993, aff. C-263/91, *Kristoffersen, Rec.*, p. I-2755 (imposition sur le revenu immobilier).

[360] C.J.C.E., 14 octobre 1999, aff. C-229/98, *Vanden Zwalmen et Massart, Rec.*, p. I-7113.

[361] C.J.C.E., arrêt *Commission c/ Belgique* (260/86), *précité*, pt 10.

[362] Entre 1989 et 2001, les Régions belges étaient compétentes pour fixer le taux et les exonérations en matière de précompte immobilier. Depuis 2001, elle peuvent aussi modifier la base d'imposition, à la seule condition toutefois de ne pas modifier par la même le revenu cadastral fédéral (voy. loi de financement de 1989, telle que modifiée en 2001, art. 4, §2).

[363] C.J.C.E., arrêt *AGF* (C-191/94), *précité*, pt 20.

[364] C.J.C.E., arrêt *AGF* (C-191/94), *précité*. Ces organismes sont l'Institut national d'assurance maladie-invalidité ("INAMI"), au Fonds national de reclassement social des handicapés ("FNRSH"), à la Croix-Rouge de Belgique. Les Communautés ont souscrit auprès d'AGF Belgium des contrats d'assurance en responsabilité

d'enregistrement devant être acquittés à la suite d'arrêts ou de jugements rendus par les juridictions nationales et portant condamnation au paiement de sommes d'argent ou liquidation de valeurs mobilières »[365]. En effet, la Cour a estimé dans cet arrêt que la preuve du fait que « le paiement de ces droits serait susceptible de porter atteinte à l'indépendance de la Communauté et d'entraver son bon fonctionnement n'a pas été apportée »[366].

b) Application des immunités à la fiscalité des collectivités territoriales

Les immunités fiscales consacrées par le Protocole s'étendent à l'ensemble des prélèvements fiscaux, qu'ils soient institués par les autorités fédérales ou centrales, ou par les autorités fédérées ou décentralisées de l'Etat membre. Concernant l'immunité dont jouissent les fonctionnaires et les agents des Communautés européennes, la Cour de justice a ainsi déclaré incompatible avec le droit communautaire, et notamment avec le principe de coopération loyale, des règlements fiscaux adoptés par des communes bruxelloises et instituant une taxe sur les secondes résidences, dans la mesure où ils avaient pour conséquence de contraindre indirectement les fonctionnaires et les agents des Communautés résidant à titre principal sur le territoires de ces communes, et à ce titre dispensés de l'inscription aux registres de la population, de s'inscrire à ces registres pour échapper à l'imposition[367].
Si un tel cas concerne les modalités de l'exercice d'un pouvoir d'imposition d'une collectivité locale, par ailleurs reconnu comme légitime au regard du droit communautaire, il existe des situations où c'est l'exercice même de l'autonomie fiscale originaire dont dispose une région en vertu de son droit interne qui soulève des questions de compatibilité avec le droit communautaire. La taxe régionale bruxelloise sur l'occupation d'immeubles constitue un exemple d'une telle situation. Cette taxe se caractérise par une histoire mouvementée et une structure complexe. Il s'agit en effet à l'origine d'une taxe de l'agglomération bruxelloise[368], collectivité décentralisée, qui, à la suite d'un arrêt d'annulation du Conseil d'Etat[369], est transformée en taxe de la Région bruxelloise, collectivité fédérée[370]. Tant dans sa forme précédente que dans sa forme actuelle, la finalité de la taxe est uniquement budgétaire. Il

---

civile automobile pour des véhicules affectés à différentes institutions communautaires. Elles refusent de payer ces surprimes, au motif que celles-ci sont des impôts et qu'elles sont couvertes par l'immunité de l'article 3 du Protocole. La Cour donne raison à la Commission. Ces surprimes d'assurances sont des « contributions et taxes de toute nature », dont le paiement ne peut être réclamé par un Etat membre aux institutions européennes.

[365] C.J.C.E., 26 octobre 2006, aff. C-199/05, *Communauté européenne c. Belgique, pas encore publié au Recueil.* Voy. aussi l'article 142 du Code belge des droits d'enregistrement. Bien que cela n'apparaisse pas dans l'arrêt, certaines compétence en matière de droits d'enregistrements a été transférée aux Régions belges depuis 1989. Il s'agit ici d'un premier exemple d'incidence du droit communautaire sur la fiscalité des collectivités territoriales. Cette incidence est cependant peu marquée. Si la plus grande partie des droits d'enregistrements relèvent actuellement en grande partie de la compétence des Régions (voy. *supra*), la matière spécifique des droits d'enregistrement perçus sur les arrêts et jugements est demeurée dans la compétence de la collectivité fédérale.

[366] C.JC.E., arrêt *Communauté européenne* (C-199/05), *précité*, pt 43. Sur les immunité dont jouit la Banque centrale européenne, voy. C.J.C.E., 8 décembre 2005, aff. C-220/03, *BCE c/ Allemagne, Rec.* p. I-10595, pt 31.

[367] C.J.C.E., 18 mars 1986, affaire 85/85, *Commission c/ Belgique, Rec.*, p. 1149, pt 27.

[368] Règlement d'agglomération du 31 mai 1990 instaurant une taxe de propreté et de sécurité urbaines, *M.B.*, 12 septembre 1990.

[369] C.E., 9 avril 1992, *M.B.*, 8 septembre 1992.

[370] Suite à la réforme fédérale de 1988, les compétences de l'agglomération bruxelloise sont exercées par le Conseil de la région de Bruxelles-Capitale. Il a été donc relativement facile de transformer la nature de la réglementation. Voy. l'Ordonnance bruxelloise du 23 juillet 1992 relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles, *M.B.*, 1er août 1992, plusieurs fois modifiée, la dernière fois par l'Ordonnance du 29 avril 2004 modifiant l'Ordonnance du 23 juillet 1992 relative à la taxe régionale à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles, *M.B.*, 4 mai 2004.

s'agit de répartir les coûts des compétences attribuées à l'agglomération, puis à la Région, de la manière la plus étendue possible.
Cette volonté d'étendre le champ d'application de la taxe, dans les limites de l'équité, explique son articulation autour de trois catégories de contribuables. Ceux-ci sont les occupants d'immeubles à titre de résidence principale ou secondaire, les occupants d'immeubles à titre professionnel et enfin, les propriétaires ou autres titulaires de droits réels sur des immeubles qui ne sont pas affectés à l'habitation[371]. Le taux de la taxe est forfaitaire pour les deux premières catégories de contribuables, tandis qu'il est proportionnel à la surface de l'immeuble, à partir d'une certaine superficie, pour la troisième catégorie[372]. L'ancien Règlement d'agglomération ne visait que les occupants d'immeubles. L'ajout d'une troisième catégorie de contribuables est motivé par la situation particulière de Bruxelles. Il s'agit en effet d'une ville où sont implantées de nombreuses institutions belges et internationales. Ne pouvant pas les taxer directement, vu les immunités *de facto ou de iure* dont elles jouissent, la Région contourne partiellement cette interdiction en ce qui concerne les immeubles que ces institutions occupent sans en être propriétaires. Elle atteint son objectif de faire contribuer ces institutions au budget bruxellois en imposant les propriétaires, et en postulant la répercussion de cette charge sur les locataires[373]. Cette intention est confirmée par les travaux préparatoires de l'ordonnance du 16 juillet 1992[374].
Il s'agit donc d'une situation inédite où une région d'un Etat membre dotée d'une autonomie fiscale, consciente de l'interdiction qui lui est faite de taxer les institutions de la Communauté européenne, invente un mécanisme par lequel, s'appuyant sur la réalité économique, la Communauté est *in fine* contrainte de supporter la charge économique de la taxe. Un recours a été introduit par la Commission européenne au nom de la Communauté[375]. La Cour de justice ne s'est pas encore prononcée sur cette affaire[376]. Néanmoins, selon l'avocat général STIX-

---

[371] Ordonnance bruxelloise du 23 juillet 1992, *précitée*, article 3.
[372] En 2005, le taux proportionnel est de 6,80 EUR le m² de surface plancher au-delà des 300 premiers mètres carrés pour les activités commerciales (au sens large), ou des 2.500 premiers mètres carrés s'il s'agit de surfaces affectées à des activités industrielles ou artisanales
[373] La plupart des contrats de bail non résidentiels prévoit une clause selon laquelle l'ensemble des impôts et charges relatives à l'immeuble sont à charge du preneur.
[374] Projet d'ordonnance relative à la taxe régionale pour 1992, *Doc. Conseil de la région de Bruxelles-Capitale*, 1991-1992, A-183/ 2.
[375] Il s'agit de l'affaire C-437/04, *Commission c. Belgique, pendante devant la Cour.*
[376] Par contre, d'autres juridictions sont déjà intervenues sur cette problématique dans des litiges particuliers. Ainsi, la Cour de Cassation belge a rendu un arrêt dans le cadre d'un litige qui opposait la Commission à la société immobilière avec laquelle la Commission avait conclu une convention de bail. La Commission avait en effet refusé de verser à celle-ci les montants correspondants à la taxe régionale due par cette dernière, malgré la clause contractuelle qui l'y obligeait. Suite à un recours devant le juge de paix, la Commission est condamnée à payer ces sommes à la société immobilière. Ce jugement est confirmé en appel. Finalement, la Cour de Cassation rejette le pourvoi introduit par la Commission. A cette occasion, la Cour de Cassation refuse également de faire droit à la demande de la Commission de poser une question préjudicielle précisément sur la question de la compatibilité de la taxe régionale bruxelloise avec notamment l'article 3 du protocole. Voy. Cass., 1 mars 2002, ***Pas.* 2002, liv. 3, p. 618.** La Cour de Cassation justifie sa décision par les motifs suivants : « que le fait que l'obligation fiscale du propriétaire est transférée à l'organisation internationale sous la forme d'un loyer complémentaire ou d'une charge locative supplémentaire ne transforme pas pour autant ce loyer ou cette charge en impôt (...); qu'en l'espèce, le transport de l'obligation fiscale est fondé sur un contrat de droit privé; que lorsque l'augmentation de l'impôt est applicable à tous les propriétaires, indépendamment de leurs locataires, ce qui est le cas en l'occurrence, il n'est pas anormal que cette augmentation soit répercutée sur ces derniers; que dans ces conditions, la portée de l'immunité fiscale dont bénéficient les organisations internationales serait pour le moins excessive si une organisation pouvait réclamer l'exonération de la partie du loyer (ou en l'espèce de la charge locative supplémentaire) résultant d'une augmentation générale des impôts (...) ». Cet arrêt confirme un arrêt antérieur (*Cass.*, 11 février 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 80) portant sur le même type de litige. La Cour d'arbitrage s'est également prononcée sur la validité de cette taxe, mais par rapport au principe constitutionnel d'égalité (voy. C.A., 28 septembre 2005, n° 149/2005, *M.B.*, 17 novembre 2005).

HACKL, « même si [la Région bruxelloise] reste libre d'exercer son autonomie fiscale, [elle] doit cependant respecter dans ce cadre les obligations qui découlent pour [elle] du droit communautaire, et notamment de l'obligation de loyauté consacrée à l'article 10 CE »[377]. En effet, la technique employée par la région bruxelloise traduit cette intention de contourner l'immunité fiscale de la Communauté. Elle soulève donc non seulement un problème de compatibilité avec le droit international[378], mais aussi heurte manifestement le principe communautaire de coopération loyale[379].

Section II : L'autonomie des Etats membres quant à l'organisation interne des pouvoirs et des procédures de mise en oeuvre du droit communautaire

La question de la mise en oeuvre du droit communautaire se pose avec une acuité particulière dans les Etats dont la structure institutionnelle comprend plusieurs autorités dotées selon le droit interne de compétences normatives. Cette question n'est toutefois pas réglée directement par le droit communautaire lui-même.

§1. Le principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des Etats membres et ses limites

Celui-ci consacre en effet le principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale, qui renvoie au système national de chacun des Etats membres[380]. La portée de ce principe est néanmoins atténuée par la jurisprudence de la Cour de justice. L'autonomie dont jouissent les Etats membres pour la mise en oeuvre du droit communautaire ne peut ainsi être invoquée pour porter atteinte à d'autres principes fondamentaux du droit communautaire, tels le principe de l'application uniforme, le principe d'effectivité ou le principe de non-discrimination. Mais c'est principalement aux Etats membres eux-mêmes qu'incombe la tâche de garantir l'équilibre entre bonne application des impératifs découlant du droit communautaire et préservation de l'autonomie des collectivités territoriales. Dans cette perspective, les exemples belges et italiens constituent deux variantes de mise en œuvre de cet équilibre délicat.

I. La reconnaissance du principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des Etats membres

Dans l'arrêt *International Fruit Company* de 1971, la Cour de justice considère que « 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

---

[377] Conclusions de l'AG STIX-HACKL présentées le 29 juin 2006 dans l'affaire C-437/04, *pendante devant la Cour*, pt 51.

[378] Le recours de la Commission cite aussi l'article 23 de la Convention de Vienne du 18 avril 1961 sur les relations diplomatiques, qui a servi de base à la rédaction de l'article 3 du Protocole.

[379] L'AG STIX-HACKL fait en outre remarquer, dans ses conclusions (C-437/04, *précitées*), que la Région aurait également dû, conformément à l'article 19 du protocole, « se concerter avec les institutions pour faire en sorte de ne pas violer l'immunité fiscale des Communautés et de trouver au besoin une solution conforme au traité CE ». Cet élément semble constituer une violation autonome du principe de coopération loyale.

[380] Ce principe se retrouve également dans le droit international. Voy. l'article 2, 7. de la Charte des Nations Unies, ainsi que VERHOEVEN, J., *Droit international public, op. cit.*, p. 83 et 84.

confiés par les Etats à des organes internes déterminés, relève uniquement du système constitutionnel de chaque Etat. »[381]. Cet arrêt ne concerne pas la question de l'attribution de la compétence de mise en œuvre du droit communautaire à des autorités régionales ou locales. Le principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale a cependant été élargi par la Cour à cette hypothèse. Dans deux arrêts *Commission c/ Pays-Bas* de 1982, concernant la transposition de directives sur le contrôle des eaux, elle admet ainsi que « chaque Etat membre est libre de répartir comme il le juge opportun les compétences sur le plan interne et de mettre en œuvre une directive au moyen de mesures prises par les autorités régionales ou locales »[382].

Cette approche de neutralité a été confirmée et affinée. Ainsi, selon la Cour de justice, « chaque État membre est libre de répartir les compétences sur le plan interne et de mettre en oeuvre les actes de droit communautaire qui ne sont pas directement applicables au moyen de mesures prises par les autorités régionales ou locales, pourvu que cette répartition des compétences permette une mise en oeuvre correcte des actes de droit communautaire en cause »[383]. Il en découle donc que « le droit communautaire n'impose aux États membres aucune modification de la répartition des compétences et des responsabilités entre les collectivités publiques qui existent sur leur territoire »[384]. Il est donc exclu par exemple que la Commission puisse émettre des appréciations sur la structure institutionnelle des Etats membres et sur la répartition interne de leurs compétences[385]. De la même manière, il semble contraire au principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale qu'un acte de droit communautaire puisse imposer aux Etats membres le choix de la collectivité politique interne qui sera amenée à l'appliquer[386]. Le principe d'autonomie institutionnelle et procédurale protège en ce sens l'Etat membre contre les ingérences des institutions communautaires.

Cette protection de la répartition des compétences internes joue parfois en défaveur de l'Etat membre. Il se peut en effet que la mise en oeuvre du droit communautaire soit perturbée par des questions liées à cette répartition des compétences. L'on songe particulièrement à la transposition tardive ou incorrecte d'une directive de la part d'une ou plusieurs collectivités territoriales compétentes. Dès lors qu'il existe ce « voile d'ignorance » entre Communauté et Etats membres concernant l'autonomie des collectivités territoriales, l'Etat membre ne peut invoquer sa situation interne pour justifier le manquement dont il se serait rendu coupable. Et ce, quand bien même la responsabilité de celui-ci ne serait pas imputable en droit interne à la

---

[381] 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. Cet arrêt concerne le pouvoir octroyé au Ministère de l'agriculture néerlandais d'octroyer des licences à l'importation des produits agricoles en provenance de pays tiers.

[382] C.J.C.E., 25 mai 1982, aff. 96/81, *Rec.*, p. 1791, pt 12 (Eaux de baignade) et aff. 97/81, *Rec.*, p.1819, pt 12 (Eau alimentaire). Les Pays-Bas sont cependant condamnés dans ces affaires car la mise ne ouvre des deux directives résultait de simples pratiques administratives, insuffisantes à leur garantir une véritable effectivité.

[383] C.J.C.E., 10 novembre 1992, C-156/91, *Hansa Fleisch Ernst Mundt, Rec.*, p. I-5567, pt 23. Concernant le transfert de la compétence aux collectivités locales d'établir des redevances prévues par le droit communautaire, C.J.C.E., 9 septembre 1999, C-374/97, *Anton Feyrer, Rec.*, p. I- 5153, pt 34.

[384] C.J.C.E., 1er juin 1999, aff. C-302/97, *Klaus Konle c/ Republik Österreich, Rec* .p. I-3099, pt 63.

[385] Voy. C.J.C.E., 12 juin 1990, aff. 8/88, *Allemagne c/ Commission, Rec.*, p. I-2331. Il s'agit d'une affaire dans laquelle la Commission, se prononçant sur la cause des manquements constatés en Allemagne dans les contrôles administratifs de l'application de la réglementation communautaire, a indiqué un dysfonctionnement des relations entre autorités centrales et les *Länder*, chargés de l'application, pointant les responsabilités et les carences de chacun. La Cour a précise à ce sujet que la Commission « ne peut que contrôler si l' ensemble de mesures de surveillance et de contrôle établi selon les modalités de l' ordre juridique national est suffisamment efficace pour permettre une application correcte des prescriptions communautaires » (arrêt 8/88, *précité*, pt 13) . Cette position est motivée à notre sens par le souci d'éviter d'avoir à trancher au niveau communautaire un conflit de responsabilités internes entre Lander et Bund.

[386] Sur cette question, VUILLERMOZ, R., *La Belgique, l'Espagne et l'Italie face à l'intégration communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 467 à 469.

collectivité centrale, mais à une ou à plusieurs collectivités territoriales[387]. Il s'agit d'une application particulière d'une jurisprudence constante de la Cour de justice selon laquelle « un État membre ne saurait exciper de dispositions, pratiques ou situations de son ordre juridique interne pour justifier le non-respect des obligations et délais prescrits » par le droit communautaire[388]. En outre, les obligations générales ou spécifiques imposées par le droit communautaire aux Etats membres s'adressent à l'ensemble des autorités de ceux-ci, quels que soient leur forme institutionnelle et le modèle de répartition des compétences adopté par l'Etat membre. Comme le dit la Cour, « il incombe à toutes les autorités des États membres, qu'il s'agisse d'autorités du pouvoir central de l'État, d'autorités d'un État fédéré ou d'autres autorités territoriales, d'assurer le respect des règles du droit communautaire dans le cadre de leurs compétences »[389]. Si l'obligation est diffuse, la responsabilité communautaire est centralisée. Seule l'autorité nationale, à savoir l'Etat, aura à répondre de l'éventuelle situation de manquement constatée, que ce soit devant la Commission ou devant les juridictions communautaires. Cette responsabilité objective de l'Etat central pour les agissements des collectivités territoriales, qui ressort tant de la jurisprudence des juridictions communautaires que de la pratique de la Commission[390], implique donc, d'une part, une coordination entre celui-ci et les collectivités territoriales intéressées, dans l'élaboration des règles de mise en oeuvre et, d'autre part, l'existence de mécanismes de substitution adéquats permettant à celui-ci de suppléer le cas échéant aux manquements de ces dernières[391]. Cette position est constante tant.

II. Les limites du principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des Etats membres

Les Etats membres sont ainsi tenus par une obligation de résultat. Ils peuvent donc en principe librement choisir les moyens à mettre en œuvre pour s'acquitter des obligations que leur impose le droit communautaire. Il existe néanmoins certaines limites à l'autonomie de ceux-ci, qui sont toutes dictées par le souci d'éviter des carences ou des distorsions dans l'application du droit communautaire. D'une part, la contrainte de l'application uniforme du droit communautaire représente, dans les Etats membres fédéraux ou fortement décentralisés, le frein le plus important à une autonomie complète de ceux-ci dans leur tâche de mise en oeuvre du droit communautaire. D'autre part, la Cour de justice, en développant les principes d'équivalence et d'effectivité, a considérablement restreint l'autonomie des Etats dans la mise

---

[387] Dans un arrêt *Commission c/ Belgique* du 2 février 1982 (C.J.C.E., affaires jointes 68/81 à 73/81, *Rec*, p.153), il est question de la carence de la Belgique dans la transposition de six directives en matière d'environnement. A l'argument de la Belgique selon lequel les importantes réformes institutionnelles en cours à l'époque , ayant notamment trait à la répartition des pouvoirs entre organes nationaux et régionaux constituent un obstacle à la mise ne œuvre de ces directives, la Cour répond que « si elles peuvent expliquer la difficulté d'applique la directive, ces circonstances ne font pas disparaître le manquement dont il est fait grief au royaume de Belgique » (C.J.C.E., arrêt 68/81 à 73/81, *précité*, pt 5). Il ne s'agit donc pas d'un cas de force majeure au sens du droit communautaire. Sur la notion communautaire de force majeure, voy. C.J.C.E., 6 juillet 2000, aff. 236/99, *Commission c/ Belgique, Rec,* p. I- 5657, pts 21 et 22.

[388] 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.

[389] C.J.C.E., arrêt *Commission c/ Allemagne* (8/88), *précité*, pt 13.

[390] A propos de la pratique de la Commission, spécialement en matière d'aides d'Etat, voy. *infra*, Titre IV sur la notion de « ressources d'Etat ».

[391]. A ce sujet, voy. VUILLERMOZ, R (2003), *op. cit.*, p. 205ss. et *infra.*

en place de procédures destinées à garantir les droits que les particuliers tirent du droit communautaire.

a) Principe de l'application uniforme du droit communautaire

Le principe de l'application uniforme tend à garantir dans un premier temps aux destinataires finaux de la réglementation, c'est-à-dire principalement aux opérateurs économiques, que les règles de droit communautaire leur seront appliquées de la même manière quel que soit l'Etat membre où ceux-ci se trouvent[392]. Il s'agit donc en ce sens d'une émanation du principe de non-discrimination[393]. Du point de vue de l'interprétation, l'application uniforme du droit communautaire présuppose que les notions contenues dans les textes de droit communautaire fassent l'objet d'une définition unique et autonome par rapport aux Etats membres[394]. Comme l'a affirmé le Parlement européen dans une résolution du 9 février 1983, « l'application uniforme, entière et simultanée des règles du droit communautaire constitue la condition fondamentale de l'existence d'une communauté de droit »[395]. Lorsqu'au sein des Etats membres, la tâche de mise en oeuvre du droit communautaire est répartie entre différentes autorités, ce principe implique nécessairement une coordination entre celles-ci[396]. En effet, le droit communautaire doit être appliqué sur l'ensemble du territoire de l'Etat membre, sans quoi ce dernier commet une violation et engage sa responsabilité communautaire[397]. Dès lors que l'organisation fédérale ou décentralisée d'un Etat membre ne peut en aucun cas justifier un manquement dans la transposition du droit communautaire[398], ce principe pose aussi la

---

[392] Ce principe a notamment pour conséquence de n'autoriser les Etats membres à ne recourir à des règles nationales de mise ne œuvre de règlements communautaires « que dans la mesure nécessaire à l'exécution des règlements ». Voy. C.J.C.E., 11 février 1971, aff. 39/70, *Norddeutsches Vieh- und Fleischkontor, Rec.*, p. 49.

[393] Voy. C.J.C.E., 21 septembre 1983, aff. 205 à 215/82, *Deutsche Milchkontor, Rec.*, p. 2633, pt 17.

[394] Cette tâche interprétative est de la compétence exclusive des juridictions communautaires Voy. C.J.C.E., 29 avril 1982, aff. 17/81, *Pabst & Richarz KG, Rec.*, p. 1331, pt 18 (taxation discriminatoire des alcools). Parmi les nombreux autres exemples dans la jurisprudence fiscale de la Cour, voy. C.J.C.E., 15 juillet 2004, aff. C-415/02, *Commission c/ Belgique, Rec.*, p. I-7215 (impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux – taxe belge sur le titre au porteur) ; 27 novembre 2003, aff. C-497/01, *Zita Modes, Rec.*, p. I-14393 (TVA - notion de « Transmission d'une universalité de biens ») ; 15 janvier 2002, aff. C-43/00, *Andersen og Jensen, Rec.*, p. I-379 (effets fiscaux des fusions – notion d' apport d'actifs ou apport d'une branche d'activité).

[395] Résolution du Parlement européen du 9 février 1983, sur la responsabilité des Etats membres en matière d'application et d'observance du droit communautaire, *J.O.*, C 68, 4 mars 1983, p. 32, pt 1, citée par VUILLERMOZ, R. (2003), *op. cit.*, p. 474. Dans la même résolution, le Parlement sollicite la Commission afin qu'elle rende annuellement un rapport sur les violations du droit communautaire commises par les Etats membres (Résolution, *précitée*, pt 17). Voy. aussi Résolution du Conseil, du 29 juin 1995, sur l'application uniforme et efficace du droit communautaire et sur les sanctions applicables aux violations de ce droit dans le domaine du marché intérieur, *J.O.*, C 188, 22 juillet 1995, p.1.

[396] Voy. notamment C.J.C.E., 21 juin 1979, aff. 240/87, *Atlanta Amsterdam BC c/ Produktschap voor Vee en Vlees, Rec.*, p. 2137, pt 5. Il se peut que la mise en œuvre du droit communautaire fasse naître des conflits de compétences. Sur le sujet, voy. HASLACH, C., « Zuständigkeitskonflikte bei der Umsetzung von EG-Richtlinien? », *Die Öffentliche Verwaltung* , 2004, n. 1, p. 12-19.

[397] Ainsi, à titre d'exemple, le Royaume-Uni a-t-il été condamné pour n'avoir pas transposé correctement une directive sur la coopération administrative en matière fiscale sur le territoire de Gibraltar. C.J.C.E., 21 juillet 2005, aff. C-349/03, *Rec.*, p. I-7321. Voy. à ce sujet TRAVERSA, E., « Chronique de droit fiscal communautaire (1 mars 2005 – 28 février 2006) », *J.T.D.E.*, 2006, p. 175. Ce n'est pas la première fois que le Royaume-Uni est en défaut de transposition de directive sur le territoire de Gibraltar : voy. C.J.C.E., 23 septembre 2003, aff. C-30/01, *Rec., p.* I-9481, concernant la non-transposition de plusieurs directives en matière de protection de l'environnement.

[398] Il s'agit d'un cas particulier du principe exposée ci-dessus, selon lequel « un État membre ne saurait exciper de dispositions, pratiques ou situations de son ordre juridique interne, y compris celles découlant de son organisation fédérale, pour justifier le non-respect des obligations et délais prescrits par une directive ». Voy. notamment C.J.C.E., 4 mai 2005, aff. C-335/04, *Commission c/ Autriche, J.O.*, C 171, 9 juillet, p. 5–6, pt 9 ; 11

question de l'exercice, de la part de collectivités territoriales, de compétences dans les matières faisant l'objet d'une harmonisation[399].

b) Principes d'équivalence et d'effectivité du droit communautaire

Les exigences découlant de l'application uniforme du droit communautaire ont, en outre, pour but « d'éviter qu'en raison de modalités procédurales nationales, il soit porté atteinte à l'unité du marché ou que naissent des discriminations entre ressortissants des Etats membres »[400]. Comme l'énonce la Cour, dans une jurisprudence constante, « il appartient, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, à l'ordre juridique interne de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et 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 »[401].

La Cour de justice se sert ainsi de deux principes pour limiter l'autonomie procédurale des Etats membres. Il s'agit du principe d'effectivité et du principe d'équivalence[402]. Le principe d'effectivité vise à garantir que l'application du droit communautaire et, particulièrement, l'exercice des droits que les particuliers tirent de celui-ci, ne soit pas rendu « pratiquement impossible ou excessivement difficile » par les modalités procédurales que les Etats membres auraient mis en place. Les modalités procédurales visées concernent tant l'étendue des pouvoirs du juge[403] que délai de recours et de forclusion[404], que l'adoption de mesures provisoires[405] et la procédure en référé[406], que la répartition de la charge de la preuve[407]. Le champ d'application potentiel de ce principe est donc extrêmement large, et ses influences sur les systèmes procéduraux nationaux particulièrement invasive.

Le principe d'équivalence constitue, lui, une application du principe de non-discrimination. Etabli à l'origine par le Cour, ce principe a été repris ensuite par les Etats membres dans la

---

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.

[399] Sur cette question, par rapport aux directives d'harmonisation fiscale, voy. *infra*, Titre III.

[400] JACQUE, J.P. (2004), *op. cit.*, p. 556.

[401] 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.

[402] Sur le principe d'effectivité et le principe d'équivalence, voy. e.a. C.J.C.E., 25 juillet 1991, aff. C-208/90, *Emmott, Rec.* p. I-4269 ; 2 février 1998, C-309/85, *Barra, Rec.*, p. 355; 29 juin 1988, aff. C-240/87, *Deville, Rec.,* p. 3513 ; 15 septembre 1998, affaires jointes C-279/96, C-280/96 e C-281/96, *Ansaldo, Rec.*, p. I-5025 ; 28 novembre 2000, aff. C-88/99, *Roquette Freres, Rec.*, p. I-10465; 8 mars 2001, affaires jointes C-397/98 et C-410/98, *Metallgesellschaft Hoechst e.a., Rec.,* p. I-1727 ; 10 septembre 2002, aff. C-216/99 et 222/99, *Prisco*, Rec., p., I-7654. Voy. aussi, en matière processuelle, C.J.C.E., 10 juillet 1997, aff. C- 261/95, *Palmisani, Rec.*. p. I-4307 et 15 septembre 1998, aff. C-231/96, *Edis*, Rec. p. I-4979. La doctrine sur ce sujet est aussi importante. Voy. e.a. ADINOLFI, « L'influenza del diritto comunitario sul diritto processuale interno », *Il diritto dell'unione europea*, 2001, p. 50ss.; TROCKER, « La carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e il processo civile », *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2002, p.1171ss. et SAGGIO, A., « Incidenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia sulle norme processuali nazionali » , in *Il diritto comunitario di fronte alle soglie del nuovo millennio/ EC law facing the new millennium's challenges*, Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 165 à 214.

[403] En matière fiscale, voy. e.a. C.J.C.E., 14 décembre 1995, aff. C-312/93, *Peterbroeck, Rec.*, p. I-4599 (impôt sur le revenu) ; 18 décembre 1997, affaires jointes C-286/94, C-340/95, 410/95 et C-46/96, *Molenheide, Rec.*, p. I-7281 (TVA).

[404] C.J.C.E., 2 décembre 1997, aff. C-188/95, *Fantask , Rec.* p. I-6783.

[405] C.J.C.E., arrêt *Factortame* (C-213/89), *précité.*

[406] C. J.C.E., 9 novembre 1993, aff. C-465/93, *Atlanta, Rec.*, p. I-3761.

[407] C.J.C.E., 7 octobre 1993, aff. C-127/92, *Enderby, Rec.*, p. I-5535 et arrêt *Commission c. Italie* (C-129/00), *précité.*

déclaration n° 19 relative à l'application du droit communautaire, annexée au Traité sur l'Union européenne. Il y est affirmé « qu'il est essentiel, pour le bon fonctionnement de la Communauté, que les mesures prises dans les différents États membres aboutissent à ce que le droit communautaire y soit appliqué avec une efficacité et une rigueur équivalentes à celles déployées dans l'application de leur droit national »[408]. Le principe d'équivalence enjoint ainsi aux Etats membres de prévoir des modalités procédurales d'application du droit communautaire qui ne soient pas moins favorables que celles applicables aux situations internes. Ceci présuppose cependant qu'il soit possible de trouver dans le droit interne des bases de comparaison pertinentes[409].
Dans la jurisprudence de la Cour, ces deux principes sont indissolublement liés. En effet, comme le dit justement J.-P. JACQUE, « dans bien des cas, l'équivalence est un des moyens d'assurer l'effectivité »[410]. C'est par exemple le cas en matières de sanctions, lorsque la Cour impose aux Etats de « veiller à ce que les violations du droit communautaire soient sanctionnées dans des conditions de fond et de procédure qui soient analogues à celles applicables aux violations du droit national d' une nature et d' une importance similaires, et qui, en tout état de cause, confèrent à la sanction un caractère effectif, proportionné et dissuasif»[411]. L'on peut ainsi dire que l'effectivité constitue une limite absolue pour les Etats membres, alors que l'équivalence s'impose à eux en termes relatifs[412].

§2. Deux modèles nationaux de mise en oeuvre du droit communautaire

Cette autonomie laissée aux Etats membres dans le choix des autorités chargées de la mise en oeuvre du droit communautaire a, comme conséquence première, la grande diversité des solutions mises en place par ces derniers pour faire face à leurs obligations communautaires. Plus qu'une conséquence, la reconnaissance de l'autonomie institutionnelle et procédurale trouve sa cause dans cette pluralité de choix institutionnels inconciliables qui caractérise les nations membres de l'Union. Selon que celles-ci ont adopté une structure unitaire, fédérale ou (plus ou moins décentralisée), les processus et mécanismes d'application de la réglementation communautaire varient en effet grandement[413]. L'Italie et la Belgique constituent en ce sens deux modèles parmi d'autres.

---

[408] Déclaration n°19, *précitée*, pt.2. Pour rappel, cette déclaration a été confirmée par la déclaration relative au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité,annexé au Traité d'Amsterdam.
[409] Le principe d'équivalence ne peut être en effet interprété comme impliquant pour l'Etat membre l'obligation d'application aux situations communautaires des modalités procédurales les plus favorables existant dans l'ordre interne. Il suffit que l'Etat membre applique à celles-ci le mêmes modalité procédurales applicables aux situations internes de la même catégorie. Voy. C.J.C.E., arrêt *Edis* (C-231/96), *précité*, pt 36 et 37 (délai raccourci de prescription de l'action en répétition de l'indu fiscal).
[410] JACQUE (2004), *op. cit.*, p. 556.
[411] C.J.C.E., 10juillet 1990, aff. C-326/88, *Hansen, Rec.*, p. I-02911, pt 17.
[412] En matière fiscale, le principe d'effectivité et d'équivalence trouvent des terrains d'application privilégiés dans le cadre de la répétition de l'indu perçu par les Etats membres en violation du droit communautaire, et particulièrement de l'indu fiscal, ainsi que dans celui de la restitution des aides d'états irrégulièrement perçues, par les entreprises y compris les aides de nature fiscale. Sur ces questions, voy. *infra*.
[413] Voy. à ce sujet, les rapports annuels sur l'application du droit communautaire, dont COMMISSION EUROPEENNE, « 23ème Rapport annuel de la Commission sur le contrôle de l'application du droit communautaire (2005) », 24 juillet 2006, COM (2006) 416.

I. La mise en oeuvre du droit communautaire en Belgique

Lorsque la transposition correcte du droit communautaire requiert une intervention normative, il convient de déterminer quelle collectivité est compétente. En Belgique, en fonction des matières, il peut s'agit de la collectivité fédérale, des Communautés ou des Régions[414]. Le système de répartition des compétences en Belgique se caractérise par une égalité stricte entre collectivité fédérale et entités fédérées. Dès lors que la Constitution ne prévoit aucune règle particulière concernant la mise en œuvre du droit communautaire ou même du droit international[415], cette compétence est attribuée à chacune des autorités disposant en droit interne de la prérogative correspondante. Et les compétences internes étant en principe attribuées de manière exclusive, la question de la détermination de l'autorité ou des autorités compétente(s) se pose avec une acuité moindre par rapport à d'autres systèmes nationaux. Comme le rappelle la Cour d'arbitrage, à propos de la transposition des directives communautaires, « la transposition dans l'ordre juridique belge d'une directive européenne ne peut se faire que dans le respect des règles qui déterminent les compétences respectives de l'Etat, des Communautés et des Régions »[416]. Cette position vaut aussi en ce qui concerne les compétences administratives[417].

Cette délimitation relativement claire des compétences de transposition engendre cependant certaines difficultés dans les situations où les compétences internes de la collectivité fédérale et des entités fédérées se chevauchent (compétences partagées)[418]. Dans ces cas, une coordination entre les différentes collectivités compétentes s'avère indispensable[419]. Elle n'est cependant que rarement institutionnalisée et reste donc la plupart du temps informelle[420]. La

---

[414] VUILLERMOZ (2003), *op. cit.*, p.477ss.

[415] L'article 169 de la Constitution, en consacrant le pouvoir de substitution de l'autorité fédérale aux entités fédérées défaillantes « afin de garantir le respect des obligations internationales ou supranationales » , fait cependant indirectement référence à la mise en oeuvre du droit communautaire. Sur ce pouvoir de substitution, voy. *infra*. Cette question est reconnue cependant de longue date par la doctrine : voy. Institut royal des relations internationales, *Les conséquences d'ordre interne de la participation de la Belgique aux organisations internationales*, Bruxelles, Institut royal des relations internationales, 1964.

[416] C.A., 31 octobre 2000, n. 109/2000, considérant B.4.1. Voy. GILLIAUX, P., *Les directives européennes et le droit belge*, Bruxelles, Bruylant, 1997.

[417] LEJEUNE, Y., « Les grands thèmes », in DELPEREE, F. et LEJEUNE, Y., (dir)., *La collaboration de l'Etat des Communautés et des Régions dans le domaine de la politique extérieure*, Bruxelles, Bruylant, 1988, p.26.

[418] Ces problèmes ne sont pas propres à la matière fiscale. Par exemple, on retrouve de nombreux exemples de ces chevauchements en matière d'environnement, matière dans laquelle les niveaux communautaire, national et régional interviennent de manière concurrente. Voy. VUILLERMOZ (2003), *op. cit.*, p.482ss.

[419] Concernant la transposition des directives, voy. DELPEREE, F., « Belgique », in RIDEAU, J., *Les Etats membres de l'Union européenne. Adaptations, mutations résistances*, Paris, L.G.D.J., 1997, p.90. En outre, en Belgique, la collectivité fédérale ne dispose pas d'un pouvoir de contrainte *a priori* envers les entités fédérées dans le cas où celles-ci ne s'acquitteraient pas de leur tâche de transposition avec la diligence suffisante. Sur le pouvoir de substitution *a posteriori*, voy. *infra*.

[420] Suite aux mauvais résultats de la Belgique en matière de transposition des directives communautaires (3,4% de directives « marché intérieur » non transposées en 2005), il existe, depuis 2004, un « groupe pro-actif analysant les directives dès le stade des propositions (...) sous la présidence de la direction générale Europe [du SPF Affaires étrangères] et en présence des Eurocoordonnateurs au niveau fédéral et au niveau des entités fédérées ». Ce groupe a notamment pour mission de déterminer « les départements compétents et/ou pilotes pour les propositions de directives publiées depuis septembre 2004 ». Il est complété par la mise sur pied du base de données concernant l'état de la transposition des directives communautaires en Belgique (*Eurotransbel*). Voy. la réponse du Secrétaire d'État aux Affaires européennes, adjoint au ministre des Affaires étrangères à la Question n° 3-2284 de M. BROTCORNE du 3 mars 2005, *Bull. Q. R.*, Sén., sess. ord. 2004-2005, n° 3-39. Ce groupe vient renforcer la structure existante, constituée par la Conférence interministérielle de la politique étrangère (CIPE), et par un service du Ministère des Affaires étrangères spécialisé dans la transposition du droit européen (Direction générale Affaires juridiques). Ce service « assure le rôle de coordinateur des départements au niveau fédéral et entre la collectivité fédérale et les entités fédérées pour la mise en œuvre du droit communautaire.» (VUILLERMOZ, *op. cit.*, p. 613 à 619). Au niveau du gouvernement fédéral, la tâche de coordination de mise en

collaboration entre Etat fédéral et entités fédérées s'opère donc sur base volontaire, même si elle est dictée par la nécessité. Il existe cependant des cas où la coopération interfédérale en matière de transposition se traduit dans la mise en place de structures communes. C'est le cas en matière environnementale[421], en matière d'énergie[422], en matière de politique économique[423] ou encore en matière de transport[424]. La coordination entre Etats et entités fédérées peut aussi prendre la forme d'accord de coopération, dans lesquels sont définies les modalités de cette coopération dans la transposition du droit communautaire[425]. C'est aussi le cas en ce qui concerne la coordination entre seules collectivités fédérées[426]. Dès lors que toutes les instances de coordination existantes ne disposent par elles-mêmes d'aucun pouvoir d'arbitrage, c'est *in fine* la Cour d'Arbitrage qui est amenée à trancher le conflit de compétence de mise en œuvre, de la même manière qu'elle intervient pour résoudre les conflits de compétences internes[427]. Dans tous les cas, par rapport aux autres Etats membres de l'Union, « la répartion des compétences rend le système belge [de trasposition des directives communutaires] plus complexe »[428].

En matière fiscale, malgré le fait que les Régions bénéficient de compétences fiscales relativement étendues, il n'existe que très peu de cas où celles-ci ont été amenées à devoir transposer elles-mêmes des réglementations communautaires[429]. Ceci s'explique par le fait

---

oeuvre des obligations découlant du droit communautaire est attribuée à un membre *ad hoc*, aujourd'hui un Secrétaire d'Etat adjoint au Ministre des affaires Etrangères. Il n'est cependant pas exclu qu'à l'avenir, cette tâche ne soit confiée à un ministre à part entière, comme c'est le cas en Italie et, depuis peu, en Grande-Bretagne. Voy. aussi MERTENS DE WILMAERS, V., « Het administratief coördinatiemechanisme voor het Europabeleid van België", *S.E.W.*, 2000, p. 414 à 418.

[421] Il existe notamment du « comité de coordination de la politique internationale de l'environnement » (CCPIE), groupe de travail permanent mis en place par l'accord de coopération du 5 avril 1995 entre l'Etat fédéral, la région flamande, la région wallonne et la région de Bruxelles-Capitale relatif à la politique internationale de l'environnement, *M.B.* 13 décembre 1995. Sur la mise en œuvre de la politique de l'environnement, voy. LEJEUNE, Y.(dir.), *L'application et la contrôle de l'application du droit communautaire par les administrations belges*, Gand, Academia Press, 2003, p. 103 à 188.

[422] L'instance de coordination est le groupe de concertation Etat-Régions pour l'énergie (« CONCERE »), institué par l'accord de coopération du 18 décembre 1991, *M.B.* 26 février 1992.

[423] La Commission économique interministérielle (CEI) a vu son rôle fortement évoluer, avec la fédéralisation et l'européanisation croissante des compétences économiques. Voy. WILLEMOT, B., "La mise en oeuvre normative du droit communautaire en Belgique", in LEJEUNE, Y. (dir.), *La participation de la Belgique à l'élaboration et à la mise en œuvre du droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p.203ss.

[424] Ces structures sont à rapprocher des conférences interministérielles sectorielles, dont la création est prévue par l'article 31bis de la loi ordinaire du 9 août de réformes institutionnelles, *M.B.*, 15 août 1980. Concernant les transports, voy. *infra*, à propos de l'eurovignette.

[425] Voy. notamment l'Accord de coopération du 25 avril 1997 entre l'Etat fédéral et les Régions relatif à la coordination administrative et scientifique en matière de biosécurité, Titre III « application et transposition coordonnée de la directive 90/220/CEE ». Cette directive a été remplacée par la Directive 2001/18/CE du Parlement européen et du Conseil du 12 mars 2001 relative à la dissémination volontaire d'organismes génétiquement modifiés dans l'environnement et abrogeant la directive 90/220/CEE du Conseil , *J.O.*, L 106, 17 avril 2001, p. 1 à 39.

[426] Cette coordination est cependant plus difficile à mettre en œuvre. Vu l'extension des compétences des Régions et des communautés, elle est néanmoins indispensable. Voy. LEJEUNE, Y., « Rapport de synthèse », in LEJEUNE, Y. (1999), *op. cit.*, p. 395.

[427] Voy. en matière d'environnement, C.A., 15 avril 1997, n°19/87, *M.B.*, 3 juillet 1997 (obs. DELGRANGE, X., et VAN YPERSELE, P., « La révolution discrète », *J.T.*, 1997, p. 430). En matière d'enseignement, C.A., 3 décembre 1998, n°120/98, *M.B.*, 29 décembre 1998.

[428] Réplique de M. DONFUT, sécrétaire d'Etat aux affaires européennes in « Etat de la transpositon des directives européennes en droit belge », Rapport du 29 novembre 2006 fait au nom du Comité d'avis fédéral chargé des questions européennes, *Doc. Parl.*, Ch., sess. ord. 2006-2007, n° 51 2902/001 et *Sen.*, sess.ord. 2006-2007, n°3-1967/1, p. 13.

[429] Voy. en matière environnementale, les différents avantages fiscaux reconnu au niveau communautaire, notamment par la Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen sur l'examen de la stratégie en faveur du développement durable - Une plate-forme d'action, COM (2005) 658 final.

que les domaines d'action de la Communauté en matière fiscale concernent principalement la TVA, les accises et les impositions grevant les sociétés, matières qui sont demeurées de compétence exclusivement fédérale. En outre, la relative subordination du législateur fiscal régional par rapport à l'Etat rend dans ce domaine la nécessité d'une éventuelle coopération moins apparente[430]. Il existe cependant des instances de coordination entre Etat et entités fédérées en matière de politique fiscale, qui, le cas échéant, peuvent jouer un rôle dans la mise en œuvre du droit fiscal communautaire[431]. Il semble en outre que la collectivité fédérale ait d'ailleurs voulu éviter une régionalisation des impôts faisant l'objet d'une harmonisation. A titre d'exemple, en matière de « droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique », il est prévu une réserve explicite de compétence en faveur du législateur fédéral pour les « transmissions résultant d'un apport dans une société (...)»[432]. Cette réserve est à mettre en rapport avec l'existence au niveau communautaire d'une directive d'harmonisation du droit d'apport[433].

Il existe cependant un prélèvement obligatoire pour lequel compétences régionales et européennes s'entremêlent. Il s'agit de l'eurovignette, une redevance forfaitaire d'usage de la voie publique pour les véhicules de plus de 12 tonnes de masse maximale autorisée. Les Régions belges sont en effet compétentes depuis le 1 janvier 2002 pour en modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations[434]. L'eurovignette a été introduite en Belgique le 1er janvier 1995, sur la base d'une directive communautaire[435] et d'un accord de mise en œuvre entre plusieurs Etats membres[436]. Cet accord « a pour objet la perception d'un

---

[430] On peut en effet imaginer que l'application correcte et uniforme du droit communautaire puisse constituer une « exception dont la nécessité est démontrée », telle que prévue par la Constitution (voy. *supra*).

[431] L'on songe au Comité de concertation Gouvernement-Exécutifs, au sein duquel est annuellement organisée une concertation sur la politique fiscale (voy. Loi spéciale de financement de 1989, article 8)

[432] Loi de financement de 1989, article 3, al. 1, 6°.

[433] Il s'agit de la Directive 69/335./CEE. Sur les directives d'harmonisation fiscale, voy. *infra*, Titre III.

[434] La collectivité fédérale avait auparavant reconnu aux Régions une compétence exclusive concernant les droits de péage pour les véhicules inférieurs à 12 tonnes. Voy. l'accord de coopération entre l'Autorité fédérale, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'eurovignette ainsi qu'aux droits d'usage routiers ou redevances liées à l'usage des routes et de leurs dépendances, fait à Bruxelles le 6 février 1997 et la Loi du 10 avril 1995, *M.B.*, 24 mai 1995, article 1.

[435] Directive 93/89/CEE du Conseil des Communautés européennes du 25 octobre 1993 relative à l'application par les États membres des taxes sur certains véhicules utilisés pour le transport de marchandises par route, ainsi que des péages et droits d'usage perçus pour l'utilisation de certaines infrastructures. Cette Directive a été annulée par la Cour de justice (C.J.C.E., 5 juillet 1995, aff. C-21/94, *Parlement c/ Conseil*, *Rec.* p.I- 1827) et remplacée par la Directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, *J.O.*, L 187, 20 juillet 1999, p. 42 à 50.

[436] Aux termes de l'article 8,1 de la Directive 93/89/CEE (*précitée*) , «deux ou plusieurs États membres peuvent coopérer pour établir un système commun de droits d'usage applicable à l'ensemble de leurs territoires. Ces États membres y associent étroitement la Commission ainsi qu'au fonctionnement ultérieur et à la modification éventuelle de ce système.» C'est ce qui a été réalisé par l' Accord relatif à la perception d'un droit d'usage pour l'utilisation de certaines routes par des véhicules utilitaires lourds, signé à Bruxelles le 9 février 1994 par les Gouvernements du Royaume de Belgique, du Royaume du Danemark, de la République fédérale d'Allemagne, du Grand-Duché de Luxembourg, du Royaume des Pays-Bas, et instaurant une eurovignette, conformément à la Directive 93/89/CEE du Conseil des Communautés européennes du 25 octobre 1993. Le Royaume de Suède est partie à l'accord depuis l'accord additionnel du 17 septembre 1997. Cet accord a été modifié à la suite de l'adoption de la directive 1999/62/CE (voy. Protocole modifiant l'Accord du 9 février 1994 relatif à la perception d'un droit d'usage pour l'utilisation de certaines routes par des véhicules utilitaires lourds, vu la mise en vigueur de la Directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil de l'Union européenne du 17 juin 1999 relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, signé à Bruxelles le 22 mars 2000, entre les gouvernements du Royaume de Belgique, du Royaume du Danemark, de la République fédérale d'Allemagne, du Grand-Duché du Luxembourg, du Royaume des Pays-Bas et du Royaume de Suède). Sur la compétence de la Cour de justice relativement à cet accord, voy. C.J.C.E., 28 octobre 1999, aff. C-193/98, *Alois Pfennigmann*, *Rec.* p. I-07747, pts 16 à 22 et la jurisprudence citée. L'Allemagne n'applique plus l'eurovignette depuis le 1er janvier 2005.

droit d'usage commun par les Parties contractantes à charge de certains véhicules empruntant certaines routes sur leur territoire, ainsi que les conditions et modalités de répartition du produit de ce droit.»[437]. Il instaure notamment un Comité de coordination entre les Etats membres, où les Régions belges sont désormais représentées[438]. Une réforme profonde du système européen de taxation des véhicules lourds est en cours : les Régions belges seront donc responsables de la transposition de ces importantes modifications[439].

II. La mise en oeuvre du droit communautaire en Italie

En Italie, la mise en œuvre normative du droit communautaire est opérée selon des modalités différentes par rapport à la Belgique. Ceci est dû en grande partie au fait que les Régions italiennes disposent à l'heure actuelle de compétences délimitées de manière moins nette par rapport aux compétences des Régions belges[440]. Cette différence a nécessité une plus grande formalisation de la coordination entre celles-ci et l'Etat, afin d'éviter certaines dérives centralisatrices, comme ce fut le cas jusqu'au années 1990. La réforme constitutionnelle de 2001 est la consécration d'une lente évolution au cours de laquelle l'Italie est passée d'un système de mise en œuvre du droit communautaire très centralisateur à un système beaucoup plus égalitaire. Avant 2001, la Constitution était en effet muette sur le rôle des Régions dans la mise en œuvre du droit communautaire. Dans les années 1960, la doctrine a développé une interprétation centralisatrice, liant la compétence d'exécution des Traités internationaux, non prévue par la Constitution, à la compétence de conclure ces derniers, exclusivement conférée par celle-ci à l'Etat central[441]. Cette interprétation large de la compétence internationale de l'Etat, au détriment des compétences régionales, a été suivie un temps par la jurisprudence[442], y compris, même si dans une moindre mesure, en ce qui concerne les Régions à statut spécial[443]. Bien qu'une certaine forme de participation des Régions à la mise en œuvre du droit communautaire n'était pas expressément exclue, la responsabilité de l'Etat central pour le respect des obligations internationales fondait la compétence première de celui-ci dans la matière. Une délégation *ad hoc* de celui-ci aux collectivités territoriales était donc nécessaire[444], même en ce qui concernait la transposition des directives communautaires[445].

---

[437] Accord du 9 février 1994 sur l'eurovignette, *précité*, article 1.

[438] Accord de coopération du 18 juillet 2002 entre l'Etat fédéral et les Régions relatif à la représentation du Royaume de Belgique au sein du Comité de Coordination instauré par l'article 14 de l'Accord du 9 février 1994 relatif à la perception d'un droit d'usage pour l'utilisation de certaines routes par des véhicules utilitaires lourds (Eurovignette), *M.B.*, 23 octobre 2002..

[439] La Directive 2006/38/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 modifiant la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures (*J.O.*, L 157, 9 juin 2006, p. 8 à 23) doit en effet être transposée par les Etats membres avant le 10 juin 2008. Sur l'harmonisation de la taxation des véhicules, voy. *infra*, Titre III.

[440] Sur les incertitudes de l'actuel régime de répartition des compétences en Italie, voy. *supra*.

[441] LA PERGOLA, A., « Note sull'esecuzione degli obblighi internazionali nelle materie di competenza del legisaltore regionale », *Giurisprudenza Costituzionale*, 1960, p. 1073. Cette interprétation est critiquable, car elle assimile l'Etat comme personne de droit international, composé de l'ensemble des collectivités politiques internes, et l'Etat, tel que défini en droit interne, à savoir une collectivité politique distincte des Régions et des autres collectivités territoriales. Néanmoins, cet auteur a modifié son opinion sur le sujet (voy. *infra*, à propos de la loi *La Pergola* de 1989).

[442] C. Const. it., 18 mars 1960, n° 32, *G.U.*, n° 128, 21 mai 1960 et 11 juillet 1961, n° 46, *G.U.*, n° 174, 15 juillet 1961.

[443] C. Const. it., 14 juillet 1976, n° 182, *G.U.*, 28 juillet 1976 ; 26 juillet 1979, n° 86, *G.U.*, n°210, 1 août 1979.

[444] C. Const., 19 février 1972, n°142, G.U., n. 194, 26 juillet 1972. Cet arrêt porte sur la constitutionnalité du décret du Président de la république n° 11 du 15 janvier 1972 portant transfert aux Régions à statut ordinaire des fonctions administratives de l'Etat en matière d'agriculture et de forêts, chasse et pêche en eau douce (...), *G.U.*, supplément n°46, 19 février 1972.

L'évolution progressive du droit communautaire et du cadre constitutionnel italien conduit en 1989 à la consolidation du système par l'adoption d'une loi-cadre portant « normes générales sur la participation de l'Italie au processus normatif de l'Union européenne et sur les procédures d'exécution des obligations communautaires »[446].

C'est cependant la réforme constitutionnelle de 2001 qui consacre la compétence propre des Régions ordinaires dans la mise en œuvre du droit communautaire[447]. Le nouvel article 117 de la Constitution énonce que « les Régions et les provinces autonomes de Trento et de Bolzano, dans les matières qui relèvent de leurs compétences[...] pourvoient à l'application et à l'exécution des accords internationaux et des actes de l'Union européenne, dans le respect des règles de procédure établies par loi de l'Etat (...)»[448]. Cette évolution a donc amené à une situation où, comme en Belgique, la répartition des compétences de transposition des directives communautaires est calquée sur la répartition des compétences internes[449]. A la suite de cette réforme constitutionnelle, la loi de 1989 a été profondément revue en 2005[450]. Le nouveau cadre institutionnel ne fait cependant pas obstacle, comme l'a affirmé la Cour constitutionnelle italienne, à ce que les institutions communautaires confient aux Régions l'application des normes dans des matières qui, dans l'ordre interne, ressortent de la compétence de l'Etat central[451]. Une précision mérite cependant d'être apportée en ce qui

---

[445] Dans ce cas, les Régions devaient attendre la loi nationale de transposition avant d'adopter les normes régionales de mise en oeuvre. Cette situation mettait les Régions dans une situation délicate lorsque l'Etat central n'adoptait pas la loi de transposition avant l'expiration du délai fixé par la directive communautaire. Voy. VUILLERMOZ (2003), *op.cit.* p. 529 à 532.

[446] Loi du 9 mars 1989, n°86, *G.U.* n° 58, 10 mars 1989. Cette loi, dite loi « La Pergola », alors Ministre pour les Politiques Communautaires, ancien Président de la Cour Constitutionnelle, ensuite avocat général et juge à la CJCE, disciplinait tant la phase de formation de la position italienne dans l'élaboration du droit communautaire, que la phase de mise en oeuvre de celui-ci par les autorités nationales compétentes. Cette loi a instauré un instrument nouveau, à savoir la loi communautaire annuelle. Celle-ci fixe notamment les principes applicables à la transposition des directives par les Régions.

[447] Dans la loi *La Pergola*, l'intervention préalable de l'Etat central n'avait été supprimée que dans les matières de compétences exclusives des Régions à statut spécial et des provinces autonomes. Elle demeurait cependant nécessaire dans les matières de compétences partagées. La loi *La Pergola* reprend le système introduit deux ans plus tôt par la loi n° 187 du 16 avril 1987 portant coordinations de politiques ayant trait à l'appartenance de l'Italie aux Communautés européennes et adaptation de l'ordre interne aux actes normatifs communautaires » *G.U.*, n° 109, 13 mai 1987.

[448] Traduction libre.

[449] C. Const. it., 20 novembre 2006, n° 398/2006 et n°399/2006, *G.U.*, janvier 2007, en droit, pt 3. En matière administrative, voy. C. Const. it., 11 octobre 2005, n°383/2005, *G.U.*, 19 octobre 2005.

[450] Loi du 4 février 2005, n°11, *G.U.* , n° 37, 15 février 2005. Cette loi, à l'article 8, al.1, confirme le prescrit de l'article 117 nouveau de la Constitution : « l'Etat, les régions et les provinces autonomes, dans les matières relevant de leur compétence législative, mettent en oeuvre en temps utile les directives communautaires » (traduction libre). La loi de 2005, dans son article 2, prévoit en outre ainsi la création d'un Comité interministériel pour les affaires communautaires européennes (CIACE), composé du Premier Ministre, du Ministre pour les politiques communautaires, du Ministre des affaires étrangères et du Ministre pour les affaires régionales. En fonction des matières qui y sont traitées, d'autres Ministres peuvent prendre part aux réunions. La présence permanente du ministre pour les affaires régionales dans le CIACE est une signe indéniable de l'interdépendance entre les niveaux de pouvoirs et de la reconnaissance de l'importance des régions dans le processus de mise en œuvre du droit communautaire. Ce n'est pas le seul signe. L'article 2, al. 2 prévoit en outre que, lorsque les questions traitées par le CIACE concernent aussi les régions et les pouvoirs locaux, ces derniers peuvent envoyer un représentant. Cette même loi règle la participation à la formation de la position italienne au sein du Conseil des Ministres de l'Union européenne du Parlement national (article 3), des régions et des provinces autonomes (article 5), des collectivités locales (article 6) et des partenaires sociaux (article 7).

[451] C. Const. it., ordonnance du 29 octobre 1987, n. 389, *G.U.*, 27 novembre 1987, cité par ONIDA, V. et CANTABRIA, M., « Le regioni e la Comunità europea », in CHITI et GRECO, *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, Giuffrè, 1997., p. 609, concernant les programme intégrés méditerranées (PIM). Cette position a été confirmée par l'arrêt de principe n.126/1996 (C. Const., 17 avril 1996, *G.U.*, 30 avril 1996) . Selon la Cour constitutionnelle, « par dérogation au respect du cadre constitutionnel interne des compétences, les normes communautaires peuvent légitimement prévoir, en vertu d'exigences d'organisation

concerne les compétences concurrentes[452]. Lorsque des actes communautaires concernent ces matières, c'est l'Etat qui dans la loi communautaire annuelle, fixe les principes fondamentaux « dans le respect desquels le Régions et les provinces autonomes exercent leur propre compétence normative pour mettre en œuvre ou assurer l'application des actes de droit communautaire »[453].

Or, la matière de la « coordination du système fiscal » appartient à la catégorie des compétences concurrentes. Vu l'incertitude qui entoure l'étendue réelle des compétences fiscales des Régions en Italie et le rôle actuellement prépondérant de l 'Etat central dans ce secteur, l'on peut légitimement s'interroger sur la nécessité de prévoir des mécanismes de coopération spécifique entre Etat et Régions dans la mise en œuvre du droit fiscal communautaire. En effet, les impôts faisant l'objet d'une harmonisation communautaire, tels les accises, les droits de douane, la TVA, les impôts sur les rassemblements de capitaux ressortent de la compétence normative de l'Etat central[454]. Il est donc peu probable à l'heure actuelle que les Régions puissent participer à la mise en oeuvre des directives d'harmonisation fiscale. Une coopération plus étroite entre Régions et Etat n'est cependant pas à exclure à l'avenir[455]. En outre, indépendamment de la question particulière de l'application du droit communautaire, le rôle important que la Constitution réserve aux Régions en matière fiscale et financière nécessite, sous peine de rester lettre morte[456], que soient mises sur pied des instances spécifiques de coordination entre Etats et Régions au niveau national. La création de ces mêmes instances pourrait également avoir un impact important sur la participation des Régions au processus d'application du droit fiscal communautaire.

Chapitre 3 : Le contrôle de l'application du droit communautaire dans les Etats membres composés

Les principes de mise en œuvre décrits plus haut ne peuvent se passer- sous peine de rester lettre morte- d'instances chargées de veiller à leur respect, ainsi que de procédures adéquates qui permettent d'en sanctionner les violations. Une violation du droit communautaire par un

---

propres à l'Union européenne, des formes de mise en œuvre de celles-ci, et par la même des règles étatiques dérogatoires à ce cadre de la répartition normale des compétences internes, dans le respect des principes constitutionnels fondamentaux et indérogeables » (arrêt n°126/1996, *précité*, en droit, pt 5, c).

[452] Sur les compétences concurrentes, voy. C. Const. it., arrêts n°398/200 et 399/20066, *précités*, en droit, pt 4.

[453] Loi it. 11/2005, *précitée*, article 9, al.1, f).

[454] Sur le régime communautaire des impôts harmonisés, voy. *infra,* Titre III.

[455] Il n'existe pas à notre connaissance de tels cas de coopération entre Etat et Régions. Cette possibilité cependant ne peut être exclue. L'on songe particulièrement au secteur de la fiscalité de l'environnement et des trasports. En outre, en ce qui concerne des prélèvements liés à la matière de l'agriculture ou à la parafiscalité, il existe des exemples de mise en œuvre par les Régions de directives communautaires. Voy. par exemple, la loi régionale de l'Emilie-Romagne n°3 du 20 janvier 2004, mettant en oeuvre la Directive 2000/29/CE, *Bollettino Ufficiale* n. 10, 20 janvier 2004, article 13, qui institue une redevance phytosanitaire régionale. Le développement d'une fiscalité propre des Régions nécessitera également une collaboration pour l'exécution des arrêts de la Cour de justice déclarant incompatible des impôts, qui, de par leur structure ou leur produit intéressent à la fois l'Etat central et les Régions. Sur l'exécution des arrêts de la Cour de justice, et en particulier, sur voy. la coopération étroite entre Etat et Régions dans l'exécution de l'arrêt de condamnation de la Cour de justice du 15 janvier 2002 dans l'affaire C-439/99, concernant le maintien en vigueur de certaines règles nationales et régionales en matière de foires, expositions, salons et marchés (*Rec.*, p. I-305), voy. D'ACUNTO, S., « La sentenza della Corte di giustizia contro l'Italia in materia di fiere: un dossier complesso, tuttora aperto », *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2002 p. 269 à 279, et sur l'affaire IRAP, voy. *infra*, Titre III. Voy. aussi DI PIETRO (2006), *op. cit.*, p. 247.

[456] Cet objectif était en autres poursuivi par le projet avorté de réforme constitutionnelle de 2005, par l'institution d'un Sénat fédéral, compétent pour la fixation des principes fondamentaux du système fiscal (DI PIETRO, 2006, *op.cit.*, p.259).

Etat membre entraîne pour celui-ci l'obligation de remédier aux conséquences de cette violation. En matière fiscale, la mise en cause de la responsabilité de l'Etat membre entraîne généralement comme conséquence la répétition d'impôts illégalement perçus. Cette obligation de remboursement peut s'avérer très lourde et dans certaines circonstances, injustifiée envers l'Etat membre. C'est ce qui a amené la Cour de justice à prévoir à certaines conditions une limitation dans le temps de l'effet de ses arrêts de condamnation. Enfin, dans les Etats fédéraux, ou fortement décentralisés, il peut arriver que la violation résulte d'un comportement imputable à une collectivité territoriale. Bien qu'une telle éventualité ne soit pas pertinente au regard de la mise en cause de la responsabilité communautaire de l'Etat membre, elle peut cependant donner lieu en droit interne à la mise en œuvre de procédures spéciales, plus particulières de mécanismes de substitution de l'Etat central aux collectivités territoriales défaillantes[457].

Section I : Les acteurs du contrôle de l'application du droit communautaire

Le contrôle de l'application du droit communautaire incombe tant à la Commission qu'aux juridictions, communautaires ou nationales. La Cour de justice, que ce soit directement à la suite d'un recours en manquement intenté par la Commission contre un Etat membre, ou indirectement dans le cadre de la question préjudicielle posée par une juridiction nationale, est amenée à vérifier la compatibilité du droit des Etats membres avec le droit communautaire.

§1. Le rôle de la Commission

La tâche de contrôler l'application du droit communautaire par les Etats membres revient en premier lieu à la Commission, la gardienne des Traités. Cette mission lui est attribuée en vertu de l'article 211 CE qui prévoit qu' « en vue d'assurer le fonctionnement et le développement du marché commun, la Commission (...) veille à l'application des dispositions du présent traité ainsi que des dispositions prises par les institutions en vertu de celui-ci (...) »[458]. Elle consiste entre autres à s'assurer de la transposition correcte des directives dans l'ensemble des Etats membres[459]. A cette fin, la Commission publie notamment un rapport annuel sur l'application du droit communautaire[460] et répertorie dans un tableau d'affichage du marché unique les informations relatives au respect par les Etats membres des règles concernant l'établissement du marché intérieur[461]. Le contrôle exercé par la Commission peut intervenir soit de manière préventive, c'est-à-dire avant que l'Etat membre ait adopté et appliqué la

[457] Cette substitution est rendue notamment nécessaire par le pouvoir dont dispose la Cour de justice en vertu de l'article 228 CE d'infliger des sanctions pécuniaires très lourdes aux Etats membres par deux fois défaillants.

[458] La Commission est chargée de veiller à la correcte application du droit communautaire tant dans le chef des Etats membres, que des autres institutions et agences communautaires, ainsi que des entrerpises en ce qui concerne l'application des règles de concurrence. Voy. PALACIO VALLELERSUNDI, A., « La Commission dans son rôle de gardienne des Traités », *R.D.U.E.*., 2001, p. 901 à 907 ; GENCARELLI, F., « La Commissione "custode del trattato" : il controllo dell'applicazione del diritto comunitario negli Stati membri », *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2004, n. 2, p. 231 à 262.

[460] Voy. le « 23ème Rapport annuel de la Commission sur le contrôle de l'application du droit communautaire (2005) », *précité*. .

[461] Le déficit moyen de transposition pour l'Union à 25 est passé de 7,1% en juillet 2004 à 3,6 % en janvier 2005 (COMMISSION EUROPÉENNE, 22ème Rapport annuel (2005), COM (2005) 570, p.8). Voy. CHITI, M., *Diritto amministrativo europeo*, 2 éd., Milano, Giuffrè, 2004.

mesure potentiellement contraire au droit communautaire, ou qu'il ait par une abstention violé les règles découlant des Traités[462], soit postérieurement à une telle violation.
Le contrôle *a posteriori* est constitué par la procédure en manquement, que la Commission peut actionner à l'égard des Etats membres[463]. Cette procédure se compose de deux phases, une phase administrative, pré-contentieuse et une phase contentieuse. La phase administrative nécessite, pour être enclenchée, que la Commission soit informée d'éventuelles infractions au droit communautaire commises par les Etats membres. Ces informations peuvent parvenir à la Commission de différentes manières. Elles peuvent tout d'abord résulter d'une plainte introduite auprès de la Commission, le plus souvent par des particuliers qui s'estiment lésés par une mesure nationale dans les droits qu'ils tirent du droit communautaire[464]. Dans le secteur de la fiscalité, le nombre de plaintes dénonçant la violation de règles de droit communautaire par les Etats membres est en constante augmentation[465]. La Commission peut en outre engager la procédure d'infraction sur la base d'éléments obtenus lors de ses propres enquêtes[466]. Dans sa mission de contrôle, la Commission dispose en effet de larges pouvoirs d'investigation, prévus à l'article 284 CE[467]. Néanmoins, la plupart des procédures d'infraction naissent de l'absence de communication, de la part des Etats membres, des mesures de transposition des directives[468].
La phase pré-contentieuse se décompose ensuite en différentes étapes[469]. Lorsque la Commission estime, sur la base des informations dont elle dispose, qu'un Etat membre n'a pas rempli une obligation qui lui incombe en vertu du Traité ou d'un acte de droit dérivé, elle lui adresse une lettre de mise en demeure. L'Etat membre peut alors présenter ses observations et éventuellement justifier sa position endéans un délai fixé par la lettre de mise en demeure. En cas d'absence de réponse ou de réponse insatisfaisante de l'Etat membre concerné, la Commission émet un avis motivé[470], dans lequel il est officiellement demandé à l'Etat membre de mettre fin à la violation du droit communautaire de laquelle il s'est rendu

---

[462] Le contrôle préventif ne concerne que certains secteurs, dont celui du contrôle des aides d'Etat aux entreprises. Sur les modalités de ce contrôle, voy. *infra,* Titre IV.
[463] Au 31 décembre 2004, le nombre total de procédures d'infraction engagées par la Commission était de 2993, nouveaux Etats membres compris. Au 31 décembre 2005, ce nombre est passé à 2653.
[464] L'introduction d'une plainte auprès de la Commission n'est soumise à aucune condition de forme ou de délai particulière. La Commission propose cependant un formulaire–type. En 2005, environ 50% du total des infractions ont été détectées grâce à des plaintes. La Commission n'est en principe pas tenue de répondre aux plaintes introduites par des particuliers, à moins que des dispositions de droit communautaire le prévoient expressément, comme par exemple en matière de concurrence. Il n'existe pas non plus de procédure formelle par laquelle la Commission serait contrainte d'intenter une procédure d'infraction suite à une plainte reçue d'un particulier. Voy. LENAERTS et VAN NUFFEL (2005), *op. cit.,* p.427ss. Voy. aussi Communication de la Commission au Parlement européen et au médiateur européen concernant les relations avec le plaignant en matière d'infractions au droit communautaire, COM (2002)141, *J.O.,* C 244, 10 octobre 2002, p. 5 à 8.
[465] 23ème Rapport annuel (2005), *précité,* p. 11. Sont assimilés à ces cas détectés d'office, les infractions dont la Commission a été informée par des questions parlementaires et par des pétitions. En outre, les proédures préjudicielles peuvent constituer une source non négligeable d'information pour la Commission.
[466] En 2005, environ 20% des infractions ont été détectées de cette manière. Voy. 23ème Rapport annuel (2005), *précité,* annexe 1, Tableau 1.2.
[467] Voy. à ce sujet, THYSEN, A., « L'application du doit communautaire : un aspect essentiel de sa mise en œuvre », in LEJEUNE, Y., e.a., (2003), *op. cit,*. p. 21ss. .
[468] Ces infractions sont répertoriées dans l'annexe statistique IV au rapport annuel.
[469] En ce qui concerne la transposition des directives, il convient de distinguer les cas de non-conformité des dispositions nationales d'exécution de ceux de non-communication de celles-ci. Voy. XXIIIème Rapport annuel, annexe IV.
[470] La lettre de mise en demeure et l'avis motivé constituent de passages obligés de la procédure d'infraction. Elles permettent d'une part de définir l'objet du litige entre l'Etat membre et la Commission et, d'autre part, de respecter l'exigence du contradictoire dans la phase administrative de la procédure. Voy. TESAURO (2003), *op. cit.,* p.271 ; LASOK, K. MILLETT, T., HOWARD, A. *Judicial control in the EU : procedures and principles,* Londres, Richmond, 2004 , p. 26 à 30.

coupable dans un délai fixé. La plupart des procédures d'infraction s'arrêtent à ce stade, l'Etat membre fautif prenant les mesures requises par la Commission. Cependant, si, à l'expiration du délai, l'Etat membre n'a pas procédé aux modifications nécessaires, la Commission peut alors saisir la Cour de justice.

§2. Le rôle des juridictions communautaires

La Cour de justice est la juridiction suprême de l'ordre communautaire. Elle statue notamment sur les litiges opposant la Communauté et les Etats membres[471]. Il peut s'agit de recours en manquement intentés par la Commission[472] à l'encontre d'un ou plusieurs Etats membres. Il peut également être question de recours en annulation intentés par les Etats membres (ou par une institution communautaire) à l'encontre d'un acte d'une institution communautaire ou de recours en carence contre une abstention d'agir de la part du Conseil, du Parlement de la Commission ou la Banque Centrale Européenne. Les autres recours ressortent de la compétence du Tribunal de première instance, sauf les litiges opposant les institutions communautaires à des membres de leur personnel, pour lesquels une juridiction *ad hoc* a été créée[473].

---

[471] LENAERTS et VAN NUFFEL (2005), *op. cit.*, p. 443ss. ; LASOK, MILLETT ET HOWARD (2004), *op. cit.*, p. 44ss.

[472] L'article 227 CE prévoit qu'outre la Commission, un Etat membre peut intenter un recours en manquement à l'égard d'un autre Etat. Ces procédures entre Etats membres sont cependant extrêmement rares. Voy. LASOK& MILLETT (2004), *op. cit.*, p. 35ss.

[473] Les articles du Traité CE concernant le recours en manquement, le recours en annulation et le recours en carence ne mentionnent que la Cour de justice. Or, l'article 220 CE énonce que « la Cour de justice et le Tribunal de première instance assurent, dans le cadre de leurs compétences respectives, le respect du droit dans l'interprétation et l'application du présent traité ». La répartition des compétences juridictionnelles entre la Cour et le TPI a évolué au fur et à mesure de l'augmentation des recours devant le juge communautaire. Elle est fixée par le Protocole sur le statut de la Cour , annexé au Traité CE. Les recours en manquement contre les Etats membres relèvent de la compétence exclusive de la Cour de justice. Les recours en annulation et en carence relèvent tous, depuis le Traité de Nice (2001), de la compétence du TPI, avec possibilité d'appel à la Cour, « à l'exception (...) de ceux que le statut réserve à la Cour de justice » (article 225, 1 CE). Parmi les recours réservés à la Cour, il y a ceux formés par un Etat membre contre un acte ou une abstention de statuer du Parlement européen ou du Conseil ou de ces deux institutions statuant conjointement. L'article 51 du Statut de la Cour prévoit des exceptions pour certaines décisions du Conseil en matière d'aides d'Etat, de politique commerciale et d'attribution de compétences d'exécution à la Commission. Le recours dirigés par les Etats membres contre les actes de la Commission sont en principe de la compétence du Tribunal, alors qu'avant le Traité de Nice, ils étaient du ressort de la Cour de justice. Une exception est prévue dans le cas d'un acte ou d'une abstention de statuer de la Commission au titre de l'article 11 A du traité CE (voy. Statut de la Cour, art. 51). Les recours entre institutions communautaires demeurent de la compétence de la Cour de justice, de même que pour les questions préjudicielles (voy. Statut de la Cour de justice, art. 51, al. 2).
Sur la compétence d'appel de la Cour de justice, voy. la Décision 2005/696/CE du Conseil du 3 octobre 2005 portant modification du protocole sur le Statut de la Cour de justice, visant à fixer les conditions et limites pour le réexamen par la Cour de justice des décisions rendues par le Tribunal de première instance, *J.O.*, L 266, 11 octobre 2005, p. 60.
Sur la nouvelle répartition des compétences entre la Cour de justice et le Tribunal, voy. MASELIS, I., « Les nouvelles dispositions du statut de la Cour de justice », *J.T.D.E.*, 2005, v. 13, n. 117, p. 65 à 68 ; TIZZANO, A., « La Cour de justice après Nice : le transfert de compétences au Tribunal de première instance », *R.D.U.E.*, 2002, n. 4, p. 665 à 685 ; TAMBOU, O., « Le système juridictionnel communautaire revu et corrigé par le Traité de Nice », *R.M.U.E.*, 2001, n. 446, p. 164 à 170.

I. Le recours en manquement

Le recours en manquement est la continuation de la phase administrative de la procédure d'infraction[474]. Le recours peut être introduit par la Commission ou par un Etat membre. Il n'est cependant pas ouvert aux particuliers, ni d'ailleurs aux collectivités territoriales des Etats membres. Il est donc toujours dirigé contre un ou plusieurs Etats membres, « quel que soit l'organe de cet État dont l'action ou l'inaction est à l'origine du manquement, même s'il s'agit d'une institution constitutionnellement indépendante »[475]. Cela signifie que, même dans le cas où, dans l'ordre interne, l'auteur de la violation du droit communautaire n'est pas l'Etat central, mais une collectivité territoriale, le recours est toujours dirigé contre ce dernier[476]. L'interprétation restrictive donnée par la Cour à la notion d'Etat membre trouve une double justification. Tout d'abord, l'Union européenne, malgré son évolution originale, demeure une organisation internationale d'Etats souverains dans leur ordre interne. Ils sont donc les seuls interlocuteurs des institutions communautaires, qui ne peuvent donc reconnaître d'initiative certaines collectivités territoriales comme collectivités publiques distinctes de l'Etat membre duquel elles font partie. La Cour ne dit pas le contraire lorsqu'elle affirme que les Etats membres sont « les États parties aux traités institutifs et aux traités d'adhésion », et que « les Communautés européennes ne peuvent, en effet, comprendre un nombre d'États membres supérieur à celui des États entre lesquels elles sont instituées »[477]. Une seconde raison est d'ordre plus pratique. Si le statut de requérant privilégié était reconnu aux collectivités territoriales, il pourrait en découler, d'une part, une grande difficulté pour les juridictions communautaires de définir la notion-même de collectivités territoriale, vu les différences institutionnelles entre Etats membres. D'autre part, en cas de définition trop large donnée à cette notion, il pourrait en résulter un encombrement des juridictions communautaires, lié à la multiplication de recours que celles-ci seraient tenues de déclarer recevables indépendamment de la condition de l'intérêt à agir[478].

Le moment auquel est apprécié le manquement est l'expiration du délai fixé par la Commission dans son avis motivé[479]. C'est à ce moment que cette dernière peut, en vertu du Traité CE, saisir la Cour. Elle n'est cependant pas tenue de le faire, même dans l'hypothèse où

---

[474] C'est ainsi que les griefs reprochés à l'Etat membre et les arguments de droit invoqués à l'appui de ceux-ci dans le recours devant la Cour doivent être identiques à ceux contenus dans l'avis motivé envoyé à ce dernier par la Commission.

[475] C.J.C.E, 5 mai 1970, aff. 77/69, *Commission/Belgique, Rec.* p. 237, pt 15. Cette jurisprudence a aussi été appliquée à des manquements causés par un organe judiciaire d'un Etat membre : voy. C.J.C.E., 30 septembre 2003, aff. C-224/01, *Köbler, Rec.*, p. I-10239, pt 123 ; arrêt *Commission c. Italie* (C-129/00), *précité,* dispositif.

[476] C'est aussi le cas, dans la phase pré-contentieuse, de la lettre de mise en demeure, de l'avis motivé ainsi que des éventuelles demandes d'informations. Voy. e.a. le recours introduit le 28 novembre 2002 contre la République italienne par la Commission des Communautés européennes dans l'affaire C-430/02 (2003/C 19/37), pendante devant la Cour. Voy. aussi le communiqué de presse du 21 décembre 2005 « La Commission assigne l'Espagne devant la Cour de justice pour non récupération des aides illégales accordées à des sociétés basques », n° IP/05/1655.

[477] C.J.C.E., ordonnance du 1er octobre 1997, aff. C-180/97, *Regione Toscana c/ Commission, Rec.* p. I-5245, pts 6 et 8. Cette approche est comme démontre dans la suite de l'étude, du moins en ce qui concerne la matière fiscale, dépassée par la réalité institutionnelle des Etats membres que par l'évolution du droit communautaire. Elle est néanmoins la seule approche permise par les textes actuels des Traités.

[478] Voy. VANDERSANDEN, G., « La place des régions dans le contentieux communautaire : le chaînon manquant », *Mélanges Jean Victor Louis*, Bruylant, 2003, p.545 à 571.

[479] C.J.C.E., 31 mars 1992, aff. C-362/90, *Commission c. Italie, Rec.*, p. I-2353 ; C.J.C.E., 11 octobre 2001, aff. C-110/00, *Commission c/ Autriche*, Rec., p. I-7545, pt 13 ; C.J.C.E., 14 mai 2002, aff. C-383/00, *Commission c/ Allemagne, Rec.*, p. I-4219, pt 16. Le fait que l'Etat membre ait obtempéré à l'avis motivé de la Cour entre l'expiration du délai fixé par la Commission et la saisine de la Cour de justice n'est pas de nature à affecter la recevabilité du recours de la Commission devant la Cour : voy. LASOK & MILLETT (2004), *op. cit.*, p. 25.

l'Etat membre ne se serait pas conformé à l'avis motivé[480]. Le fait que la Commission n'actionne pas la procédure judiciaire d'infraction devant la Cour de justice, tout comme le fait qu'elle se refuse à entamer la phase administrative de cette procédure ou qu'elle ne la porte pas à terme parce qu'elle estime que la législation d'un Etat membre est conforme au droit communautaire, ne peut être interprété par cet Etat membre comme une autorisation implicite de maintenir en vigueur une réglementation contraire au droit communautaire[481]. Dans le cadre d'un recours en manquement, la Cour de justice exerce un contrôle sur le bien fondé de l'avis motivé de la Commission. Si la Cour fait droit au recours de la Commission, elle rend un arrêt ayant une portée déclaratoire. Lorsque la Cour conclut à une violation par un Etat membre de ses obligations en vertu du droit communautaire, l'Etat membre en question est tenu d'exécuter l'arrêt en vertu du Traité[482]. L'exécution de l'arrêt pose parfois dans les Etats fédéraux ou fortement décentralisés d'épineux problèmes institutionnels[483]. Si l'Etat membre ne se conforme pas à l'arrêt de la Cour, son comportement est constitutif en tant que tel d'une violation du Traité[484], qui peut faire l'objet d'une nouvelle procédure d'infraction. Le Traité CE prévoit à cet effet qu'une amende peut être infligée à l'Etat membre fautif[485].

II. Le recours en annulation

Il arrive aussi qu'une violation du droit communautaire soit imputable aux institutions communautaires elles-mêmes. Cette violation peut être soit le fait d'un acte de droit dérivé, pour violation du Traité, soit résulter d'une abstention. Lorsqu'il s'agit d'un acte de droit dérivé, le Traité CE prévoit une procédure de recours en annulation de l'acte contesté. En vertu de l'article 230 CE, « la Cour de justice [et le Tribunal de première instance] contrôle[nt] la légalité des actes adoptés conjointement par le Parlement européen et le Conseil, des actes du Conseil, de la Commission et de la BCE, autres que les recommandations et les avis, et des actes du Parlement européen destinés à produire des effets juridiques vis-à-vis des tiers ». Sont visés en premier lieu les règlements, les directives et les

---

[480] Ce pouvoir discrétionnaire de la Commission trouve son fondement dans l'article 226 CE.

[481] Les avis de la Commission émis dans le cadre de la procédure de l'article 226 CE n'ont d'effet juridique que sur la saisine de la Cour et non sur la compatibilité de la législation nationale au droit communautaire. Cette dernière question relève de la seule appréciation de la Cour de justice. Un avis favorable de la Commission peut toutefois justifier une limitation des effets dans le temps d'un arrêt de condamnation. A ce sujet, voy., dans le cadre d'une procédure préjudicielle, C.J.C.E., 9 mars 2000, aff. C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien (EKW), Rec.*, p. I-1157, pt 56 et *infra.*.

[482] Article 228 CE. La Cour de justice n'a toutefois pas le pouvoir d'annuler la disposition nationale incompatible avec le droit communautaire. L'effet de l'arrêt de condamnation est cependant semblable à celui d'une annulation dans la mesure où l'application de la ou des dispositions nationales déclarées incompatibles avec le droit communautaire est constitutive d'une violation du droit communautaire et que cette violation peut être invoquée devant les juridictions nationales. Celles-ci sont d'ailleurs tenues de refuser l'application des dispositions nationales déclarées incompatibles avec le droit communautaire.

[483] VANDERSANDEN, G., (2003), *op. cit.*, p. 561. Sur l'exécution des arrêts de la Cour de justice en Italie et en Belgique, voy. *infra.*

[484] Voy. notamment C.J.C.E., 4 juillet 2000, aff. C-387/97, *Commission c/ Grèce, Rec.*, p. I-5047 .

[485] Article 228, §2 CE. Le montant et les modalités de cette amende sont proposées par la Commission à la Cour. Voy. C.J.C.E., arrêt *Commission c/ Grèce* (C-387/97), *précité* ; C.J.C.E., 23 novembre 2003, aff. C-278/01, *Commission c/ Espagne, Rec.*, p. I-14141 ; 12 juillet 2005, aff. C-304/02, *Commission c/ France, Rec.*, p. I-06263. Sur le calcul de l'amende, voy. la Communication de la Commission concernant la mise en oeuvre de l'article 228 du traité CE, SEC(2005)1658, disponible sur le site du secrétariat général de la Commission, et HELLMANN, H.-J., « Vereinbarkeit der Leitlinien der Kommission zur Berechnung von Bussgeldern mit höherrangigem Gemeinschaftsrecht », *Wirtschaft und Wettbewerb,* 2002, vol. 52, n° 10, p. 944 à 953.

décisions[486]. Il doit s'agir d'actes existants, définitifs, et produisant des effets de droit[487]. Ces actes doivent en outre être imputables à une institution communautaire[488]. En matière fiscale, la plupart des recours en annulation sont dirigés contre des décisions de la Commission concernant des mesures fiscales constitutives d'aides d'Etat[489]. Peuvent introduire un recours en annulation les Etats membres, les institutions communautaires et les particuliers.
Les Etats membres, le Conseil, la Commission et le Parlement européen ont le statut de requérants privilégiés[490]. Cela signifie qu'ils peuvent agir à l'encontre de tout acte sans avoir à justifier d'un quelconque intérêt. Ils sont en effet présupposés agir dans l'intérêt général. Leur qualité pour agir est en outre indépendante du fait qu'ils aient participé à l'élaboration ou à l'adoption de l'acte et qu'ils ne s'y soient pas opposés durant le processus d'adoption[491]. Les particuliers disposent d'un accès plus restreint à la procédure en annulation. Ils ne sont en effet recevables à attaquer que certains actes et à certaines conditions.[492]. Le requérant particulier doit justifier de son intérêt à agir. Cet intérêt doit être « né et actuel » et propre au requérant « au sens que sa situation juridique doit être affectée par l'acte attaqué »[493].

---

[486] L'article 230, al.1 est applicable à l'ensemble des actes des institutions, quelle que soit leur forme, ayant un caractère contraignant. Sur les catégories d'actes visées par cet alinéa, voy. LASOK, MILLETT & HOWARD (2004), *op. cit.*, p.44ss.; TESAURO (2003), *op. cit.*, p. 216ss.

[487] Il ne peut donc s'agir d'actes préparatoires ou confirmatifs. Cette distinction est parfois malaisée à opérer. Par exemple, en matière d'aides d'Etat, la notification faite par la Commission aux Etats membres et les invitant à présenter leurs observations est attaquable, dans la mesure où elle entraîne la suspension de l'aide litigieuse. Sur ce sujet, voy. JACQUÉ (2004), *op.cit,* p. 640 et *infra*, Titre IV.

[488] Il ne peut donc ni s'agir d'acte de droit primaire (Traités et Protocoles), ni d'actes des Etats membres. Voy. JACQUÉ (2004), *op. cit.*, p.635-638.

[489] Sur le régime des aides d'Etat fiscales, voy. *infra*, chap. IV.

[490] Ce statut de requérant privilégié n'a été accordé au Parlement Européen que depuis le Traité de Nice (2001).

[491] Concernant les Etats membres, C.J.C.E., 12 juillet 1979, aff. 166/78, *Italie c/ Conseil, Rec.*, p. 2575. Concernant la Commission, voy. JACQUÉ (2004), *op.cit* , p.641. La Banque Centrale Européenne et la Cour des comptes ne sont admises à agir que dans le cadre de recours « qui tendent à la sauvegarde des prérogatives de celles-ci. » (article 230 CE, al.3). Dans le projet de Constitution, la possibilité d'agir pour la sauvegarde des prérogatives est étendue au Comité des Régions (Projet de Traité établissant une Constitution pour l'Europe, article III-365, al 2).

[492] En vertu de l'article. 230 CE, al.4, « toute personne physique ou morale peut former, dans les mêmes conditions, un recours contre les décisions dont elle est le destinataire et contre les décisions qui, bien que prises sous l'apparence d'un règlement ou d'une décision adressée à une autre personne, la concernent directement et individuellement ». Dans la jurisprudence de la Cour, la notion de « personne physique ou morale » reçoit en droit communautaire une portée très large, indépendante des qualifications juridiques nationales des Etats membres. Concernant les associations, la Cour a été jusqu'à considérer que l'élément déterminant est « l'autonomie nécessaire pour agir comme une entité responsable dans les rapports juridiques ». Voy. e.a. C.J.C.E., 8 octobre 1974, aff. 18-74, *Syndicat général du personnel des organismes européens c/ Commission, Rec.*, p. 933. et TESAURO (2003), *op.cit.*, p.224.

[493] L'article 230, al. 4 CE vise ainsi trois hypothèses distinctes, à savoir les recours contre les décisions dont le requérant est le destinataire, les recours contre les décisions adressées à une autre personne mais qui concernent le requérant directement et individuellement et enfin, les recours dirigés contre des actes ayant l'apparence de règlements, mais qui aussi concernent directement et individuellement le requérant. Si la première hypothèse ne pose pas de problème particulier d'application, vu l'indication du requérant parmi les destinataires de la décision, il n'en va pas de même pour les deux autres. Dans ces cas, le requérant doit être « directement » et « individuellement » concerné par l'acte qu'il prétend attaquer. Le requérant est directement concerné par l'acte lorsque ce dernier produit ses effets sans nécessiter une quelconque mesure d'exécution, communautaire ou nationale, ou lorsqu'il apparaît de l'acte que l'autorité chargée de son application agit de manière liée, sans aucune discrétion. Le requérant doit être en outre individuellement concerné par l'acte. Lorsqu'il s'agit d'un acte de portée générale, selon une jurisprudence de la Cour, « il faut qu'elles soient atteintes dans leur position juridique en raison de certaines qualités qui leur sont particulières ou d'une situation de fait qui les caractérise par rapport à toute autre personne et de ce fait les individualise d'une manière analogue à celle d'un destinataire » (voy. e.a. C.J.C.E.,15 juillet 1963, aff. 25/62, *Plaumann/Commission, Rec.* p. 197, 223, et ordonnance du 21 juin 1993, aff. C-276/93, *Chiquita Banana e.a .c/ Conseil, , Rec.* p. I-3345, pt 9 ; 22 novembre 2001, aff. C-451/98. *Antillean Rice Mills NV c/ Conseil, Rec.*, p. I-8949, pt 49). La Cour a en outre jugé que « lorsque l'acte attaqué

Les collectivités territoriales des Etats membres sont assimilées à des particuliers. Elles n'ont donc pas la qualité de requérants privilégiés, quel que soit leur statut constitutionnel interne[494]. La jurisprudence de la Cour est sur ce point constante : « le recours d'une entité régionale ou locale ne peut être assimilé au recours d'un État membre, la notion d'État membre au sens de l'article 230, deuxième alinéa, CE ne visant que les autorités gouvernementales des États membres. Cette notion ne saurait être étendue aux gouvernements de Régions ou d'autres entités infra-étatiques sans porter atteinte à l'équilibre institutionnel prévu par le traité »[495]. Cette position n'est pas influencée par le fait que certaines collectivités territoriales disposent, en vertu du droit interne, de compétences législatives et administratives exclusives et cela, « quelle que soit l'étendue des compétences qui leur sont reconnues »[496]. Cette dernière circonstance est néanmoins prise en compte pour évaluer la condition de l'intérêt[497]. Des lors que les collectivités territoriales des Etats membres sont assimilées aux particuliers, elles doivent en effet démontrer leur intérêt direct et individuel à agir lorsque la décision en cause ne leur est pas adressée ou qu'elle consiste en un acte de portée générale. Dans un arrêt du 15 juin 1999, le Tribunal a fixé les conditions auxquelles une collectivité territoriale disposant de compétences autonomes est recevable à agir en annulation[498]. Le Tribunal considère que la région est individuellement concernée par la décision, formellement adressée à l'Etat central, « dès lors qu'une telle décision affecte non seulement des actes dont elle est l'auteur, mais, de plus, l'empêche d'exercer comme elle l'entend ses compétences propres »[499]. Les conditions fixées dans cet arrêt ont plusieurs fois confirmée par la

---

affecte un groupe de personnes qui étaient identifiées ou identifiables au moment où cet acte a été pris et en fonction de critères propres aux membres du groupe, ces personnes pouvaient être individuellement concernées par cet acte en tant qu'elles font partie d'un cercle restreint d'opérateurs économiques » (voy. e.a. C.J.C.E., 22 juin 2006, affaires jointes C-182/03 et C-217/03, *Royaume de Belgique, et Forum 187 ASBL c/ Commission, Rec.*, p. 5479, pt 60 ; 26 juin 1990, aff. C-152/88, *Sofrimport/Commission, Rec.* p. I-2477, pt 11 ; 17 janvier 1985, aff. 11/82, *Piraiki-Patraiki e.a. c/ Commission, Rec.* p. 207, pt 31). Sur les droits des particuliers de saisir les juridictions communautaires, voy. notamment C.J.C .E., 1970, aff. 69/69, *Alcan Uluminium c/ Commission, Rec.*, p. 385 ; C.J.C.E., 23 avril 1986, aff. C-294/83, *Les Verts c/ Parlement, Rec.*, p. 1339 ; 5 mai 1998, aff. C-386/96, *Société Louis Dreyfus c/ Commission, Rec.*, p. I-2309, pt 43 . Voy. aussi. BIEBER, R., EPINEY, A., HAAG, M. *Die Europaïsche Union*, 6ème éd., Baden-Baden, Nomos, 2005, p. 264ss ; TESAURO (2003), *op.cit.*, p. 226 ; JACQUE (2004), *op. cit.*, p.643 ; LASOK, MILLETT & HOWARD, *op. cit.*, p. 52ss. et la jurisprudence citée.

[494] C.J.C.E., 29 juin 1993, aff. C-298/89, *Gibraltar c. Commission, Rec.*, p. I-3648 ; C.J.C.E., 2 mai 2006, aff. C-417/04, *Regione Siciliana c/ Commission, pas encore publié au Recueil.* ; T.C.E., ordonnance du 11 janvier 2002, aff. T-77/00, *Diputación Foral de Álava et autres c/ Commission, Rec.*, p.II-81.

[495] C.J.C.E., aff. *Regione Siciliana* (C-417/04), *précité*, pt 2 ; 22 novembre 2001, aff. C-452/98, *Nederlandse Antillen c/ Conseil, Rec.*, p. I-8973, pt 50 ; T.C.E., ordonnance du 23 octobre 1998, aff. T-609/97, *Regione Puglia c/ Commission et Espagne, Rec.*, p. II-4051 ; ordonnance du 16 juin 1998, aff. T-238/97, *Comunidad Autónoma de Cantabria c/ Conseil, Rec.*, p. II-2271 ; ordonnance du 29 septembre 1997, aff. T-70/97, *Région wallonne c/ Commission, Rec.*, p. II-01513 Concernant le pendant de l'article 230 CE dans le Traité CECA (article 33), C.J.C.E., 11 juillet 1984, aff. 222/83, *Commune de Differdange c/ Commission, Rec.*, p. 2889 ; C.J.C.E., ordonnance du 21 mars 1997, aff. C-95/97, *Région wallonne c/ Commission, Rec.*, p. I-01787 ; T.C.E., ordonnance du 11 janvier 2002, aff. T-77/01, *Diputación Foral de Álava e.a. c/ Commission, Rec.*, p. II-81.

[496] T.C.E., ordonnance *Région wallonne* (T-70/97), *précitée*, dispositif. Sur cette question, voy. *infra.*

[497] T.C.E., 30 avril 1998, aff. T-214/95, *Het Vlaamse Gewest (Région flamande) contre Commission, Rec.*, p. II-00717, pt 30. Voy. VANDERSANDEN, G., *op. cit.*, p. 553 à 555.

[498] T.C.E., 15 juin 1999, aff. T-288/97, *Regione autonoma Friuli Venezia Giulia c/ Commission, Rec.*, p. II-1871. Cette affaire concerne une décision de la Commission déclarant incompatible avec le marché commun un programme d'aide mis en place par la Région autonome du Frioul Vénétie Julienne dans le secteur des transports.

[499] T.C.E., arrêt *Regione autonoma Friuli Venezia Giulia* (T-288/97), *précité*, pt 31. Dans le cas d'espèce, l'effet de la décision de la Commission est, d'une part, qu'elle « empêche [le Région] de continuer à appliquer la législation relative audit programme [et] anéantit les effets de celle-ci » et, d'autre part, qu'elle « l'oblige à engager la procédure administrative de récupération des aides auprès des bénéficiaires ». En outre, le Tribunal admet l'intérêt propre de la Région, distinct de celui de l'Etat italien, « dans la mesure où ladite autorité est

jurisprudence ultérieure[500]. Néanmoins, il semble que les juridictions communautaires et la Commission fassent preuve d'une certaine souplesse dans l'appréciation de cette condition d'intérêt dans le chef des collectivités territoriales[501].
Finalement, l'annulation de l'acte a une portée *erga omnes* et, en principe, rétroactive. L'acte est donc réputé n'avoir jamais été adopté. La Cour peut cependant limiter les effets dans le temps de son arrêt, pour ce qui concerne les règlements, en vertu de l'article 231 CE[502], ou décider de maintenir les effets de l'acte le temps nécessaire à l'institution de le remplacer[503]. Elle peut également n'annuler qu'une partie de l'acte, si la structure de celui-ci le permet, c'est à dire si cette partie est détachable du reste de l'acte[504]. En vertu de l'article 233 CE, l'institution dont l'acte a été annulé est tenue de prendre toutes mesures nécessaires pour exécuter l'arrêt de la Cour. La Cour ne peut cependant pas adresser des injonctions à l'institution ayant adopté l'acte annulé. Si l'institution refuse d'exécuter l'acte, un recours en carence à l'égard de celle-ci est possible[505].

III. Le recours en carence

Il peut arriver que l'illégalité commise par une institution communautaire ne résulte pas d'un acte positif, mais trouve sa cause dans l'absence d'action de la part de celle-ci. Dans un tel cas, l'article 232 du Traité CE prévoit la possibilité d'introduire un recours en carence. Ce dernier recours vise à remédier à une inaction fautive des institutions communautaires[506]. La Cour de justice considère ce recours comme le pendant du recours en annulation : « les articles 230 CE et 232 CE ne forment que l'expression d'une seule et même voie de droit »[507].
Il peut être dirigé le Parlement européen, le Conseil ou la Commission, ainsi que contre la BCE[508].
Le recours en carence peut être formé par les Etats membres et par les autres institutions communautaires, sans qu'ils aient à démontrer l'existence d'un quelconque intérêt à agir. Les particuliers sont aussi recevables à intenter un recours, dans la mesure où une institution communautaire a « manqué de lui adresser un acte autre qu'une recommandation ou un avis »[509]. Il ne peut donc s'agit que de l'abstention de prendre un acte de portée individuelle, à

---

titulaire de droits et d'intérêts particuliers, les aides visées par la décision attaquée constituant des mesures prises au titre de l'autonomie législative et financière dont elle jouit directement en vertu de la Constitution de l'État membre concerné ». Sur les aides d'Etat, voy. *infra*. Titre IV.

[500] T.C.E., 15 décembre 1999, affaires jointes T-132/96 et T-143/96, *Freistaat Sachsen et Volkswagen c/ Commission, Rec.*, pt 84 ; 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 (*T-148/99*) c/ Commission, Rec.*, p. II-01275, pt 51.

[501] Voy. C.J.C.E., 8 mars 1988, affaires jointes 62/87 et 72/87, *Exécutif régional wallon, Rec.*, p.1573, pt 8. Dans les arrêts le plus récents, il semble que la Commission ne soulève même plus l'exception d'irrecevabilité. Cette dernière va même jusqu'à admettre que dans certaines circonstances, « la situation des Régions pourrait être assimilée à celle des États membres qui accordent des aides » (voy. notamment T.C.E., 27 novembre 2003, T-190/00, *Regione Siciliana c/ Commission, Rec.*, p. II-5015 , pt 27, concernant le fait de considérer les Régions de la même manière que les Etats destinataires des décisions en matière d'aides).

[502] Par règlement, il faut entendre tous les actes à portée générale. Voy. JACQUE (2004), *op. cit.* ,p. 659.

[503] Voy. à ce sujet, le cas fiscal de la directive « péages » 93/89/CE, annulée par la Cour de justice (C.J.C.E., arrêt *Parlement c/ Conseil* (C-21/94), *précité)*, dont les effets ont étét maintenus jusqu'à l'adoption de la Directive 1999/62/CE qui l'a remplacée.

[504] JACQUE (2004), *op. cit.* , p. 660.

[505] C.J.C.E., 18 septembre 1996, aff. T-384/94, *Asia Motor e.a c/ Commision, Rec.* p II-961.

[506] Il convient de distinguer cette hypothèse d'une décision négative, ou encore d'un refus d'agir de la part d'une institution. Voy. TESAURO (2003), *op. cit.*, p. 240.

[507] C.J.C.E., 28 novembre 1970, aff. 15/70, *Chevalley, Rec.*, p. 975.

[508] Article 232, al. 1. et 4 CE.

[509] Article 232, al. 3 CE.

l'exclusion des actes de nature réglementaire. L'acte que l'institution a omis de prendre doit en outre être obligatoire pour celle-ci. Cette condition n'est néanmoins pas nécessaire pour les requérants institutionnels. La Cour a étendu le droit de saisine, dans un souci de cohérence avec les conditions du recours en annulation, à toute personne physique ou morale directement et individuellement concernée[510]. Le recours en carence n'est cependant recevable « que si l'institution en cause a été préalablement invitée à agir»[511]. A partir de l'invitation s'ouvre alors un double délai de deux mois ; le premier délai, pour l'institution, afin qu'elle remédie à son abstention ; le second délai, commençant à courir à l'expiration du premier, pour le requérant, afin qu'il introduise son recours[512]. Tout comme un arrêt d'annulation, un arrêt constatant la carence doit être exécuté par l'institution défaillante[513]. Les recours en carence accueillis par la Cour sont toutefois, relativement rares[514].

§3. Le rôle des juridictions nationales dans la procédure préjudicielle

La Cour de justice est en outre compétente pour statuer sur une question préjudicielle de validité ou d'interprétation du droit communautaire posée par une juridiction nationale. Le recours préjudiciel met en exergue le rôle important qui est attribuée aux juridictions des Etats membres dans le contrôle de l'application du droit communautaire[515]. Cette procédure de coopération entre juges permet de préserver l'unité du droit communautaire, tout en évitant d'introduire de véritable hiérarchie entre le juge communautaire et le juge national[516]. Exception faite de la matière particulière des aides d'Etats de nature fiscale, les arrêts rendus sur question préjudicielle constituent la plus grande partie de la jurisprudence fiscale communautaire.
La procédure préjudicielle est conçue comme un dialogue entre deux juges. Le juge national saisi d'un litige au fond a la faculté, et parfois l'obligation, de poser à la Cour une question sur l'interprétation ou la validité d'un acte de droit communautaire, lorsque cette question est nécessaire à la résolution du litige. En vertu de l'article 234 CE, la demande doit porter « sur l'interprétation du [...] traité »[517], sur la « validité et l'interprétation des actes pris par les institutions de la Communauté et par la BCE » ou sur « l'interprétation des statuts des organismes créés par un acte du Conseil, lorsque ces statuts le prévoient »[518]. En matière fiscale, les questions préjudicielles posées à la Cour portent généralement tant sur

---

[510] C.J.C.E., 26 novembre 1995, aff. C-68/95, *T-Port, Rec.*, p. I-6065.
[511] Article 232, alinéa 2 CE.
[512] Pour de plus amples commentaires, voy. LASOK, MILLETT & HOWARD, *op. cit.*, p. 64 à 70 ; TESAURO (2003), *op.cit.*, p. 239 à 248.
[513] L'article 233 CE est en effet commun aux deux types de recours.
[514] A titre d'exemple d'un recours rejeté en matière d'aides d'Etat, voy. T.C.E., 10 mai 2006, aff. T-395/04, *Air One SpA c/ Commission, pas encore publié au recueil.*
[515] Voy. JACQUE (2004), *op. cit.*, p. 700- 719. Pour une étude approfondie du rôle communautaire des juridictions nationales, voy. DUBOS, O., *Les juridictions nationales, juge communautaire*, Thèse pour le doctorat d'Etat en Droit de l'Université Montesquieu-Bordeaux IV, Paris, Dalloz, 2001.
[516] TESAURO (2003), *op. cit.*, p. 285-289. Ceci signifie notamment qu'il n'est procédé à aucune vérification d'une éventuelle condition d'intérêt dans le chef des parties devant le juge *a quo*.
[517] Sur les méthodes d'interprétation du droit communautaire adoptées par la Cour de justice, voy. SCHERMERS, H.,et WAELBROECK, D. (2001), *op.cit.*, pp.10 à 24. Concernant la possibilité de poser une question sur l'interprétation du Traité sur l'Union européenne, voy. JACQUE (2004), *op. cit.*, p. 706. ; TESAURO (2003), *op. cit.*, p.299.
[518] Les questions préjudicielles en validité ne représentent qu'une petite partie du contentieux préjudiciel devant la Cour. Voy. les statistiques publiées en annexe du Rapport annuel de la Cour, disponible sur le site *www.curia.europa.eu*.

l'interprétation des articles du Traité CE[519], que sur l'interprétation des dispositions de droit dérivé, entre autres les directives d'harmonisation[520].
Lorsque la Cour de justice se prononce sur l'interprétation du droit communautaire, elle ne peut procéder à un examen de la compatibilité avec le droit communautaire d'une disposition de droit national. Néanmoins, elle donne de cette manière au juge de renvoie les éléments nécessaires pour constater lui-même une possible violation du droit communautaire par l'Etat membre[521]. La Cour n'est en effet pas compétente pour interpréter le droit national. Ce principe souffre cependant une exception, à savoir le cas où le législateur national reprend en droit interne une notion ou une disposition de droit communautaire que ce soit par reproduction textuelle ou par renvoi [522].
Ensuite, la question préjudicielle doit émaner d'une « juridiction d'un des États membres »[523]. L'article 234 CE prévoit en outre que seules les juridictions nationales dont les décisions ne sont pas susceptibles de recours sont dans l'obligation de poser une question préjudicielle en interprétation[524], la demande préjudicielle n'ayant qu'un caractère facultatif pour les autres[525]. L'abondance de recours a cependant amené la Cour à, d'une part, modérer l'obligation incombant aux juridictions nationales de dernier recours[526], et, d'autre part, à soumettre la recevabilité de la demande à certaines conditions liées à son objet. La Cour de justice a ainsi refusé de répondre à une question née d'un litige fictif[527]. Elle a également déclaré irrecevables des questions purement hypothétiques, non nécessaires à la résolution du litige devant le juge *a quo*. Elle e enfin refusé d'examiner des recours pour insuffisance de motivation dans l'ordonnance de renvoi. Selon la jurisprudence de la Cour, « la nécessité de parvenir à une interprétation du droit communautaire qui soit utile pour le juge national exige que celui-ci définisse le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions qu'il pose ou que, à tout le moins, il explique les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions

---

[519] Il s'agit des articles du Traité sanctionnant les libertés de circulation, soit des marchandises, soit des personnes des services et des capitaux . Voy. infra, Titre II.
[520] Parmi ces directives, l'on remarque que la plupart des questions préjudicielles ont pour objet l'interprétation de la sixième directive en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Voy. *infra*, Titre III.
[521] Voy. notamment, C.J.C.E., 30 avril 1998, C-37/96 et C-38/96, *Sodiprem e.a., Rec.* p. I-2039, pt 22.
[522] C.J.C.E., 17 juillet 1997, aff. C-28/95, *Leur-Bloem, Rec.*, p. I-4161, pt 34 ; 3 décembre 1998, aff. C-247/97, *Schoonbroodt, Rec.*, p. I-8095, pt 14.
[523] Afin d'apprécier si l'organe ayant posé la question a le caractère d'une « juridiction », la Cour procède de manière autonome par rapport aux définitions nationales, en tenant compte « d'un ensemble d'éléments, tels l'origine légale de l'organe, sa permanence, le caractère obligatoire de sa juridiction, la nature contradictoire de la procédure, l'application, par l'organe, des règles de droit, ainsi que son indépendance ». Voy. notamment C.J.C.E., 17 septembre 1997, aff .C-54/96, *Dorsch Consult, Rec.*, p. I-4961, pt 23, et la jurisprudence citée ; 21 mars 2000, affaires jointes C-110/98 à C-147/98, *Gabalfrisa e.a., Rec.* p. I-1577, pt 33, ainsi qu'en matière fiscale, C.J.C.E., 29 novembre 2001, aff. C-17/00, *De Coster, Rec.*, p. I-9445, à propos d'une question posée par le collège juridictionnel de la Région de Bruxelles-Capitale, organe chargé d'entendre les recours des contribuables à l'encontre des taxes établies par les communes de la région bruxelloise.
[524] Contrairement à ce que le libellé de l'article 234 pourrait induire à penser, le juge national doit toujours poser une questions préjudicielle lorsqu'il a des doutes sur la validité d'un acte communautaire, que sa décision soit ou non susceptible de recours devant une autre juridiction nationale. Voy. C.J.C.E., 22 octobre 1987, aff. 314/85, *Foto-Frost, Rec.*, p. 4199.
[525] Dans les Etats membres, où existe aussi une procédure préjudicielle devant la Cour constitutionnelle, lorsqu'une même disposition de droit interne soulève des doutes tant sur sa compatibilité communautaire, que sur sa constitutionnalité, c'est la question à la Cour de justice qui doit être posée en premier, en vertu de la primauté du droit communautaire. Voy. C.J.C.E., arrêt *Simmenthal* (106/77), *précité*, pts 24 à 26.
[526] Il s'agit des cas où la question n'est pas nécessaire à la résolution du litige, lorsque la solution à la question résulte de la jurisprudence établie , ou lorsque la réponse à la question ne laisse aucune place à un doute raisonnable. de la Cour. Voy. l'article 104, al. 3 du règlement de la Cour, et TESAURO (2003), *op. cit.*, p.315-320 et la jurisprudence citée.
[527] C.J.C.E., 11 mars 1980 , aff. 104/79, *Foglia Novello, Rec.*, p. 745 ; 21 septembre 1988, aff. 267/86, *Van Eycke, Rec.*, p. 4769.

sont fondées »[528]. Cette dernière condition est appréciée de manière assez souple, même si l'on observe actuellement un certain durcissement de l'attitude de la Cour[529]. La Cour est en effet tenue par le contenu la demande posée par le juge *a quo*[530]. Il faut en même temps que sa réponse ait un effet utile. C'est ainsi que la Cour se permet, sans toutefois sortir du cadre de la demande, de préciser la question du juge *a quo* sur la base des éléments du dossier qui lui était soumis ou, dans le cadre d'un recours en interprétation, de modifier les normes communautaires de référence[531].
Finalement, en ce qui concerne les effets de l'arrêt interprétatif rendu sur question préjudicielle, la Cour considère que celui-ci « éclaire et précise, lorsque besoin en est, la signification et la portée de cette règle telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de sa mise en vigueur »[532]. Il a donc une portée *erga omnes* et rétroactive. Ce principe est néanmoins tempéré par des exigences de sécurité juridique[533].

Section II : La responsabilité en droit communautaire des Etats membres et des collectivités territoriales

Il arrive, de plus en plus fréquemment, que les arrêts de la Cour de justice déclarent incompatible avec le droit communautaire, non pas une réglementation nationale, mais une législation adoptée par une collectivité régionale ou locale[534]. Même dans le cadre de recours directs en manquement intentés par la Commission, c'est cependant toujours l'Etat membre dont la responsabilité est mise en cause[535]. Il s'agit en effet d'une manifestation du principe de l'autonomie institutionnelle des Etats membres. Dans les Etats fédéraux ou fortement décentralisés, l'exécution des arrêts de la Cour de justice, et du Tribunal de première instance, pose certains problèmes d'application particuliers. En outre, en matière fiscale, la violation du droit communautaire par les Etats membres et leurs subdivisions prend généralement la forme de la perception d'impôts de manière contraire au Traité ou au droit dérive, entraînant une obligation spécifique de remboursement des contribuables lésés dans leurs prérogatives.

---

[528] C.J.C.E., ordonnance du 8 octobre 2002, aff. C-190/02, *Viacom Outdoor, Rec.*, p. I-8287, pt 14. Voy. aussi C.J.C.E., 26 janvier 1993, affaires jointes C-320/90 à C-322/90, *Telemarsicabruzzo e.a., Rec.* p. I-393, pt 6; ordonnance du 19 mars 1993, aff. C-157/92, *Banchero, Rec.* p. I-1085, pt 4; 30 avril 1998, affaires jointes C-128/97 et C-137/97, *Testa et Modesti, Rec.* p. I-2181, pt 5 ; 8 juillet 1998, aff. C-9/98, *Agostini , Rec.* p. I-4261, pt 4.
[529] JACQUE (2004), *op. cit*, p. 711-712.
[530] C'est ainsi que le juge *a quo* peut poser une question préjudicielle, même si l'Etat membre a adopté des mesures pour remédier à une violation du droit communautaire qui a été constatée par la Commission. Voy. Conclusions de l'AG SAGGIO présentées le 1er juillet 1999 dans les affaires C-400/97, C-401/97 et C-402/97, *Administración General del Estado c/ Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Giupúzcoa, Rec., 2000, p. I-1073*, pts 9 à 15.
[531] JACQUE (2004), *op. cit.*, p. 708-709.
[532] C.J.C.E., arrêt *Kühne & Heitz NV* (C-453/00), *précité*, pt 21.
[533] Sur l'effet dans le temps des arrêts rendus sur question préjudicielle, voy. *infra.*
[534] Pour un exemple signifiactif, voy. C.J.C.E., arrêt *Commission c/ Italie* (C-439/99), *précité.*
[535] Voy. ILLARI, S., « Diritto europeo e competenze periferiche : profili comparati in ordine dell'attuazione decentrata delle directttive comunitarie », in BETTINELLI, E., RIGANO, F. (dir.), *La riforma del Titolo V della Costituzione e la giurisprudenza costituzionale*, Actes du séminaire de Pavie du 6-7 juin 2003, Torino, Giappichelli, 2004, p. 685 à 710 et *supra.*

§1. L'exécution des arrêts des juridictions communautaires par les collectivités territoriales des Etats membres

En cas de condamnation d'un Etat membre par une juridiction communautaire, il convient, tout d'abord, de déterminer la ou les collectivités chargée(s), dans l'ordre interne, de l'exécution de l'arrêt de la Cour. Il peut en effet s'agir des collectivités centrales, directement mises en cause par les institutions communautaires ou des collectivités territoriales, auteurs de la réglementation incompatible. Cette question trouve des réponses différentes selon que l'on se place du point de vue du droit communautaire ou du droit interne. Il est également opportun de se demander si la structure institutionnelle de l'Etat membre en cause, *in casu* l'existence de collectivités territoriales dotées de compétences fiscales autonomes, peut justifier une moins grande rigueur de la part de la Cour de justice dans l'appréciation des conditions d'exécution des ses arrêts de la part des Etats membres.

I. Dans le droit communautaire

L'exécution des arrêts de la Cour de justice obéit aux mêmes principes guidant la mise en œuvre du droit communautaire en général. La réglementation nationale qui est à l'origine de la violation du droit communautaire mise en évidence par l'arrêt de condamnation doit être levée. Il incombe à l'Etat membre de parvenir à ce résultat, la Cour de justice n'intervenant pas dans la désignation de l'autorité nationale compétente.
Dans un arrêt *Commission c/ Belgique* de 2000[536], la Cour a expressément exclu que des retards causés par la répartition interne des compétences puissent être assimilables à un cas de force majeure justifiant ces retards. En l'espèce, il s'agissait d'une incertitude quant au statut constitutionnel d'une des trois Régions belges, à savoir la région bruxelloise, dans le cadre des réformes institutionnelles qu'avait connu la Belgique dans les années 1980. Cette incertitude ayant eu des répercussions financières sur le budget de la région bruxelloise, celle-ci s'était trouvée dans l'impossibilité de mettre en oeuvre une directive en matière de protection de l'environnement, domaine qui ressortait de sa compétence. Bien que l'Etat belge ait invoqué que ces réformes avaient été entreprises « afin de préserver l'unité de l'État », la Cour a considéré que les conditions de la force majeure n'étaient pas remplies dans le cas d'espèce. La Cour a eu l'occasion de confirmer cette position dans plusieurs arrêts postérieurs[537].
En ce qui concerne la réparation des dommages causés aux particuliers par des mesures adoptées par les collectivités territoriales des Etats membres en violation du droit communautaire, la question s'est posée de savoir si cette tâche incombait à celles-ci, ou aux autorités de la collectivité fédérale[538]. La Cour a estimé que l'intervention de la collectivité fédérale n'est pas nécessaire, dès lors que les modalités procédurales mises en œuvre par les collectivités territoriales « permettent une protection effective des droits que les particuliers tirent de l'ordre communautaire »[539]. Cette formulation fait cependant apparaître une responsabilité subsidiaire de l'Etat central. Elle n'exclut nullement que le particulier intente une action en réparation envers l'Etat central, dans le cas où il n'obtiendrait pas réparation du

---

[536] C.J.C.E., arrêt *Commission c/ Belgique* (C-236/99), *précité*.
[537] Voy. e. a., C.J.C.E., arrêt *Commission c/ Autriche* (C-111/00), *précité*, pt 12 ; arrêt *Commission c/ Belgique* (C-423/00), *précité*, pt 16 .
[538] C.J.C.E., arrêt *Konle* (C-302/97), *précité* (autorisation administrative délivré par un *Land* autrichien pour l'achat de biens immeubles liées à l'établissement d'une résidence secondaire). Sur la question remboursement d'impôt perçu en violation du droit communautaire, voy. *infra*.
[539] C.J.C.E., arrêt *Konle* (C-302/97), *précité*, pt 63.

préjudice subi du fait d'une violation du droit communautaire commis par une collectivité décentralisée.
Cette jurisprudence trouve confirmation en matière fiscale. Dans l'arrêt *Weber's wine World*[540], déclarant incompatible une procédure de remboursement prévue par une réglemention régionale, la Cour ne soulève aucune objection de principe quant au caractère régional des dispositions litigieuses. Cet arrêt aboutit toutefois à une condamnation de l'Etat autrichien. Il semble donc que la Cour examine les modalités procédurales mises en oeuvre par les Etats membres, que ce soit par une réglementation fédérale, régionale ou locale à l'aune des mêmes critères[541]. Cette obligation de résultat grevant l'Etat membre, et en particulier les collectivités centrales de celui-ci, implique la mise en place de mécanismes de substitution en cas d'inexécution, par les collectivités territoriales compétentes, des arrêts de condamnation de la Cour[542], les modalités et les sanctions par lesquelles l'Etat central peut contraindre la collectivité fédérée ou décentralisée défaillante à l'exécution de l'arrêt de condamnation relevant de l'autonomie des Etats membres[543].

II. Dans le droit interne des Etats membres

Dans l'ordre interne, la responsabilité en droit communautaire de l'Etat central pour les actes des collectivités territoriales est appréhendée sous un tout autre angle. Il s'agit en effet de permettre à celui-ci de s'assurer de la correcte exécution des arrêts de la Cour par les collectivités territoriales, afin d'éviter d'en avoir à subir les conséquences, notamment financières, tout en sauvegardant l'autonomie normative de ces collectvités. Des pouvoirs trop étendus confiés à l'autorité centrale risqueraient de mettre en péril cette autonomie, souvent acquise aux termes de décennies de réformes, tandis que des pouvoirs trop restreints laisseraient celle-ci impuissante face aux manquements commis par les collectivités régionales et locales, tout en devant les assumer devant les institutions communautaires[544]. Cet équilibre a été mis en oeuvre de manière différente en Belgique et en Italie, particulièrement en ce qui concerne les collectivités fédérées.

a) Le pouvoir de substitution de l'Etat aux collectivités fédérées en Belgique

Depuis la réforme constitutionnelle de 1993, la collectivité fédérale belge dispose d'un pouvoir de substitution envers la collectivité fédérée défaillante, qu'il s'agisse d'un organe législatif ou exécutif d'une Région ou d'une Communauté[545]. L'exercice de ce pouvoir est

---

[540] C.J.C.E., arrêt *Weber's wine World*, (C-147/01), *précité.*

[541] Toutefois, cette affirmation mérite d'être nuancée en ce qui concerne la problématique de la non-rétroactivité des arrêts interprétatifs rendus par cette même Cour (voy. *infra*)

[542] Par contre, le droit communautaire n'impose pas aux Etats membres de prévoir des mécanismes de substitution aux autorité nationales défaillantes avant qu'il y ait eu une condamnation par une juridiction communautaire (voy. « L'impact de la législation européenne sur les règles belges de répartition de la compétence », Audition du Professeur LENAERTS devant la Commission, 10 juillet 1998, in « Évaluation du fonctionnement des nouvelles structures fédérales », Rapport fait au nom de la Commission des affaires institutionnelles MM. Caluwé, Coene, Desmedt et Hotyat, *Doc. Parl.*, Sén., sess. Ord. 1998-1999, 30 Mars 1999, 1-1333).

[543] HESSEL, B. et MORTELMANS, K.J.M, *Het recht van de Europese Gemeenschappen en de decentrale overheden in Nederland* , Deventer, Tjeenk Willink, 1997, p. 38.

[544] Le pouvoir attribué par l'article 228 CE à la Cour de justice d'infliger des astreintes aux Etats membres n'a fait qu'accentuer ce risque de devoir « payer pour autrui ».

[545] Article 169 de la Constitution, mis en oeuvre par l'article 16,§3 de la loi spéciale de réformes institutionnelles de 1980. Sur le pouvoir de substitution, et plus généralement, sur le responsabilités des entité fédérées belges dans le cadre de l'intégration communautaire, voy. VERHOEVEN, J., « Belgique » in EISEMANN, P. (éd.), *L'intégration du droit international et communautaire dans l'ordre juridique national. Etude de la pratique en*

soumis à des conditions strictes. En ligne avec le droit communautaire, il faut tout d'abord que l'Etat belge ait « été condamné par une juridiction internationale ou supranationale du fait du non-respect d'une obligation internationale ou supranationale par une Communauté ou une Région ». Cette formulation large englobe, en ce qui concerne les obligations découlant du droit communautaire, tant les cas de transposition incorrecte ou de non-transposition d'une directive, que les cas de violations d'une disposition de droit communautaire primaire ou dérivé.

Trois conditions de forme doivent ensuite être respectées. Il faut premièrement que la Communauté ou la Région concernée [soit] mise en demeure trois mois auparavant, sauf urgence, par un arrêté royal motivé et délibéré en Conseil des Ministres. Deuxièmement, il faut que la Communauté ou la Région concernée ait été « associée par l'Etat à l'ensemble de la procédure du règlement du différend, y compris la procédure devant la juridiction internationale ou supranationale ». Cette condition implique une coordination entre l'Etat belge et la collectivité défaillante durant l'ensemble de la procédure en manquement et particulièrement devant la Cour de justice. Enfin, dans le cas où il existe un accord de coopération applicable à la situation en présence, il faut que celui-ci ait été respecté par la collectivité fédérale[546]. L'on songe particulièrement à l'accord de coopération qui prévoit les modalités d'association des Communautés et des Régions à l'élaboration du droit dérivé et à la représentation de celles-ci dans les institutions communautaires (Conseil)[547].

Cette substitution est limitée dans le temps. Les mesures prise par la collectivités fédérale « cessent de produire leurs effets à partir du moment où la Communauté ou la Région concernée s'est conformée au dispositif de la décision ». Cependant, la Constitution est muette quant aux conséquences financières d'une condamnation par la Cour de justice. C'est donc en principe la collectivité fédérale belge qui les supporte. Il peut cependant en exiger le dédommagement auprès de la Région ou la Communauté défaillante, en vertu de la loi spéciale de réformes institutionnelles[548]. Au regard du pouvoir de la Cour de justice de prononcer des astreintes, le Conseil des Ministres a adopté en 2004 le principe « selon lequel si une entité fédérée est condamnée à une astreinte par la Cour de justice des Communautés européennes, cette sanction sera supportée par l'autorité défaillante »[549]. Néanmoins, on ne compte à ce jour aucun cas où la collectivité fédérale a fait usage du pouvoir de substitution qui lui est conféré par la Constitution et la loi spéciale du 8 août 1980. Il ne faut cependant pas conclure pour autant à l'inefficacité de celui-ci. Malgré la procédure très lourde à laquelle l'exercice de ce pouvoir de substitution est soumis, il constitue un moyen de pression sur les

---

Europe, Kluwer, 1996, p. 115 à 149; ALEN, A., PEETERS, P., "Federal Belgium within the international legal order: theory and practice", in WELLENS, K. (éd.), *International Law: Theory and Practice. Essays in Honour of Eric Suy*, Martinus Nijhoff, La Haye, 1998, p. 123 à 144 ; LEROY, M. « Fédéralisme et relations internationales. Les communautés et régions belges et l'union européenne. », *A.P.T.*, 2004, p. 1 ; INGELAERE, F., « De Belgische deelstaten en de Europese Unie » in JUDO, F., GEUDENS, G (éd.), *Internationale betrekkingen en federalisme*,, Larcier, Gand, 2006, p. 147 à 189. ; PAQUES, M., *op. cit.*, p. 336 à 338. Cette réforme fait suite à la condamnation de la Belgique pour non-transposition de directives en matière d'environnement, de compétence régionale : voy. C.J.C.E., arrêt *Commission c/ Belgique* (227/85 à 230/85), *précité.*

[546] Sur les accords de coopération, voy. *supra.*

[547] Voy. BERCKX, P., « De Belgische interne regeling inzake vertegenwoordiging van het federaal Koninkrijk België in Europese en internationale organisaties", *T.B.P.* 1995, p. 119 à 127..

[548] L'article 16, §3, dernier alinéa de la loi spéciale de réformes institutionnelles de 1980 prévoit en effet que « l'Etat peut récupérer, auprès de la Communauté ou de la Région concernée, les frais du non-respect par celle-ci d'une obligation internationale ou supranationale. Cette récupération peut prendre la forme d'une retenue sur les moyens financiers à transférer en vertu de la loi à la Communauté ou à la Région concernée ».

[549] Demande d'explications du 4 mars 2004 de M. François ROELANTS DU VIVIER à la secrétaire d'État aux Affaires européennes et aux Affaires étrangères sur «les retards répétés de la Belgique en matière de transposition et de mise en oeuvre des directives européennes en matière d'environnement, *Ann. Parl.*, Sén., sess. ord. 2003-2004, n° 3-151.

collectivités fédérées pour qu'elles s'acquittent diligemment de leurs obligations communautaires.

b) Le pouvoir de substitution de l'Etat aux collectivités territoriales en Italie

La réforme constitutionnelle de 2001 a profondément redessiné les contours des relations entre les niveaux de pouvoirs en Italie. Elle a également revu le pouvoir de substitution attribué à l'Etat central envers les collectivités territoriales[550]. Le pouvoir que lui confère le texte constitutionnel, tel que mis en oeuvre par une loi de 2005[551], est toutefois plus large qu'en Belgique. Ce pouvoir est prévu par deux articles distincts du Titre V de la Constitution, à savoir l'article 117, alinéa 5 et l'article 120, alinéa 2. L'article 120, alinéa 2 de la Constitution italienne énonce les différents cas où le gouvernement central est habilité à se substituer aux collectivités territoriales, qu'il s'agisse des Régions, des provinces, des villes ou encore des communes. L'hypothèse de violation du droit communautaire côtoie celles de « grave danger pour la sécurité publique », de « garantie de l'unité économique et de l'unité juridique, et en particulier la garantie des niveaux essentiels des prestations concernant les droits civils et sociaux »[552]. L'article 117, alinéa 5 de la Constitution traite quant à lui de l'obligation d'exécution et de mise en oeuvre du droit communautaire par les Régions et les provinces autonomes ; il est fait référence au pouvoir de substitution de l'Etat central en cas de manquement.
La loi « sur la participation de l'Italie au processus normatif de l'Union européenne et sur les procédures d'exécution des obligations communautaires », mettant en œuvre l'article 117 de la Constitution fixe les conditions de la procédure de substitution[553]. Il faut tout d'abord que certaines Régions ou provinces autonomes soient dans une situation d'inertie dans leur tâche de mise en œuvre du droit communautaire. Outre cette formulation générale, est explicitement visée par la loi sur la mise en œuvre du droit communautaire, l'hypothèse de non-transposition d'une directive[554]. La loi prévoit en outre une procédure d'urgence[555], ainsi qu'une procédure spécifique pour la mise en œuvre de normes techniques[556], lesquelles peuvent également déboucher sur une substitution.

§2. La responsabilité des Etats membres et des collectivités territoriales vis-à-vis des particuliers en raison de la violation du droit communautaire

En outre, il ne peut y avoir de contrôle efficace de l'application du droit communautaire par les Etats membres que si les particuliers peuvent effectivement engager leur responsabilité,

---

[550] Il convient ici de mentionner l'important arrêt de la Cour Constitutionnelle n.126/1996, qui a enrayé le mouvement de centralisation des compétences d'exécution du droit communautaire mis en œuvre par l'Etat au détriment des Régions. Sur la situation précédant la réforme de 2001, voy. ONIDA, V. et CANTABRIA, M. (1997), *op. cit.*, p.612ss .
[551] Loi n°11/2005, *précitée*.
[552] Voy. à ce sujet, DI SOMMA, C., « Livelli essenziali di assistenza e leale collaborazione attraverso l'intesa », *Forum di Quaderni costituzionali*, www. Forumcostuituzionle.it, 18 juillet 2006.
[553] Loi 11/2005, *précitée*, article 11, 8.
[554] Les actes substitutifs pris par le gouvernement s'appliquent à partir de la date limite de mise en œuvre fixée par la législation communautaire, jusqu'au moment où l'autorité défaillante n'adopte pas sa propre réglementation de mise en œuvre. Ces actes doivent avoir été soumis à l'examen de la Conférence permanente pour les relations entre l'Etat, les Régions et les provinces autonomes de Trento et Bolzano. Voy. Loi 11/2005, article16.
[555] Loi 11/2005, article10.
[556] Loi 11/2005, article 13,2.

lorsque ces derniers s'estiment lésés dans les prérogatives que le droit communautaire leur confère directement.

I. Le principe de la réparation du préjudice subi par les particuliers lésés par une violation du droit communautaire

Même si le Traité prévoit – depuis peu- la possibilité d'infliger des amendes, il est cependant muet quant aux droits des particuliers d'obtenir réparation du dommage subi en raison de la violation du droit communautaire par un Etat membre. C'est ainsi que la Cour, dans le célèbre arrêt *Francovich* a reconnu que le principe de la responsabilité de l'Etat est « inhérent au droit communautaire »[557]. Ce principe, que l'on retrouve dans les traditions constitutionnelles des Etats membres[558], se fonde également sur l'article 10 CE. L'obligation des Etats membres de réparer le préjudice causé par la violation du droit communautaire est cependant subordonnée à trois conditions. Il faut que « la règle de droit violée ait pour objet de conférer des droits aux particuliers », que « la violation soit suffisamment caractérisée » et « qu'il existe un lien de causalité direct entre la violation de l'obligation qui incombe à l'État et le dommage subi par les personnes lésées »[559]. L'appréciation de ces conditions est fonction de chaque type de situation[560]. En matière fiscale, ce principe revêt une importance subsidiaire. En effet, dès lors que la violation du droit communautaire par un Etat membre se traduit dans la plupart des cas par la perception d'impôts sur la base de dispositions nationales par la suite décalrées contraires au droit communutaire, les particuliers disposent d'une action générale en remboursement des sommes indûment payées.

II. Le principe du remboursement des impôts perçus en violation du droit communautaire

En effet, selon la Cour de justice, « le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues par un État membre en violation des règles du droit communautaire est la conséquence et le

---

[557] C.J.C.E., arrêt *Francovich et Bonifaci* (C-6/90 et 9/90), *précité*, pts 33 et 34 : « la pleine efficacité des normes communautaires serait mise en cause et la protection des droits qu' elles reconnaissent serait affaiblie si les particuliers n' avaient pas la possibilité d' obtenir réparation lorsque leurs droits sont lésés par une violation du droit communautaire imputable à un État membre. Cette possibilité de réparation à charge de l' État membre est particulièrement indispensable lorsque le plein effet des normes communautaires est subordonné à la condition d' une action de la part de l' État et que, par conséquent, les particuliers ne peuvent pas, à défaut d' une telle action, faire valoir devant les juridictions nationales les droits qui leur sont reconnus par le droit communautaire ». En outre, dans l'arrêt *Brasserie du Pêcheur*, la Cour a estimé que le droit à réparation s'applique indépendamment du caractère directement applicable de la réglementation en cause (C.J.C.E., 5 mars 1996, C-46/93 et C-48/93, *Brasserie du pêcheur et Factortame*, *Rec.*, p. I-1029, dispositif).

[558] En Belgique, et dans une moindre mesuren en Italie, les Cours et tribunaux ont en outre reconnu un principe général de responsablité de l'Etat, dépassant le cadre de la responsabilité de l'Etat pour violation du droit communautaire. Pour la Belgique, voy. Cass. 5 novembre 1920, Pas. 1920, I, p. 13 (responsablité de l'Etat du fait d'un acte administratif); Cass. 19 décembre 1991, ***Pas.* 1992, I, 316, concl. VELU, J.** (responsabilité de l'Etat du fait du pouvoir judiciaire) ; Cass., 28 septembre 2006, *J.T.*, 2006, pp. 594 ss. et obs. S. van DROOGHENBROECK (responsabilité de l'Etat du fait du pouvoir législatif). Pour l'Italie, voy. C. Const. It., 29 avril 1999, n°156 *G.U.*, 19 mai 1999; Cass. It., ch. travail, 11 juin 1998, n°5846, *INPS c/ Jacobaccio*, *Foro. It.*, 1998, I, p. 2791; 7 juillet 1998, n° 6613, *INPS c/ Ciaramella, Foro. It.*, I, p. 2791; Cass. It., ch. civile, 16 mai 2003, n°7630, *Gronchi, Foro it.*, 2003, I, p. 2015.

[559] C.J.C.E., arrêt *Konle* (C-302/97), *précité*, pt 60 ; arrêt *Brasserie du pêcheur* (C-46/93 et C-48/93), *précité* , pt 31 ; 26 mars 1996, aff. C-392/93, *British Telecommunications, Rec.* p. I-1631, pt 38; 23 mai 1996, aff. C-5/94, *Hedley Lomas,, Rec.* p. I-2553, pt 24 ; 8 octobre 1996, affaires jointes C-178/94, , C-179/94, C-188/94, C-189/94 et C-190/94, *Dillenkofer e.a., Rec.*, p. I-4845, pt 20 ; arrêt *Palmisani* (C-261/95), *précité,* pt 24 à 26. Voy. aussi TESAURO (2003), *op. cit.*, p. 345ss.

[560] C.J.C.E., arrêt *Dillenkofer e.a.*, *précité*, pt 24.

complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions communautaires interdisant de telles taxes »[561]. Néanmoins, l'action en remboursement, fondée sur l'article 10 CE[562], est soumise à des critères moins stricts que l'action en réparation du préjudice causé par la violation du droit communautaire de la part de l'Etat membre. Le contribuable doit uniquement démontrer le versement de l'impôt ou de la taxe, ainsi que l'illégalité communutaire de cet impôt ou de cette taxe. Il importe peu que cette violation ait été constatée par les juridictions communautaires dans le cadre d'un recours en manquement ou à l'occasion d'une question préjudicielle. L'Etat membre doit alors restituer au contribuable lésé les sommes payées à titre d'impôt ou de taxe, éventuellement augmentées des intérêts ou d'autres compensations[563]. Cette restitution ne fait toutefois pas obstacle à une action en réparation du préjudice qui serait subi par le contribuable et qui serait distinct de la charge représentée par l'impositon ilégale, tel que, par exemple, dans le cadre d'une imposition indirecte grevant les opérations économiqes, une réduction du volume des ventes[564].

Conformément au principe de l'autonomie procédurale, il appartient à l'Etat membre de mettre en place les procédures adéquates qui permettront aux contribuables d'obtenir le remboursement de ces sommes[565]. Cette obligation peut, pour des raisons de sécurité juridique, être limitée par les Etats membres. Comme la Cour de justice l'a reconnu, le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que les Etats membres instituent dans leur législation des délais de forclusion ou des délais de prescription opposables aux contribuables dans l'exercice de leur actions en restitution d'impôts indûment payés[566]. Ces délais rencontrent en effet des exigences de sécurité juridique et protègent à la fois le contribuable et l'administration nationale concernés[567] Cette prérogative des Etats membres de faire valoir de tels délais n'est pas affectée par le fait que ceux-ci n'ont pas encore modifié leurs règles nationales déclarées incompatibles avec le droit communautaire[568]. La Cour de justice se montre ainsi sensible aux impératifs de stabilité budgétaire des Etats membres[569].

Ceux-ci sont cependant tenus de respecter les principes d'équivalence et d'effectivité. Ces principes ont trouvé plusieurs applications à des situations où les Etats membres ont tenté de limiter *ex post* les conséquences financières d'un arrêt d'incompatibilité. Selon la Cour de

---

[561] C.J.C.E, 9 novembre 1983, aff. 199/82, *San Giorgio., Rec*, p. 3595, pt 12 et 14 janvier 1997, affaires jointes C-192/95 à C-218/95, *Comateb e.a., Rec.*, p. I-165, pt 20..

[562] C.J.C.E., arrêt *Weber's Wine World* (C-147/01), *précité*, pt 36 : « lorsque la Cour déclare que le droit communautaire s'oppose au maintien d'une taxe nationale, il en découlerait, selon une jurisprudence constante, l'obligation pour l'État membre en cause, conformément à l'article [10] du traité, de rembourser au particulier la taxe indûment perçue ». Voy. aussi C.J.C.E., arrêt *Metallgesellschaft e.a.* (C-397/98 et C-410/98), *précité*, pt 84, et 11 juillet 2002, aff. C-62/00, *Marks & Spencer, Rec.*, p. I-6325, pt 30.

[563] C.J.C.E., 21 mai 1976, aff. 26/74, *Roquette frères c/ Commission, Rec.*, p. 677, pts 11 et 12; 12 juin 1980, aff. 130/79, *Express Dairy Foods, Rec.*, p. 1887, pts 16 et 17, arrêt *Metallgesellschaft e.a.*(C-397/98 et C-410/98), *précité*, pt 86 ; arrêt *N.* (C-470/04), *précité*, pt 60 (coûts causées par la constitution de garanties).

[564] C.J.C.E., arrêt *Comateb* (C-192/95 à C-218/95), *précité*, pt 34.

[565] C.J.C.E., arrêt *Weber's wine World* (C-147/01), *précité*, pt 37 : « en l'absence de réglementation communautaire en matière de répétition de taxes nationales indûment perçues, il appartiendrait à l'ordre juridique interne des États membres de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire ». Voy. aussi C.J.C.E., arrêts *Rewe* (33/76), *précité*, pt 5 ; 24 septembre 2002, aff. C-255/00, *Grundig Italiana, Rec.* p. I-8003, pt 33 et arrêt *Commission c/ Italie* (C-129/00), *précité*, pt 25.

[566] Voy. e.a. C.J.C.E., 17 novembre 1998, aff. C-228/96. *Aprile, Rec.*, p. I-07141 ; arrêt *Edis* (C-231/96), *précité.*

[567] C.J.C.E, arrêt *Edis* (C-231/96), *précité,* pt 20.

[568] C.J.C.E, arrêt *Aprile* (C-228/96), dispositif. La Cour revient dans les arrêts *Edis* et *Aprile* sur sa jurisprudence *Emmott* (C.J.C.E., arrêt C-208/90, *précité*), qui, bien que rendu en matière de sécurité sociale était parfaitement transposable en matière fiscale (voy. arrêt *Edis*, C-231/96, *précité*, pt 46, et le références citées). Dans cet arrêt, la Cour considère que « la solution dégagée dans l'arrêt Emmott était justifiée par les circonstances propres à cette affaire ».

[569] HAMDOUNI, S. « La Communauté européenne face à l'harmonisation des règles nationales de procédure fiscale, *R.F.F.P.*, n° 56, pp. 148 à 169.

justice, « un État membre ne peut adopter de dispositions soumettant le remboursement d'une imposition, qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles qui se seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause »[570]. Dans l'arrêt *Weber's wine world*, la Cour a ainsi jugé qu'un contribuable ayant indûment payé un impôt déclaré incompatible avec le droit communautaire se trouvait dans une situation semblable au contribuable qui s'étant acquitté d'un impôt déclaré inconstitutionnel par la Cour constitutionnelle et que par conséquent il n'était pas permis à l'Etat membre de prévoir un régime plus favorable pour le second contribuable que pour le premier[571]. La jurisprudence de la Cour prévoit cependant une exception à l'obligation de remboursement incombant aux Etats membres, à savoir « lorsqu'il est établi par les autorités nationales que la totalité de la charge de la taxe a été supportée par une personne autre que l'assujetti et que le remboursement de la taxe entraînerait, pour ce dernier, un enrichissement sans cause »[572]. Cette « exception » n'en est pas véritablement une, dès lors que dans une telle situation le contribuable est censé ne pas avoir subi un appauvrissement correspondant au montant de l'impôt illégalement versé[573]. La restitution ne peut donc dans ce cas être considérée comme la réparation adéquate d'un dommage causé par une violation du droit communautaire par l'Etat membre, ce qui est confirmé par la circonstance selon laquelle d'après la Cour de justice, une action en dommage et intérêts peut s'ajouter à une action en remboursement contre l'Etat auteur de la violation du droit communautaire[574].

II.. L'exception de la non-rétroactivité de l'arrêt déclarant l'incompatibilité communautaire

Il existe par contre une indiscutable exception à l'obligation de remboursement imposée aux Etats membres. Il s'agit du cas où la Cour de justice limite l'effet rétroactif de l'arrêt constatant cette violation, maintenant par là même les effets de la disposition nationale incompatible jusqu'à la date du pronocé de l'arrêt[575]. En droit fiscal, cette hypothèse concerne

---

[570] C.J.C.E, arrêt *Edis* (C-231/96), *précité*, pt 24, ; arrêt *Deville* (C-240/87), *précité*, pt 13; 9 février 1999., aff. C-343/96, *Dilexport Srl, Rec.*, p. I-00579, pts 38 et 39 ; arrêt *Marks & Spencer* (C-62/00), *précité*, pt 36 ; arrêt *Weber's wine world* (C-147/01), *précité*, pt 89.

[571] C.J.C.E., arrêt *Weber's Wine World* (C-147/01), *précité*, pts 107-108. Concernant la conformité de la réglementation belge avec cet arrêt, voy. DASSESSE, M., « Taxes paid in violation of EU Law : How far back can a Taxpayer claim for reimbursement ? », *Bulletin IBFD*, Novembre 2004, p.510 à 514 et Ministère belge des finances, circulaire du 4 mai 2001, *Bull.*, n°816, p.1255.

[572] Voy. notamment C.J.C.E., arrêt *San Giorgio (*199/82), *précité,* pts 12 à 14 ; arrêt *Comateb* (C-192/95 à C-218/95), *précité*, pt 27 et 28 ;.

[573] Il n'en résulte cependant pas que le contribuable dans une telle situation n'ait pas subi de préjudice. La répercussion de la charge fiscale sur le consommateur ou sur une autre tiers entraîne, en principe, soit une diminution de la marge bénéficiaire, soit une augmentation du prix, et donc une possible diminution des ventes, dont les effets économiques sont variables. La Cour a en outre considéré que, même dans l'hypothèse d'impositions indirectes, qui sont normalement répercutées sur des tiers, cette répercussion ne peut être présumée de manière irréfragable. L'existence de celle-ci est soumise à l'appréciation du juge national, sous le contrôle de la Cour de justice en ce qui concerne le respect des principes de proportionnalité et d'équivalence. Voy. e.a. C.J.C.E., 25 février 1988, , affaires jointes 331/85, 376/85 et 378/85, *Bianco et Girard, Rec.* p. 1099; pt 17 ; arrêt *Weber's wine Wold* (C-14701), *précité*, pt 96.

[574] C.J.C.E., arrêt *Comateb* (C-192/95 à C-218/95), *précité,* dispositif.

[575] Comp. en matière d'aide d'état avec les causes de non restitution des aides illégalement perçues : voy. C.J.C.E., 26 juin 2003, aff. C-404/00, *Commission c/ Espagne, Rec.*, p. I-6695. Voy. aussi ALTIERI , E., « Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive », *Rass. Trib.*, vol. 46, 2003, p. 2353 ; COLSON, J. « La restitution des aides d'État » in « Le nouvel essor des

principalement les arrêts rendus sur question préjudicielle, bien qu'une application de la non-rétroactivité dans le cadre d'une procédure en manquement ait déjà été envisagée par la Cour[576]. Les arrêts préjudiciels de la Cour ont, en principe, un effet rétroactif, qu'il s'agisse d'arrêts qui déclarent l'invalidité d'un acte de droit communautaire ou d'arrêts qui ont pour objet l'interprétation d'une disposition de droit communautaire. Il en découle, dans ce dernier cas, que la règle de droit communautaire interprétée par la Cour de justice doit être appliquée par le juge national, non seulement pour l'avenir, mais aussi aux rapports juridiques établis avant la date du prononcé de l'arrêt interprétatif. A titre exceptionnel, la Cour s'est réservée, depuis l'arrêt *Defrenne II*[577], la faculté de limiter l'effet rétroactif de ses arrêts interprétatifs, sur la base d'une application par analogie de l'article 231 CE (ancien article 174 CE). Cet article permet à la Cour de limiter l'effet rétroactif de ses arrêts qui annulent un règlement ou un autre acte de droit communautaire dérivé[578].

Depuis 1976, la Cour a eu l'occasion de préciser les critères d'application de la jurisprudence *Defrenne II*, non seulement de manière générale, mais aussi en matière fiscale[579]. Les conditions auxquelles la Cour a accepté une limitation de l'effet dans le temps de ses arrêts sont relativement strictes. Tout d'abord, il est de jurisprudence constante de la Cour que les conséquences financières qui peuvent ou pourraient découler de l'illégalité d'une taxe nationale ne peuvent jamais, à elles seules, justifier une limitation des effets rétroactifs d'un arrêt d'interprétation[580]. Cette attitude de la Cour de justice est dictée d'une part, par un souci d'égalité entre les Etats membres. Il serait en effet paradoxal de traiter plus favorablement, en accordant la rétroactivité, les violations les plus graves du droit communautaire, c'est à dire celles dont les conséquences financières sont les plus importantes, au détriment des violations « mineures »[581]. D'autre part, la Cour entend sauvegarder de la sorte les garanties juridictionnelles dont les contribuables bénéficient en vertu du droit communautaire. Le droit au remboursement de l'indû fiscal ne peut en ce sens dépendre des conséquences financières de la violation commise par l'Etat membre.

La non-rétroactivité d'un arrêt interprétatif ne peut être accordée, selon la Cour de justice, que s'il existe « des raisons impérieuses de sécurité juridique [qui] s'opposent à la remise en cause

---

aides d'Etat en droit de la concurrence, Actes de l'atelier du 2 octobre 2002 », *Revue de la concurrence et de la consommation,* 2003, n. 133, p. 5 à 29, sp. p. 23ss.

[576] C.J.C.E., 6 octobre 2005, aff. C-204/03, *Commission c/ Espagne, Rec.*, p. I-08389, pts 29 à 30 ; 19 mars 2002, aff. C-426/98, *Commission c/ Grèce, Rec.*, p. I-2793, pts 40 à 43 ; arrêt *Commission c/ Royaume-Uni* (C-359/97), *précité*, pts 88 à 96.

[577] C.J.C.E., 8 avril 1976, aff. 43/75, *Rec.* p. 455, pts 69 à 75 (égalité de rémunération entre travailleurs féminins et travailleurs masculins).

[578] Il convient de noter à cet égard que la Cour dispose d'une compétence exclusive pour décider la limitation éventuelle des effets dans le temps de ses arrêts, que cette limitation des effets dans le temps peut être décidée par la Cour uniquement dans le même arrêt qui fournit au juge national l'interprétation de la règle de droit communautaire qu'il a demandée à la Cour (et non pas dans des arrêts postérieurs au premier arrêt portant sur l'interprétation de cette même disposition) ; la Cour ne peut en principe pas décider d'office sur la limitation des effets dans le temps de ses arrêts d'interprétation. Il est nécessaire que l'agent de l'Etat membre intéressé adresse à la Cour une demande expresse dans ce sens, demande qui peut être formulée même à l'audience et même à titre subsidiaire (TRAVERSA, En., « L'interdiction des taxes ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires : applications récentes », intervention lors du colloque *TVA Belgique Europe* , Faculté de Droit, Louvain la Neuve, 28 avril 2005, *non publiée).*

[579] WATHELET, M., « Fiscalité directe et limitation dans le temps des effets des arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes », *Liber amicorum Jacques Malherbe*, Bruylant, 2006 , p.1143ss.

[580] La Cour a ainsi refuser d'accorder la limitation des effets d'un arrêt invalidant une « contribution de soutien au marché de l'emploi » danoise dont le produit était équivalent à 4% de l'ensemble des recettes fiscales du Trésor danois (C.J.C.E., 31 mars 1992, aff. C-200/90, *Dansk Denkavit, Rec.*, p. I-2217*)* Voy. aussi, plus récemment, C.J.C.E., 17 février 2005, affaires jointes C-453/02 et C-462/02, *Linneweber et Akritidis, Rec.*, p. I-01131 (régime TVA des jeux de hasard).

[581] C.J.C.E., 11 août 1995, affaires C-367/93 à C-377/93, *Roders, Rec.*, p. I-2229 (accises sur les vins de fruits).

de rapports juridiques qui ont épuisé leurs effets dans le passé »[582]. Ces « raisons impérieuses » existent à la double condition que « les intéressés doivent avoir agi de bonne foi et qu'il existe un risque de graves difficultés en l'absence d'une limitation »[583]. La condition de bonne foi est appréciée sur la base d'éléments objectifs. Elle renvoie à une situation « d'incertitude objective et importante »[584] entourant l'interprétation de la disposition de droit communautaire objet du recours[585]. Il existe à ce jour deux précédents significatifs. L'arrêt *Legros* a été rendu en 1996 en matière de libre circulation des marchandises tandis que l'arrêt *EKW*, de 2000, concerne la portée de la directive cadre d'harmonisation « accises »[586]. L'appréciation de cette incertitude objective dépend de plusieurs éléments, dégagés par la Cour au fil de sa jurisprudence. Tout d'abord, la bonne foi est exclue en présence d'arrêts antérieurs clarifiant l'interprétation de la disposition de droit communautaire en cause[587]. Dans un pareil cas, il est exclu que l'Etat membre ait pu « raisonnablement » penser que sa législation était conforme au droit communautaire. Par contre, le comportement d'une institution communautaire, principalement de la Commission, peut constituer un élément positif afin d'apprécier la bonne foi de l'Etat membre[588]. Dans l'affaire *Legros*, la Commission a omis de poursuivre la procédure en manquement qu' elle avait entamée à l'égard de la France concernant « l'octroi de mer », prélèvement en vigueur dans les Dom-Tom déclarée par la suite incompatible avec le Traité par la Cour de justice[589]. Dans l'affaire

---

[582] C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pt 59.

[583] Conclusions de l'AG STIX-HACKL présentés le 14 mars 2006, précédant C.J.CE., 3 octobre 2006, aff. C-475/03, *Banca popolare di Cremona, pas encore publié au Recueil*, pt 153 et la jurisprudence citée. Voy. aussi les conclusions de l'AG TIZZANO présentées le 10 novembre 2005 dans l'affaire C-292/04, *Meilicke, pendante devant la Cour*, pt 34, et les conclusions de l'AG STIX-HACKL présentés le 5 octobre 2006 dans cette même affaire, pt 17.

[584] Conclusions AG TIZZANO dans l'affaire *Meilicke* (C-292/04), *précitée*, pt 34.

[585] Cette condition est aussi valable pour des dispositions non fiscales. Voy. par ex., en matière de libre circulation des travailleurs, en l'espèce de joueurs professionnels de football, la non-rétroactivité de l'arrêt *Bosman* (C.J.C.E., 15 décembre 1995, aff. C-415/93, *Union royale belge des sociétés de football association ASBL contre Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA contre Jean-Marc Bosman et autres et Union des associations européennes de football (UEFA) contre Jean-Marc Bosman. Rec.*, p. I-4921, pts 139 à 146).

[586] C.J.C.E., 16 juillet 1992, aff. C-163/90, *Administration des douanes et droits indirects contre Léopold Legros et autres, Rec*, p. I-4625 et arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*. La rétroactivité a en outre été demandée, et refusée, par la Cour notamment dans les affaires fiscales suivantes : C.J.C.E., 27 mars 1980, aff. 61/79, *Denkavit italiana Srl, Rec.*, p. 1205 , pt 21 ; arrêt *Dansk Denkavit* (C-200/90), *précité*, pt 23 ; arrêt *Roders* (C-367/93 à C-377/93), *précité*, pt 50; 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-3957, pt 45 ; 14 septembre 1995, aff. C-485/93 et C-486/93, *Simitzi, Rec.*, p. I-2665, pt 33 ; 13 février 1996, affaires jointes C- 197/94 e C-252/94, *Bautiaa, Rec.*, p.I-505, pt 56 ; 19 septembre 2000, affaires jointes C-177/99 et C-181/99, *Ampafrance et Sanofi, Rec.*, p. I-07013, pt 70 ; 4 octobre 2001, aff. C-294/99, *Athinaïki **Zythopoiia A.E, Rec.***, p. I-6797, pt 40 ; 9 septembre 2004, aff. C-72/03, *Carbonati Apuani, Rec.*, p. I-8027, pt 41 et 42 ; arrêt *Linneweber et Akritidis* (C-453/02 et C-462/02), *précité*, pt 45 ; 14 septembre 2006, aff. C-228/05, *Stradasfalti Srl, **pas encore publié au Recueil***, pt 77 ; 12 décembre 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation, **pas encore publié au Recueil***, pt 225. Voy. aussi l'arrêt rendu en matière fiscale concernant un litige entre le Conseil et le Parlement sur la validité d'une directive relative à la taxation des véhicules automobiles lourds (C.J.C.E., 5 juillet 1995, aff. C-21/94, *Parlement c/ Conseil, Rec.* 1995, p. I-1827). Dans l'affaire *Irap* (C-475/03, *précité*), la question de la rétroactivité a été largement abordée par les deux avocats généraux intervenus dans l'affaire (voy. *supra*). Néanmoins, la Cour ayant déclaré dans l'arrêt l'impôt italien compatible avec le droit communautaire, elle n'a pas eu à se prononcer sur cet aspect, devenu sans objet.

[587] Dans les arrêts *Simitzi*, (C-485/93 et C-486/93, précité, pt 30 à 34) et *Carbonati Apuani* (C-72/03, *précité*, pt 39 à 41), la Cour renvoie expressément à l'arrêt *Legros* (C-163/90, *précité*) pour refuser d'accorder la non-rétroactivité au-delà de la date du prononcé de ce dernier arrêt.

[588] Dans le cadre d'une procédure en manquement, il semble plus difficilement envisageable que le comportement de la Commission puisse fonder la bonne foi de l'Etat membre contre lequel le recours en manquement est dirigé.

[589] C.J.C.E, arrêt *Legros* (C-163/90), *précité*, pt 32. Sur le contentieux communautaire de l'octroi de mer, voy. *infra*, Titre II.

EKW, concernant une taxe autrichienne sur les boissons alcooliques, l'arrêt de la Cour mentionne que « des représentants de la Commission [...] auraient, lors des négociations d'adhésion de la république d'Autriche à l'Union européenne, donné l'assurance que la taxe sur les boissons était compatible avec le droit communautaire »[590].
La seconde condition fait référence aux « graves difficultés » qui pourraient survenir dans le cas d'une absence de limitation des effets de l'arrêt interprétatif. Comme il a été dit, des graves difficultés d'ordre budgétaire ne constituent pas une condition suffisante pour que la Cour accorde la non-rétroactivité. La Cour fait cependant preuve d'une plus grande souplesse lorsque les conséquences financières de l'arrêt sont telles qu'elles risquent de provoquer le « bouleversement » d'un système spécifique de financement. Dans ses premiers arrêts, non fiscaux, la Cour a fait référence aux systèmes de financement des universités[591] et des fonds de pensions[592], et plus tard au financement des systèmes nationaux de sécurité sociale[593]. Dans les arrêts *Legros* et *EKW*, il semble que l'impact spécifique de l'arrêt de la Cour déclarant incompatible un impôt avec le droit communautaire sur le système de financement des collectivités locales, auxquelles les taxes litigieuses étaient affectées, ait été déterminant[594].

IV. La contre-exception de la confiance légitime et de la protection juridique des acteurs

Il existe cependant une « exception à l'exception » ou une « contre-exception » à la non-rétroactivité. En effet, même lorsque la Cour de justice accorde la non-rétroactivité de l'arrêt interprétatif, elle ne le fait pas de manière absolue. Une exception expresse a toujours été prévue en faveur des contribuables qui, avant la date du prononcé de l'arrêt de la Cour, ont introduit un recours devant un juge ou une réclamation administrative équivalente, visant tant à contester la légalité de la taxe nationale litigieuse qu'à obtenir de l'administration fiscale le remboursement des montants indûment perçus par celle-ci[595]. Les mêmes exigences impérieuses de sécurité juridique invoquées à l'appui de la non-rétroactivité fondent cette exception. Le « droit à une protection juridictionnelle effective », reconnu dans un arrêt *Roquette Frères*[596], et confirmé par la suite[597], est, dans ce contexte, indérogeable.

---

[590] C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pt 56. L'arrêt mentionne, en outre, que la Commission n'a pas contesté ce fait, ce qui semble ne pas correspondre aux actes de procédure.
[591] C.J.C.E., arrêts *Barra (309/85)*, *précité*, pt 27 et 2 février 1988, aff. 24/86, *Blaizot, Rec.* p. 379, pt 27.
[592] Voy. C.J.C.E., 6 octobre 1993, aff. C-109/91, *Cornelis Ten Hoever, Rec.*, p. I-4879; 14 décembre 1993, aff. C-110/91, *Moroni, Rec.*, p. I-06591 ; 22 décembre 1993, aff. C-152/91, *Neath, Rec.*, p. I-06935 ; 28 septembre 1994 , aff. C-128/93, *Fisscher, Rec.*, p. I-4583 ; aff. C-57/93, *Vroege, Rec.*, p. I-4541 ; aff. C-200/91, *Coloroll Pension, Rec.* p. I-04389. Ces arrêts concernent tous la limitation dans le temps de l'arrêt *Barber* (17 mai 1990, aff. C-262/88, *Rec.*, p. I-1889).
[593] C.J.C.E., 4 mai 1999, aff. C-262/96, *Sürul, Rec.*, p. I-2685, pt 106 à 113.
[594] C.J.C.E., arrêt *Legros* (C-163/90), *précité*, pt 34 et arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, 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. Voy. aussi les conclusions de l'AG JACOBS dans l'affaire *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité*, pt 80
[595] C.J.C.E., arrêt *Legros*, précité, pt 35 ; arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pt 59 ; arrêt *Carbonati Apuani* (C-72/03), *précité*, pt 42. En matière non fiscale, voy. arrêt *Bosman* (C-415/93), *précité*, pt 145.
[596] C.J.C.E., 26 avril 1994, aff. C-228/92, *Rec.*, p. I-1445, pt 27. Dans cette affaire, il s'agissait de déterminer les effets d'un arrêt d'annulation d'un règlement communautaire sur les recours pendants à la date du prononcé de l'arrêt d'annulation. Au nom du droit à une protection juridictionnelle effective, la Cour a considéré, ce qui depuis lors est devenu une jurisprudence constante, que la limitation des effets de l'arrêt ne préjudicie pas ceux-ci. La Cour de justice répond, dans cet arrêt *Roquette Frères*, à l'arrêt n. 232 du 13 avril 1989 de la Cour constitutionnelle italienne (*G.U.*, 3 mai 1989), qui avait implicitement « mis en garde » la Cour de justice quant au danger de violation du droit fondamental à une protection juridictionnelle effective (voy aussi les conclusions de l'AG DARMON du 27 octobre 1993 dans la même affaire, pts 45 à 50).
[597] C.J.C.E., 8 février 1996, aff. C-212/94, *FMC, Rec.*, p. I-389, pt 58 (PAC).

Dans ce cadre, il appartient donc aux Etats membres de trouver d'autres solutions pour remédier aux conséquences d'un arrêt de la Cour de justice déclarant une taxe nationale incompatible avec le droit communautaire. L'on songe par exemple à l'instauration d'une nouvelle imposition, éventuellement rétroactive[598], qui, conforme au droit communautaire, se substituerait à l'impôt déclaré incompatible. Il est cependant peu probable que la Cour maintienne cette jurisprudence. Le développement de la jurisprudence fiscale communautaire entraîne un accroissement du nombre de recours nationaux fondés sur l'incompatibilité de dispositions nationales avec le droit communautaire, avec toutes les conséquences négatives qui en découlent pour l'équilibre budgétaire des Etats membres en cas d'éventuelles violations du droit communautaire dont ceux-ci se rendraient coupables. Dans les affaires *Meilicke* et *IRAP*, les avocats généraux ont, vu les circonstances, proposé de limiter les effets dans le temps de l'arrêt à rendre par la Cour de justice dans ces mêmes affaires, en ce compris pour tout ou partie des recours pendants à la date du prononcé[599]. La difficulté qui devra être tranchée tôt ou tard par la Cour consiste en la détermination d'une date adéquate, qui permette de sauvegarder les droits des contribuables les plus diligents avec les exigences budgétaires des Etats membres, tout en sauvegardant le droit fondamental à une protection juridictionnelle effective reconnu dans les traditions constitutionnelles des Etats membres.

[598] Sous réserve, bien entendu des limites constitutionnelles internes des Etats membres.

[599] Conclusions AG TIZZANO dans l'affaire *Meilicke* (C-292/04, *précitée*), pts 60 à 63 ; Conclusions AG STIX-Hackl dans l'affaire *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, *précitée),* pts 170 à 173 ; Conclusions AG JACOBS dans l'affaire *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, *précitée),* pts 81 à 87.

Conclusions du Titre I

L'approche institutionnelle du phénomène de la répartition des compétences fiscales fait apparaître une situation paradoxale.
D'une part, il est indéniable que la Communauté européenne dispose de compétences fiscales. Ces compétences ne poursuivent pas un objectif d'ordre financier ou budgétaire, mais sont exercées en vue d'un objectif juridico-économique, qui est celui de la réalisation du marché intérieur. Elles lui sont attribuées 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.
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 collectvité fédérale et les collectivités territoriales. 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 originaire, ce sont principalement les 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.
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.
Il convient de distinguer les principes et les objectifs qui gouvernent, d'une part, l'attribution de compétences fiscales à la Communauté, et d'autre part, la répartition des compétences entre Etat central et collectivités territoriales au sein des Etats membres, d'autre part.
Les compétences fiscales de la Communauté poursuivent un objectif de nature principalement économique et non budgétaire Ainsi, le produit des impôts pour lesquels la Communauté exerce ses compétences normatives est attribué principalement aux Etats membres et

l'attribution de ressources financières à la Communuaté est opérée selon des principes et des règles différents de ceux qui gouvernent l'attribution de compétences fiscales à celle-ci. 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.
Les compétences fiscales des collectivités territoriales quant à elles visent, non seulement à leur permettre de développer des politiques propres par le biais d'instruments de nature fiscale, mais aussi, de manière implicite, 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.
Or, les Etats membres sont tenus par une obligation de mise en oeuvre 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. 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 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 mise en place des mécanismes de substitution de l'Etat central aux collectivités défaillantes.
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'impôt en violation du droit communautaire. Les procédures de remboursement sont instituées par l'Etat membre en vertu de son autonomie institutionnelle et procédure, dans le respect des principes d'effectivité et d'équivalence du droit communautaire. 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. 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.

Le cadre institutionnel de l'application du droit communutaire aux compétences fiscales des collectivités territoriales des Etats membres ne semble, à première vue, pas apte à garantir l'autonomie fiscale de ces collectivités territoriales, vu la reconnaissance insuffisante dont ces dernières bénéficient en vertu du droit communautaire. Il convient dès lors de poursuivre l'étude en examinant si cette intuition trouve confirmation dans l'ananlyse des différentes aires du droit fiscal communautaire matériel.

Titre II : L'autonomie fiscale des collectivités territoriales face aux dispositions du Traité CE sur la libre circulation au sein du marché intérieur

Un des objectifs principaux, sinon l'objectif majeur du Traité établissant la Communauté européenne est la réalisation d'un marché intérieur sur l'ensemble du territoire communautaire. Dans cette optique, le Traité consacre des droits spécifiques aux opérateurs économiques. Il s'agit des libertés de circulation des personnes, des marchandises, des services et des capitaux. Ces libertés se sont vu reconnaître un effet direct par la Cour de Justice, ce qui a entraîné une large application de celles-ci aux domaines les plus divers, y compris à la matière fiscale. En outre, parmi les dispositions du Traité garantissant la libre circulation des marchandises, il en existe qui visent spécifiquement les obstacles fiscaux, telles les droits de douane et les taxes d'effet équivalent et les impositions intérieures discriminatoires. Ces articles ont également fait l'objet de nombreuses applications par les juridictions communautaires. Il n'est donc pas étonnant que l'autonomie fiscale des collectivités territoriales des Etats membres ait été également affectée par le développement de cette jurisprudence. Les libertés de droit communautaire se superposent ainsi aux protections offertes aux opérateurs économiques par les ordres juridiques nationaux, souvent renforçant ces dernières. Dans ce titre, ces phénomènes sont analysés dans l'ordre où ils ont été décrits. Dans un premier temps, est étudié l'impact des libertés de circulation sur les systèmes fiscaux des Etats membres, de manière générale et synthétique. Une distinction entre le régime communautaire de la libre circulation des marchandises d'une part, et des autres libertés d'autre part est opérée. Ensuite, les applications faites par les juridictions communautaires des libertés économiques à la fiscalité des collectivités territoriales sont analysées. Enfin, une comparaison entre le régime communautaire et les régimes belge et italien de protection de l'unité économique nationale est opérée. Une synthèse élabore les éléments utiles à la réflexion globale dégagés de l'analyse.

Chapitre 1 : L'impact des libertés de circulation du marché intérieur sur les systèmes fiscaux des Etats membres

Le fondement économique sur lequel repose le processus d'établissement du marché unique est à rechercher dans le postulat de « l'allocation efficace des ressources». Ce terme est d'ailleurs explicitement employé dans le traité instituant la Communauté européenne (article 98 CE). En vertu de celui-ci, les biens produits ou importés dans le territoire de l'Union doivent pouvoir librement circuler, de telle sorte à ce qu'ils parviennent au lieu où ils auront la plus grande utilité économique[600]. Afin de réaliser cette allocation efficace des ressources, il convient, notamment, que les États Membres n'entravent pas la libre circulation, non seulement des biens, mais aussi des capitaux et des services ainsi que des personnes, par des mesures qui auraient pour conséquence de causer des distorsions des flux de circulation des biens à l'intérieur de la Communauté. Ces mesures étatiques de distorsion peuvent être de différents types. Le Traité CE d'ailleurs en distingue expressément plusieurs.

[600] SCHON, W., « Der "Wettbewerb" der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem - Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung », *DStJG*, 2000, vol. 23, p. 191ss..

Section I : La libre circulation des marchandises et la fiscalité indirecte

Parmi celles-ci, les mesures qui reprennent la quintessence des obstacles à la libre circulation sont les mesures nationales restreignant l'accès même des marchandises en provenance d'autres Etats membres de la Communauté ou encore d'Etats tiers[601]. La Cour de Justice a défini les marchandises comme « des produits appréciables en argent et susceptibles, comme tels, de former l'objet de transactions commerciales »[602]. Ces restrictions, visées par le Titre I de la Troisième Partie du Traité CE (articles 23ss.), peuvent être de deux ordres. D'une part, l'article 23 CE prévoit que « la Communauté est fondée sur une union douanière qui s'étend à l'ensemble des échanges de marchandises et qui comporte l'interdiction, entre les États membres, des droits de douane à l'importation et à l'exportation et de toutes taxes d'effet équivalent, ainsi que l'adoption d'un tarif douanier commun dans leurs relations avec les pays tiers »[603]. Le principe de l'union douanière comporte ainsi un double volet, interne et externe[604]. En outre, cette interdiction des droits de douane et des taxes d'effet équivalent (article 25 CE) est complétée par une interdiction d'impositions intérieures discriminatoires, consacrée par l'article 90 CE. Enfin, le Traité prohibe les restrictions quantitatives à l'importation et à l'importation entre Etats membres (articles 28 à 30 CE). Cette dernière interdiction ne semble pas *a priori* susceptible d'affecter les compétences fiscales de ceux-ci, contrairement aux régimes des articles 25 et 90 CE. Toutefois, l'hypothèse d'une application fiscale de celle-ci mérite d'être envisagée. Le régime de la libre circulation des marchandises prévu par le Traité s'articule donc autour de trois axes distincts, lesquels concernent respectivement l'union douanière, l'interdiction des impositions fiscales discriminatoires et l'abolition des restrictions quantitatives aux échanges communautaires.

§1. L'union douanière

L'union douanière se caractérise, vis-à-vis des Etats tiers, par une politique commune en matière douanière, caractérisée principalement par un tarif douanier commun. A l'intérieur du territoire communautaire, elle prend la forme d'une prohibition faite aux Etats membres de maintenir ou de recréer des obstacles à la libre circulation des biens, assimilables à des droits de douane perçus lors du passage des frontières internes à la Communauté.

---

[601] Comme l'écrit A. LEITAO, « *(...) l'Union douanière est conçue, dans le système et dans l'économie du Traité, comme le fondement du marché commun et, dès lors, on comprend bien pourquoi la libre circulation des marchandises est le « pivot » et aussi la « locomotive » de l'établissement et du processus de l'intégration économique* » (« Quelques réflexions politico-juridiques autour de l'élimination des mesures d'effet équivalent : unicité du marché commun, principe logique ou principe organique ? », *R.M.C.*, n°393, Janvier 1986, p.21).

[602] Voy. C.J.C.E., 10 décembre 1968, aff. 7/68, *Commission c/ Italie, Rec.*, p. 617, p. 626 ; 9 juillet 1992, aff. C-2/90, *Commission c/ Belgique (dit Déchets wallons), Rec.*, p. I-4431, pt 25 et 26 ; 21 octobre 1999, aff. C-97/98, *Jägerskiold/ Gustaffson, Rec.*, p. I-7319, pt 30ss. et la jurisprudence citée. Sur la portée de cette définition, SCHWARZE, J., (éd.), *EU-Kommentar*, Nomos., « art. 23 EGV », § 15 –25 et WOODS, L., *Free movement of goods and services between the European Comunity*, Hampshire, Ashgate, 2004, p.13ss. Sur la distinction entre marchandises, d'une part, et services et capitaux, d'autre part, voy. *infra.*

[603] C'est le 1 juillet 1968 qu'a été achevée l'union douanière sur le territoire communautaire. Voy. la Décision du Conseil du 26 juillet 1966, *J.O.*, L 165, 21 septembre 1966, p. 2971.

[604] C.J.C.E., 23 septembre 2003, aff. C-30/01, *Commission c. Royaume-Uni, Rec.*, p. 9481, pts 49 à 54. L'union douanière peut être considérée comme une étape intermédiaire entre la réalisation d'un espace de libre échange entre Etats, où ceux-ci déterminent librement leur politique douanière vis-à-vis des Etats tiers, et la réalisation d'une véritable marché unique sur le territoire d'Etats membres différents. Voy. VAN RAEPENBUSCH, S., *Droit institutionnel de l'Union Européenne*, 4ème éd., Bruxelles, Larcier, 2004, p. 5 ; RUTTEN, F. « Douane en International Handel », in PEETERS, B., (éd.), *Europees Belastingrecht*, Larcier, 2005, p. 749-794 ; DUBOUIS, L., BLUMANN, C., *Droit matériel de l'Union européenne*, Domat , 2004, pp. 199 à 202..

I. Le régime applicable aux échanges avec les Etats tiers

Dans son application aux échanges entre les Etats membres et les Etats tiers, l'union douanière comporte l'adoption, par le Conseil, d'un tarif douanier commun[605]. Il est contenu dans le Règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil du 23 juillet 1987 relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun[606]. Ce règlement instaure une nomenclature des marchandises, dénommée « nomenclature combinée » (NC), où sont répertoriés l'ensemble des biens existants faisant l'objet de transactions commerciales[607]. Cette nomenclature combinée est associée à des taux des droits de douane correspondant à chaque catégorie de marchandises. Ces taux forment, avec d'autres éléments nécessaires à la bonne perception de ces prélèvements douaniers[608], le « tarif intégré de la Communautés européenne » (TARIC)[609]. L'union douanière entraîne également une harmonisation communautaire du droit douanier et le règlement de la répartition du produit des droits de douane perçus aux frontières externes de la Communauté[610]. Le droit douanier communautaire trouve sa source principale dans le code des douanes communautaire de 1992[611] et son règlement d'exécution[612]. Il constitue, avec d'autres réglementations adoptées durant cette même période[613], la mise en œuvre du passage de l'union douanière à un « espace

---

[605] Article 26 CE : « Les droits du tarif douanier commun sont fixés par le Conseil statuant à la majorité qualifiée, sur proposition de la Commission ». Sur le tarif douanier commun, voy. MEESENBURG, C., « Art. 26 EGV », in SCHWARZE, *op. cit.*, §1-35.

[606] *J.O.*, L 130 du 26.5.1988, p. 42, Règlement modifié en dernier lieu par le règlement (CE) no 996/2006 de la Commission (*J.O.*, L 179 , 1 juillet. 2006, p. 26).

[607] C.J.C.E., 26 octobre 2006, aff. C-250/05, *Turbon International, pas encore publié au Recueil* , pt 3 : « La NC, instaurée par le règlement n° 2658/87, est destinée à remplir à la fois les exigences du tarif douanier commun et des statistiques du commerce extérieur de la Communauté européenne. Elle est fondée sur le système harmonisé mondial de désignation et de codification des marchandises (...) élaboré par le Conseil de coopération douanière, devenu l'Organisation mondiale des douanes, institué par la convention internationale conclue à Bruxelles le 14 juin 1983 et approuvée, au nom de la Communauté, par la décision 87/369/CEE du Conseil, du 7 avril 1987 (*J.O.*, L 198, p. 1) ».

[608] Outre les prélèvements ordinaires, il existe d'autres types de droits, notamment liés à des impératifs de politique commerciale défensive (*anti-dumping*). Voy. le Règlement (CE) n° 384/96 du Conseil, du 22 décembre 1995, relatif à la défense contre les importations qui font l'objet d'un dumping de la part de pays non membres de la Communauté européenne, *J.O.*, L 56 ,6 mars 1996, p. 1à 20.

[609] Règlement n°2658/87, art. 2 : « Sur la base de la nomenclature combinée, la Commission établit un tarif intégré des Communautés européennes, ci-après dénommé « Taric », qui reprend : a) des subdivisions communautaires complémentaires, dénommées « sous-positions Taric », nécessaires à la désignation de marchandises faisant l'objet des mesures communautaires spécifiques figurant à l'annexe II; b)les taux des droits de douane et les autres éléments de perception applicables; c)les numéros de code visés à l'article 3 paragraphes 3 et 4; d)tout autre élément d'information requis pour l'application ou la gestion des mesures communautaires concernées ».

[610] SCHWARZE, J., (éd.), *EU-Kommentar*, Nomos, art. 23 EGV, § 3.

[611] Règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire *J.O.*, L 302, p. 1.

[612] Règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil établissant le code des douanes communautaire, *J.O.*, L 253, p. 1, Bien que le Traité ne vise que l'adoption d'un tarif douanier commun, qui fait l'objet du règlement du Conseil 2658/87, basé sur les article 26 CE, 37 (politique agricole commune) et 133 (politique commerciale commune-v. infra), Code des douanes communautaires, pris lui sur le fondement aussi des articles 26 CE et 133 CE, mais aussi de l'article 95 CE (mesures nécessaires à l'achèvement du marché intérieur) .

[613] Voy. notamment le règlement (CEE) Règlement (CEE) n° 2726/90 du Conseil, du 17 septembre 1990, relatif au transit communautaire, *J.O.*, L 262, 26 septembre 1990, p. 1–10.

sans frontières intérieures » qu'est le marché intérieur dans l'esprit du Livre Blanc de la Commission de 1985[614].

Malgré l'importance de réglementation communautaire en matière de douanes, il n'existe pas, dans le Traité, de disposition spécifique limitant explicitement le pouvoir fiscal des Etats membres en ce qui concerne les prélèvements qu'ils pourraient instituer dans les échanges avec les Etats non-membres de la Communauté[615]. Ceci ne signifie pas que les Etats membres disposent d'une liberté d'établir de telles charges fiscales. En effet, la mise en place d'une union douanière et la réalisation d'une politique commerciale commune, dans le cadre de la réalisation d'un marché intérieur, conduisent indirectement à une telle limitation de leur souveraineté. L'article 23 CE, combiné à l'article 26 CE, ainsi qu'à l'article 133 CE (politique commerciale commune), fondent ainsi la compétence exclusive de la Communauté[616]. La politique commerciale commune est en effet liée à la politique douanière[617], cette dernière constituant un instrument puissant de régulation des échanges de biens entre la Communauté et les Etats tiers[618]. La compétence exclusive de la Communauté en matière de politique douanière et politique commerciale rend ainsi applicable l'article 25 CE aux échanges avec les Etats tiers[619]. Elle ne fait néanmoins pas obstacle à toute mesure nationale qui aurait un impact sur les importations ou sur les exportations avec les pays tiers[620]. Par exemple, l'article 30 CE, qui prévoit différentes causes de justification de mesures

---

[614] VAULONT, N., « La suppression des frontières intérieures et la réglementation douanière communautaire », *R.M.U.E.*, 1994, n°1, p. 57.

[615] Il existe tout de même une exception dans le Traité à l'article 25 CE pour les « produits en provenance de pays tiers qui se trouvent en libre pratique dans les États membres ». Il s'agit des produits pour lesquels les droits de douane ont déjà été acquittés et les formalités de dédouanement ont été remplies. L'union douanière présuppose que ces produits sont couverts par la libre circulation des marchandises une fois entrés légalement sur le territoire de la Communauté.

[616] C.J.C.E., 5 octobre 1995, aff. C- 125/94, *Aprile, Rec.*. p. I-2919, pts 34 à 37 : « Sous peine de porter gravement atteinte tant à l'unicité du territoire douanier qu'à l'uniformité de la politique commerciale commune, les Etats membres ne sauraient imposer, au titre de la seule légalisation nationale, des taxes d'effet équivalant à des droits de douane dans les échanges avec les pays tiers. C'est à la seule communauté qu'il appartient, afin d'assurer que l'imposition ait une incidence uniforme dans tous les Etats membres sur les échanges avec le pays tiers de fixer, et le cas échéant, de modifier le niveau des droits et taxes grevant les produits en provenance des pays tiers ».

[617] Sur le droit et la politique communautaire des douanes en général, voy. TERRA, B. et WATTEL, P., *op. cit.*, chapitre 5 ; VAULONT, N., *op. cit.*, p. 51-70 ; LUX, M., *Guide to Community Customs legislation*, Bruylant, 2002 ; RUTTEN, F.., *op. cit.*, 749ss ; BERR, C.J., TRÉMEAU, H., *Le droit douanier : communautaire et national.*, 6ème éd., Economica, 2001, 615 p ; TERRA, B., *Community Customs law : a guide to the customs rules on trade between the (enlarged) EU and third countries*, Kluwer law International, 1995, 2 vol ; WITTE, P., (éd.), *Zollkodex : mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung ; [Kommentar]*, Beck, 2002, 3 vol ; GIANCANE, G., *Diritto doganale nazionale e comunitario : coordinamento e commento delle disposizioni normative e amministrative*, Ed. Laurus Robuffo, 1998, 326p.; PRAHL, H., *Le droit douanier*, CED-Samson, 1997.

[618] L'article 131 CE l'énonce expressément : « En établissant une union douanière entre eux, les États membres entendent contribuer, conformément à l'intérêt commun, au développement harmonieux du commerce mondial, à la suppression progressive des restrictions aux échanges internationaux et à la réduction des barrières douanières » Cet instrument n'est cependant pas le seul. Le Traité CE confie d'ailleurs certaines compétences externes à la Communauté en matière de modifications tarifaires (article 133), et de conclusions d'accords commerciaux (visés à l'art.300 CE) et d'accords d'association et de partenariat économique (article 310 CE).

[619] Voy. notamment C.J.C.E., 28 juin 1978, aff. 70/77, *Simmenthal, Rec.* p. 1453 ; 16 mars 1983, aff. 266/81, *Siot, Rec.*, p. 731 ; 16 mars 1983, aff. 267/81, 268/81 et 269/81, *SPI et Sami, Rec.* p. 801 et *infra,* sur les articles 25 et 90 CE.

[620] LUX, M., *op. cit.*, p.32. Voy. aussi C.J.C.E., 31 janvier 1984, aff. 1/83, *IFG c. Freistaat Bayern, Rec.* 1984, p.349. Cette affaire concernait un droit perçu dans le cadre d' un contrôle sanitaire sur des viandes fraîches. A cette époque, la directive 72/461 relative aux contrôles sanitaires applicables aux importations en provenance d'Etats tiers n'était pas encore applicables dans son intégralité. La Cour a jugé que cette directive devait être interprétée comme autorisant les Etats membres à percevoir de rémunérations pour de tels contrôles sous réserve qu'elles se trouvent dans un rapport adéquat avec les coût réel des contrôles.

restreignant la libre circulation des marchandises entre les Etats membres, s'applique aux échanges avec les Etats tiers[621]. En outre, la Communauté est liée à certains Etats tiers par des accords d'association ou de coopération[622]. Certains de ces accords étendent les principes de l'union douanière, et parfois de la libre circulation des marchandises dans son ensemble, aux échanges entre ces Etats et les Etats membres de la Communauté. C'est ainsi que des dispositions semblables, voire identiques aux articles 25 CE et 90 CE sont reproduites dans certaines de ces accords. Selon la Cour de Justice, ces dispositions reçoivent néanmoins une interprétation propre qui « dépend notamment de la finalité poursuivie par chacune de ces dispositions dans le cadre qui lui est propre »[623]. Toute fois, comme la Cour l'a de nombreuses fois admis, il n'y a en principe pas lieu de donner à celles-ci une portée différente des articles du traité CE desquels elles s'inspirent[624]. A cette interdiction de principe pour les Etats membres de lever unilatéralement des droits et des charges sur les marchandises en provenance d'Etats tiers[625], correspond une obligation de percevoir les droits fixés par la législation communautaire selon les modalités prévues par celle-ci. Cette interdiction et cette obligation s'appliquent sur l'ensemble du territoire douanier communautaire. Celui-ci recoupe très largement le territoire de l'ensemble des Etats membres, tel que défini à l'article 299 CE, et complété par l'annexe 2 du Traité CE, et à l'article 3 du Code des douanes communautaires, avec quelques exceptions cependant. Il convient en effet de distinguer le territoire de la Communauté de son territoire douanier[626]. Sont ainsi situés hors du territoire douanier communautaire les îles Féroé (art.299, 6, a)) et le Groenland, pour le Danemark, l'île d'Helgoland et le territoire de Büsingen, pour l'Allemagne, Ceuta et Melilla, pour l'Espagne, les territoires d'outre mer français (TOM), saint-Pierre et Miquelon, Mayotte, pour le France, Livigno, Campione d'Italia et les eaux territoriales du lac de Lugano, pour l'Italie et Aruba et les Antilles néerlandaises, pour les Pays-Bas. Certaines de ces zones sont des zones franches que l'on a préféré exclure du territoire douanier afin d'éviter leur prolifération et les distorsions de concurrence qui auraient pu en résulter. Par contre, les départements français d'outre-mer (DOM), les Açores, Madère et les îles Canaries font partie du territoire douanier communautaire. L'article 299 CE prévoit cependant que des mesures spécifiques, dérogatoires au régime commun en matière de douane et de politique commerciale puisse être prises en faveur de ces régions ultrapériphériques[627].

---

[621] Article 11 du Règlement n°2603/69 et article 24 du Règlement n°3285/94. Voy. aussi C.J.C.E., 17 octobre 1995, aff. C-83/94, *Leifer, Rec.*, p. I-3231, pt 32ss..

[622] Voy. HANF, D. et DANGLER, P., "Les accords d'association", in LOUIS, J.-V. and DONY, M. *Les relations extérieures, Commentaire Mégret : le droit de la CE et de l'Union européenne*, vol. 12, 2nd éd., 2005, p. 308ss.

[623] C.J.C.E., 1 juillet 1993, aff. C-312/91, *Metalsa, Rec.*, p. I-3751, pt. 11 (interprétation d'une disposition identique à l'article 90 CE continue dans l'accord d'association entra la CEE et l'Autriche). La Cour poursuit en ces termes : « L'extension de l'interprétation d'une disposition du traité CEE à une disposition, rédigée en termes comparables, similaires ou même identiques, figurant dans un accord conclu par la Communauté avec un pays tiers. À cet égard, la comparaison des objectifs et du contexte de l' accord, d' une part, et de ceux du traité, d' autre part, revêt une importance considérable. En effet, ainsi qu' il ressort notamment de la convention de Vienne sur le droit des traités, un traité international doit être interprété non pas uniquement en fonction des termes dans lesquels il est rédigé, mais également à la lumière de ses objectifs ». Voy. à ce sujet, TRAVERSA, E., « National Report : Belgium », in X., *The Eu and Third Countries : Direct Taxation*, Linde Verlag, 2007, *à paraître.*

[624] Voy. C.J.C.E., aff. *Metalsa* (C-312/91), *précité*, pt 15; 9 février 1982, aff. 270/80, *Polydor and RSO , Rec.*, p. 329, pts 14 à 21; 26 octobre 1982, aff. 104/81, *Kupferberg, Rec.*, p. 3641, pts 29 à 31; 27 septembre 2001, aff.C-63/99, *Gloszczuk, Rec.*, p. I-6369, pts 48 ; 16 juillet 1998, aff. C-355/96, *Silhouette international, Rec.*, p. I-4799 ; 29 janvier 2002, aff. C-162/00, *Pokrzeptowicz-Meyer,Rec.*, p. I-1049, pts 32 –33.

[625] Voy. e.a. C.J.C.E., arrêt *Aprile* (C- 125/94), *précité.*

[626] En outre, il existe aussi un territoire fiscal de la Communauté. Il sera traité dans le titre III, concernant l'harmonisation fiscale *sensu stricto.*

[627] Sur les régions ultrapériphériques, voy. *infra.*

Inversement, certains territoires situés en dehors du territoire des Etats membres sont intégrées au territoire douanier communautaire, bien qu'ils sortent du champ d'application territorial du Traité CE. Il s'agit de Monaco (en vertu d'une convention signée avec la France) et des îles anglo-normandes et de l'île de Man (art. 299, §6 CE). Ces dernières jouissent d'un régime spécifié dans l'acte d'adhésion du Royaume–Uni et ses protocoles additionnels. Selon la Cour, cependant, les articles 23 CE, 25 CE, 28 CE et 29 CE sont intégralement applicables à ces territoires[628]. Gibraltar jouit quant à lui d'un statut particulier : il ne fait pas partie du Royaume-Uni, donc est en dehors du territoire douanier communautaire, mais il fait partie du territoire de la communauté (art. 299,§4 CE).

II. Le régime applicable entre les Etats membres

A l'intérieur du territoire de la Communauté, le principe de l'union douanière prend la forme d'une suppression des droits de douane et des prélèvements étatiques qui grèvent les échanges intracommunautaires de manière semblable. Le traité CE prévoit ainsi en son article 25 le principe de l'interdiction des taxes d'effet équivalent à des droits de douane[629].

a) Notion de taxe d'effet équivalent

Si les différents droits de douane font l'objet de définitions détaillées dans les législations communautaire et nationales[630], la notion de taxe d'effet équivalent a du faire, elle, l'objet de nombreux arrêts de la Cour de Justice. La définition –constante- de la taxe d'effet équivalent s'y retrouve libellée en ces termes : « une taxe d'effet équivalent au sens du traité se définit comme une charge pécuniaire, fût-elle minime, unilatéralement imposée, quelles que soient son appellation et sa technique, qui frappe les marchandises nationales ou étrangères franchissant la frontière »[631]. Cette définition est valable alors même que la charge pécuniaire « n'est pas perçue au profit de l'Etat et qu'elle n'exerce aucun effet discriminatoire et que le produit imposé ne se trouve pas en concurrence avec une production nationale »[632]. Cette norme du traité est considérée une règle fondamentale du système et s'est vu reconnaître un effet direct, bien que ses destinataires immédiats en soient les Etats et non les particuliers[633].

---

[628] 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, pt 35.

[629] Une interdiction semblable est contenue dans les accords GATT-OMC (art. II, §1b et c). Elle est cependant dépourvue d'effet direct et ne s'applique pas entre Etats membres, mais uniquement entre ceux-ci et les autres Etats tiers signataires des accords. Voy. MEESENBURG, "Art 25 EGV", in SCHWARZE, op. cit., §8 et C.J.C.E., 12 décembre 1995, aff. C-469/93, *Chiquita Italia, Rec.*, p. I-4533, pt 37.

[630] Les droits de douane sont définis par le tarif douanier de chaque États membres et dans le tarif douanier commun, dont la première version remonte à 1968. Voy. VAN RAEPENBUSCH, S.,, « Les taxes d'effet équivalant à des droits de douane », *R.M.C.*, 1983, p.496

[631] C.J.C.E., 1 juillet 1969, aff. 24/68, *Commission, c. Italie, Rec.*, 1969, p.193. Il s'agissait d'une imposition, appelée « droit de statistique », destinée à l'établissement de renseignements statistiques sur les flux de marchandises depuis et à destination de l'Italie, et perçue sur les marchandises importées et exportées et d'un montant minime. La Cour a sanctionné un double manquement de la part de l'Italie en considérant l'imposition en question comme une taxe à l'importation contraire, pour certains produits, à certaines dispositions de droit dérivé sanctionnant l'interdiction des taxes d'effet équivalent, d'une part, et une taxe à l'exportation, contraire à l'art. 16 (actuellement, 25) du Traité CE d'autre part.

[632] Voy. e.a. C.J.C.E, 1 juillet 1969, aff. 2/69 et 3/69, *Sociaal fonds voor Diamantenarbeiders, Rec.*,1969, p.211. Cette affaire concernait une cotisation (prélèvement parafiscal) perçue sur toute importation de diamants bruts, à destination d'un fonds dont la mission était « le financement l'octroi et le paiement d'avantages sociaux complémentaires » au profit des ouvriers diamantaires.

[633] L' arrêt qui a déclaré l' effet direct de l'article 25 du Traité CE est le célèbre arrêt *Van Gend en Loos*, (C.J.C.E., 5 février 1963, aff. 26/62, *Rec.*, p.3). A ce sujet, voy. TESAURO, G., *Diritto comunitario*, 3ème éd., CEDAM, 2003, p.383. Dans cet arrêt, rendu sur question préjudicielle, une société de transport néerlandaise

Dans un premier temps, elle a été interprétée comme destinée à combattre les tentatives des Etats membres de discriminer, directement ou indirectement, les produits en provenance ou à des destinations des autres Etats membres. Son interprétation a néanmoins évolué progressivement dans la jurisprudence de la Cour. Cette dernière en a étendu le champ d'application à des situations où l'Etat membre auteur de la mesure n'avait manifestement pas eu de visée protectionniste, l'effet de la mesure prenant le pas sur l'intention sous-jacente à celle-ci[634].

b) Champ d'application de l'interdiction de l'article 25 CE

Le champ d'application de l'interdiction posée par l'art. 25 CE est très large. Tout d'abord, il comprend « toute charge pécuniaire unilatéralement imposée »[635]. Ce terme renvoie notamment au caractère étatique de la mesure. A première vue, cette référence peut sembler superflue dès lors qu'il ne pourrait en aller autrement lorsqu'il est question d'un prélèvement fiscal, ou même parafiscal. Néanmoins, cet aspect mérite quelques précisions. Tout d'abord, le fait que la charge soit imposée par une autorité publique suffit en soi. Il n'est donc pas nécessaire de se préoccuper de l'appellation donnée à ce prélèvement ni de sa classification en droit national[636]. De même, il importe peu, aux fins de qualifier la charge, de savoir quelle est l'autorité publique qui l'a imposée[637]. Deuxièmement, il est des cas où le bénéficiaire de la charge n'est pas l'Etat ou une autre autorité publique. Ces situations rentrent néanmoins dans le champ d'application de l'article 25 CE[638]. De ce point de vue, le simple fait que la charge ait été instituée par une autorité publique ou en vertu d'un acte ou même est en soi déterminant[639]. Il est même arrivé que la Cour qualifie de taxe d'effet équivalent un prix, donc à une obligation de paiement dont la cause était à rechercher dans un rapport contractuel entre deux personnes privées[640]. Cette référence à l'autorité publique vise cependant les

---

invoquait la contrariété au droit communautaire d'une augmentation des droits de douane sur l'importation de substances chimiques depuis l'Allemagne, qui serait intervenue postérieurement à l'entrée en vigueur du Traité CE. Voy. aussi C.J.C.E., 17 décembre 1970, aff. n°33/70, *Spa Sace, Rec.*, p.1213 ; C.J.C.E., 19 juin 1973, aff. 77/72, *Capolongo, Rec.*,, p.611.

634 TESAURO, G., *op.. cit.*, p..383. La jurisprudence récente de la Cour considère désormais que l'article 23 et 25 CE, combinés à l'article 133 CE, s'appliquent depuis l'introduction du tarif douanier commun, aux échanges avec les pays tiers. C.J.C.E., 22 avril 1999, aff. C-109/98, *CRT France International, Rec.*, p. I-2237 ; C.J.C.E., 21 octobre 2004, aff. C-426/02, *précité.* Auparavant, des dispositions de droit dérivé reproduisant l'interdiction prévue à l'article 25 CE trouvaient à s'appliquer, pour des secteurs spécifiques, aux relations externes de la Communauté. Voy. par ex. l'article 20, § 2, du Règlement du Conseil n° 359/67/CEE du 25 juillet 1967, portant organisation du marché du riz, *J.O.*, L 174, 31 juillet 1967.

635 Dans les cas où il ne s'agit pas d'une charge pécuniaire, mais d'une obligation d'une autre nature, l'art. 25 CE ne trouvera jamais à s'appliquer. Il sera alors éventuellement possible d'invoquer la prohibition contenue dans l'art. 28 du Traité CE. En effet, il pourrait éventuellement s'agir d'une restriction quantitative ou d'une mesure d'effet équivalent. Voy. *infra.*

636 A propos d'une taxe parafiscale, voy. C.J.C.E., 27 octobre 1993, aff. C-72/92, *Scharbatke, Rec.*, p. I-5509, pts 10 et 16.

637 C.J.C.E., 27 septembre 1988, aff. 18/87, *Commission c. Allemagne, Rec.*, p. 5427 : cet arrêt concerne une charge imposée par les Länder allemands.. Nous reviendrons plus en détail sur ces aspects dès lors qu'il concerne directement la fiscalité régionale et locale.

638 C.J.C.E., 26 février 1975, aff. 63/74, *Cadsky, Rec.*, p. 281.

639 C..J.C.E., arrêt *Diamantenarbeiders, précité* et 25 janvier 1977, aff. 46/76, *Bauhuis, Rec.*, 1977, p.5 (redevances sanitaires perçues à l'occasion de contrôle de qualité de viande). Cette précision est particulièrement opportune lorsque l'on sort du secteur balisé des prélèvements fiscaux pour entrer dans l'ensemble flou et indéterminé des charges parafiscales. En effet, la parafiscalité peut se définir en rapport avec la destination, plus ou moins spécifique, que les autorités publiques qui ont institué les prélèvements en cause, assignent (ou du moins prétendent assigner) au produit de leur collecte.

640 C.J.C.E., 11 août 1995, aff. C-16/94, *Dubois, Rec.*, p. I-2421. Dans cet arrêt, d'ailleurs critiqué par la doctrine ce prix résultait en fait d'une omission de l'autorité publique, qui, ayant confié l'exécution de certaines

autorités des Etats membres, à l'exclusion des autorités communautaires. Comme le rappelle *Van Raepenbusch*, « le caractère unilatéral vise ici la défense d'un intérêt non communautaire le plus souvent particulier à un Etat membre, l'Etat considéré n'étant pas nécessairement celui qui perçoit les charges»[641]. L'étendue du champ d'application de l'impôt national n'a pas d'incidence sur son caractère éventuel de taxe d'effet équivalent. Il importe peu qu'il porte sur l'ensemble des marchandises importées et/ou exportées dans l'Etat membre, ou qu'il frappe seulement certaines catégories de marchandises, ou même une seule[642]. La condition fondamentale qui permet de qualifier une charge pécuniaire comme taxe d'effet équivalant à un droit de douane est le fait qu'elle soit perçue en raison du passage d'une frontière. C'est ce fait qui doit être la cause de l'effet principal de la mesure incriminée, à savoir l'altération du prix du produit en provenance ou à destination d'un autre Etat membre, constituant par la-même une entrave aux échanges à l'intérieur de l'Union. Cet élément essentiel ne doit pas nécessairement s'apprécier au moment du passage de la frontière. Il se peut en effet que la charge pécuniaire soit imposée ou perçue successivement au franchissement de celle-ci[643]. Ce qui importe au contraire est le fait que « l'importation » ou « l'exportation » du produit soit rendue plus onéreuse[644] que le transport de ce produit à l'intérieur du territoire d'un Etat membre[645]. Les « frontières » auxquelles la Cour fait référence dans sa jurisprudence recouvre des réalités multiples. L'article 25 CE vise bien entendu les frontières entre les Etats membres. Dans plusieurs arrêts, la Cour a cependant pris comme référence, afin d'apprécier ce critère décisif, le passage d'une frontière purement interne à un Etat membre[646]. Une fois ces critères examinés et remplis, l'on se trouve en présence d'une taxe d'effet équivalent incompatible avec l'article 25 du Traité de Rome. Lorsque cette taxe d'effet équivalent a été illégalement perçue par un Etat membre, ce dernier doit la rembourser à l'opérateur qui l'a acquittée, selon les règles de procédures nationales, dans le respect du droit communautaire[647]. Certains auteurs semblent défendre le point de vue selon lequel la « taxe d'effet équivalent » puisse être justifiée en rapport avec des exigences liées au fonctionnement du marché intérieur ou à la réalisation de l'objectif de libre circulation de marchandises[648], tels qu'ils sont mis en œuvre par le droit communautaire ou avec des exigences d'autre nature

---

missions de l'administration douanière à des personnes privées, n'avait pas cependant prévu de compensation financière suffisante, ce qui avait pour effet d'obliger celles-ci à demander une redevance supplémentaire aux importateurs. Voy. SCHON, W., "Der freie Warenverkehr: die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten und der Systemgedanke im europäischen Steuerrecht Teil I" , *Europarecht*, vol.36, n°2, p.224.

[641] « Si l'intérêt protégé est communautaire », poursuit VAN RAEPENBUSCH, « c'est à dire si la mesure considérée, le plus souvent une organisation commune de mesures sur des bases identiques est conforme à l'objectif du traité, répond à l'intérêt général de la Communauté, la taxe incriminée perd son effet équivalant à un droit de douane ». Voy VAN RAEPENBUSCH, S. (1983), *op. cit*, p. 499.

[642] C.J.C.E., 22 avril 1999, aff. C-109/98, *CRT France international, Rec.* , p. I-2237 et 21 septembre 2000, affaires jointes C-441/98 et C-442/98, *Michailidis, Rec.*, p. I-7145.

[643] C.J.C.E., 22 mars 1977, aff. 78/76, *Steinike & Weinlig, Rec*, p.595 : « Lorsque les conditions qui caractérisent une taxe d'effet équivalant à un droit de douane sont réunies, la circonstance que la contribution est prélevée à un stade de la commercialisation ou de la transformation du produit postérieur au franchissement de la frontière est indifférente du moment que c'est en raison du seul franchissement de cette frontière que le produit est frappé, circonstance qui exclut une taxation identique dans le chef du produit national. »

[644] Voy. C.J.C.E., 14 décembre 1972, aff., 29/72, *Marimex, Rec.*, p.1309, concernant des charges imposées à l'occasion de contrôles sanitaires à la frontière italienne sur des animaux vivants ou de la viande. Dès lors que cette charge avait une influence négative sur le prix de revient des marchandises et qu'elle n'étaient pas appliquée selon les mêmes critères à la production bovine nationale, ce qui l'aurait fait rentrer dans le champ d'application de l'article 90 (ex-95) CE (voy. *infra*), elle a été assimilée à une taxe d'effet équivalant.

[645] Cette condition doit être cependant lue à la lumière de la jurisprudence de la Cour sur les situations purement internes et les frontières intérieures à un Etat membre, traitée plus loin.

[646] Ces arrêts sont analysés en détail *infra*..

[647] Voy. *supra*, Titre I.

[648] VAN RAEPENBUSCH, S., « Les taxes d'effet équivalent à des droits de douane », *R.M.C.*, 1983, p.495 ; BARNARD, C., *The substantive law of the EU. The four freedoms*, Oxford Univ. Press, 2004, p. 43.

dont la prise en compte est permise par le Traité. Il convient cependant de circonstancier cette affirmation. La jurisprudence de la Cour permet à ce propos de distinguer plusieurs cas de figure.

c) Exclusion des taxes rémunératoires

Tout d'abord, il ne faut pas confondre, lorsqu'on se trouve en présence d'une taxe qui prétend rémunérer un service rendu ou un contrôle imposé à l'importateur ou à l'exportateur, l'examen de la compatibilité de ce contrôle ou du service en tant que tel, sur la base de l'article 28 CE, et l'examen de la compatibilité de la rémunération de ce contrôle ou de ce service, sur la base de l'article 25[649]. En effet, la condition que la charge ait été unilatéralement imposée n'exclut pas, dans certains cas limités, que celle-ci échappe à la qualification de taxe d'effet équivalent. L'expression « effet équivalent » à une imposition, comme les droits de douane, comporte en elle-même l'idée de surcoût, d'augmentation du prix sans contrepartie de la somme perçue par les autorités publiques. Cet élément a permis à la Cour d'exclure du champ d'application de la mesure certaines charges qui pouvaient s'analyser comme des taxes purement rémunératoires[650]. Pour recevoir cette qualification, les prélèvements en question doivent remplir plusieurs conditions cumulatives, établies par la Cour de Justice au fil des arrêts[651]. Tout d'abord, il doit s'agir d'une rémunération pour un service effectivement rendu par l'administration[652]. Ensuite, ce service doit avoir été rendu individuellement à l'importateur ou à l'exportateur et dans son intérêt. Il ne suffit pas d'invoquer la poursuite d'un intérêt général indivisible[653]. Enfin, et surtout, la charge pécuniaire doit avoir une véritable valeur rémunératoire, c'est à dire être proportionnée au service rendu, en fonction d'éléments mesurables tels que sa qualité, sa durée, et son coût[654]. De plus, l'examen de ces conditions doit être réalisé *in concreto* : il s'agit de vérifier si « le montant de chaque redevance est fixé en fonction du coût réel du contrôle concret à l'occasion duquel la redevance est perçue »[655] . Ces conditions sont à ce point restrictives que la Cour n'a que très rarement admis le caractère purement rémunératoire d'une taxe[656].
Il ressort cependant clairement de la jurisprudence que, dans les cas où un contrôle ou un service imposé est qualifié de mesure d'effet équivalent à une restriction quantitative sur la

---

649 Voy. notamment les conclusions de l'avocat général DARMON présentées le 25 mai 1993 dans l'affaire *Ligur Carni* (C.J.C.E., 15 décembre 1993, affaires jointes C-277/91, C-318/91 et C-319/91, *Rec.*, p.I-6621)

650 Lorsqu'elle ne sont pas unilatéralement imposées, c'est à dire lorsque le contribuable peut refuser le service pour le rémunération duquel est perçue la taxe, ces charges pécuniaires sont d'autant plus difficilement assimilables à des taxes d'effet équivalant.

651 La Cour résume ces exigences en parlant de « la contrepartie d' un avantage, spécifique ou individualisé, procuré à l' opérateur économique, d' un montant proportionné audit service ». Voy. par exemple, C.J.C.E. 7 juillet 1994, aff.. C-130/93, *Lamaire, Rec.* 1994, p. I-3215, concernant des cotisations obligatoires au bénéfice d'un office national des débouchés agricoles et horticoles , et C.J.C.E, 21 octobre 2004, aff. C-426/02, *Commission c. Grèce, J.O.,* L 300, 4 décembre 2004, p. 14, à propos d'une redevance perçue pour l'authentification des factures d'importation de produits pharmaceutiques.

652 TESAURO, G., *op. cit*, p.388.

653 Voy. e.a. C.J.C.E.., aff. 52/65 et 55/65, *Allemagne c. Commission, Rec.*, p.228 ; C.J.C.E., 11 octobre 1973, aff. 39/73, *Rewe, Rec.*, p. 1039.

654 C.J.C.E., 2 mai 1990, aff. C-111/89, *Bakker, Rec.*, 1990, p.I-1735 (Droits perçus à l'occasion de contrôles phytosanitaires à l'exportation de végétaux)..

655 Arrêt *Bakker, précité*, pt 16. Pour ce motif, la Cour a considéré insuffisant dans cette affaire le fait que la rémunération du contrôle sanitaire était fixée en fonction de données objectives, tels le poids brut ou au montant net de la facture des bulbes et plantes exportés.

656 Voy. C.J.C.E, 13 mai 1983, affaires 132/82, *Commission c/ Belgique*, et 133/82, *Commission c/ Luxembourg, Rec.*, p.1669. Ces arrêts concernent une rémunération pour le placement de marchandises en dépôt provisoire dans des magasins ad hoc situés dans des entrepôts publics, à la demande des opérateurs économiques eux-mêmes.

base de l'article 28 du traité CE, donc incompatible avec la libre circulation des marchandises, rend automatiquement caduque la rémunération dudit service, qui, perdant tout fondement, à savoir son caractère prétendument rémunératoire, tombe sous le coup de l'interdiction de l'article 25[657]. Par contre, le fait qu'un contrôle en raison du passage d'une frontière entre deux Etats membres soit déclaré compatible avec le droit communautaire ne permet pas de préjuger de la compatibilité de la rémunération demandée pour ce contrôle de la part ceux qui l'ont effectué[658]. Dans ce cas, les éventuelles cause de justification, soit liées à la libre circulation des marchandises, soit autorisées par le Traité CE en vertu de l'article 30 CE[659], portent sur les contrôles eux-mêmes et non sur les redevances (« taxes ») qui en découlent[660]. Ces rémunérations – taxes font l'objet d'un double test de la part de la Cour de Justice. Le premier consiste à examiner si l'Etat membre est, d'une part, simplement autorisé de manière dérogatoire en vertu du droit communautaire à effectuer le contrôle[661] ou, d'autre part, s'il est tenu de le faire en vertu de dispositions communautaires spécifiques ou encore si la mesure en cause sert l'objectif de la libre circulation des marchandises[662] . Dans le premier cas, l'Etat membre n'est pas autorisé à percevoir une rémunération pour celui-ci. En effet, ce type de contrôle ne peut aucunement s'analyser comme un service rendu à l'opérateur économique. Même si l'entrave est autorisée par le Traité, elle ne répond pas à un objectif d'intérêt commun *communautaire*. Au contraire, elle est établie par l'Etat dans son intérêt propre, même s'il s'agit d'un intérêt général, dans le sens qu'il profite à l'ensemble de la collectivité de l'Etat membre. Il est donc normal selon la Cour, que les contrôles effectués par

---

[657] C'est ce que la Cour entend dans l'arrêt *Bauhuis* (46/76, *précité*) lorsqu'elle déclare que « tout contrôle supplémentaire imposé unilatéralement par un Etat membre sur des bovins ou de porcins destinés à être exportés vers un autre Etat membre, soit de sa propre initiative, soit pour répondre à des exigences devenues injustifiées d'un autre Etat membre constitue une mesure d'effet équivalent à une restriction quantitative et toute redevance perçue à cette occasion est, de ce chef, incompatible avec le droit communautaire » Voy. également l'affaire *Deutsches Milch-Kontor* (C.J.C.E., 22 juin 1994, aff. C-426/92, *Rec.*, p. I-2754), où l'Allemagne avait procédé à des contrôles autorisés par le droit communautaire dans leur principe mais selon des modalités incompatible avec celui-ci. La Cour a considéré dans cette affaire que « (...), faute de base légale et bien qu' elles correspondent aux coûts réels des contrôles, les redevances litigieuses constituent des taxes d'effet équivalant à des droits de douane à l' exportation interdites par les articles [23] et [25] du traité » (pt 54).

[658] C.J.C.E., 12 juillet 1977, aff. 89/76 *Commission c/ Pays-Bas, Rec.*, p.1355. Voy. aussi l'arrêt *Bauhuis* (46/76), *précité*, pt 48.

[659] Il s'agit de « raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou de préservation des végétaux, de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique ou de protection de la propriété industrielle et commerciale » (voy. *infra*).

[660] Dans les arrêts *Schlüter* et *Rewe* (C.J.C.E., 24 octobre 1973, aff. 9/73 et 10/73, *Rec.* 1973, p. 1135 et p.1175), par contre, indépendamment de tout contrôle, une imposition qui avait tous les caractères d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane a été jugée compatible avec les objectifs du Traité : il s'agissait de montants monétaires compensatoires dans le cadre de la politiques agricole commune. Ces arrêts isolés traitaient d'une mesure conjoncturelle liée à l'instabilité des taux de change dans le cadre d'un système d'organisation basé sur des prix communs. Pour éviter des distorsions de trafic la Cour a admis ces compensations, en considérant que « les montants compensatoires monétaires ne sont pas des redevances unilatéralement décidées par des Etats membres, mais des mesures communautaires prises pour parer aux difficultés résultant, pour la politique agricole commune, de l'instabilité monétaire ; ils ne sauraient, dès lors, être appréhendés par les interdictions de perception de taxes d'effet équivalant à des droits de douane » (pt 33). Voy. aussi C.J.C.E., 22 janvier 1976, aff. 55/75, *Balkan, Rec.*, 1976, p.19 et 25 mai 1978, aff.136/77, *Racke, Rec.*, 1977, p.1245

[661] Par exemple, lorsque le droit communautaire ne prévoit pas d'harmonisation des contrôles et que ceux –ci sont justifiés pour des raisons de santé publique (voy. *arrêt Bauhuis*, 46/76 *précité*). Pour un autre cas de justification en vertu d'impératifs de santé publique, voy. C.J.C.E., 9 novembre 1983, aff. 152/82, *Commission c/ Danemark, Rec.*, p. 3573 (contrôles justifiés, mais, par contre, les redevances demandées à l'occasion de ceux-ci ne l'était pas).

[662] C.J.C.E., arrêt *IFG c. Freistaat Bayern* (aff. 1/83*), précité.*

l'Etat membre dans son intérêt soient financés par les ressources publiques de cet Etat[663]. Dans le troisième cas, au contraire, l'Etat membre est autorisé à percevoir une rémunération proportionnée au coût du service[664]. Cette possibilité est laissée à l'Etat membre dès lors que le contrôle n'est plus effectué uniquement dans son intérêt propre mais dans l'intérêt général de la Communauté. Dans une telle situation, on peut considérer que la mesure (et la rémunération qui l'accompagne) n'est plus une mesure unilatéralement imposée par l'Etat membre, mais qu'elle est au contraire établie dans l'intérêt de toute la Communauté, et dans le but de faciliter la libre circulation des marchandises à l'intérieur de celle-ci[665]. Il convient cependant d'ajouter que la réglementation communautaire qui pourrait justifier le maintien de « taxe d'effet équivalent » ne doit pas être elle-même incompatibles avec le Traité, comme la Cour l'a déjà considéré[666] .

c) Absence de causes de justification

On peut donc considérer avec G. TESAURO, que dans les cas de « dérogations » à l'interdiction des taxes d'effet équivalant présentées ci-dessus, « il ne s'agit pas de dérogations au sens propre, mais bien d'une délimitation de la sphère matérielle d'application de l'interdiction des art. 23 et 25 en rapport à des hypothèses auxquelles, pour divers motifs, celle-ci n'est pas assimilable »[667]. Cette affirmation renvoie au caractère général et absolu de l'interdiction posée par le traité, telle qu'interprétée par les juges de Luxembourg. Dès qu'un prélèvement répond aux conditions fixées par la définition, il est à considérer dans sa totalité comme incompatible avec le Traité. La Cour n'admet donc aucune cause de justification, ni accepte de procéder une balance des intérêts plus ou moins voilée. Cette position de la Cour, affirmée dans de nombreux arrêts, se comprend aisément vu la position centrale qu'occupe l'établissement d'un marché unique dans le système juridique que forme la Communauté. Dès lors qu'il s'agit de l'objectif premier de la Communauté, depuis la création de celle-ci, il n'est actuellement pas envisageable qu'un autre objectif communautaire plus important justifie le maintien d'entraves à la libre circulation des marchandises. Le Traité lui-même est sur ce point explicite : aucune dérogation à l'art. 25 CE n'est prévue, contrairement aux mesures d'effet équivalant à des restrictions quantitatives, pour lesquelles l'art. 30 CE prévoit expressément des possibles dérogations. Ainsi, les buts pour lesquels le prélèvement en cause aurait été institué ne peuvent en aucun cas justifier le maintien d'une taxe d'effet équivalent[668]. De même, l'éventuelle destination particulière du produit de la taxe ne pourrait

---

[663] C.J.C.E., 5 février 1976, aff. 87/75, *Bresciani, Rec.*, p.129, pt 10 (contrôle sanitaires sur les importations de produits d'origine animale). Il en va de même lorsque le contrôle rentre dans le cadre de l'obligation générale de surveillance douanière imposée aux Etats membres. La Cour de Justice refuse dans cette hypothèse que ceux-ci se déchargent d'obligations qu'ils doivent assumer eux-mêmes dans le cadre de l'union douanière.

[664] C.J.C.E., 27 février 2003, aff. C-389/00, *Commission c. Allemagne, Rec.*, p. I-2001 (compensation autorisée par le droit communautaire pour le transfert de déchets, mais non proportionnée).

[665] Voy. notamment C.J.C.E., 23 mars 2000, aff. C-246/98, *Berendse, Rec.*, p. I-1777 (mesure nationale prévoyant des contrôles sur des bovins, prise en exécution d'une directive communautaire, dont les buts sont conformes aux objectifs du traité).

[666] C.J.C.E., 20 avril 1978, affaires jointes 80/77 et 81/77, *Ramel, Rec.* , p. 927. Il s'agissait en l'espèce d'une taxe française sur les vins italiens expressément autorisée par un règlement du Conseil. A noter que c'est dans cet arrêt, où le juge rapporteur était J. MERTENS DE WILMARS, qu'il est fait référence pour la première fois à la notion d'acquis communautaire (point 36) . Voy. MORTELMANS, K., "The relationship between the treaty rules and community measures for the establishment and functioning of the internal market –towards a concordance rule", *C.M.L.R.*, 2002, p.1318.

[667] TESAURO, G., *op.cit.*, p. 388 (notre traduction)

[668] Voy. C.J.C.E., 10 décembre 1968, aff. 7/68, *Commission c. Italie, Rec.*, 1968, p.618. Dans cette affaire, était en cause une taxe progressive à l'exportation sur des objets présentant un intérêt historique et artistique. Le fait que cette taxe poursuive un but spécifique, à savoir la protection du patrimoine national, n'a pas été accueilli par la Cour, qui a considéré cette taxe comme une taxe d'effet équivalent.

de la même façon avoir aucune incidence sur la qualification de celle–ci comme taxe d'effet équivalent. Dans l'affaire *Michailidis*, il était question d'une taxe dont le gouvernement grec affirmait qu'elle était destinée à financer des prestations de sécurité sociale pour le secteur du tabac. Dans ses conclusion, l'avocat général *Fennelly* rappelle que « les objectifs nationaux d'ordre social, même fondés sur des dispositions constitutionnelles (...) ne saurait être financés par les Etats membres au moyen de taxes incompatibles avec le droit communautaire »[669]. Enfin, cette prohibition s'applique indépendamment de ses effets réels ou potentiels que la taxe pourrait avoir sur les échanges intracommunautaires et des distorsions de concurrence que celle-ci pourrait générer.
Cette condition renvoie entre autres à la question de savoir s'il n'est pas possible, à l'instar de ce qui est prévu dans d'autres secteurs de l'action de la Communauté, comme la politique de la concurrence, d'imaginer un certain seuil en dessous duquel une taxe d'effet équivalant mise en place par un Etat membre pourrait être tolérée. Plus brièvement, l'interdiction des taxes d'effet équivalent peut-elle se conjuguer avec une règle *de minimis* ? Il semble que si l'application d'une telle règle peut se discuter en ce qui concerne la *lex generalis* de l'interdiction des mesures d'effet équivalant à des restrictions quantitatives, il n'en va pas de même en ce qui concerne la règle de l'article 25 CE. En effet, cette interdiction vise des mesures d'une nature très spécifique. De telles mesures sont des exemples par excellence d'entraves à la libre circulation, qu'une union douanière et économique vise à lever. Une règle *de minimis* est concevable dans un cadre purement limité à un Etat. La dérogation est alors admise sur la base de l'incidence pratiquement nulle qu'une mesure prise par un Etat membre pourrait avoir sur la réalisation des objectifs que s'est donnés la collectivité politique européenne, à savoir l'ensemble des autres Etats pris individuellement d'une part, et la Communauté comme système, d'autre part. Dès lors, qu'elle a trait spécifiquement au commerce entre Etats membres, l'interdiction recouvre un domaine où il existe *toujours* une entrave au commerce interétatique, compromettant de la sorte nécessairement l'objectif communautaire de la libre circulation des biens à travers un abolition des barrières douanières. On peut dire que les taxes d'effet équivalent sont contraires au Traité *per se,* en tant que telles, par le simple fait de leur existence. Elles sont la négation des objectifs poursuivis par celui-ci. C'est pourquoi, comme l'écrit l'avocat général JACOBS, « lorsqu'une telle charge existe, même si elle est minime, le respect de l'article 25 CE ne peut être assuré que par l'abolition de la charge »[670]. C'est ce qui justifie le caractère absolu de l'interdiction, tel que l'interprète la Cour de Justice.

§2. Les impositions intérieures discriminatoires

L'article 25 CE est souvent mis en relation avec une autre disposition traitant des charges fiscales grevant les marchandises dans le commerce intra-communautaire, à savoir l'article 90 CE[671]. Il s'agit d'une des seules dispositions proprement fiscales du traité. Il prévoit que : «Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires. En outre, aucun État

---

[669] Conclusions de l'avocat général *Fennelly*, présentées le 16 mars 2000, dans C.J.C.E, 21 septembre 2000, affaires jointes C-441/98 et C-442/98, *Michailidis, Rec.*, p. I-7145. voy. aussi e.a. C.J.C.E. , 9 novembre 1983, aff. 158/82, *Commission c. Danemark, Rec.*, p.3573.
[670] Conclusions du 27 février 2003 précédant C.J.C.E., 17 juin 2003, C-383/01, *De Danske, Rec.*, p. I-6065, pt 26.
[671] L'article 90 CE est comme l'article 25 CE inspiré de la réglementation GATT-OMC. Voy. STUMPF, « Artikel 90 EGV », in SCHWARZE (éd.), *op. cit.*, §3.

membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions».

I. La notion d'imposition intérieure discriminatoire

L'article 90 CE contient une interdiction de discrimination claire et précise, qui n'est soumise à aucune condition ni subordonnée pour son exécution à l'adoption de mesures particulières. Cet article s'est donc vu ainsi, à l'instar de l'article 25 CE, reconnaître un effet direct par la Cour[672]. Il constitue une application particulière du principe de non-discrimination, que l'on retrouve à l'article 12 du Traité CE[673]. En consacrant le principe de la parité de traitement fiscal de produits nationaux et de produits importés, il ne vise pas un impôt ou une taxe particulier, ni un mécanisme fiscal spécifique[674]. Il s'étend à toute forme d'avantage fiscal dont bénéficieraient les produits nationaux, au détriment des produits en provenance d'autres Etats membres[675]. Dès lors qu'il fait référence à la notion de discrimination, l'article 90 CE implique néanmoins une comparaison entre deux catégories de produits. Plus précisément, il présuppose une production nationale qui soit similaire ou dans un rapport de concurrence avec des produits importés. Si une telle production nationale n'existe pas, les impositions visées ne peuvent être discriminatoires, faute de référence. L'article 90 ne trouvera pas à s'appliquer. Elles peuvent cependant, de par leur caractère excessif constituer une entrave à la libre circulation des marchandises, et, le cas échéant, faire l'objet d'un contrôle de compatibilité sur la base des articles 28 à 30 CE[676]. L'article 90 CE concerne la fiscalité indirecte. Il a donc trait aux impôts et charges qui pèsent sur les produits. Dès lors que l'impôt ou la charge pèse sur la personne qui importe ou qui exporte ces produits, il ne trouvera pas à s'appliquer, même si cet état de fait a des répercussions négatives sur le prix[677]. Il est cependant possible dans ces cas d'invoquer les autres libertés de circulation reconnues par le Traité. L'article 90 CE s'applique par contre aussi aux impôts sur l'utilisation des produits[678].

---

[672] C.J.C.E., 16 décembre 1992, aff. C-17/91, *Lornoy, Rec.*, p. I-6523 et affaires jointes C-144/91 et C-145/91, *Demoor, Rec.*, p. I-6613.

[673] STUMPF, *op.cit.*, §41.

[674] Sur la notion de produit, et son application aux déchets, voy. C.J.C.E., affaire C- 221/06, *Frohnleiten, pendante devant la Cour.*

[675] L'avantage doit être examiné concrètement, au-delà d'un examen superficiel de la législation nationale y relative, tel une simple comparaison des taux applicables aux produits nationaux et aux produits importés (ou exportés). Voy. notamment C.J.C.E., 22 mars 1977, aff. 74/76, *Iannelli / Meroni, Rec.*, p.557. : « Pour l'application de l'article [90] du traité, il y a lieu de prendre en considération non seulement le taux de l'imposition intérieure frappant directement ou indirectement les produits nationaux et importés, mais également l'assiette et les modalités de la perception de ladite taxe. Dès que des différences à cet égard auraient pour résultat une imposition supérieure, au même stade de production ou de commercialisation du produit importé par rapport au produit national similaire, il y aurait violation de l'article [90 CE]. ». La Cour utilise à cette fin l'expression *« incidence effective de l'impôt »* : voy. C.J.C.E., 27 février 1980, aff. n°55/79, *Commission c/ Irlande, Rec.*, 1980, p.481

[676] En ce qui concerne l'application des articles 28 à 30 CE en matière de fiscalité indirecte, *voy.* C.J.C.E., 5 avril 1990, aff. C-132/88, *Commission c/ Grèce, Rec.*, p. I-1567 (taxe progressive sur les véhicules automobiles, en fonction de la cylindrée) ; 11 décembre 1990, aff. C-47/88, *Commission c/ Danemark, Rec .*, p. I-4509 (taxe d'immatriculation très élevée et absence de production nationale de véhicules automobiles) ; 17 juin 2003, aff. C-383/01, *De Danske Bilimportører, Rec.*, p. I-6065 (idem) ; 29 avril 2004, aff. C-387/01, *Weigel, Rec., p.* I-4981 (taxe de circulation automobile), commentés *infra.*

[677] La présence des adverbes « directement » et « indirectement » dans l'article 90 CE ne concerne pas le type d'impôts visés (toujours indirects), mais tend à englober dans le champ d'application non seulement les charges grevant les produits en tant que tels, mais aussi les matières premières ou les produits intermédiaires. Voy. FARMER, P. et LYAL, R., *Ec Tax law*, Oxford, Clarendon, 1994, p. 47.

[678] C.J.C.E., 3 mars 1988, aff. n°252/86, *Bergandi, Rec.*, p. 1343. La Cour a même été jusqu'à inclure dans le champ d'application de l'article 90 CE un impôt sur le transport de marchandises, dès lors qu'il avait un effet sur le prix des marchandises elles-mêmes : voy. C.J.C.E., 16 février 1977, aff. 20-76, *Schöttle, Rec.*, p. 247.

Au commencement du processus d'intégration communautaire, l'article 90 CE avait un champ d'application qui s'étendait à l'ensemble des impôts indirects en vigueur dans les Etats membres. Depuis, l'harmonisation dans les secteurs de la taxe sur la valeur ajoutée et des accises en a considérablement réduit la portée[679]. Il demeure cependant encore applicable (et appliqué) aux impôts spéciaux à la consommation (accises non harmonisées), à la fiscalité automobile, ainsi que dans le secteur des taxes parafiscales[680]. Enfin, bien que, dans le libellé de l'article 90 CE, il ne soit fait référence qu'aux importations, l'application de l'interdiction des discriminations aux exportations se retrouve de la jurisprudence de la Cour[681].

II. Le champ d'application de l'article 90 CE

Les hypothèses d'application de l'article 90 CE se divisent en deux catégories distinctes, telles qu'elles se reflètent dans le libellé-même de l'article.

a) Produits similaires

D'une part, il est fait référence à une production nationale similaire. L'application de cette notion de similarité a pu susciter suite à certains arrêts un certain scepticisme sur la praticabilité d'un tel concept. En effet, s'imaginer les juges de Luxembourg en plein discussion sur la similarité du vin et du cidre[682], de l'ouzo et « d'autres boissons alcooliques telles que le gin, la vodka, le whisky, le rhum, la tequila et l'arak »[683] ou encore sur les caractéristiques ontologiques de la banane en rapport avec d'autres fruits de table[684] peut assurément prêter à sourire. Cette opération de comparaison peut présenter de réelles difficultés de mise en oeuvre. C'est pourquoi la Cour a très rapidement pris l'habitude de procéder à une comparaison orientée vers la perception de la similarité aux yeux des consommateurs du produit en question, plutôt que de se baser sur des catégories normatives d'origine douanière, fiscale ou statistique[685]. C'est ainsi que, selon la Cour, « pour apprécier le caractère de similitude sur lequel est fondée l'interdiction de l'article [90], alinéa 1, du traité, il y a lieu d'examiner si les produits présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins des consommateurs. La notion de similitude devant faire l'objet d'une interprétation large, cet examen requiert la mise en oeuvre d'un critère non pas d'identité rigoureuse, mais d'analogie et de comparabilité dans l'utilisation »[686]. Ensuite, il est

---

[679] Si l'harmonisation fiscale limite fortement, en ce qui concerne les impôts harmonisés, la marge de manœuvre des Etats dans l'établissement de mesures discriminatoires, elle ne l'exclut cependant pas totalement (voy. C.J.C.E., 11 novembre 1982, aff. 39/82, *Donner, Rec.*, 1983, p. 19). Ceci s'explique par le fait que les différentes directives d'harmonisation laissent, de par leur nature, une autonomie plus ou moins grande aux Etats membres en ce qui concerne la transposition de celles-ci en droit interne (sur cet aspect, voy. *infra*, Titre III).

[680] Voy. notamment C.J.C.E., arrêt *Scharbatke (72/92), précité* ; 17 septembre 1997, aff. C-28/96, *Fricarnes, Rec.*, p. I-4939 (rapport avec la TVA) ; 27 février 2002, aff. C-302/00, *Commission c/ France, Rec.*, p. I-2055 (accises frappant la consommation des tabacs manufacturés).

[681] Voy. C.J.CE., 23 avril 2002, aff. C-234/99, *Nygård,* Rec. p. I-3657, pt 49. Il n'en demeure pas moins que le fait que l'article 90 CE ne fasse pas référence aux exportations doive être clairement considéré comme une lacune du Traité. Voy. FARMER, P. et LYAL, R., *op. cit*, p.53ss. et C.J.C.E., 29 juin 1978, aff. 142/77, *Statens Kontrol med Aedle Metaller c. Larsen, Rec.*, p. 1543.

[682] C.J.C.E., 11 juillet 1995, aff. C-367/93, *Roders*, Rec., p. I-2229 (taxation différenciée des vins de raisins et des cidres).

[683] C.J.C.E., 5 octobre 2004, C-475/01, *Commission c/ Grèce, Rec* ., p.I-8923. Pour une commentaire, WEINZIERL, S., « Die Ouzo-Entscheidung des EuGH (Rs. C-475/01)- Eine ungenüzte Möglichkeit zur Bereinigung des Gemeinschaftsrechtsordnung von Widersprühen", *Europarecht*, 2005, n°6, p. 759 à 769.

[684] C.J.C.E., 7 mai 1987, aff. 193/85, *Co-frutta, Rec.*, p.2085.

[685] Voy. C.J.C.E., 27 février 1980, aff. 169/78, *Commission c/ Italie, Rec.*, p.385, *disp.*.

[686] C.J.C.E., 4 mars 1986, aff. 243/84, *Walker, Rec.*, p.875, pts 11 et 14.

nécessaire de s'assurer que la charge fiscale qui pèse sur les deux catégories de produits, nationaux et importés, soit rigoureusement identique, dans tous les cas. Cette identité doit s'apprécier non seulement en fonction du taux de l'imposition, mais aussi au regard de la méthode de calcul de la base imposable[687], du champ d'application des diverses hypothèses d'exemption, et des différents délais de paiement[688]. Si ce n'est pas le cas, c'est à dire lorsque des produits identiques ou semblables subissent un traitement fiscal différent en fonction de critères apparemment basés sur leur nature, mais, de par leur effet, liés à l'origine des produits, on se trouve alors en présence d'une imposition intérieure discriminatoire.
Lorsque cette différence de charge grevant les produits nationaux et les produits importés a été établie, l'article 90 CE est applicable, et cela indépendamment de l'incidence, ou de la différence d'incidence, sur le prix des deux produits[689], ou du caractère mineur et incident de l'obstacle crée par la taxe nationale[690]. Il ne faut toutefois pas inférer de la jurisprudence de la Cour que les Etats membres n'ont plus la possibilité d'organiser leur système fiscal en différentes catégories, auxquelles correspondrait un taux ou même un régime distinct. En effet, un système d'impositions différenciées peut échapper à la qualification d'imposition discriminatoire à la condition de poursuivre des objectifs compatibles avec les exigences du droit communautaire et à la condition d'éviter toute forme de discrimination directe ou indirecte vis-à-vis des importations en provenance d'autres Etats membres[691]. Il peut cependant arriver dans certains cas d'espèces que la configuration-même du système contesté soit incompatible avec le droit communautaire, et donc que l'Etat membre perde cette possibilité d'établir des régimes d'imposition différenciés[692].

b) Produits en situation de concurrence

D'autre part, la seconde catégorie visée par l'article 90 CE, dans son deuxième alinéa, est celle des produits importés qui se retrouvent dans une situation de concurrence vis-à-vis des produits nationaux. Cet alinéa a comme objectif d'empêcher toute forme de protectionnisme fiscal indirect ; le rapport de concurrence entre production nationale et produits importés peut être ainsi partial, indirect ou même potentiel[693]. De nouveau, celui-ci doit être examiné *in concreto* , au cas par cas, en fonction de l'incidence effective de l'imposition[694]. Cet examen

---

[687] C.J.C.E., 17 juin 1998, aff. C-68/96, *Grundig Italiana, Rec.*, p. I-3775 (Impôt national sur les produits audiovisuels et photo-optiques).

[688] C.J.C.E., 2 avril 1998, aff. C-213/96, *OutuKumpuOy, Rec.*, I-1777 (possibilité de taxation réduite de l'énergie électrique, liée au mode de production, dont ne pouvait bénéficier l'énergie électrique produite à l'étranger, qui était taxée à un taux unique, quel que soit le mode de production). La Cour a conclu a une violation, de l'article 90 CE, même si le taux unique prévu pour l'électricité importée était inférieur au taux le plus élevé prévu pour le production nationale. De plus, la Cour n'a pas accepté l'argument selon lequel il était extrêmement difficile de prouver le mode de production de l'énergie électrique un fois qu'elle était rentré dans le réseau de distribution.

[689] C.J.C.E., 17 février 1976, aff. 45/75, *Rewe, Rec.*, 1976, p.181

[690] C.J.C.E., 16 février 1977, aff. 20/76, *Schöttle, Rec.*, 1977, p.247

[691] C.J.C.E., 3 février 1981, aff. 90/79, *Commission c/ France, Rec.*, p. 283. C'est donc à l'Etat membre en cause qu'il appartient de justifier les distinctions qu'il a posées dans son système fiscal, et surtout, d'établir que ces distinctions ne peuvent d'aucune manière se rattacher au critère de l'origine des produits.

[692] C.J.C.E., 8 janvier 1980, aff. 21/79, *Commission c/ Italie, Rec., 1980*, p. 1, pt 16 : « Il y a lieu de rappeler, en outre, que la Cour a déjà jugé que, même si, en principe, l'article [90] du traité n'oblige pas les États membres à supprimer les différenciations objectivement justifiées que la législation interne établit entre les impositions intérieures frappant des produits nationaux, il n'en va pas ainsi lorsque cette suppression est l'unique moyen permettant d'éviter une discrimination, directe ou indirecte, des produits importés ».

[693] TRAVERSA, E., « Fiscalità comunitaria » in COLUCCI, M., et SICA, S., *L'unione europea. Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*, Bologna, Zanichelli, 2005, p.409.

[694] C.J.C.E., 17 juin 1999, aff. C-166/98, *Socridis, Rec.*, p. I-3791, où étaient comparés des boissons alcoolisées, en l'espèce le vin et la bière. L'avocat général MISCHO, renvoyant à l'arrêt *Commission/Belgique* (356/85, *Rec.*

est plus complexe que la « simple » comparaison des charges fiscales pesant sur les produits nationaux et les produits importés de l'alinéa 1. Elle nécessite en effet une approche plus globale visant à définir la situation concurrentielle des deux catégories de produits envisagées. L'élément déterminant réside dans le fait que l'imposition incriminée soit de nature à influencer la consommation potentielle des produits importés à l'avantage de la consommation des produits nationaux[695]. Dans cette optique, la Cour de Justice a développé au fil de sa jurisprudence, le concept de « substituabilité » dans le chef du consommateur. Des produits sont considérés substituables lorsqu'ils remplissent une même fonction dans les habitudes générales de consommation, lorsque, pour reprendre la terminologie employée par la Cour, « ils constituent une alternative de choix pour le consommateur ».
Il existe cependant un préalable essentiel à cette comparaison. La *ratio* de l'art.90 CE, deuxième alinéa est la prévention des discriminations entre produits nationaux et produits importés. Dès lors que dans chacune des deux catégories fiscales de produits envisagées, figure « une partie essentielle de la production nationale », l'établissement de ces catégories fiscales ne peut pas avoir d'effet protecteur en faveur de la production nationale[696].

III. La complémentarité avec l'article 25 CE

Malgré son inclusion dans le chapitre « Dispositions fiscales » du Traité, l'article 90 CE peut donc se lire comme une disposition relative à la libre circulation des marchandises[697]. En effet, bien que se trouvant dans le traité dans un chapitre distinct, l'article 90 CE entretient avec l'article 25 CE une relation de complémentarité. Ces deux articles constituent en effet tous deux des limitations aux barrières protectionnistes de nature fiscale que les Etats auraient la tentation de lever entre eux.[698]. L'article 90 CE se différencie cependant fortement de l'article 25 CE tant en ce qui concerne son champ d'application, qu'à propos de ses conséquences.

a) Quant au champ d'application

Une jurisprudence constante de la Cour énonce un principe clair, celui de la non applicabilité cumulative des deux dispositions. Lorsque l'une s'applique, il est exclu que la mesure incriminée rentre dans le champ d'application de l'autre, et inversement[699]. Les situations

---

p. 3299, pt 11), rappelle que «seuls les vins de consommation courante qui sont, en général, des vins bon marché présentent suffisamment de propriétés en commun avec la bière pour constituer une alternative de choix pour le consommateur et peuvent donc être considérés comme entrant dans un rapport de concurrence avec la bière, au sens de l'article [90], alinéa 2, du traité» (pt 19).

[695] C.J.C.E., 11 juillet 1989, aff. C-323/87, *Commission c/ Italie, Rec.*, p. 2275 (taxation différencie pour le rhum et les eaux-de-vie).

[696] C.J.C.E., arrêt *Walker* (243/84), *précité*, pt 23 et *Socridis* (C-166/98), *précité*, pt 17.

[697] Voy. notamment l'arrêt *Hansen* (C.J.C.E., 10 octobre 1978, aff. 148/77, *Rec.*, p.1787), où il était question de savoir si cet article pouvait trouver à s'appliquer aux départements d'outre-mer français, dès lors que le Traité prévoyait dans ce cas une application du régime de la circulation des marchandises, mais ne faisait pas références aux dispositions fiscales.

[698] C.J.C.E., 27 février 1980, aff. 168/78, *Commission / France, Rec*, .p.347 ; aff. 169/78, *Commission / Italie, Rec.*,p.385 et aff., 171/78, *Commission / Danemark, Rec.*, p.447. Selon la Cour, « Dans le système du traité CEE, les dispositions de l'article [90] , alinéas 1 et 2 constituent un complément des dispositions relatives à la suppression des droits de douane et des taxes d'effet équivalent. Elles ont pour but d'assurer la libre circulation des marchandises entre les Etats membres, dans des conditions normales de concurrence, par l'élimination de toute forme de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard des produits originaires d'autres Etats membres ». « L'article [90] », poursuit la Cour, « doit garantir la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concurrence entre produits nationaux et produits importés ».

[699] C .J.C.E., 2 août 1993, aff. C-266/91, *Celbi, Rec.* p. I-4337, pt 9 : « les dispositions relatives aux taxes d'effet équivalent et celles relatives aux impositions intérieures discriminatoires ne sont pas applicables

visées par l'article 90 CE sont d'ailleurs présentées dans les arrêts de la Cour comme des « exceptions » au principe de l'interdiction des droits de douane et de taxes d'effet équivalent[700]. En pratique, dès qu'une mesure nationale grevant les produits importés d'une charge particulière s'analyse comme partie d'une système de taxation ayant un champ d'application plus large, c'est à dire englobant à la fois les produits nationaux et les produits importés, selon des critères et des distinctions (apparemment) objectifs, il rentre dans le spectre de l'article 90 CE[701]. Comme pour l'article 25 CE, « l'article [90] du traité visant les impositions intérieures de quelque nature qu'elles soient, la circonstance qu'une imposition ou redevance est perçue par un organisme de droit public autre que l'Etat ou à son profit, et constitue une taxe spéciale ou affectée à une destination particulière, ne saurait la faire échapper au champ d'application de l'article [90] du traité »[702].

Il existe cependant un cas dans lequel la destination du produit de l'imposition joue un rôle déterminant par rapport à la qualification de la mesure en question. Il s'agit de l'hypothèse où la recette de l'imposition perçue à la fois sur les produits importés et les produits nationaux « est exclusivement destinée à alimenter des activités qui profitent spécifiquement au produit national appréhendé »[703]. Deux cas sont alors à envisager. Le premier cas est l'hypothèse où « une taxe parafiscale, appliquée dans les mêmes conditions de perception aux produits nationaux et aux produits importés, dont les recettes sont affectées au profit des seuls produits nationaux, de sorte que les avantages qui en découlent compensent intégralement la charge grevant ces derniers, constitue une taxe d'effet équivalant à un droit de douane interdite par l'article [25] du traité »[704]. Il s'agit alors d'une situation qui fait partie de la catégorie plus vaste des cas où « une imposition qui se présente comme une taxe intérieure ne doit être considérée comme une taxe d'effet équivalant à un droit de douane que lorsque les modalités de l'imposition sont telles qu'en fait la charge frappe uniquement les produits importés, à l'exclusion des produits nationaux »[705].

La seconde hypothèse est celle d'une compensation partielle. Dans ce cas, l'imposition reste dans le champ d'application de l'article 90 CE et doit être considérée comme discriminatoire, eu égard à ses effets[706].

Enfin, contrairement à l'article 25 CE, l'article 90 CE ne concerne pas les produits importés directement de pays tiers, tandis qu'il s'applique aux produits de pays tiers qui se trouvent déjà en libre pratique dans un autre Etat membre[707].

---

cumulativement, de sorte qu'une même imposition ne saurait, dans le système du traité, appartenir simultanément à ces deux catégories ». *Voy. aussi* C.J.C.E., arrêt *Nygard* (C-234/99), précité, pt 17.

[700] C.J.C.E, arrêt *Lornoy* (C-17/91), *précité*, pt 21.

[701] La Cour parle de « système général de redevances intérieures, appréhendant systématiquement selon les mêmes critères et au même stade de la commercialisation des produits nationaux et importés (ou exportés) » . Voy. e.a. C.J.C.E., 12 janvier 1983, aff. 39/82, *Donner, Rec.*, p.19 ; C.J.C.E., 9 novembre 1983, aff. 158/82, *Commission c/ Danemark, Rec.*, p.3573.

[702] C.J.C.E., arrêt *Iannelli* (74/76), *précité*.

[703] C.J.C.E., 18 juin 1975, aff. 94/74, *IGAV, Rec.*, p. 699.

[704] Il s'agit en quelque sorte, de l'exception à l'exception d'application de l'article 25 CE constituée par l'article 90 CE : par le jeu d'une compensation intégrale de la charge pécuniaire grevant sur les produits nationaux, on en vient à se retrouver dans une situation « classique » de charge pécuniaire qui ne grèvent que les produits importés, assimilable donc à un prélèvement dont la cause est le passage de la frontière. Voy. C.J.C.E, arrêt *Capolongo (77/72), précité* ; arrêt *Steinike & Weinlig (78/76), précité* ; 11 mars 1992, affaires jointes C-78/90 à C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest, Rec.*, p. I-1847.; arrêt *Celbi* (C-266/91), *précité*.

[705] C.J.C.E., 28 janvier 1981, aff. 32/80, *Kortmann, , Rec.*, p. 251, pt 18.

[706] C.J.C.E., arrêt *Scharbatke (72/92), précité* ; arrêt *Lornoy* (C-17/91), *précité* ; arrêt *Demoor* (C-144/91 et C-145/91), *précité* ; 11 juin 1992, affaires jointes C-149/91 et C-150/91. *Sanders, Rec.*, p. I-03899. Voy. aussi les conclusions de l'AG TESAURO du 18 mai 1995, présentées dans C.J.C.E., 7 décembre 1995, aff. C-45/94, *Ayuntamiento de Ceuta, Rec.*, p. I-4385, pts 10 à 12.

[707] C.J.C.E., 10 octobre 1978, aff. 3/78, *Hansen, Rec.*, p. 1823 ; 9 juin 1992, aff. jointes C-228/90, C-339/90 et C-353/90, *Simba, Rec.*, p.I-3713 ; 18 décembre 1997, aff. C-284/96, *Tabouillot, Rec.*, p. I-7471.

b) Quant aux conséquences de l'incompatibilité

Une très grande différence entre l'article 25 CE et l'article 90 CE réside dans les effets qu'une déclaration d'incompatibilité peut avoir sur la mesure en question. Comme dit précédemment, une mesure déclarée contraire à l'article 25 constitue une taxe d'effet équivalent en tant que telle : la taxe est donc à considérer dans son entièreté comme une entrave à la libre circulation des marchandises prohibée par les dispositions du Traité. Par contre, l'article 90 CE, en tant qu'expression particulière du principe général de non-discrimination, ne sanctionne pas la charge fiscale qui pèse sur les produits importés en tant que telle, mais seulement dans la mesure où elle excède celle qui pèse sur les produits nationaux. Ce n'est donc que cette différence qui est interdite par les textes communautaires[708]. Une déclaration d'incompatibilité d'une mesure nationale avec l'article 90 laisse donc subsister le système de taxation dans sa structure, sous la réserve d'y apporter les modifications nécessaires à l'élimination de la discrimination[709]. Cette nuance apparaît clairement dans l'arrêt *Compagnie commerciale de l'Ouest*[710], où il était question d'une taxe parafiscale grevant certains produits indépendamment de leur origine, mais dont le produit était reversé en faveur des produits nationaux. La Cour, après avoir examiné l'hypothèse de la compensation intégrale, poursuit : « En revanche, si ces avantages ne compensent qu'une partie de la charge supportée par les produits nationaux, la taxe en question constitue une imposition discriminatoire au sens de l'article [90] du traité, dont la perception est interdite pour la fraction de son montant affectée à la compensation dont bénéficient les produits nationaux »[711].

§3. Les restrictions quantitatives et les mesure d'effet équivalent

Il existe aussi des obstacles non fiscaux à la libre circulation des marchandises. A cet effet, l'article 28 CE dispose que « les restrictions quantitatives à l'importation ainsi que toutes mesures d'effet équivalent sont interdites entre les Etats membres ». L'articles 29 CE énonce la même interdiction en ce qui concerne les exportations. L'article 30 CE autorise des dérogations à ces interdictions. Ces trois articles sont d'importance fondamentale pour l'établissement du marché unique. Ils ont fait donc l'objet d'une application très étendue de la part de la Cour de Justice[712]. Ils forment le socle du dispositif mis en place par le Traité dans l'objectif de créer un espace commun d'échanges commerciaux entre les Etats membres.

---

[708] C.J.C.E., 16 juillet 1992, aff. C-343/90, *Lourenço Dias, Rec.*, p. I-4673, pt 47 à 49.

[709] Cette différence est illustrée notamment par l'arrêt *Fricarnes* (C-28/96), *précité*, dans lequel la Cour répond à la question préjudicielle qui lui a été posée en différenciant sa réponse ne fonction de la disposition applicable du traité. A propos de l'article 25 CE [ancien article 12], elle parle d'interdiction pure et simple, tandis qu'en référence à l'article 90 CE, la Cour prescrit une « réduction proportionnelle » de la charge pesant sur les produits importés.

[710] C.J.C.E., affaires jointes C-78/90 à C-83/90, précité.

[711] Une telle mesure peut également dans les deux cas faire l'objet d'un contrôle de conformité au régime des aides d'Etat, et être considérée également comme une aide illicite. Voy. C.J.C.E., arrêt *Demoor* (C-144/91 et C-145/91), *précité* ; 27 novembre 2003, affaires jointes 34/01 à 38/01, *Enirisorse, Rec.* p. 14243, pts 43ss. et le commentaire de TERRA et WATTEL, *op.cit.*, p. 20ss. Sur les aides d'Etat fiscales en général, voy. *infra*, Chapitre IV.

[712] Etant suffisamment clairs, précis et inconditionnel dans leur formulation, ils sont d'effet direct. Voy. C.J.C.E., arrêt *Van Gend en Loos*, (26/62), *précité*, disp.

I. La notion de mesure équivalente à une restriction quantitative

Bien que cela ne soit pas spécifié explicitement dans l'article 28 CE, les restrictions quantitatives à l'importation et les mesures équivalentes ont comme objet les marchandises[713]. Néanmoins, les articles 28 et 29 CE ne s'appliquent pas à l'ensemble des transactions commerciales ayant pour objet des marchandises. En effet, certaines catégories de celles-ci sont aussi visées par d'autres articles du Traité. Les rapports que les articles 28 et 29 CE entretiennent avec les autres dispositions du Traité CE ont ainsi fait l'objet de nombreux arrêts interprétatifs de la Cour. De manière générale, ils ne s'appliquent que dans les cas qui ne sont pas couverts par d'autres dispositions du Traité, souvent plus spécifiques. Ainsi, la Cour a notamment été amenée à se prononcer à propos de la distinction des champs d'application des articles 28 et 29 CE avec les dispositions encadrant la politique de la concurrence, en particulier le régime des aides d'Etat[714] ou avec la politique agricole commune[715]. Dans la jurisprudence communautaire, l'on trouve relativement peu de cas de restrictions quantitatives aux importations *sensu stricto*, c'est-à-dire des mesures nationales prévoyant des quotas à l'importation de produits en provenance d'autres Etats membres ou d'Etats tiers[716]. La Cour de justice a défini les restrictions quantitatives comme « des mesures ayant le caractère de prohibition totale ou partielle d'importation, d'exportation ou de transit, selon le cas »[717]. En effet, ce type de mesure est à ce point visible et manifestement contraire aux principes de l'Union économique que les Etats ont généralement préféré, pour atteindre le même résultat, employer d'autres types de réglementation, tombant elles dans le champ des « mesures d'effet équivalent ». C'est ainsi que celles-ci ont donné lieu à une très abondante jurisprudence de la Cour de Justice[718]. Dans le célèbre arrêt *Dassonville* de 1974, la Cour a donné une définition extrêmement large de la notion de mesures d'effet équivalent à une restriction quantitative. Il s'agit de toutes les mesures « susceptibles d'entraver ou de restreindre directement ou indirectement, actuellement ou potentiellement, les échanges communautaires »[719]. Les mesures nationales susceptibles de produire ces effets sur les

---

[713] Cette affirmation découle naturellement de l'insertion de cette disposition dans le chapitre relatif à la libre circulation des marchandises. Voy. JARVIS, M., *The application of EC Law by national Courts. The free movement of goods*, Oxford, Clarendon Press, 1998, p.7

[714] La première fois dans l'arrêt *Iannelli* (74/76, *précité)*, la Cour a semblé accorder la primauté d'application aux régime des aides d'Etats. Par la suite, sont intervenus d'autres arrêts, notamment l'arrêt *Laboratoire Bruneau* (C.J.C.E., 1991, aff. 351/88, *Rec.*, p.I-3641), qui ont contredit cette tendance, accordant la priorité à la libre circulation. Sur la distinction des champ d'application de ces articles avec des dispositions de nature fiscale (art.25 et 90 CE), voy. *infra.*

[715] C.J.C.E., 17 octobre 1995, aff. C-44/94, *National federation of Fishermen's Organizations, Rec.*, p. I-3115, pt 54. Voy. BECKER, "Art. 28 EGV", in SCHWARZE, (éd.), *op.cit.*, §26-30.

[716] Une prohibition totale d'importation rentre aussi dans le champ d'application de l'article 28 CE. Voy. C.J.C.E., 19 décembre 1961, aff. n°7/61, *Commission c/ Italie, Rec.*, p.317 et C.J.C.E., 14 décembre 1979, aff. n°34/79, *Henn and Darby, Rec.*, p. 3795 (restriction à la vente de matériel pornographique).

[717] C.J.C.E., 12 juillet 1973, aff. n°2/73, *Geddo, Rec.*, p. 865, pt 7.

[718] Pour une analyse détaillée de la jurisprudence de la Cour dans ce secteur; voy. WOODS, L, *op.cit.*; p. 73ss.; JARVIS, M., *op. cit.*, p. 15ss. ; OLIVER , P., *The free movement of goods in the European Community*, 4ème éd., Sweet & Maxwell, Ltd, 2003 ; MARENCO ; BARNARD, C., *op.cit.*, p. 128ss ; MATTERA, A., "La libera circolazione delle merci", in COLUCCI, M. et SICA, S., *op. cit.*, p. 248ss.

[719] C.J.C.E., 11 juillet 1974, aff. n°8/74, *Dassonville, Rec.*, p. 837, pt 5. Il s'agissait d'une législation belge qui imposait que les biens qui portaient une appellation d'origine soient accompagnés d'un document officiel certifiant l'origine et l'authenticité du produit. Dans le cas d'espèces, il a été jugé que cette législation plaçait un importateur français de whisky anglais en Belgique (déjà en libre circulation en France) dans une situation défavorable par rapport à un importateur belge important directement le whisky depuis le Royaume-Uni. Ce dernier en effet était plus facilement à même de se conformer à la loi belge.

importations sont de nombreux ordres[720]. Il peut entre autres s'agir de mesures restreignant l'accès aux marchés nationaux, de mesures concernant l'emballage et le conditionnement des produits, de mesures relatives aux prix de vente et aux réductions de ceux-ci, de mesures fixant la composition des produits ou encore de mesures encadrant la publicité de certains biens[721].

II. Le champ d'application des articles 28 à 30 CE

Sont cependant toujours exclues du champ d'application des article 28 à 30 CE les situations purement internes à un Etat membre. En outre, selon qu'il s'agisse de mesures distinctement ou indistinctement applicables, celles-ci pourront être justifiées sur la base de critères plus ou moins larges.

a) Exclusion des situations purement interne à un Etat membre

Les articles 28 à 30 CE, tout comme les autres libertés de circulations[722], ne s'appliquent pas aux « situations purement internes » à un Etat membre[723]. Une « situation purement interne », telle qu'elle peut être définie en fonction de divers éléments d'analyse mis en lumière par la jurisprudence de la Cour de Justice, présente deux caractéristiques. La première est d'ordre procédural. Il s'agit de « la situation contentieuse qui, au vu des faits de la cause, ne présente aucun élément d'extranéité »[724]. La seconde caractéristique a plutôt trait à l'aspect matériel de la situation en cause. Il faut en effet que l'entrave au commerce dont il est question dans l'affaire portée devant la Cour ne puisse potentiellement trouver à s'appliquer, dans d'autres circonstances, à des situations transfrontalières.
Lorsqu'une situation remplit ces deux critères, elle correspond à ce que la Cour appelle une « situation purement interne », ce qui entraîne l'inapplicabilité du droit communautaire. La difficulté de cette notion réside cependant dans l'examen du caractère potentiellement dommageable pour le commerce transfrontalier d'une mesure nationale indistinctement applicable au commerce intra étatique et aux importations de produits d'Etats membres de l'Union. En outre, une fois établi ce caractère potentiellement dommageable, se pose le problème de savoir dans le cas d'un jugement de la Cour considérant la mesure incompatible avec le Traité CE, si cette mesure doit être considérée incompatible *per se*, ou seulement en ce qu'elle s'applique aux importations/exportations, ce qui laisserait valablement perdurer les

---

[720] Concernant les exportations, voy. C.J.C.E., 8 novembre 1979, aff.15/79, *Groenveld, Rec.* p. 3409, pt 7, et 10 novembre 1992, aff.C-3/91, *Exportur , Rec.* p. I-5529, pt 21 ; 20 mai 2003, C-469/00, *Ravil SARL, Rec.*, p. I-5053, pt 40 et C- C-108/01, *Consorzio del Prosciutto di Parma, Rec.*, p. I—5121, pt 54.

[721] Pour une liste détaillé de ce type des mesures, voy. BECKER, « Art. 28 EGV », *op. cit.*, § 51 à 82.

[722] Voy. pour la libre circulation des capitaux, C.J.C.E., 15 mai 2003, aff. C-300/01, *Salzmann, Rec.*, p. I-4899; concernant la liberté d'établissement, C.J.C.E., 26 janvier 1993, aff. C-112/91, *Werner, Rec.*, p. I-429 ; 16 novembre 1995, aff. C-152/94, *Van Buynder, Rec.*, p. I- 3981 ; concernant la libre circulation des travailleurs, C.J.C.E., 2 juillet 1998, affaires jointes C-225/95, C-226/95 et C-227/95, *Anestis Kapasakalis, Dimitris Skiathitis et Antonis Kougiagkas, Rec.*, p. I-4239 ; 5 juin 1997, affaires jointes C-64/96 et C-65/96, *Uecker et Jacquet, Rec.*, p. I-3171 ; 22 septembre 1992, aff. C-153/91, *Petit, Rec.*, p. I-4973 ; 23 janvier 1986, aff. 298/84, *Iorio, Rec.*, p. 247 ; à propos de la libre prestation de services, C.J.C.E., arrêt *Jägerskiold/ Gustaffson* (C-97/98), *précité* ; 19 mars 1992, aff. C-60/91, *Batista Morais, Rec.*, p. I-2085. Voy. MAITROT de LA MOTTE, A., *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, Paris, L.G.D.J., 2005, pp.. 69 et 173.

[723] DUE, O., GULMANN, C., « Restrictions à la libre circulation intracommunautaire t situations purement internes », *Mélanges Rodriguez Iglesias*, Nomos, 2003, pp. 377-384.

[724] DE BEYS, J., « Le droit européen est-il applicable à de situations purement internes? », *J.T.D.E.*, 2001, p.137-145.

effets de cette mesure sur le commerce intérieur, avec le risque probable de créer par la-même une « discrimination à rebours » au détriment des produits nationaux[725].
L'hypothèse des entraves classiquement discriminatoires à la libre circulation des marchandises ne pose dans ce contexte aucune difficulté particulière, ni de compréhension, ni d'application, dès lors que les deux ensembles de produits à comparer sont d'une part les produits nationaux, et d'autres part les produits importés, ces derniers étant traités de manière moins favorables par rapport aux premiers. Le problème des situations (quasi-)internes n'est donc à analyser comme un problème de discrimination que dans les cas où, parmi des catégories de produits traitées différemment, la catégorie qui reçoit le traitement plus favorable n'est composée que de produits nationaux. C'est le cas de l'arrêt *Pistre,* concernant une réglementation française sur les appellations d'origine visant à protéger certains biens alimentaires originaires de zones de montagne et s'appliquant à des personnes de nationalité française à propos de produits fabriqués en France[726]. La Cour de justice, appliquant la jurisprudence *Dassonville* dans son extension la plus large, considère que le fait qu' aucun élément d'extranéité ne soit présent n'empêche pas de considérer la mesure en cause comme une entrave potentielle à la libre circulation de marchandises, contraire à l'article 30 [28] CE. La Cour conclut ensuite que cette entrave revêt à l'égard des produits importés un caractère discriminatoire, « dans la mesure où elle réserve l'appellation « montagne » aux seuls produits fabriqués sur le territoire national et élaborés sur le territoire national »[727].
Cependant, la difficulté majeure dans ce type de situations provient de la nature « indistinctement applicable » de la mesure en question à tous les produits, qu'ils soient nationaux ou importés. S'il y a une volonté de la part des auteurs de la mesure incriminée de créer une différence de traitement entre produits, celle-ci ne prend cependant pas en compte le critère de la provenance nationale ou non de ceux-ci, mais d'autres critères, qui répondent bien souvent à des logiques totalement différentes par rapports aux objectifs de l'établissement du marché unique. Un exemple de cette technique est donné par l'arrêt *Guimont,* dans lequel la Cour se prononce sur une réglementation qui imposait aux producteurs et importateurs d'emmenthal de n'utiliser cette appellation que dans le cas où leurs fromages étaient recouverts d'une croûte dure et sèche. La Cour constatant le caractère indistinct de la mesure, accepte de la considérer comme une entrave contraire à l'article 30 [28] CE, mais seulement en tant qu'elle s'applique aux produits importés, légalement produit et commercialisée dans un autre Etat membre. Il n'existe donc pas de limitations communautaires au pouvoir d'un Etat membre d'imposer certaines conditions aux producteurs nationaux de fromages. La Cour envisage néanmoins que le juge national se serve de la solution dégagée par la Cour de Justice pour les situations communautaires pour l'étendre, sur la base de son droit national, à l'opérateur national au nom du respect du principe d'égalité de traitement[728].

---

[725] KEPPENNE, J.-P., et VAN YPERSELE, P., «Vers une application du droit communautaire à des obstacles à la libre circulation des marchandises à l'intérieur d'un État membre», *J.T.D.E.,,* 1994, p. 179ss. C'est par exemple cette dernière attitude que la Cour a eu dans l'affaire dite des *Déchets wallons* (C-2/90, *précité*), où elle a déclaré incompatible la mesure prise par l'exécutif régionale wallon portant interdiction « d' entreposer, de déposer ou de déverser, de faire entreposer, de faire déposer ou de faire déverser dans la Région wallonne les déchets provenant d' un autre État membre ou d' une région autre que la Région wallonne », uniquement dans la mesure ou cette interdiction visait les déchets en provenance d'un autre Etat membre.

[726] C.J.C.E., 7 mai 1997, aff. C-321/94, *Pistre, Rec.* , p. I-2343. Voy. le commentaire de ROCHARD, D., « Dispositions de la loi « montagne et principe communautaire de libre circulation des produits », *R.T.D.E.* , 1998, p. 237 à 255.

[727] C.J.C.E., arrêt *Pistre* (C-321/94), *précité*, pt 49.

[728] C.J.C.E., 5 décembre 2000., aff. C-448/98, *Guimont, Rec.*, p.I-10663, pt 23. Le jugement de la Cour pose ici le problème de l'application différenciée du droit communautaire à des situations présentant de forts similitudes, en fonction de leur extension nationale ou communautaire. De manière schématique, trois attitudes sont envisageables. La première consiste à adopter une lecture stricte des textes communautaires et de refuser leur

b) Mesures distinctement et indistinctement applicables

La Cour opère, dans sa jurisprudence[729], la distinction entre les mesures visant spécifiquement les produits en provenance d'autres Etats membres et les mesures « indistinctement applicables, c'est à dire qui s'appliquent de la même façon aux produits nationaux et aux produits importés »[730]. Dans l'arrêt *Keck*, la Cour introduit une division des mesures indistinctement applicables en deux catégories[731]. La première catégorie regroupe les mesures qui constituent des « conditions auxquelles doivent répondre les marchandises ». Sous ce terme sont visés par la Cour les conditions « auxquelles doivent répondre ces marchandises (telles que celles qui concernent leur dénomination, leur forme, leurs dimensions, leur poids, leur composition, leur présentation, leur étiquetage, leur conditionnement) »[732]. La seconde vise les mesures qui disciplinent « certaines modalités de vente ». La jurisprudence *Dassonville* n'est depuis cet arrêt à appliquer telle quelle qu'à la première des deux catégories. En ce qui concerne les modalités de vente, la Cour leur applique désormais en quelque sorte une présomption réfragable de non application de l'article 28 CE, « pourvu qu' elles s' appliquent à tous les opérateurs concernés exerçant leur activité sur le territoire national, et pourvu qu' elles affectent de la même manière, en droit comme en fait, la commercialisation des produits nationaux et de ceux en provenance d' autres États membres ». Cette présomption de non-application se justifie, selon la Cour, par le fait que ces réglementations relatives aux modalités de vente sont a priori éloignées de la problématique des restrictions du commerce entre Etats membres[733]. Le jugement de la Cour dans l'affaire *Keck* a donné lieu a un important débat sur les implications concrètes de la solution *Keck* pour l'interprétation à donner à la libre circulation des marchandises[734], et plus généralement aux libertés de circulation dans le marché unique[735].

---

application aux situations internes, qu'elles soient purement internes, ou qu'elles résultent de l'application à des cas de figues internes de mesures indistinctement applicables. Il s'agit de la position classique de la Cour (voy. C.J.C.E., 15 décembre 1982, aff. 286/81, *Oosthoek's Uitgeversmaatschappij, Rec.* p. 4575, pt 9 ; 18 février 1987, aff. 98/86, *Mathot, Rec.* p. 809, pts 8 et 9). La seconde possibilité est la solution envisagée notamment dans l'arrêt *Guimont*, consistant à arriver à une application du droit communautaire aux situations internes de manière indirecte par le truchement de principes de non-discrimination interne, sanctionnant les discriminations à rebours nées de l'application (directe) du droit communautaire aux situations transfrontalières (voy. aussi C.J.C.E., 16 juin 1994, aff. C-132/93, *Volker Steen c. Deutsche Bundespost, Rec.*, p. I-2715, pt 11; ordonnance du 17 février 2005, Mauri, C-250/03, Rec. p. I-1267, point 21 ; 30 mars 2006, aff. C-451/03, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, Rec.*, p.I-2941, pt 23) . Enfin, la troisième solution est de sanctionner la mesure nationale en tant que telle, dans l'ensemble de ses applications, qu'elles soient internes ou transfrontalières. Cette dernière possibilité n'a jamais reçu d'application, si ce n'est en matière de taxe d'effet équivalant à des droit de douane. (voy. *infra).*

[729] Pour une analyse critique des fondements politiques et économiques de la jurisprudence de la Cour de Justice en matière de libre circulation des marchandises, MADURO, M., *We, the Court, the European Court of justice and the European Economic Constitution*, Oxford, Hart, 1998, p. 58ss.

[730] C.J.C.E., 20 février 1979, aff. 120/78, *Rewe (Cassis de Dijon), Rec.*, p. 649.

[731] C.J.C.E., 24 novembre 1993, aff. C-267/91 et C-268/91, *Keck et Mithouard, Rec.*, p. I-6097, pt 14: « Étant donné que les opérateurs économiques invoquent de plus en plus l'article 30 du traité pour contester toute espèce de réglementations qui ont pour effet de limiter leur liberté commerciale, même si elles ne visent pas les produits en provenance d' autres États membres, la Cour estime nécessaire de réexaminer et de préciser sa jurisprudence en la matière ».

[732] C.J.C.E., arrêt *Keck (*C-267/91 et C-268/91), *précité*, pt. 15.

[733] Comme l'exprime la Cour, "l'application de réglementations de ce type à la vente des produits en provenance d' un autre État membre et répondant aux règles édictées par cet État n' est pas de nature à empêcher leur accès au marché ou à le gêner davantage qu' elle ne gêne celui des produits nationaux." (C.J.CE., arrêt *Keck, précité*, pt 17) ,

[734] En effet, d'après les termes de l'arrêt *Keck* (C-267/91 et C-268/91), il semble que dans la première catégorie,

c) Causes de justifications

Ces mesures d'effet équivalent à des restrictions peuvent cependant être justifiées, et ainsi échapper à l'interdiction édictée par l'article 28 CE. Ces justifications peuvent être de deux ordres. D'une part, le Traité CE lui-même prévoit expressément certaines raisons qui autoriseraient les Etats sous certaines conditions à déroger au principe contenu aux articles 28 et 29 CE. Ainsi, l'article 30 CE dispose que « les dispositions des articles 28 et 29 ne font pas obstacle aux interdictions ou restrictions d'importation, d'exportation ou de transit, justifiées par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou de préservation des végétaux, de protection des trésors nationaux ayant une valeur artistique, historique ou archéologique ou de protection de la propriété industrielle et commerciale. Toutefois, ces interdictions ou restrictions ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée dans le commerce entre les États membres»[736]. D'autre part, la Cour a, au fil de sa jurisprudence, validé certaines mesures étatiques indistinctement applicables « au regard d'exigences impératives, à la condition qu'elle soit nécessaire et proportionnée pour atteindre l'objectif représenté par ces exigences impératives »[737]. Ces exigences impératives n'ont pas été

---

toute mesure indistinctement applicable relative aux caractéristiques des produits constitue une restriction à la libre circulation des marchandises. Ceci implique leur nécessaire justification sur la base de l'article 30 CE (voy. *infra*), ou bien, en vertu d'une exigence impérieuse d'intérêt général. Cette approche interprétative ne fait (plus) aucunement référence, même de manière indirecte, à une discrimination de droit que subiraient les produits importés par rapports aux produits nationaux. L'élément discriminatoire est s'il faut le trouver, un élément de fait, c'est-à-dire l'empêchement, ou la gène résultant de la diversité des législations nationales régulant le commerce en général. La Cour ne dit pas autre chose lorsqu'elle expose les conditions auxquelles la non-application de l'article 28 CE aux modalités de vente peut jouer : la mention "en droit comme en fait" est explicite. Donc, en même temps que la Cour décide de fermer définitivement la porte aux recours d'opérateurs économiques nationaux voulant se servir du droit communautaire pour s'affranchir d'obligations qui leur incombent en vertu de leur droit national, elle valide l'approche selon laquelle la multiplicité des systèmes juridiques nationaux au sein de la Communauté peut constituer un obstacle au commerce *sanctionnable comme tel.*Voy. e.a. CORDEWENER, A., *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. "Konvergenz" des Gemeinschaftsrechts und Kohärenz der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EUGH',* Köln, Otto Schmidt Verlag, 2002., p.258ss ; BERNARD, C., *op.cit.*, p.82ss., OLIVER, P., *op.cit.*, p.195 ; MATTERA, A., "De l'arrêt Dassonville à l'arrêt Keck : l'obscure clarté d'une jurisprudence riche en principes novateurs et en contractions", *R.M.U.E.*, n°1, 1994, p.117, sp. p. 138ss.

[735] La jurisprudence de la Cour s'est cependant affinée dans ce domaine. Voy. les conclusions de l'avocat général TIZZANO présentées le 25 mars 2004, précédant C.J.C.E., 5 octobre 2004, aff. C-442/02, *Caixa Bank, Rec.*, p. I-8961, pts 52 à 76, et les références citées.

[736] Ces exceptions sont communes pour la plupart à l'ensemble des libertés économiques sanctionnés par le traité (voy. *infra*). En ce qui concerne spécifiquement la libre circulation des marchandises, voy. sur la notion de moralité publique e.a. les conclusions de l'avocat général Jacobs, présentées le 14 juin 2001 dans C.J.C.E., 9 octobre 2001, aff. C-377/98, *Pays-Bas c/ Parlement et Conseil, Rec.*, p. I-7079, pts 99 à 102.; C.J.C.E., arrêt *Henn et Darby, précité*, pt 15. Sur celle d'ordre public, C.J.C.E., 4 décembre 1974, aff. 41/74, *Van Duyn, Rec.*, p. 1337, pt 19 à 20 ; 29 janvier 1985, aff. 231/83, *Cullet, Rec.*, p.305, pts 33-34 ; C.J.C.E., 9 décembre 1997, aff. C-265/95, *Commission c/ France, Rec.*, p. I-6959, pts 57-58 (agriculteurs). Concernant la santé publique, C.J.C.E., 25 juillet 1991, affaires jointes C-1/90 et C-176/90, *Aragonesa de publicitad, , Rec.*, p. I-04151, pt 16 ; C.J.C.E., 25 juin 1998, aff. C-203/96, *Chemische Afvallstoffen, Rec.*, p. I-4075, pt 45-48 (restriction au transport de déchets). A propos de la notion de sécurité publique, C.J.C.E., 10 juillet 1984, aff. 72/83, *Campus oil, Rec.*, p.2727, pts 32 à 51 (législation irlandaise imposant aux importateurs de pétrole d'acheter au minimum 35 % de leur stock auprès d'une raffinerie de propriété de l'Etat irlandais, à un prix fixé par celui-ci) ; C.J.C.E., 13 mars 2001, aff. C-379/98. *PreussenElektra, Rec.*, p. I-2099, pts 72 à 81. Pour les autres causes de justification, nous renvoyons à BIEBER, R., EPINEY, A., HAAG, M., *Die Europaïsche Union*, 6ème éd., Baden-Baden, Nomos, 2005, pp. 344 à 349 ; MERCIER, P., *L'union européenne et la circulation des marchandises* , Dossiers de Droit européen, n. 4, Helbing & Lichtenhahn et Bruylant, 1993, pp. 125 à 217, ainsi qu'à la doctrine citée *supra*.

[737] La formule date de l'arrêt *Cassis de Dijon* (120/78, *précité*). Cette arrêt traitait d'une distinction entre boissons sur la base du degré d'alcool contenue dans la législation allemande qui avait pour effet d'empêcher la

définies une fois pour toutes par la Cour. Il s'agit d'une liste ouverte, où apparaît notamment la protection des consommateurs ou de l'environnement[738].
L'approche extrêmement englobante de l'arrêt *Dassonville*, a ainsi été doublement restreinte, non seulement par une limitation du champ d'application même de la prohibition, mais aussi au moyen de cette possibilité de justifier les mesures en question lorsqu'elles ne comportaient pas de discrimination[739]. Enfin, il convient de mentionner une dernière hypothèse, où, sans qu'il ne s'agisse véritablement d'une cause de justification, une mesure nationale peut néanmoins être déclarée compatible avec l'article 28 CE. Il s'agit du cas où le comportement de l'Etat membre trouve son fondement dans une obligation qui lui est imposée par le droit communautaire. Il existe en effet de nombreux actes de droit dérivé adoptés par les institutions communautaires sur la base de l'article 28 CE. Lorsqu'il s'agit de directives, les Etats membres sont chargés d'adopter ensuite les mesures nationales de transposition. La Cour estime dans ce cas « qu'une disposition nationale par laquelle un État membre s'acquitte des obligations découlant, pour lui, d'une directive ne pouvait être qualifiée d'entrave aux échanges »[740]. Néanmoins, si la directive en question laisse à l'Etat membre une marge de manœuvre dans la transposition de celle-ci ou qu'elle réglemente un secteur qui ne fait l'objet d'une harmonisation complète, un examen de la compatibilité de la mesure nationale avec l'article 28 CE ne peut être exclu[741]. Le champ d'application potentiel de l'article 28 CE reste cependant très étendu, et de nombreuses questions subsistent encore quant à sa réelle portée et surtout quant à son application future par la Cour[742].

---

commercialisation d'alcools français. La Cour reconnaît dans cet arrêt que des obstacles au commerce entre Etats membres, incompatibles avec le droit communautaire, peuvent trouver leur source non pas uniquement dans la volonté protectionniste de l'un d'entre eux, mais aussi dans la simple différence entre leurs législations nationales, dans des domaines de leur compétence exclusive. D'autres arrêts ont suivi dans le domaine des conditions imposées à la commercialisations de produits. Voy. notamment C.J.C.E., 26 juin 1980, aff. 788/79, *Gilli et Andres*, *Rec.*, p. 2071 (obligation imposée par la législation italienne de produire le vinaigre uniquement a base de vin) ; 22 septembre 1988, aff. 286/86, *Deserbais, Rec.*, p.4907 (réglementation française qui imposait une teneur minimale en matières grasses, désavantageant ainsi un importateur de fromages allemand). Cette jurisprudence s'est étendue aux obligations relatives aux mentions et aux emballages des produits imposées par les Etats membres (par exemple, C.J.C.E., 10 novembre 1982, aff. 261/81, *Rau, Rec.*, p.3961) et aux réglementations nationales encadrant l'utilisation d'appellation d'origine (C.J.C.E., 25 avril 1985, aff. 207/83, *Commission c/ Royaume-uni, Rec.*, p.1201).

[738] Voy. BECKER, « Art. 30 EGV »,in SCHWARZE, *op. cit*, §35ss.

[739] La formule *Dassonville* avait en effet crée une grande confusion à la fois dans la jurisprudence de la Cour de Justice elle-même, que dans la jurisprudence des Cours et tribunaux nationaux chargés de l'appliquer. Voy. JARVIS, M.,, *op.cit.*, p.90ss., et OLIVER, P., *op. cit.*, p. 96ss. Ces auteurs font notamment référence à deux arrêts, l'arrêt *Oosthoek* (286/81, *précité*) et l'arrêt *Blesgen* (C.J.C.E., 31 mars 1982, aff. 75/81, *Rec.*, p.1211), qui donné lieu à des appréciations opposées de la part des juges communautaires, bien qu'il soit difficile d'en distinguer les différences. Ainsi, dans l'arrêt *Oosthoek*, la Cour a reconnu que l'interdiction néerlandaise faite aux opérateurs économiques d'offrir gratuitement de livres cadeaux avec des encyclopédies était susceptible d'affecter les ventes de produits importés; dès lors qu'"une législation qui limite ou interdit certaines formes de publicité et certains moyens de promotions des vente, bien qu'elle ne conditionne pas directement les ventes peut être de nature à restreindre le volume de celles-ci par le fait qu'elle affecte les possibilités de commercialisation pour les produits importés" (pt 15 de l'arrêt), tandis que dans l'arrêt *Blesgen,* une législation belge interdisant la vente d'alcools forts dans des lieux ouverts au public a été considérée comme n'ayant "pas de lien avec l'importation de produits et n'était donc pas de nature a entraver les commerce entre Etats membres" (*dispositif*).

[740] Il convient en effet de distinguer une mesure autorisée par la législation dérivée communautaire (et éventuellement contraire au Traité) d'une mesure découlant d'une obligation communautaire. C.J.C.E., 14 décembre 2004, aff. C-463/01, *Commission c/ Allemagne, Rec.*, p. I- 11705, pt 55 ; 11 décembre 2003, aff. C-322/01, *Deutscher Apothekerverband, Rec.*, p. I-14887, pts 52 à 54 ; 23 mars 2000,aff. C-246/98, *Berendse-Koenen, Rec.* p. I-1777, pts 24 et 25 ; arrêt *Bauhuis* (46/76), *précité*, pts 28 à 30.

[741] C.J.C.E., arrêt *Commission C/ Allemagne* (C-463/01), *précité*, pts 44 à 52.

[742] On peut en effet se demander si l'article 28 CE n'a pas au fil du temps et de la jurisprudence, profondément changé de nature. Il semble être passé de principe directeur de l'action de la Communauté (objectif programmatique) à, dans un second temps, un droit subjectif des opérateurs économiques à faire valoir contre

III. L'applicabilité des articles 28 à 30 CE en matière fiscale

Une de ces questions concerne l'application des articles 28 à 30 CE en matière fiscale. Il a été présenté de manière schématique que les mesures fiscales entravant la libre circulation des marchandises se voyaient appliquer les articles 25 CE et 90 CE du Traité, tandis que le mesures non-fiscales ayant le même effet étaient à analyser sous l'angle de leur conformité avec les articles 28 à 30 CE. Cette affirmation doit être nuancée. En effet, il existe dans la jurisprudence de la Cour des ouvertures quant à l'application de l'article 28 CE à des mesures fiscales. Se pose tout d'abord la question de la délimitation du champ d'applications de ces dispositions. A ce propos, la position de la Cour est la suivante : « comparé aux articles 25 CE et 90 CE, l'article 28 CE a manifestement un champ d'application très étendu et il remplit en quelque sorte le rôle d'un filet de sécurité. (...) Il vise, de façon générale, toutes les mesures entravant les importations qui ne sont pas déjà spécifiquement visées par d'autres dispositions du traité. Par rapport à ces articles, qui constituent chacun une *lex specialis*, il a été décrit comme une *lex generalis*»[743]. Au vu de la jurisprudence de la Cour, il résulte que « les champs d'application respectifs des trois articles sont distincts et que seul l'un des trois articles peut s'appliquer à une mesure donnée »[744]. Néanmoins, ces hypothèses d'application subsidiaire de l'article 28 CE en matière fiscale[745] n'ont jamais reçu d'application concrète. Il existe certes un cas d'application de l'article 28 CE à une mesure fiscale française prévoyant des avantages fiscaux en faveur des entreprises de presse faisant imprimer leurs périodiques en France[746]. Il s'agissait cependant d'une mesure touchant à la fiscalité directe. Tout possible recoupement avec le champ d'application des articles 25 et 90 CE était donc exclu.

C'est à propos de la taxation des véhicules automobiles au Danemark que la Cour s'est retrouvée confrontée à la délimitation des champs d'application de ces articles. En effet, pour des raisons essentiellement budgétaires, bien qu'il ne soit pas exclu que des considération sociales et environnementales aient successivement contribué à sa justification, le Danemark perçoit, depuis plusieurs décennies[747], une très lourde taxe à l'immatriculation des véhicules[748]. Deux autres éléments de fait sont à prendre en considération. Le premier est

---

les États, pour , dans une troisième phase, s'affirmer comme une règle de répartition de compétences entre la Communauté et les Etats en matière de commerce en général. Ces mutations de signification n'ont pas été accompagnées par une modification de la terminologie employée dans l'article même, ce qui expliquerait en partie l'ambiguïté de sa portée. Sur la ratio de l'article 28 CE, voy. notamment WOODS, L., *op.cit*, p.73ss. et sur sa nature constitutionnelle, MADURO, M.P., *op. cit.*, p. 166ss.

[743] Conclusions de l'AG Jacobs présentées dans l'affaire *De Danske Bilimportører* (C-383/01), précitées, au point 30. Dans des conclusions du 11 juillet 2001 dans l'affaire *Compagnie commerciale de l'Ouest e.a.* (C-78/90 à C-83/90, précitée), l'avocat général TESAURO conteste cependant, sauf dans une hypothèse, la portée subsidiaire donnée à l'article 28 CE par la Cour dans un arrêt *Commission c/ Danemark* (11 décembre 1990, aff. 47/88, *Rec.* p. I-4509) , pour défendre une application alternative stricte de 25 et 90 CE, d'une part, et de 28 CE d'autre part.

[744] *Ibidem.*

[745] C'est en effet dans l'arrêt *Stier* (C.J.C.E, 4 avril 1968, aff. 31/67, *Stier, Rec.*, p.348), en matière de libre circulation des marchandises, que la Cour s'est penchée pour la première fois sur les limites absolues qu'imposerait le droit communautaire à l'exercice de la souveraineté fiscale par les Etats membres.

[746] C.J.C.E., 7 mai 1985, aff. 18/84, *Commission c/ France, Rec.*, p. 1339. Voy. aussi C.J.C.E., 7 mars 1990, aff. C-69/88, *Krantz, Rec.*, p. I-583 (pouvoir de saisie par le fisc sur des biens vendus à tempérament avec réserve de propriété).

[747] L'avocat général Jacobs, dans ses conclusions relatives à l'affaire *De Danske Bilimportører* (C-383/01, précitées, pt 13) semble affirmer que l'institution de cette taxe remonte à 1924.

[748] Cette taxe à l'immatriculation comporte un double taux, en fonction du prix d'achat du véhicule : il existe un taux de 105%, jusqu'à un certain seuil, ensuite un taux de 180% est appliqué sur le solde restant. Dès lors que le prix d'achat servant d'assiette à l'établissement de cet impôt comprend déjà la taxe sur la valeur ajoutée (25%),

que le Danemark n'a pas de production nationale d'automobiles : toutes les automobiles sont donc importées. Le second est que la taxe est perçue chaque fois qu'une voiture est mise pour la première fois en circulation au Danemark, soit qu'elle soit neuve, soit que, achetée d'occasion, elle ait été importée. Dans ce contexte plusieurs recours contre cette taxe ont été introduits devant la Cour de Justice. Le premier recours traitait de la compatibilité d'une telle mesure avec l'article 90 (ex article 95) CE[749]. La Cour constate que, dans telle situation, les conditions d'application de l'article 90 CE ne sont pas remplies, et que les atteintes à la liberté de circulation des marchandises invoquées par la Commission ne pourraient être examinées que sur la base de l'article 28 CE (ex-article 30), article que la Commission n'a pas mentionnée comme base légale de son pourvoi. Cette porte ouverte par la Cour a été exploitée dans le cadre d'un recours préjudiciel[750]. Dans ses conclusions, l'avocat général Jacobs évalue cette possibilité d'appliquer l'article 28 CE en matière fiscale. Il réexamine le rapport de l'article de l'article 28 CE avec les articles 25 et 90 CE et propose à la Cour d'établir une ligne de démarcation plus nette entre les mesures fiscales et non fiscales[751], et de réserver l'application de l'article 28 CE à ces dernières[752]. Bien que la Cour ait suivi son avocat général dans le cas d'espèce qui lui était présenté, en refusant d'examiner la mesure sur la base de l'article 28 CE, après l'avoir validé sur la base de l'article 90, elle n' pas saisi

---

ainsi que la marge bénéficiaire du revendeur évalué de manière forfaitaire à 9%, il est fréquent que la charge fiscale globale qui pèse sur l'opération excède les 200%.

[749] C.J.C.E., arrêt *Commission c/ Danemark* (aff. 47/88), *précité*. Dans cette affaire, les arguments avancés par la Commission renvoient à une interprétation téléologique de l'article 90 CE en fonction des buts et des objectifs de la Communauté, à savoir l'établissement d'un marché intérieur par la levée des entraves à la restrictions des marchandises. Ces arguments n'étaient que partiellement corroborés par la réalité. Ils prenaient appui sur les potentialités du marché danois d'importation de voitures, basé sur un optimum économique que le taux excessif de l'imposition rendrait inatteignable. Dans un arrêt précédent (C.J.C.E., arrêt *Stier,* 31/67, *précité*, p. 356), il est vrai, la Cour avait énoncé qu' « il ne serait cependant pas loisible aux Etats membres de frapper ces produits de taxe d'un montant tel qu'à leur égard la libre circulation des marchandises à l'intérieur de la Communauté serait compromise » La Cour poursuit cependant en tempérant cette affirmation : « une telle atteinte à la libre circulation des marchandises saurait toutefois être supposée lorsque le taux d'imposition reste dans le cadre général d'un système national d'imposition dont la taxe litigieuse fait partie intégrante. L'avocat général *Mischo* , en renvoyant à des arrêts précédents, notamment l'arrêt *Chemial Farmaceutici SpA c/ DAF SpA* (C.J.C.E., 14 janvier 1981, aff. 140/79, *Rec.*, p.1, pt 16), redimensionne la portée de l'arrêt *Stier* en en faisant une lecture globale. La condition énoncé par la Cour empêche de sanctionner une taxe sur les importations ou les exportations pour son incompatibilité avec l'article 90 CE, s'il n'existe pas de différence de taux entre les produits nationaux et les produits importés. En d'autres termes, l'article 90 CE sanctionne les discriminations en matière fiscale, mais il ne s'agit pas de l'interpréter au-delà de sa *ratio legis*. Voy. *les* conclusions de l'avocat général Mischo présentées le 18 septembre 1990, dans l'affaire 47/88, *précitée*

[750] C.J.C.E., arrêt *De Danske Bilimportører* (C-383/01), *précité*.

[751] En effet, l'arrêt *Commission c/ Danemark* (47/88) laisse sous-entendre que l'article 28 CE pourrait être appliqué de manière subsidiaire par rapport à ces deux articles. Cette position est vivement combattue par l'avocat général. Ce dernier considère en effet que ces trois dispositions sont de « nature mutuellement exclusive » : le champ d'application de ces mesures doit rester étanche l'un à l'autre, et il ne faut pas qu'une mesure nationale fasse l'objet d'un double test, premièrement sur la base de l'article 25 CE ou de l'article 90 CE, puis ensuite sur le base de l'article 28 CE. Il invoque à l'appui de cette thèse des raisons de plusieurs ordres. La première relève de « l'articulation des dispositions en question », la seconde de raisons de sécurité juridique, afin de permettre aux Etats membres et aux individus de n'avoir qu'à se conformer à une seule règle, et non à plusieurs, en fonction de la jurisprudence de la Cour de prévoir des tests de conformité alternatifs. La troisième raison procède de l'économie et de l'analyse de l'article 28 CE lui-même. Jacobs soulève la question des limites de la notion « d'entrave » en matière fiscale : un impôt est-il une entrave ? Si oui, existe-t-il un seuil à partir duquel cette entrave ne peut plus être justifiée ? En outre, quels critères peuvent justifier une mesure fiscale ? Le fait de procurer des recettes fiscales à l'Etat, qui est l'objectif principal de la très grande majorité des prélèvements fiscaux, est-il un objectif de nature économique, qui selon la jurisprudence de la Cour ne peut constituer une cause de justification aux entraves à la libre circulation ?

[752] L'AG JACOBS s'aligne de cette manière sur l'avis exprimé par TESAURO, alors avocat général, dans ses conclusions dans l'affaire *Compagnie commerciale de l'Ouest* (C-78/90 à C-83/90, *précitées*).

l'occasion, sans doute volontairement, pour trancher le débat de l'application de l'article 28 CE à des mesures fiscales. On peut le regretter.

Section II : La libre circulation des personnes, des services et des capitaux et la fiscalité directe

Les dispositions relatives à la libre circulations des marchandises ne sont pas suffisantes pour lever l'ensemble des obstacles à l'établissement d'un marché unique sur l'ensemble du territoire de la communauté. Les autres facteurs de production, à savoir les capitaux, les travailleurs, ainsi que les entreprises elles-mêmes, nécessitent une protection particulière. Ils sont visés par de dispositions spécifiques du Traité CE. Ces dispositions sont l'article 39 CE (libre circulation des travailleurs), l'article 43 CE (liberté d'établissement), l'article 49 CE (libre prestation de services) et 56 CE (libre circulation des capitaux). Elles constituent des applications particulières du principe général de non discrimination contenu à l'article 12 CE et du principe général de libre circulation et de séjour sur le territoire de l'Union de l'article 18 CE[753].

§1. Le contenu et la portée des libertés fondamentales en matière de fiscalité directe

Depuis le milieu des années quatre-vingt[754], la Cour de Justice a ainsi développé une importante jurisprudence concernant l'application de ces dispositions à des réglementations nationales dans le domaine de la fiscalité directe (impôts sur le revenu des particuliers et des sociétés)[755]. En se basant sur les effets des législations en cause, plus que sur leur nature, la Cour a pu ainsi contourner l'argument avancé par les états membres de l'incompétence des institutions communautaires à connaître de ces situations. Les Etats Membres doivent en effet exercer toutes leurs compétences –mêmes exclusives- dans le respect du droit communautaire, et singulièrement dans le respect des libertés sanctionnées par le Traité[756]. L'application jurisprudentielle par la Cour de Justice de chacune des libertés fondamentales présente une certaine unité, malgré certaines différences de formulation dans le texte-même du Traité[757].

---

[753] C.J.C.E., 7 septembre 2006, aff. C-470/04, *N., pas encore publié au Recueil*, pt 22 ; 12 juillet 2005, aff. C-403/03, *Schempp, Rec.*, p. I-6421 ; 29 avril 2004, aff. C-224/02, *Pusa, Rec.*, p.I-5763 ; 16 janvier 2003, aff. C-388/01, *Commission c/ Italie, Rec.*, p. I-721, pt 13 ; 29 février 1996, aff. C-193/94, *Skanavi et Chryssanthakopoulos, , Rec.* p. I-929, point 22. Voy. aussi C.J.C.E., 26 juin 2003, aff. C-422/01, *Skandia-Ramstedt, Rec.*, p. I-6817, pt 61. Certains de ces arrêts traduisent une volonté de la Cour de Justice d'étendre la portée des articles 12 CE et 18 CE, pour réserver l'application des quatre libertés à des situations purement économiques. Voy. les conclusions de l'AG MADURO présentées le 6 mai 2004 dans C.J.C.E., 9 septembre 2004, aff. C-72/03, *Carbonati Apuani, Rec.*, p. I-8027, pt 68. Ce phénomène est observable en matière de libre circulation des marchandises : C.J.C.E., 15 juillet 2004, , aff. C-365/02, *Lindfors, Rec.*, p. I-7183, pt 36. A ce sujet, HINNEKENS, L. ET STRAETMANS, G., *op.cit.*, p. 85ss.

[754] Les commentateurs s'accordent pour dire que l'arrêt de la Cour qui a fondé la jurisprudence communautaire en matière de fiscalité directe est l'arrêt *Avoir fiscal* de 1986 (C.J.C.E., 28 janvier 1986, aff. 270/83, *Commission c/ France, Rec.*, p. 273).

[755] Cette évolution jurisprudentielle poursuit en quelque sorte le mouvement d'intégration économique amorcé par la mise en place d'une union douanière. Dans la même optique, voy. HINNEKENS, L. et STRAETMANS, G., "Materieelrechterlijke beginselen van Gemeenschaprecht in directe belastingzaken" in PEETERS, B.(éd.), *Europees Belastingrecht*, Larcier, 2005, p.121.

[756] C.J.C.E, 13 décembre 1967, aff. 17/67, *Neumann Hauptzollamt Hof/Saale,, Rec.*, p.571.

[757] Cette approche unifiée se dénote particulièrement dans la façon dont la Cour procède à l'examen de l'éventuelle justification (*rule of reason*) de la mesure nationale dont la compatibilité est mise en cause. La jurisprudence *Gebhart* (C.J.C.E., 30 novembre 1995, aff. C-55/94, *Rec.* p. I-4165, point 37) rendue en matière de

I. L'interdiction des discriminations et des restrictions à l'exercice des libertés

A la lecture des articles du titre III du traité CE concernant les libertés de circulation et d'établissement au sein de l'Union européenne, on constate qu'il est fait référence tantôt à la notion de discrimination, tantôt à celle de restriction, pour qualifier les entraves que les Etats Membres pourraient mettre en place à l'exercice de celles-ci[758]. Néanmoins, malgré les différences de terminologie, la Cour de Justice a adopté une approche interprétative uniforme. La discrimination présuppose une comparaison entre deux catégories de contribuables. La discrimination fondée sur la nationalité compare la situation des nationaux et des ressortissants d'autres Etats membres. La Cour a étendu son contrôle aux différences de traitement opérées entre résidents et non-résidents d'un Etat membre[759]. En effet, les non-résidents étant majoritairement des non-nationaux, les avantages de nature fiscale conférés uniquement aux résidents peuvent aboutir indirectement à créer un situation de discrimination fondée sur la nationalité[760]. La discrimination peut être causée par le traitement différent de

---

libre circulation des personnes, s'applique selon les mêmes critères à toutes les libertés.. Voy. e.a. TERRA et WATTEL, *op. cit.*, 3.2.. Sur les spécificités de la libre circulation des capitaux, voy. *infra.*

[758] Ainsi, l'article 39, 2 CE relatif à la libre circulation des travailleurs, prohibe « toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres ». D'un autre côté, l'article 43 CE, relatif à la liberté d'établissement prévoit que « dans le cadre des dispositions visées ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites ». L'article 46 CE apporte une limitation à ce principe en autorisant les Etats membres à mettre en place « *un régime spécial pour les ressortissants étrangers, et justifié par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique* ». La libre prestation de services suit un régime semblable, complété par la disposition suivante (article 54 CE): « Aussi longtemps que les restrictions à la libre prestation des services ne sont pas supprimées, chacun des États membres les applique sans distinction de nationalité ou de résidence à tous les prestataires de services visés à l'article 49, premier alinéa ». Le chapitre 4 du Titre III, relatif à la libre circulation de capitaux (articles 56 à 60 CE) date du Traité de Maastricht. Plus récent que les autres chapitres ayant trait aux autres libertés, il prévoit une régime plus détaillé. L'interdiction de principe des restrictions à la libre circulation des capitaux et des paiements est contenue à l'article 56 CE. Elle est cependant tempérée par l'article 58 CE, qui énonce que « l'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres (...) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis (...) ». Enfin, il convient de mentionner que la distinction entre discrimination et restriction se retrouve clairement établie par les deux articles sanctionnant les libertés communautaires non économiques, à savoir d'une part, la clause générale de non-discrimination sur la base de la nationalité, contenue dans l'article 12 du Traité CE, et d'autre part, le droit de circuler et des séjourner librement dans l'Union, garanti par l'article 18 CE.

[759] Comme la Cour l'a énoncé dans de nombreux arrêts, « il y a lieu de relever (...) que, selon la jurisprudence de la Cour, les règles d' égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d' autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat » (voy. e.a C.J.C.E., 12 février 1974, aff. 152/73, *Sotgiu, Rec* , p. 153, pt 11).

[760] Voy. notamment C.J.C.E., 14 février 1995, aff. C-279/93, *Schumacker, Rec.*, p.I-p.225, pt 28. Il convient cependant de rappeler que la Cour considère *qu'a priori* les situations des résidents et des non-résidents ne sont en règle générale pas comparables, ce qui préclut –toujours *a priori*- l'existence d'une discrimination entre ces deux catégories de contribuables. Cette formule, maintes fois employée par la Cour, est contredite selon nous par sa propre jurisprudence. Au contraire, il apparaît que la Cour considère que les situations des résidents et des non-résidents sont *a priori* comparables, à moins que les Etats Membres mis en cause arrivent à convaincre la Cour du contraire. Voy. pour un exemple, C.J.C.E., 5 juillet 2005, aff. C-376/03, *D., Rec.*, p. I-5821, pt 34ss.

situations comparables, mais aussi par le traitement identique de situations différentes[761]. Il s'agit d'une approche « statique » confinée au sein de l'Etat membre concerné : tant les catégories, que les justifications qui pourraient être apportées à l'appui du maintien de la différence de traitement sont examinées en fonction du système fiscal de celui-ci.
L'approche basée sur la notion de restriction concerne l'exercice transfrontalier des libertés reconnues par le Traité, c'est-à-dire prohibe « des mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par le Traité ». La Cour vise toute mesure dont l'effet est de dissuader les résidents à exercer leur libertés en dehors du territoire de l'Etat membre concerné (sortie du marché), ou de dissuader les non-résidents d'exercer leur activité économique sur le territoire de cet Etat (accès au marché). L'interdiction des restrictions présente l'avantage de permettre de vérifier la compatibilité avec le droit communautaire de mesures nationales indistinctement applicables aux opérateurs nationaux et étrangers (résidents et non-résidents). Cette approche, qu'on pourrait qualifier de « dynamique », met l'accent sur le caractère intégré du marché européen, marché dans lequel la circulation des biens, services personnes et capitaux doit être assurée malgré l'existence de vingt-sept systèmes fiscaux souverains. Le passage d'un système à l'autre donne l'occasion aux Etats d'établir des obstacles fiscaux à l'entrée ou à la sortie du marché national. Par sa jurisprudence, la Cour cherche à empêcher que l'éclatement des souverainetés fiscales ait des répercussion sur l'établissement d'un marché européen.
Les notions de discrimination et de restriction coexistent parce qu'elles traduisent les deux facettes de la notion de liberté économique au sein d'un marché intégré. La première facette, la plus évidente, est celle de l'égalité de traitement des opérateurs économiques au sein d'un même marché (*market equality*). Cependant, l'application de cette règle-même présuppose des opérateurs actifs sur un même marché. La seconde facette de la notion de liberté économique, qui est celle de l'accès au marché national (*market access*), vient compléter la première et lui donner une plus grande effectivité. Cette double approche de discrimination, d'une part, et de restriction, de l'autre, se retrouve clairement dans le secteur des impositions indirectes, la restriction étant entendue comme une taxe d'effet équivalent à un droit de douane (article 25 CE), tandis que la discrimination s'applique dans le cadre d'un système d'imposition intérieure, dont les effets s'étendent au commerce transfrontalier (article 90 CE)[762]. En matière d'imposition directe, la frontière entre les deux démarches est beaucoup moins nette. Il y a une zone grise, représentée par les cas où la réglementation de l'Etat en cause aboutit à traiter de manière moins favorable les résidents que les non-résidents (problème posé en termes de discrimination), mais pour lesquels la Cour accepte d'examiner des justifications impérieuses d'intérêt général, typiques des cas de restriction à l'exercice des libertés économiques[763].

---

[761] C.J.C.E., 15 mai 1997, aff. C-250/95, *Futura participations, Rec.*, p.I-2471, pt 23ss (Législation d'un État membre subordonnant le report des pertes subies par un contribuable non résident à la tenue et à la conservation, dans cet État membre, d'une comptabilité conforme aux règles nationales).
[762] VANISTENDAEL, F., "The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States" , *EC Tax Review*, 2003, n°3, p.137. Sur la libre circulation des marchandises en général, voy. *supra.*
[763] Le choix de l'une ou de l'autre approche n'est pas neutre et le flou maintenu par la Cour peut s'expliquer par la tension entre deux conceptions du rôle qui peut être attribué à la juridiction de Luxembourg, au-delà du texte-même du Traité, qui fait référence, comme on l'a rappelé tantôt à l'une, tantôt à l'autre approche. Raisonner en termes stricts de discrimination met l'accent sur le rôle central des Etats dans le processus d'intégration européenne, c'est-à-dire d'un marché unique sans obstacles. Dans cette optique, la Cour devrait adopter une attitude de *judicial self-restraint*, consistant à n'appliquer les objectifs de l'Union (article 3 du Traité CE) que dans la mesure où les Etats membres les ont expressément mis en œuvre, dans les Traités et dans le droit dérivé. Cette conception explique notamment la proposition faite par le Royaume-Uni de soustraire la matière fiscale au contrôle de la Cour de Justice. Voy. TERRA/WATTEL., *op. cit.*, 3.2.7. Voy. par exemple, C.J.C.E., 13

II. Les causes de justification

Les causes de justification d'un régime discriminatoire mis en place par un Etat Membre sont expressément prévues par le Traité. Il s'agit de « raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique »[764]. Par contre, des mesures non discriminatoires constitutives de restrictions à l'exercice des libertés fondamentales, donc en principe incompatibles avec les dispositions et les objectifs du traité CE, peuvent être maintenues si elle répondent à des raisons impérieuses d'intérêt général, aux conditions fixées par la Cour dans l'arrêt *Gebhard*[765].

La Cour de Justice a admis plusieurs des ces raisons, grâce auxquelles certains Etats ont pu maintenir leurs réglementations fiscales restrictives. La justification avancée le plus souvent par les Etats est celle de la sauvegarde de la cohérence du système fiscal, acceptée par la Cour dans les arrêts *Bachmann* et *Commission c/Belgique*[766] et fortement limitée depuis. L'application de cette justification présuppose l'existence d' « un lien direct (...) s'agissant d'un seul et même contribuable, entre l'octroi d'un avantage fiscal et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal (...) effectués dans le cadre d'une même imposition »[767]. Il serait donc plus opportun de parler de la cohérence de la règle fiscale mise en cause, que de la cohérence du système fiscal tout entier[768]. Néanmoins, au vu de la jurisprudence récente de la Cour[769], il apparaît fortement improbable que cette cause de justification trouve encore à s'appliquer.

Un motif de justification semblable est tiré du principe de territorialité. Il a été reconnu dans l'arrêt *Futura Participations*[770] et, ensuite, dans l'arrêt *Marks & Spencer*[771]. En vertu de ce principe, un Etat membre peut ne prendre en compte, pour la compensation des pertes et des bénéfices, que les pertes qui sont en relation économique avec des revenus produits sur le territoire de l'Etat, à l'exclusion des pertes liées à une activité économique exercée à l'étranger. La Cour a restreint la portée de ce principe en y ajoutant la condition que cette compensation ait lieu dans le chef d'un seul contribuable[772]. La jurisprudence plus récente envisage la territorialité dans son acception commune en droit fiscal international, à savoir la taxation des entreprises nationales sur leur revenu mondial, et la taxation des entreprises non résidentes selon le principe de la source[773].

---

novembre 2003, aff. C-42/02, *Lindman, Rec.*, p. 13519 et les conclusions de l'avocat général *Stix-Hackl*, présentées le 10 avril 2003 dans cette affaire, pt 73.

[764] Voy. par exemple l'article 39 CE, et les arrêts cités *supra*, concernant la libre circulation des marchandises.

[765] C.J.C.E., 30 novembre 1995, aff. C-55/94, *Gebhard, Rec.*, p. I-4165, pt 39 : ces conditions sont « Qu'elles s'appliquent de manière non discriminatoire ; Qu'elles se justifient par un motif impérieux d'intérêt général ; Qu'elles soient propres a garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et qu'elles n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre ».

[766] C.J.C.E., 28 janvier 1992, aff. C-204/90, *Rec.*, p. I-249. et aff. C-300/90 , *Rec.*, p. I-305.

[767] C.J.C.E., 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Verkooijen, Rec.* p. I-4071, pt 57.

[768] VANISTENDAEL, F., « Editorial », *Ec Tax review*, 2003/4, p.192. Dans l'arrêt *Schempp* (C-403/03, *précité*), la Cour semble étendre ce concept de cohérence. Voy. TRAVERSA, E., « Chronique de droit fiscal communautaire (1 mars 2005-28 février 2006) », *J.T.D.E.*, 2006, n°130, p. 172.

[769] C.J.C.E., 30 janvier 2007, aff. C-150/04, *Commission c/ Danemark*, pts 70 à 73.

[770] C.J.C.E., 15 mai 1997, aff. C-250/95, *Futura Participations et Singer, Rec.*, p. I-2471, pt 22.

[771] C.J.C.E., arrêt *Marks & Spencer* (C-446/03), *précité*, pt 39.

[772] C.J.C.E., 18 septembre 2003, aff. C-168/01, *Bosal, Rec.*, p. I-9409, pt 38. L'arrêt *Marks & Spencer* (C-446/03), plus récent, applique cependant le principe de territorialité à un groupe.

[773] Conclusions de l'avocat général KOKOTT présentées le 12 septembre 2006, dans l' affaire C-231/05, *Oy AA, pendante devant la Cour*, pt 55 ; conclusions de l'avocat général GEELHOED du 23 février 2006 précédant C.J.C.E., 12 décembre 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in the ACT Group Litigation, pas encore publiée au Recueil*, pts 49 à 51.

L'arrêt *Futura Participations* traite aussi d'un autre motif de justification, à savoir l'efficacité des contrôles fiscaux. Bien que cet argument ait été admis par la Cour dans son principe, à savoir que les Etats peuvent, en accordant un avantage fiscal, adopter des mesures pour s'assurer que les conditions d'octroi de l'avantage en cause sont bien remplies, les juges de Luxembourg lui donnent une portée très limitée, en y appliquant de manière stricte les conditions d'opportunité et de proportionnalité. Cette cause de justification, qui difficilement pourrait trouver à s'appliquer à l'intérieur de la Communauté[774], pourrait néanmoins recevoir une application plus large aux échanges entre Etats membres et pays tiers[775], notamment les pays de l'Espace économique européen[776]. La prévention de la fraude et des abus constitue une cause de justification reconnue par la Cour[777].

Récemment, la Cour a manifesté le souci – déjà exprimé auparavant, mais de manière moins explicite[778]- d'éviter que le droit communautaire ne soit employé par les contribuables dans l'unique but d'éluder l'impôt du à un ou plusieurs Etats membres. C'est ainsi que la Cour, dans l'arrêt *Cadbury Schweppes*, valide une mesure CFC britannique, en admettant « qu'une restriction à la liberté d'établissement puisse être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national »[779]. La Cour motive sa position en considérant que ce « type de comportements décrits au point précédent est de nature à compromettre le droit des États membres d'exercer leur compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur leur territoire et à porter ainsi atteinte à une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition

---

[774] La Cour considère en effet qu'il existe dans la législation communautaire, des instruments de coopération administrative en matière d'impôts directs que les Etats peuvent invoquer pour se procurer les informations relatives aux non-résidents, nécessaires à l'octroi des avantages fiscaux qu'ils accordent à leur résidents. Ces instruments sont appropriés à la poursuite de l'objectif d'efficacité des contrôles fiscaux, tout en ne restreignant pas les libertés de circulation au sein de l'Union, contrairement aux normes nationales portées devant elle. Voy. Voy. l'arrêt *Futura Participations*, et C.J.C.E., arrêt, *Skandia-Ramstedt* (C-422/01), *précité*, pt 38 à 45.

[775] Il n'existe en effet presque pas d'outils communautaires encadrant la coopération administrative et l'échange d'information avec les pays tiers. Voy. cependant la procédure d'échange d'information mise en place avec la Suisse dans le cadre de la taxation de l'épargne. Voy. Accord entre la Communauté européenne et la Confédération suisse prévoyant des mesures équivalentes à celles prévues dans la directive 2003/48/CE du Conseil en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts et du mémorandum d'entente qui l'accompagne, *J.O.*, L 385, 29 décembre 2004, p. 30 .

[776] Il s'agit de la Norvège, de l'Islande et du Liechtenstein. Les accords EEA contiennent des dispositions très semblables aux libertés de circulation du Traité CE. Voy. C.J.C.E., 3 Octobre 2006, aff. C-453/02, *Fidium Finanz , pas encore publié au Recueil* et Cour AELE, 23 Novembre 2004, aff. E-1/04, *Fokus Bank*. En outre, l'article 56 CE (libre circulation des capitaux) s'applique également aux mouvements de capitaux de et en provenance de pays tiers. Voy. FRATANGELO, "La libera circolazione dei capitali", in COLUCCI, M., SICA, S., *Diritto dell'Unione europea*, Bologna, Zanichelli 2005, p. 291 ; PETERS, C. et GOOIER, J., "The Freedom of Movement of Capital and Third countries : some observations", *European taxation*, 2005, p. 477-478 ; STAHL, K., "Free Movement of capital between Member States and Third countries", *Ec Tax review*, 2004, p. 48 ; PISTONE, P., «L'impact du droit européen sur les relations avec les pays tiers en matière de fiscalité directe », *Revue du Droit de l'Union Européenne*, 2006, n°4, p. 1 à 24.

[777] Cette cause de justification est mentionnée dans beaucoup d'arrêts fiscaux, où la Cour considère *in fine* que les conditions de son application ne sont pas réunies. Voy. par exemple, C.J.C.E., 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *ICI (UK), Rec.*, p. I-4711; 26 octobre 1999, aff. C-294/97, *Eurowings, Rec.*, p. I- 7449 ; 12 décembre 2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst v. FA Steinfurt,, Rec.*, p. I-11779 ; 11 mars 2004, aff. C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant, Rec.*, p. I- 2409.

[778] C.J.C.E., 9 mars 1999, aff. C-212/97, *Centros, Rec.* p. I-1459, pt 27 (affaire non fiscale) ; 27 septembre 1988, aff. 81/87, *Daily Mail, Rec.*, p. 5483.

[779] C.J.C.E., 12 septembre 2006, aff. C-196/04., *Cadbury Schweppes, pas encore publié au Recueil*, pt 55.

entre les États membres »[780]. La réciprocité des relations bilatérales entre Etats membres ne peut, en principe, être considérée une cause de justification valable à l'entrave aux libertés du Traité qui en résulterait[781]. La Cour reconnaît cependant, qu'en l'état actuel du droit communautaire, les Etats membres restent libres d'organiser la répartition du pouvoir d'imposition entre eux et de définir la méthode d'élimination des doubles impositions[782]. Ils sont néanmoins tenus d'accorder le bénéfice de leur réseau de conventions bilatérales aux nationaux des autres Etats membres qui se trouvent dans une situation comparable à celles de leurs propres ressortissants[783]. Toutefois, cette dernière obligation n'est pas interprétée par la Cour comme la reconnaissance d'une clause de la nation la plus favorisée, qui seraient implicitement contenue dans le Traité CE[784]. De la même manière, la Cour considère que la compensation d'avantages prétendument injustifiés ne peut servir de motif pour imposer une charge fiscale supplémentaire aux non-résidents[785]. La Cour a, enfin, toujours refusé que des mesures nationales restrictives puissent être justifiées par l'érosion de l'assiette fiscale ou la réduction des recettes fiscales[786]. Il n'est cependant pas exclu qu'une diminution caractérisée des recettes fiscales puisse induire la Cour à accorder à un Etat membre la limitation des effets de l'arrêt dans le temps[787].

§2. La mise en oeuvre des libertés fondamentales en matière de fiscalité directe

Les libertés de circulation doivent être interprétées à la lumière des objectifs de l'Union, l'établissement d'un marché unique. La souveraineté fiscale des Etats membres cède le pas à l'impératif de la suppression de l'ensemble des mesures nationales constituant des obstacles à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux au sein de la Communauté[788]. La Cour est un donc acteur à part entière dans la mise en oeuvre des objectifs de l'Union. Elle participe à l'intégration européenne[789]. Concernant la fiscalité directe, la jurisprudence communautaire a permis de lever de nombreux obstacles à l'exercice des libertés fondamentales.

---

[780] *Ibidem*, pt 56. Voy. aussi C.J.C.E., arrêt *Marks & Spencer, précité*, pt 46. Ces arrêts renvoient à la jurisprudence de la Cour en matière de fiscalité indirecte, et particulièrement en matière de taxe sur la valeur ajoutée : comp. C.J.C.E., 21 février 2006, aff. C-255/02, *Halifax, Rec.*, p. I-1609, pt 73.

[781] C.J.C.E., arrêt *Avoir fiscal, précité*, pt 26. Voy. néanmoins, C.J.C.E., arrêt *ACT Group Litigation* (C-374/04), *précité*, pts 90 à 93.

[782] C.J.C.E., 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Gilly, Rec.*, p. I-2823, pt 30.

[783] C.J.C.E., 21 septembre1999, aff. C-307/97, *Saint-Gobain, Rec.*, p.I-6163.

[784] C.J.C.E., arrêt *D.* (C-376/03), *précité.*

[785] C.J.C.E., 13 juillet 1993, aff. C-330/91, *Commerzbank, Rec.*, p. I-4017, pt 16.

[786] Par exemple, C.J.C.E., arrêt *Verkooijen* (C-35/98), *précité*, pt 59; 3 octobre 2002, aff. C-136/00, *Danner, Rec.* p. I-8147, pt 56 ; arrêt *Manninen* (C-319/02), *précité*, pt 49.

[787] Voy. *supra*, Titre 1.

[788] Cette position est clairement exprimée dans l'arrêt *Manninen* (C.J.C.E., 7 septembre 2004, aff. C-319/02, *Rec.*, p. I-07477) où l'espace de référence pour évaluer l'entrave aux libertés économique n'est plus un Etat membre, mais la Communauté tout entière.

[789] Certains auteurs considèrent cependant qu'il n'est pas du ressort de la Cour de justice de remédier à des disparités dans les législations fiscales des Etats membres, ou à la « dislocation » de la base imposable des contribuables communautaires (principe de territorialité). Il est cependant vrai que dans de telles situations, il devient difficile de pouvoir désigner l'Etat membre responsable de la restriction, ce qui est susceptible de poser des problèmes d'application des arrêts de la Cour.. Voy. TERRA/ WATTEL, *op. cit.*, 3.2.7., ii); WATTEL, P., "Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality", *EC Tax Review*, 2003, n°3, pp. 194-202.

I. La libre circulation des personnes

En matière de libre circulation des personnes, la Cour a appliqué à la matière fiscale les principes précédemment mis en oeuvre dans d'autres secteurs, non fiscaux[790]. La libre circulation des personnes se décompose en deux sous-libertés, chacune ayant un champ d'application personnel distinct. La libre circulation des travailleurs concerne les personnes physiques salariées[791], tandis que la liberté d'établissement s'applique aux entreprises et aux personnes physiques exerçant des activités non salariées.

a) Libre circulation des travailleurs

La libre circulation des travailleurs a fait l'objet d'un grand nombre d'actes de droit dérivé, dans les secteurs les plus divers, tels l'égalité de traitement[792], le droit de séjour[793] ou encore la sécurité sociale des travailleurs migrants[794]. Elle consiste à assurer aux travailleurs d'un Etat membre et à leurs familles, ainsi qu'aux catégories de personnes assimilées aux travailleurs, la liberté d'émigrer et d'exercer une activité salariée[795] dans un autre Etat membre dans les mêmes conditions d'accès à l'emploi et de travail que les ressortissants de cet Etat membre[796]. On constate une évolution du droit communautaire d'un concept de libre circulation des personnes limité dans son champ d'application personnel aux seuls travailleurs, à celui de libre circulation des personnes entendu dans une acception beaucoup plus large, c'est-à-dire étendu à tous les citoyens de l'Union, voire, parfois même, aux ressortissants de pays tiers résidant légalement sur le territoire de la Communauté[797]. En

---

[790] Cette disposition s'est vue reconnaître par la Cour, à l'instar des autres libertés, un effet direct. Voy. e.a. C.J.C.E., 4 décembre 1974, aff. 41/74, *Van Duyn*, Rec. p.1337 (sur l'article 39 CE) et C.J.C.E., 8 avril 1976, aff. 48/75, *Royer*, Rec., p.497, pt 23 (sur les libertés de circulation en général). A propos de l'application de la libre circulation des personnes à la fiscalité directe, voy. VAN THIEL, S., *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles*, Amsterdam, IBFD, 2003. Sur la libre circulation des personnes en général, voy. COLUCCI, M., « La libera circolazione delle persone », in COLUCCI et SICA, *op. cit.*, p. 165 à 193 ; ROGERS N. et SCANELL, R., *Free movement of persons in the enlarged European Union* , Sweet & Maxwell, 2004 ; CARLIER, J. – Y., « Libre circulation des personnes dans l'Union européenne - Chronique annuelle », *J.T.D.E.*, 1994-2006 (annuel) ; CONDINANZI, M., LANG, A., NASCIMBENE, B., *Cittadinanza dell'Unione e libera circolazione delle persone*, Giuffrè, 2003 ; DUBOUIS, L., BLUMANN, C., *op. cit.*,, p. 43 à 73 ; BARNARD, C., *op. cit.*, p. 231-291 ; VERWILGHEN, M. et CARLIER., J.-Y., *Free Movement of Workers in the European Community : Casebook of Judgments of the European Court of Justice*, 3 vol., Bruylant, 1998.

[791] Sur la notion de travailleur salarié, voy. C.J.C.E., 3 juillet 1986, aff. 66/85, *Lauwrie-Blum Rec.*, p.2121

[792] Règlement (CEE) n° 1612/68 du Conseil, du 15 octobre 1968, relatif à la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté, J.O., L 257, 19 octobre 1968, p. 2 à 12. L'article 7, 2 de ce règlement prévoit que le travailleur d'un Etat membre bénéficie dans les autres Etats membres des mêmes avantages sociaux et fiscaux que les travailleurs nationaux. Sur la notion d'avantage social, voy. COLUCCI, M., *op. cit.*, p. 180 à 183.

[793] Directive 2004/38/CE du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, modifiant le règlement (CEE) n° 1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE et 93/96/CEE , *J.O.*, L 158, 30 avril 2004, p. 77.

[794] Règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, J.O., L 166, 30 avril 2004, p. 1, qui remplace le célèbre Règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, J.O., L 149, 5 juillet 1971, p.2..

[795] Ou simplement de chercher un travail : voy. C.J.C.E., 23 mars 1982, aff. 53/81, *Levin, Rec.*, p.1035, pt 7.

[796] La jurisprudence de la Cour dans le domaine contient d'une part de nombreuses décisions d'interprétation et d'application de ces instruments de droit dérivé, mais aussi des jugements relatifs à la compatibilité d'une mesure nationale directement avec les articles 39 et suivants du Traité.

[797] COLUCCI (M.), *op.cit.*, p.165

matière de fiscalité directe, la Cour de justice a, depuis 1990, rendu de nombreux arrêts relatifs à la libre circulation des travailleurs.
Ainsi, dans l'arrêt *Biehl*[798], le premier arrêt rendu dans cette matière, la Cour a sanctionné une réglementation luxembourgeoise imposant une condition de résidence pendant toute l'année sur le territoire luxembourgeois pour le bénéfice d'une restitution d'impôt[799]. D'autres arrêts important ont suivi mettant en cause le traitement défavorable réservé par la réglementation des Etats membres aux non-résidents. Dans l'arrêt *Schumacker,* la Cour considère ainsi qu' au regard de la prise en compte de la situation familiale du travailleur salarié (*splitting*), le non résident doit être assimilé à un résident, dans l'hypothèse où il « ne perçoit pas de revenu significatif dans l' État de sa résidence et tire l' essentiel de ses ressources imposables d' une activité exercée dans l' État d' emploi »[800]. Cette règle est affinée dans l'arrêt *Gschwind*, où la Cour fixe une limite de 90% du revenu imposable[801] produit dans l'Etat de la source, pour que ce dernier soit tenu d'accorder les avantages fiscaux qu'il accorde aux résidents[802]. Dans le cas contraire, cette obligation incombe à l'Etat de résidence, sans toutefois que la Cour impose une proratisation des avantages entre les Etats membres concernés[803] ou une élimination totale des situations de double imposition[804]. Lorsque la restriction invoquée par le contribuable n'a pas de lien suffisant avec son activité salariée, la Cour examine le bien-fondé de la demande sur la base des articles 12 CE et 18 CE[805].

b) Liberté d'établissement

Le second volet de la libre circulation des personnes est constitué par les articles 43 et suivants du Traité CE, encadrant la liberté d'établissement. Le droit d'établissement, est reconnu tant aux personnes morales au sens de l'article 48 CE, qu'aux personnes physiques ressortissantes d'un État membre de la Communauté. D'effet direct[806], ces articles sanctionnent le droit d'accès à des activités économiques non salariées, exercées de façon stable et continue, dans les mêmes conditions que les nationaux de l'Etat membre d'établissement[807]. Sous la notion d'activités économiques non salariées, il faut comprendre les prestations « réelles et effectives » effectuées envers d'autres personnes, en dehors d'un

---

[798] C.J.C.E., 8 mai 1990, Aff. C-175/88, *Rec.* p. I-01779
[799] Le Luxembourg a par la suite été condamné par la Cour de Justice à la suite d'un recours en manquement : C.J.C.E., 26 octobre 1995, aff. C-151/94, *Commission c. Luxembourg, Rec.*, p. I-03685.
[800] C.J.C.E., 14 février 1995, aff. C-279/93. , *Rec.*, p. I-225, pt 47. Voy. aussi C.J.C.E., 16 mai 2000, aff. C-87/99, *Zurstrassen, Rec.*, p. I-3337.
[801] Concernant la prise en compte de revenus non imposables dans l'Etat de résidence, C.J.C.E., 1er juillet 2004, aff C-169/03, *Wallentin, Rec.*, p. I-6443.
[802] C.J.C.E., 14 septembre 1999, aff. C-391/97, *Rec.*, p. I-5451.
[803] C.J.C.E., 12 décembre 2002, C-385/00, *De Groot, Rec.*, p. I-11819, pt 59. TERRA/ WATTEL considèrent que la Cour a manqué dans cet arrêt une grande occasion de clarifier la portée de sa jurisprudence (*op. cit.*, 3.2.8.3., vii).
[804] C.J.C.E., arrêt *Gilly* (C-336/96), *précité,* pt 30. Voy. *supra*, Titre 1.
[805] C.J.C.E., arrêt *Schempp* (C-403/03), *précité.* Voy aussi en matière de pensions, C.J.C.E., 9 novembre 2006, aff. C-520/04, *Turpeinen, pas encore publié au Recueil.*
[806] C.J.C.E, 21 juin 1974, aff. 2/74, *Reyners, Rec.*, p. 631 : « La notion d' établissement au sens du traité est donc une notion très large, impliquant la possibilité pour un ressortissant communautaire de participer, de façon stable et continue, à la vie économique d' un État membre autre que son État d' origine, et d' en tirer profit, favorisant ainsi l' interpénétration économique et sociale à l' intérieur de la Communauté dans le domaine des activités non salariées ».
[807] C.J.C.E., 28 janvier 1986, aff. 270/83, *Commission c/ France, Rec.* p. 273, point 13 :« la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les conditions définies par la législation de l'État d'établissement pour ses propres ressortissants ».

lien de subordination, en échange d'une « contrepartie », en argent mais aussi en nature.[808] L'appréciation du caractère stable et continu de l' activité exercée doit être faite *in concreto* par le juge, « non seulement en fonction de la durée de la prestation, mais également en fonction de sa fréquence, périodicité ou continuité ». La circonstance que l'activité soit exercée à partir d'un établissement principal ou secondaire dans l'Etat membre d'accueil (succursale), et non à partir du domicile professionnel (Etat membre d'origine) est également pertinente[809]. Peuvent en outre invoquer le bénéfice de la liberté d'établissement les actionnaires, « ressortissants de l'État membre, qui détiennent une participation dans le capital d'une société établie dans un autre État membre, pourvu toutefois que cette participation leur confère une influence certaine sur les décisions de la société et leur permette d'en déterminer les activités »[810] . La jouissance de cette liberté n'est, en tout état de cause, pas subordonnée à des formalités ou à des conditions prévues par la loi nationale, ces dernières pouvant au contraire se révéler des restrictions injustifiées à celle-ci[811]. Les formes d'exercice de la liberté d'établissement sont nombreuses. On y compte notamment le droit de transférer le siège de la société d'un Etat membre à un autre, le droit de créer des centres d'activités secondaires dans d'autres Etats membres sans restrictions quant à la forme juridique de tels centres (pour les sociétés, succursales ou filiales).

C'est sur la base de cette liberté que la Cour de Justice a, dans l'arrêt *Avoir fiscal*[812], pour la première fois examiné la compatibilité avec le droit communautaire d'une distinction de traitement opérée au détriment de sociétés non résidentes par la législation nationale en matière d'impôts directs. A partir de cet arrêt, en 1986, et surtout à partir de 1995, la Cour a eu à connaître d'une grand nombre d'affaires dans lesquelles des entreprises ou des groupes alléguaient des violations de leur liberté d'établissement consécutives à leurs activités économiques exercées en dehors de leur Etat d'origine[813], recouvrant les hypothèses les plus variées. A titre d'exemple, on peut citer les différences de traitement fiscal établies entre les filiales et les succursales établies dans un Etat membre par des sociétés établies dans d'autres Etats membres[814], la pénalisation fiscale liée au transfert du domicile ou du siège d'un Etat membre à un autre de la part de la société ou de son actionnaire principal[815], l'octroi

---

[808] TRAVERSA, En., « Il diritto di stabilimento », in COLUCCI, M. et SICA, S., *op. cit.*, p. 199. Voy aussi BARNARD, C., *op. cit.*, p. 291.

[809] C.J.C.E , 15 janvier 2002, aff. C-439/99, *Commission c/ Italie, Rec.*, p. I-305, pt 21 ; Voy. aussi arrêt *Werner* (C-112/91), *précité*, où la Cour énonce que « [l'article 43 CE ne fait] pas obstacle à ce qu' un État membre frappe ses ressortissants qui, sur la base d' une qualification et d' une expérience professionnelles acquises dans cet État, exercent leur activité professionnelle sur son territoire et qui y perçoivent la totalité ou presque de leurs revenus ou y possèdent la totalité ou presque de leur patrimoine, d' une charge fiscale plus lourde lorsqu' ils ne résident pas dans cet État que lorsqu' ils y résident » (pt 17).

[810] C.J.C.E., 21 novembre 2002, C-436/00, *X. et Y., Rec.*, p. I-10879, pt 37 ; 13 avril 2000, aff. C-251/98, *Baars, Rec.*, p. I-2787, pts 22 et 28 à 31 ; 5 novembre 2002, C-208/00, *Überseering, Rec.*, p. I-9919, pt 77.

[811] A propos d'une condition de résidence prévue par la législation italienne préalable à la reconnaissance du droit d'établissement d'avocats en provenance d'autres Etats membres : C.J.C.E, 7 mars 2002, aff. C-145/99, *Commission c/ Italie, Rec.*, p. I-2235, pt 28.

[812] C.J.C.E., arrêt *Avoir fiscal* (270/83), *précité.*. Dans cet arrêt la Cour a considéré incompatible avec le Traité CE la législation fiscale française dont l'effet était de n'accorder le bénéfice de l'avoir fiscal (droit d'imputer une partie de l'impôt payé par la société distribuant les dividendes sur l'impôt dû par la société actionnaire sur les dividendes reçus) qu'aux société résidentes en France, à l'exclusion des sociétés résidentes dans d'autres Etats membres.

[813] DAHLBERG, M. et ESSERS, P. (éd.), *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Eucotax Series on European Taxation, Kluwer, 2005, p. 50ss..

[814] C.J.C.E, 29 avril 1999, aff. C-311/97, *Royal Bank of Scotland, Rec.*, p. I-2651 ; arrêt *Saint-Gobain* (C-307/97), *précité ;* arrêt *Bosal Holding* (C- 168/01), *précité.*

[815] C.J.C.E., arrêt *Daily Mail* (81/87) , *précité ;* arrêt *De Lasteyrie* (C-9/02), *précité.*

d'avantages fiscaux à l'imposition des sociétés soumis à une condition de résidence[816], le traitement fiscal discriminatoire des transferts financiers intragroupes en fonction du lieu de résidence de la société-mère ou des filiales[817] ou encore le traitement fiscal discriminatoire des actionnaires de référence en fonction de leur résidence[818]. Outre des règles matérielles, des obstacles de nature procédurale peuvent être constitutifs de restrictions à la liberté d'établissement, comme par exemple des mesures anti-abus adoptées par un Etat membre prévoyant une responsabilité solidaire du co-contractant ressortissant de celui-ci pour les dettes fiscales en matière d'impôt sur le revenu d'un entrepreneur provenant d'un autre Etat membre[819]. Concernant les personnes physiques non salariées, la Cour a repris sa jurisprudence *Schumacker*, et l'a étendu à ces dernières, dans les arrêts *Wielockx* et *Asscher*[820], restreignant le pouvoir discrétionnaire des Etats, notamment en ce qui concerne la déduction des frais professionnels[821]. *Mutatis mutandis*, toute la jurisprudence en matière de sociétés est transposable aux personnes physiques.

II. La libre circulation des capitaux

La liberté de circulation des capitaux et des paiements garantit la possibilité pour tout citoyen de l'Union de transférer des sommes d'argent ou des autres instruments financiers à l'intérieur de l'Union ou même entre l'Union et des Etats tiers[822]. Ces opérations peuvent être réalisées tant comme contrepartie pour un service ou un bien reçu que pour l'accomplissement d'opérations dans un seul but financier[823]. La Cour de justice est amenée à être confrontée – de plus en plus fréquemment- à des cas allégués de restrictions à la libre circulation des capitaux causées par des dispositions fiscales[824]. Les arrêts les plus significatifs en la matière recouvrent, comme en matière de liberté d'établissement, des situations transfrontalières assez diverses[825]. Plusieurs d'entre eux concernent des modalités d'imposition discriminatoires de

---

[816] C.J.C.E., arrêt *Commerzbank* (C-330/91), *précité* (droit à une majoration en cas de remboursement d' un impôt indu); 12 avril 1994, aff. C-1/93, *Halliburton , Rec.*, p. I-1137 (exonération de l' impôt sur les transactions immobilières pour les opérations intervenant dans le cadre d' une réorganisation au sein d' un groupe de sociétés*)*.

[817] C.J.C.E., 18 novembre 1999, aff. C- 200/98, *X AB et Y AB, Rec.*, p. I-8264 (paiement de la société mère à la filiale); 8 mars 2001, affaires jointes C-397/98 et C-410/98, *Hoechst-Metallgesellschaft, Rec.*, p. I-1727 ; arrêt *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00), *précité* ; arrêt *Cadbury Schweppes* (C-196/04), *précité.* Concernant le traitement fiscal différencié des pertes des filiales ou des succursales en fonction de leur Etat de résidence, voy. 16 juillet 1998, aff. C-264/96, *ICI, Rec.*, p. I-4711; 14 décembre, aff. C-141/99, *AMID,* Rec., p.I-11619 *;* arrêt *Marks & Spencers* (C-446/03), *précité.*

[818] C.J.C.E., 13 avril 2000, aff. C-251/98, *Baars, Rec.*, p. I-2787, (exonération de l'impôt sur la fortune à la condition que la participation soit détenue dans une société établie dans l'État membre concerné, la refusant ainsi aux détenteurs d'actions de sociétés établies dans d'autres États membres) ; ordonnance du 8 juin 2004, aff. C-268/03, *De Baeck, Rec.*, p. I-5961.

[819] C.J.C.E., 9 novembre 2006, aff. C-433/04, *Commission c. Belgique, pas encore publié au Recueil.* Comp. en matière de TVA, C.J.C.E., arrêt *Halifax* (C-255/02), *précité.*

[820] C.J.C.E., 11 août 1995, aff. C-80/94, *Wielockx, Rec.*, p. I-02493 (droit de déduire du revenu imposable les bénéfices affectés à la constitution d' une réserve-vieillesse) ; 27 juin 1996, aff. C-107/94, *Asscher, Rec.*, p. I-3089 (compensation, par des mesures fiscales, de la non-affiliation et de la non-perception de cotisations au régime national de sécurité sociale par un non résident *)* .

[821] C.J.C.E., 6 juillet 2006 , aff. C-346/04, *Conijn, pas encore publié au Recueil.*

[822] C.J.C.E.,14 décembre 1995, aff. Jointes C-163/94, C-165/94, C-250/94, *Sanz de Lera, Rec.*, I-4821, pt 19.

[823] FRANTANGELO, P., « La libera circolazione dei capitali », in COLUCCI, M., et SICA, S., *op. cit.*, p. 280.

[824] Sur le sujet, voy. PEETERS, "Capital movement and taxation in the EU", *EC Tax Review*, 1998, p. 6; STAHL, op. cit., p. 3.

[825] Voy. notamment TRAVERSA, Ed., « Chronique de droit fiscal européen », *J.T.D.E.*, 2005, p.171-177.

dividendes versés par sociétés non-résidentes[826] ou encore à des actionnaires non-résidents[827]. Certains ont trait à des avantages fiscaux discriminatoires à l'achat, à la cession ou à la conservation d'actions[828]. Il en existe enfin une jurisprudence concernant d'autres impositions que l'impôt sur le revenu des sociétés et de leurs actionnaires, telles l'impôt sur les successions[829], les droits d'enregistrement et de timbre[830] ou l'impôt sur le patrimoine[831].
Pourtant, contrairement aux autres libertés, la formulation de la libre circulation des capitaux a subi des modifications au fur et à mesure de l'évolution des Traités[832]. Dans sa version originaire, contenue dans l'article 67 du traité de 1957, les restrictions à la libre circulation des capitaux ne devait être supprimées que « graduellement » et « dans la mesure nécessaire au bon fonctionnement du marché commun ». C'est ainsi que la Cour de Justice a longtemps refuser de considérer que cet article était doté d'un effet direct[833]. Ce n'est que bien plus tard, après sa modification par le Traité de Maastricht, que la Cour l'a considéré suffisamment inconditionnel pour lui reconnaître cette qualité[834]. L'article 56 CE fait référence aux mouvements de capitaux sans les définir. En outre, la liste en annexe de la Directive 88/361/CEE sur la mise en œuvre de l'article 56 CE ne peut être considérée que comme exemplative[835]. Les articles 56 à 60 CE admettent diverses restrictions à la libre circulation des capitaux. L'article 58 CE, par exemple, autorise les Etats membres à opérer « une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis (...) ». En outre, l'article 57, paragraphe 1 CE permet à ceux-ci de maintenir en vigueur, en ce qui concerne les pays tiers,

---

[826] C.J.C.E., arrêt *Verkooijen* (C-35/98), précité ; 15 juillet 2004, aff. C-315/02, *Lenz, Rec.*, p. I- 7063; arrêt *Manninen* (C-319/02), *précité ;* 14 novembre 2006, aff. C-513/04, *Kerchkaert et Morres, pas encore publié au Recueil.*

[827] C.J.C.E., 19 janvier 2006, aff. C-265/04, *Bouanich, Rec.*, p. I-923.

[828] C.J.CE., arrêt *X et Y,* (C-436/00), *précité ;* 15 juillet 2004, aff. C-242/03, *Weidert et Paulus, Rec.*, p. I-7379 ; 9 décembre 2004, aff. C-219/03, *Commission c/ Espagne, J.O.*, C 31, 5 février 2005, p. 3..

[829] C.J.C.E.., 11 décembre 2003, C- 364/01, *Héritiers Barbier, Rec.*, p..I-15013 ; 23 février 2006, aff. C-513/03, *Héritiers de M. E. A. van Hilten-van der Heijden, pas encore publié au Recueil.*

[830] C.J.C.E., 14 octobre 1999, aff. C-439/97, *Sandoz, Rec.*, p. I-7041.

[831] C.J.C.E., arrêt *D.* (C-376/03), *précité.*

[832] Sur l'évolution de cette liberté, voy. les conclusions del'AG GEELHOED présentées le 20 novembre 2001 précédant dans les affaires jointes C.J.C.E, 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, pts 46 à 55.

[833] C.J.C.E., 11 novembre 1981, aff 203/80, *Casati, Rec.*, p. 2595, et C.J.C.E., 24 juin 1986, aff. 157/85, *Brugnoni, Rec.*, p.2013.. De nombreux actes de droit dérivé ont par contre été adoptés afin de mettre en oeuvre cette liberté, dans les secteurs les plus divers : banques et institutions de crédit, marchés financiers, assurances. Voy. GLAESNER, « Artikel 56 EGV », in SCHWARZE, *op. cit.*, §49-§93 ; Il existe même une directive fiscale en la matière : il s'agit de la directive 69/335/CEE concernant les impôts indirects sur les rassemblement de capitaux *(infra)*.. En outre, la directive sur la taxation de l'épargne 2003/49/CE peut également être considérée comme mettant en œuvre l'article 56 CE. Voy. cependant DASSESSE, M., « Does the directive on taxation of savings violate the freedom of movement of capital ? », *Butterworth's Journal of International Banking and Financial law*, Janvier 2004, p. 12 à 17.

[834] C.J.C.E., 23 février 1995, aff. 358/93 et 416/93, *Bordessa, Rec.*, p. I-361, pt 33. L'article 56 (ex-73B) du Traité reprend les termes explicites de l'article 1 de la directive 88/361/CEE. C'est d'ailleurs l'entrée en vigueur de cette directive le 1 juillet 1990 qui a marqué une étape décisive dans la libéralisation des mouvement de capitaux. Et c'est d'abord sur la base de l'article 1 de cette directive que la Cour a reconnu le principe de la libre circulation des capitaux. Sur l'effet direct horizontal de cette liberté de circulation, voy. PARTSCH, P.E., « les capitaux et les paiements » in LEGER , P., *Commentaire article par article des Traités UE et CE*, Helbing und Lichtenhahn, 2000, p.492ss.

[835] Directive 88/361/CEE sur la mise en œuvre de l'article [56] CE, *J.O*, L 178, 8 juillet 1988, p. 5. La Cour de Justice refuse en effet de lui donner un caractère exhaustif, et se réserve donc d'inclure d'autres opérations dans le champ d'application de cette liberté. Voy. C.J.C.E, 16 mars 1999, aff. C-222/97, *Trummer et Mayer, Rec.*, p. I-1661, pt 21. Par exemple, « les mouvements de capitaux comprennent les opérations par lesquelles des non-résidents effectuent des investissements immobiliers sur le territoire d'un État membre ». Voy. C.J.C.E, arrêt *Reisch (* C-515/99, C-519/99 à C-524/99 et C-526/99 à C-540/99), *précité,* pt 30.

les restrictions existantes au moment de la libéralisation des mouvements de capitaux[836]. Néanmoins, ces exceptions au principe de la libre circulation font l'objet d'une interprétation restrictive de la part de la Cour de Justice, qui restreint considérablement leur portée[837].
Les rapports que la libre circulation des capitaux entretient avec les autres libertés recèlent des possibilités de conflits d'application, étant donné que les mouvements de capitaux et les paiement sont souvent liés à des opérations économiques relatives à des personnes, des services ou des marchandises[838]. Relativement à ces dernières, la Cour a établi qu'il ne peut y avoir d'application conjointe de la libre circulation des marchandises et de la libre circulation des capitaux.[839]. Par contre, la Cour n'a pas tracé de ligne de démarcation claire entre libre circulation des capitaux, d'une part, et libre circulation des services et des personnes, d'autre part. Et même si le Traité fait référence dans son article 50, à la préséance des autres libertés sur la libre circulation des capitaux, la jurisprudence de la Cour n'a pas adopté de position cohérente sur cette problématique, décidant en fonction des circonstances de l'espèce. C'est particulièrement vrai à propos des rapports en libre circulation des capitaux et liberté d'établissement[840]. Les champs d'application matériels de ces deux libertés se recoupent parfois ; l'on songe aux investissements directs ou encore à l'acquisition d'immeuble destinées à l'exercice d'une activité professionnelle[841]. Dans certains arrêts, la Cour a effectivement préféré examiner la compatibilité d'une législation nationale avec le droit communautaire sur la base d'une autre liberté[842]. Dans d'autres, cependant, on observe une application cumulative de deux libertés du Traité[843]. Enfin, certains auteurs pensent distinguer dans la jurisprudence de la Cour une tendance à préférer l'analyse sur la base de l'article 56 CE[844].

---

[836] PETERS, C. & GOOIER, J., "The FMC and Third countries : some observations", *European taxation*, 2005, p. 477-478. Voy. les conclusions de l' AG GEELHOED du 6 avril 2006, dans l'affaire C-446/04, *Test Claimants in the FII Group litigation, pendante devant la Cour*, §107-124.

[837] Par exemple, en ce qui concerne la prévention de la fraude fiscale, mentionnée à l'article 58 CE, voy ; 26 septembre 2000, aff. C-478/98, *Commission c. Belgique, Rec.* , p. I- 7587, pts 39 à 47.

[838] PEERS, S., « Free movement of capital : learning the lessons or slipping on spilt milk ?», in BARNARD, C. et SCOTT, J., *The Law of the single European market. Unpacking the premises.*, Oxford, Hart, 2002, p. 337-340.

[839] L'application de l'une est donc exclusive de l'autre. Voy. C.J.C.E., 23 septembre 1978, aff. 7/78, *Thompson, Rec.*, p.2247 (importation et exportation de monnaies précieuses n'ayant pas cours légal) et C.J.C.E., 21 septembre 1988, aff. 267/86, *Van Eycke, Rec.*, p. 4769 (fonds d'investissement)

[840] Sauf en matière d'actions et de parts sociales, où la ligne démarcation entre liberté d'établissement et libre circulation des capitaux semble tracée de manière suffisamment claire. Ainsi dans l'arrêt *Baars* (C-251/98, *précité*), la Cour énonce qu' « exerce ainsi son droit d'établissement le ressortissant d'un État membre qui détient dans le capital d'une société établie dans un autre État membre une participation lui conférant une influence certaine sur les décisions de la société et lui permettant d'en déterminer les activités. ».(pt 22). A contrario, quand la part détenue dans le capital n'est pas suffisante pour conférer le contrôle de la société, cette situation relève de la libre circulation des capitaux. Pour une application concrète de ce principe, C.J.CE., arrêt *X et Y* (C-436/00), *précité,* et ordonnance *De Baeck(* C-268/03), précité. Voy. cependant, C.J.C.E., 7 Septembre 2006, aff. C-470/04, *N, pas encore publié au Recueil*, où seule référence est faite à la liberté d'établissement.

[841] C.J.C.E., 1 juin 1999, aff. C-302/97, *Konle, Rec.*, p. I-3099 ; 13 juillet 2000, aff. C-423/98, *Albore, Rec.*, p. I-5965 ; 14 septembre 2006, , aff. C-386/04, *Centro di musicologia Walter Stauffer, pas encore publié au Recueil*, pt 17 à 20.

[842] C.J.C.E., 28 avril 1998., aff. C-118/96, *Safir, Rec.*, p.I-1897, pt 35 ; arrêt *Baars* (C-251/98), *précité*, pt 42.

[843] C.J.C.E, 4 mars 2004, aff. 334/02, *Commission c/ France, Rec.*, p. I- 2229, à propos d'une législation qui pénalise l'investissement dans des établissements des crédit d'Etats membres différents de l'Etat membre de résidence des investisseurs. Lorsque la Cour se place du point de vue des prestataires de services bancaires, elle constate une violation de la libre circulation des capitaux, tandis que lorsqu'elle se place du point de vue des consommateurs de ces services bancaires, c'est la libre prestation de services au sein de l'Union qui est violée. Voy. aussi les conclusions de l'AG STIX-HACKL du 16 mars 2006 précédant C.J.C.E., 3 octobre 2006, aff. C-452/04, *Fidium Finanz, pas encore publié au Recueil*..

[844] BARNARD, C., *op.cit.*, p.481, Voy. aussi HINNEKENS, L. et STRAETMANS, G., *op.cit.*, p. 157. En effet, une telle tendance pourrait être inférée des arrêts *Verkooijen* (C-35/98, *précité*) et, surtout, *Manninen* (C-319/02, *précité*). Ce dernier arrêt, qui concerne une réglementation finlandaise limitant le bénéfice de l'avoir fiscal aux

Cette apparente incohérence semble pourtant ne résulter aucunement d'une hésitation de la Cour, mais plutôt de la base légale choisie par le juge national posant la question préjudicielle. Dès lors que souvent un contrôle de compatibilité sur la base de plusieurs libertés est possible, la Cour se contente de répondre la question qui lui est posée[845]. Néanmoins, si, en ce qui concerne les situations intracommunautaires, le choix de la base juridique n'a en pratique que peu d'effets[846], vu la similitude d'approche adoptée par la Cour dans l'examen de la proportionnalité, il n'en va pas de même lorsqu'il s'agit de situations concernant les échanges entre la Communauté et les pays tiers. Il existe en effet dans cette hypothèse le risque qu'une extension trop large du champ d'application matériel de la libre circulation des capitaux ait pour conséquence pratique d'étendre, de manière contraire au texte même du Traité CE, les champs d'application territoriaux des autres libertés. A cette fin, la Cour précise dans l'arrêt *Fidium Finanz*, qu'une restriction à la libre circulation des capitaux est justifiée « lorsqu'elle d'une conséquence inéluctable de la restriction à la libre prestation des services »[847] ou à la liberté d'établissement[848]. Il s'agit d'une application particulière du principe selon lequel dans certaines circonstances, une liberté peut être considérée « tout à fait secondaire par rapport à l'autre et peut lui être rattachée »[849].

III. La libre prestation de services

Comme en matière de libre circulation des personnes et des capitaux, il est difficile, voire impossible, de séparer la jurisprudence fiscale de la Cour relative à la libre prestation de services de la théorie générale développée au fil des arrêts, fiscaux et non fiscaux, qui ont donné une application à l'article 49 CE. Cet article s'est vu reconnaître, à l'instar des autres libertés, un effet direct[850]. Le champ d'application de cette liberté est *a priori* extrêmement étendu. Sous le terme « service », le Traité entend « les prestations normalement fournies contre rémunération » (article 50 CE). Selon la Cour, cette rémunération a comme caractéristique essentielle de constituer la contrepartie économique de la prestation considérée[851]. Il n'est donc pas nécessaire qu'elle soit payée par les bénéficiaires du service[852]. La seule contrainte consiste cependant en ce que « les activités exercées doivent être réelles et effectives et non pas de nature telle qu'elles se présentent comme purement

---

seuls dividendes versés par des sociétés finlandaises, à l'exclusion des dividendes versé par des sociétés non résidentes, aurait tout aussi bien pu aboutir à l'incompatibilité communautaire de la législation en cause sur la base de l'article 43 CE. Pour un commentaire, DASSESSE, M., « Taxation des dividendes transfrontaliers après l'arrêt *Manninen* : état des lieux et perspectives, *C.D.E.*, 2005, n° 3-4, p. 493 à 514.

[845] Parfois le juge *a quo* fait référence à deux dispositions du traité, chacune relative à une liberté : dans ce cas, il est parfois vrai que la Cour choisit par opportunité la norme sur la base de laquelle elle exercera son contrôle. Voy. C.J.C.E., 13 mai 2003, aff. C-463/00 et C-98/01, *Commission c/ Espagne et Commission c/ Royaume-Uni, Rec.* p. I-04581 (régime d'autorisation administrative relatif à des entreprises privatisées), ainsi que C.J.C.E., 4 juin 2002, affaires C-483/99 et C-503/99, *Golden Shares, Rec,*. p. I-4781 et p. I-4809 (droits attachés à l'action spécifique de la République française dans la Société nationale Elf-Aquitaine et droits attachés à l'action spécifique du royaume de Belgique dans la Société nationale de transport par canalisations SA et dans la Société de distribution du gaz SA).

[846] BARNARD, C., *op. cit.* , p.481

[847] C.J.C.E., arrêt *Fidium Finanz (*C-452/04), *précité*, pt 48 . Voy aussi l'arrêt *Cadbury Schweppes* (C-196/04), précité, pt 33. La Cour renvoie également par analogie à l' arrêt *Bachmann* (C-204/90), *précité,* pt 34.

[848] Dans l'arrêt *Golden shares II* (C.J.C.E., 28 septembre 2006, affaires jointes C-282/04 et C-283/04, *Commission c. Pays-Bas, pas encore publié au Recueil*, pts 42 à 44), concernant les participations qualifiées de l'Etat néerlandais dans certaines sociétés privatisées, la Cour considère que c'est la liberté d'établissement qui est secondaire par rapport à la libre circulation des capitaux.

[849] C.J.C.E., arrêt *Fidium Finanz (*C-452/04), *précité*, pt 34, et la jurisprudence citée.

[850] C.J.C.E., 3 décembre 1974, aff., 33/74, *Van Binsberghen, Rec.*, p. 1299.

[851] D'ACUNTO, S., « La libera circolazione dei servizi », in COLUCCI, M., et SICA, S., *op.cit.*, p.227.

[852] C.J.C.E., 26 avril 1988, aff. 352/85, *Bond van Adverteerders e.a., Rec.* p. 2085, pt 16.

marginales et accessoires »[853]. Du point de vue du champ d'application personnel, cette liberté protège tant les prestataires que les destinataires du service considéré[854], ceux-ci peuvant être tant des personnes physiques que des personnes morales. En outre, le respect de la libre prestation de service s'impose aux autorités publiques, quelles qu'elles soient, mais aussi aux personnes privées et aux associations formées par celles-ci[855]. Ainsi, avec D'ACUNTO, « on peut considérer comme un service toute prestation par laquelle une personne participe à la vie économique, indépendamment de son régime juridique (public ou privé), de ses finalités (avec ou sans but lucratif), et de son domaine d'action (économique, sociale ou culturel) »[856]. Cette liberté de circulation a ainsi été appliquée aux secteurs économiques les plus variés, tels que les professions libérales, les activités sportives, les activités publicitaires, ou encore les jeux et les loteries[857]. Afin de bénéficier de la protection du droit communautaire, il est indispensable que la prestation de services en cause soit transfrontalière. Comme l'énonce la Cour, « le droit à la libre prestation des services peut être invoqué par une entreprise à l'égard de l'État membre où elle est établie, dès lors que les services sont fournis à des destinataires établis dans un autre État membre » [858]. En matière fiscale, la jurisprudence concerne le secteurs les plus divers : la souscription d'assurances[859] ou de prêts[860] auprès d'organismes établi dans d'autres Etats membres, les dépenses professionnelles encourues en dehors de l'Etat de résidence[861] ou encore, les services transfrontaliers de télécommunications[862] ou l'imposition des gains de loteries[863]. La plupart de ces affaires sanctionnent l'incompatibilité avec le droit communautaire d'avantages fiscaux prévus par la législation nationale soumis à une condition de nationalité ou de résidence du prestataire de services, pénalisant les destinataires[864] recourant aux services de prestataires établis d'autres Etats membres. C'est notamment dans ce cadre que la Cour a admis la compatibilité communautaire du mécanisme de la retenue à la source pour les non-résidents[865]. Vu son étendue, cette liberté risque d'empiéter régulièrement sur le champ d'application des autres libertés de circulation. C'est ainsi que le Traité prévoit que les activités économiques visées par l'article 50 CE ne se voient appliquer le régime de la

---

[853] Voy. notamment C.J.C.E., 23 mars 1982, aff. 53/81, *Levin, , Rec.* p. 1035, pt 17.

[854] L'extension aux destinataires des services n'est pas en tant que telle prévue par le Traité mais résulte d'une interprétation de la Cour de Justice. Voy. C.J.C.E., 31 janvier 1984, aff. jointes 286/82 et 26/83, *Luisi et Carbone, Rec.*, p.377 ; 13 juillet 2004, aff. C-262/02, *Commission/France, Rec.*, p. I-6569, pt 22, et C-429/02, *Bacardi , Rec.* p. I-6613, pt 31.

[855] C.J.C.E., 12 décembre 1974, aff. 36/74, *Walrave et Koch, Rec.*, p. 1405, pt 17 ; 19 février 2002, aff. C-309/99, *Wouters, Rec.* , p. I-1577, pt 120. Cette règle vaut aussi en matière de libre circulation des personnes : C.J.C.E., 15 décembre 1995, C-415/93, *Bosman, Rec.* p. I-4921, pts 83 et 84.

[856] D'ACUNTO, S., *op .cit.*, p.228 (notre traduction). Voy. aussi DUBOUIS, L. et BLUIMAN, C., *op. cit.*, p. 75.

[857] Ce qui explique, que dans certains de ces secteurs, des actes de droit dérivé aient été adoptés. Voy aussi la - déjà célèbre- Directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur, *J.O.*, L 376, 27 décembre 2006, p. 36 à 68.

[858] Entre autres, C.J.C.E., 17 mai 1994, aff. C-18/93, *Corsica Ferries, , Rec.* p. I-1783, pt 30, et 10 mai 1995, aff. C-384/93, *Alpine Investments, Rec.* p. I-1141, pt 30. Cependant, lorsque le prestataire de services est ressortissant d'un pays tiers, ni lui ni le destinataires des services ne peuvent invoquer la protection de l'article 49 CE, quand bien même ces destinataires seraient établis dans la Communauté ou que la prestation de services seraient effectuée à l'intérieur de la Communauté. C.J.C.E., 3 octobre 2006, aff. C-290/04, *Scorpio, pas encore publié au Recueil*, pts 67 à 68. A propos de la mise en œuvre de l'article 49, 2 CE, voy. TIEDJE, J., « La libre prestation de services et les ressortissants de pays tiers », *R.M.U.E.*, 1999, n°2, p. 73-105.

[859] C.J.CE., 28 avril 1998, aff. C-118/96, *Safir, Rec.*, p. I-1897 ; arrêt *Danner,* (C-136/00), *précité* ; arrêt *Skandia-Ramstedt* (C-422/01), *précité.*

[860] C.J.CE., 14 novembre 1995, aff. C-484/93, *Svensson et Gustavsson, Rec.*, p. I-3971.

[861] C.J.C.E., arrêt *Vestergaard* (C-55/98), *précité* ; C.J.C.E., 12 juin 2003, aff. C- 234/01, *Gerritse, Rec.*, p. I-5933 ; aff. C-345/04, *Centro Equestre da Leziria Grande, pendante devant la Cour.*

[862] C.J.C.E., 29 novembre 2001, aff. C-17/00, *De Coster, Rec.*, p. I-9445.

[863] C.J.C.E., arrêt *Lindman* (C-42/02), *précité.*

[864] C.J.C.E, 26 octobre 1999, aff. C-294-97, *Eurowings, Rec.*, p.I-7449.

[865]C.J.C.E., arrêt *Scorpio* (C-290/04), *précité*, pt 37 .

libre prestation de services que « dans la mesure où elles ne sont pas régies par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, des capitaux et des personnes ». Néanmoins, des difficultés de délimitation des champs d'application respectifs de chacune des libertés apparaissent dans la jurisprudence de la Cour[866]. Celle-ci est réticente à admettre de manière générale la « rétrogradation » d'une liberté par rapport aux autres[867]. C'est ainsi que dans les situations où deux libertés du traité, dont la libre prestation de services, sont susceptibles de s'applique simultanément, il convient, plutôt que de considérer le caractère subsidiaire de l'article 49 CE, « d'examiner dans quelle mesure l'exercice de ces libertés fondamentales est affecté et si, dans les circonstances de l'espèce (...), l'une d'elles prévaut sur l'autre »[868].

Chapitre 2 : L'impact des libertés de circulation du marché intérieur sur l'exercice de compétences fiscales par ou pour les collectivités territoriales des Etats membres

Les libertés de circulation du Traité CE, telles qu'interprétées par la Cour de Justice, constituent ainsi, des instruments essentiels de l'établissement du marché intérieur sur le territoire communautaire. Du point de vue des Etats membres, ces mêmes dispositions sont vues par contre comme d'importantes limitations à leur souveraineté normative, y compris dans le domaine fiscal. En effet, les quatre libertés visent à minimiser les entraves que l'existence de frontières entre Etats membres peut avoir sur les échanges intracommunautaires. Un tel objectif tend à présupposer que chaque Etat membre constitue chacun un espace économique intégré, à l'intérieur duquel les échanges ne sont pas entravés par des obstacles résultant de morcellements territoriaux de nature politique ou de disparités normatives. Telle n'est pas la situation d'Etats membres dont la structure institutionnelle repose sur un partage des compétences entre l'autorité centrale et d'autres autorités autonomes, qu'elles soient fédérées ou décentralisées. L'application des libertés économiques du Traité CE à ces collectivités, plus ou moins autonomes du point de vue des compétences fiscales, soulève des questions nouvelles, et parfois inattendues, que la Cour de justice a été amenée à affronter.

Section I : Les obstacles fiscaux à la libre circulation des marchandises posés par les collectivités territoriales

Parallèlement à sa jurisprudence concernant l'application des libertés de circulation aux situations purement interne[869]), la Cour a rendu une série d'arrêts concernant des mesures fiscales, donc relevant des articles 25 et 90 CE, qui présentaient la caractéristique de s'appliquer au moins en partie à des mouvements de marchandises internes à un Etat

[866] Par exemple, il est parfois difficile de fixer les critères de durée et de régularité sur la base desquels une activité économique exercée par un opérateur d'un Etat membre dans un autre Etat membre ne doit plus être considérée comme rentrant dans le champ d'application de la libre prestation de services, parce que cet opérateur doit être considéré comme établi dans l'autre Etat Membre, et rentre ainsi sous la protection de l'article 43 CE (liberté d'établissement). Concernant les rapports entre libre prestation de services et liberté d'établissement, voy. C.J.C.E., arrêt *Gebhard* (C-55/94), *précité,* pt 22 à 28 et 11 décembre 2003, aff. C-215/01, *Schnitzer, Rec.*, p.I-14847, pt 28 à 33.

[867] Voy. par exemple en matière de télécommunications, C.J.C.E. 22 janvier 2002, aff. C-390/99, *Canal Satellite, Rec.* p. I-607.

[868] C.J.C.E., arrêt *Fidium Finanz (*C-452/04), *précité,* pts 28, 30-31, 34.

[869] C.J.C.E., arrêts *Pistre* (C-321/94) et *Guimont* (C-448/98), *précités.*

membre. La plupart de ces arrêts concernent des régions dites périphériques, principalement les départements français d'outre-mer. Certains portent même sur l'application de prélèvements « régionaux » aux échanges avec des Etats non-membres de la Communauté. Bien qu'ils soulèvent des questions semblables aux hypothèses non fiscales de libre circulation des marchandises, ces arrêts s'écartent néanmoins de la traditionnelle jurisprudence de la Cour de Justice concernant les situations purement internes à un Etat membre.

§1. Les taxes d'effet équivalent à des droits de douane intérieurs

C'est particulièrement dans le cadre de l'application de l'article 25 CE, interdisant les droits de douane et les taxes d'effet équivalent, que la Cour a développé une jurisprudence exorbitante des solutions traditionnelles. Non sans s'exposer à de vives critiques de la part de plusieurs avocats généraux, les juges de Luxembourg ont en effet étendu la portée de cette interdiction, repoussant ainsi les limites de la notion de marché intérieur au détriment de la souveraineté fiscale des Etats membres et du principe communautaire de subsidiarité.

I. L'extension jurisprudentielle de l'interdiction de l'article 25 CE aux situations internes

Par une série d'arrêts, rendus depuis 1992, la Cour de justice a fondé, et ensuite consolidé, une interprétation téléologique de l'article 25 CE. A cette fin, la Cour a pris appui sur des situations très diverses, dont le trait commun est la perception de taxes sur les marchandises, au profit de collectivités territoriales, à l'occasion de leur entrée ou de leur sortie du territoire de celles-ci.

a) Taxes perçues sur des marchandises à l'occasion du passage de frontières internes à un Etat membre

L'arrêt *Legros*[870] constitue le point de départ de cette jurisprudence innovatrice. Il concerne une taxe sur les importations de marchandises introduites dans les départements d'outre-mer français, appelée « octroi de mer ». La taxe est perçue sur toutes les entrées de marchandises, que celles-ci soient originaires de France métropolitaine ou d'autres Etats, les produits intérieurs étant exonérés de la taxe. Le produit de cette taxe sert principalement à financer les budgets des communes de la région concernée, ainsi que, dans une moindre mesure, celui de la région elle-même. Celle-ci est en outre compétente pour fixer le taux d'un droit additionnel à l'octroi de mer, dans la limite, fixée par la loi française, à 1%[871]. Concernant les faits de

[870] C.J.C.E., 16 juillet 1992, aff. C-163/90, *Rec* p. I-4625.

[871] La base légale de l'octroi de mer, en vigueur dans départements d'outre-mer français (DOM), était une loi de 1946. Cette taxe cependant remontait à une époque beaucoup plus ancienne. En effet, ce type de taxe (l'octroi) a été, pendant des siècles, très fréquent dans de nombreux Etats européens. Perçu à l'occasion du passage d'une frontière régionale, ou de l'entrée dans une agglomération urbaine, il servait à financer la localité (région ou ville) concernée, tout en protégeant la production locale de denrées alimentaires ou d'autres produits. Ces droits de douane intérieurs ont été ensuite progressivement supprimés, dès lors qu'ils créaient des obstacles importants à la libre circulation des produits au sein des Etats concernés. On pourrait même avancer que, dans le cadre du long processus de la formation des Etats nations, la levée des octrois représente une étape importante dans l'unification politique et économique d'états comme l'Autriche, ou l'Allemagne. La suppression des octrois signifiait pour les communes, régions et autres entités sous nationales un abandon d'autonomie au profit de la structure centrale qui préfigurait, dans le cas de l'Allemagne par exemple, un abandon futur de souveraineté. Voy. ARDANT, G., *Histoire financière de l'Antiquité à nos jours*, Paris, Fayard, 1976, p. 67 ; SCHWENNICKE, A., *Ohne Steuer kein Staat*, Francfort, Klostermann, 1996, p.303.

l'affaire, Mr Legros et trois autres ressortissants français, habitants de l'île de la Réunion ont chacun acheté une voiture auprès d'un concessionnaire automobile établi en France métropolitaine[872]. Lors de l'arrivée des véhicules sur l'île de la Réunion, l'administration des douanes exige le paiement d'une somme d'argent au titre d'octroi de mer. Ensuite, Mr Legros et ses trois compagnons d'infortune saisissent le tribunal local, qui surseyant à statuer, a posé une question préjudicielle à la Cour de Justice, sur la conformité de l'octroi de mer avec les articles 9 et 13 anciens [23 et 25] CE, et à défaut avec l'article 95 ancien [90] CE. De manière préliminaire, la Cour examine la question de l'applicabilité des dispositions précitées au territoire des départements d'outre-mer, au regard du statut spécifique dont celles-ci bénéficient en vertu de l'article 299, §2, ancien article 227, §2 du Traité CE[873]. Passant ensuite à l'examen des questions préjudicielles proprement dites, la Cour se penche sur le problème de la légalité d'une taxe comme l'octroi de mer. En se basant sur la structure même de la taxe, la Cour de Justice constate qu'elle ne présente pas les caractéristiques d'une imposition intérieure au sens de l'article [90] CE[874]. Ensuite, elle rappelle la définition de la taxe d'effet équivalant à un droit de douane. Auparavant, il n'avait jamais été donné à la Cour de se prononcer sur un cas de frontières douanières internes à un État membre. Ce cas n'a pas été envisagé explicitement par les auteurs du Traité de Rome. L'objectif de la levée des barrières douanières dans un contexte international peut difficilement faire penser à un cas tel que l'octroi de mer réunionnais. Les arguments en défense de l'octroi de mer du gouvernement français relaient ce point de vue ; seul le franchissement d'une frontière étatique peut constituer le fait générateur d'une taxe d'effet équivalent contraire au Traité CE. La Cour rejette ces arguments en adoptant une vision large, unifiée du territoire douanier communautaire. En substance, elle fait valoir que l'article 25 [ancien 13] promeut l'objectif de la levée de l'ensemble des entraves que constituent les charges pécuniaires perçues à l'occasion du passage d'une frontière à l'intérieur du territoire de la communauté. Cette atteinte à la libre circulation des marchandises causé par cette taxe régionale est selon la Cour « au moins aussi grave (...) qu'une taxe perçue à la frontière nationale en raison de l'introduction d'un produit dans l'ensemble du territoire d'un Etat membre »[875]. La Cour fait référence aux termes d' « atteinte à l'unicité du territoire douanier communautaire »[876].

---

[872] Dans l'affaire *Legros e.a.*, trois de ces voitures ont été fabriquées en Allemagne, tandis que la quatrième l'avait été en Suède. Lors de leur introduction sur le territoire douanier français, elles ont bénéficié d'un régime de suspension des droits. Il s'agissait du régime de transit communautaire interne pour les voitures allemandes, et du régime de transit communautaire externe pour la voiture suédoise. La Suède était à l'époque un Etat tiers lié par un accord d'association avec la CEE. Sur les rapports avec les Etats tiers, voy. *infra.*

[873] Sur le statut spécifique des DOM, un des rares exemples de prise en compte de la réalité régionale dans le Traité instituant la Communauté européenne, voy. les premières conclusions de l'AG JACOBS présentées dans cette affaire le 21 novembre 1991 (*Rec.*, 1991, p.I-4640) ainsi que *infra.*. Sur l'article 299 CE, voy. *supra.*

[874] C.J.CE., arrêt *Legros* (C-163/90), *précité*, pt 12 : « Or, l'octroi de mer frappe à quelques exceptions près, tous les produits introduits dans la région Réunion, en raison de leur introduction dans cette partie du territoire français, alors que tous les produits originaires de la réunion en sont systématiquement exonérés, précisément en raison de leur origine régionale et non en raison de critères objectifs qui pourraient également s'appliquer à des produits importés. Ces éléments excluent que la taxe litigieuse soit qualifiée d'imposition intérieure. »

[875] C.J.C.E., arrêt *Legros* (C-163/90), *précité*, pt 16.

[876] C.J.C.E., arrêt *Legros* (C-163/90), *précité*, pt 17. Selon la Cour, « l'atteinte portée par une telle taxe régionale à l'unicité du territoire douanier communautaire n'est pas modifiée par la circonstance qu'elle frappe également les marchandises en provenance des autres parties du territoire de l'Etat membre en cause ». On peut le comprendre. En effet, le principe de l'union douanière n'est pas une application particulière du principe de non-discrimination, contrairement à l'article 90 CE. L'équivalence de traitement entre marchandises nationales et communautaires ne peut dès lors justifier une telle mesure

b) Taxes intérieures indistinctement applicables aux échanges internes à un Etat membre et intracommunautaires

La Cour s'est un nouvelle fois trouvée confrontée à la validité communautaire de l'octroi de mer dans une série de questions préjudicielles qui lui ont été posée deux ans plus tard, et qui a donné lieu à l'arrêt *Lancry*[877]. Si l'arrêt *Legros* a étendu le champ d'application de l'interdiction au passage de frontières intérieures à un Etat membre par des marchandises en provenance d'autres Etats membres, l'arrêt *Lancry* étend le champ d'application de l'interdiction aux marchandises en provenance d'autres parties du territoire de ce même Etat membre[878]. Une des questions posées à la Cour. la première question soulève explicitement le problème général de l'extension de l'interdiction des taxes d'effet équivalent aux échanges internes à un État membre[879]. La Cour confirme tout aussi explicitement la position esquissée dans l'arrêt *Legros*. L'octroi de mer doit être considéré comme une mesure contraire à l'article 25 CE dans son intégralité, et non simplement en ce qu'il entrave le commerce entre Etats Membres. Contrairement à l'arrêt *Legros*, la Cour détaille cependant une série d'arguments destinés à justifier sa position[880]. Tout d'abord, la Cour se refuse à distinguer entre les niveaux de gravité de l'atteinte qu'une telle mesure porterait au principe de l'unicité du territoire douanier communautaire, « selon que ce soient des produits nationaux ou des produits en provenance d'autres États membres qui sont frappés d'une taxe en raison du franchissement de cette frontière [régionale] »[881]. Ensuite, la Cour met en évidence l'incompatibilité de l'octroi de mer avec la libre circulation des marchandises, en mettant de nouveau sur le même plan le commerce intra-étatique et le commerce intracommunautaire. La Cour poursuit en interprétant l'article 23 CE (ex-article 9 CE) dans une perspective à la fois historique et évolutive, en considérant la levée des droits de douane et taxes d'effet équivalant au niveau interne comme une condition préalable à l'établissement d'une « union douanière couvrant l'ensemble des échanges de marchandises » et en même temps une condition préalable de cette union douanière, considérée comme ayant le caractère d'un acquis au moment de la rédaction du traité de Rome[882]. La Cour ajoute, de manière surabondante, que le cas présenté devant elle ne consiste pas en une situation purement interne, dès lors que la taxe n'est pas « exclusivement perçue sur des produits en provenance du même Etat membre »[883]. La Cour conclut enfin son

---

[877] C.J.C.E., 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-3957.

[878] Les faits sont très semblables à ceux de l'affaire *Legros*, si ce n'est, pour l'anecdote, qu'il s'agit non plus de véhicules automobiles, mais de farine et de bière. Un octroi de mer spécifique sur la farine était levé dans les départements d'outre-mer français depuis 1974. Voy. RIGAUX, A., et SIMON, D., « Commentaire de l'arrêt Lancry e.a. », *Europe,* 1994, n° 361, p. 10 ; DASSESSE, M., « Régionalisation de la fiscalité et droit européen: une taxe régionale à l'importation ou à l'exportation est tout aussi contraire au droit communautaire qu'une taxe nationale », *Journal de droit fiscal,* 1996 p.76 à 81 ; DASSESSE, M., « Regional Customs Duties and EC Law: The Lancry and Dodecanese Judgments », *EC Tax Journal*, 1995-96, p.177 à 180.

[879] Une autre question posée à la Cour concerne le statut spécifique des départements d'outre-mer français. (Voy. *infra).* Sur la problématique de l'octroi de mer, SLOTBOOM, M. « L'application du Traité CE au commerce intraétatique ? Le cas de l'octroi de mer », *C.D.E.*, 1996, pp. 9-29.

[880] Ce souci de la Cour s'explique aussi par le fait que le Conseil était intervenu dans la procédure pour défendre le point de vue selon lequel il fallait distinguer entre les échanges de marchandises vers ou en provenance de la France métropolitaine et ceux vers ou en provenance des autres Etats membres, seuls ces derniers étant incompatibles avec l'article [25] CE.

[881] C.J.C.E., arrêt *Lancry, précité*, pt 27 et 28 : « l'entrave à la libre circulation des marchandises constituée par l' imposition, sur les produits nationaux, d' une taxe perçue en raison du franchissement de cette frontière n' est pas moins grave que celle constituée par la perception du même type de taxe sur les produits en provenance d' un autre État membre ».

[882] C.J.C.E., arrêt *Lancry , précité*, pt 29.

[883] C.J.C.E., arrêt *Lancry , précité*, pt 30. Cet argument surabondant déforce la première série de justification. En effet, le problème des situations purement internes concerne surtout l'application de l'article 28 CE. L'article 25,

argumentaire par une justification d'ordre pratique. L'octroi de mer s'applique indistinctement à tous les produits importés en Martinique ; opérer une distinction entre les produits selon leur origine (nationales ou communautaire) serait « difficile, voire impossible », sans engendrer des procédures administratives et des retards supplémentaires, qui « en soi constitueraient des entraves à la libre circulation des marchandises »[884].

Outre l'octroi de mer, d'autres impositions semblables ont été déclarées incompatible avec l'article 25 CE. Ainsi, dans l'arrêt *Simitzi*[885], la Cour censure une taxe communale perçue par certaines îles du Dodécanèse tant sur les « importations » que les « exportations » de biens, respectivement vers ou en provenance de ces îles[886], même internes au territoire grec. Les taux de la taxe communale à l'exportation et de la taxe communale à l'importation diffèrent, et les recettes tirées de cette taxe sont destinées à alimenter le budget communal. Concernant la destination des recettes, la Cour rappelle sa jurisprudence constante, selon laquelle la destination n'a aucun effet sur la qualification de la taxe comme taxe d'effet équivalant à un droit de douane. Le fait que cette taxe touche tant les importations que les exportations pouvait par contre poser quelques difficultés d'analyse, dès lors que l'on aurait pu se trouver devant un « système » d'imposition, susceptible de rentrer dans le champ d'application de l'article 90 CE. La Cour considère cependant dans son arrêt qu'il est « indifférent pour sa qualification au regard du traité qu'une taxe s'analyse en une imposition globale ou deux impositions distinctes, constituant d'une part un droit à l'exportation et d'autre part un droit à l'importation. en frappant de façon générale tous les passages à la frontière, une taxe comme celle en cause rend plus difficile l'interpénétration voulue par le traité et a ainsi sur la libre circulation des marchandises un effet équivalant à un droit de douane»[887]. La Cour confirme, en retenant cette qualification aussi pour la partie de la taxe relative aux échanges intra étatiques, la solution dégagée dans l'arrêt *Lancry*, en ce qui concerne la taxe sur les importations, et l'étend aux exportations en dehors du territoire de ces îles.

Quelques neuf ans plus tard, c'est au tour des pouvoirs locaux italiens d'être mis en cause dans l'exercice de leur autonomie fiscale[888]. La première "victime" du droit communautaire est la commune de Carrare qui, depuis des temps reculés, perçoit une taxe sur les transports de marbre en dehors de son territoire, anciennement un droit de péage lié au passage des marbres sur les routes communales[889]. L'effet de cette taxe était d'exonérer totalement les marbres

---

comme décrit précédemment, ne fait pas référence dans ses conditions d'application à cet élément d'extranéité réel ou même potentiel requis par l'article 28 CE. En outre, cette affirmation est contredite par l'arrêt *Jersey Produce* (C-293/02), précité et commenté *infra*.

[884] C.J.C.E., arrêt *Lancry, précité*, pt 31. A nouveau, il semble que la Cour pêche par excès. Ces considérations d'ordre pratique fondées sur un certain bon sens, sont cependant loin d'être déterminantes. En effet, en ce qui concerne les produits importés d'autres parties du territoire français, si l'octroi de mer est incompatible en soi avec l'article 25 CE, il semble assez naturel que ses effets soient incompatibles avec le principe de la libre circulation des marchandises. Si au contraire, l'octroi de mer est conforme à l'article 25 CE, les conséquences pratiques de ce constat, par ailleurs nécessaires en vertu de la distinction –licite- de régime juridique qui serait faite entre les produits de différente provenance, qui découleraient naturellement de son application ne pourraient pas être considérées contraire à ce même article du Traité.

[885] C.J.C.E., 14 septembre 1995, aff. C-485/93 et C-486/93, *Rec.*, p. I-2665.

[886] Cette taxe a été instaurée alors que les îles du Dodécanèse étaient encore sous administration italienne à la fin des années 1930. Elle a été maintenue en vigueur, après que le Dodécanèse soit retourné sous administration grecque.

[887] C.J.C.E., arrêt *Simitzi* (C-485/93), *précité*, pt 16, qui reprend en partie l'arrêt *Commission c/ Italie*, (24/68), *précité*, pt 14.

[888] C.J.C.E., 9 septembre 2004, aff. C-72/03, *Carbonati Apuani, Rec.*, p. I-8027.

[889] Cette taxe était déjà prélevée avant l'unification italienne en 1860. La région géographique de Carrare est en effet connue dans le monde entier pour la qualité de son marbre, extrait en grandes quantités et transporté tant en Italie qu'à l'étranger. Le marbre est donc la principale source de richesses de la commune. Le fait générateur de cette taxe locale est fort simple. La taxe est appliquée et perçue par la commune lorsque le marbre sort de son territoire. Au fil du temps, les modalités d'établissement de son taux et de la destination de son produit se sont

extraits et utilisés dans la commune, d'exonérer, au moins en partie, les marbres extraits dans la commune et utilisés ou transformés dans les communes avoisinantes, et de soumettre à celle-ci tous les autres marbres extraits dans la commune. Sans grande surprise, la Cour applique la jurisprudence *Legros*, *Lancry*, et *Simitzi* et considère cette taxe comme ayant un effet équivalant à un droit de douane à l'exportation, tant en ce qu'elle vise les marbres exportés en dehors du territoire italien, que les marbres transportés en dehors du territoire de la commune et acheminés vers d'autres parties du territoire italien. Elle rejette entre autres différents arguments liés au lien entre la taxe et la destination particulière d'une partie de son produit[890]. Elle refuse également de tenir compte de la taille réduite de la collectivité territoriale, et du fait qu'elle ne s'applique qu'à un seul produit[891]. Il est intéressant de voir que la Cour approfondit dans cet arrêt la notion de « principe de l'union douanière » en le liant à l'objectif de l'établissement du marché intérieur La Cour énonce ainsi que « l'article 14, §2 CE définit le marché intérieur comme "un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises de personnes, des services et des capitaux est assurée", sans que cette disposition fasse une distinction entre frontières interétatiques et intra-étatiques »[892]. L'interdiction des taxes d'effet équivalent de nature intra-étatiques trouve ainsi à l'article 14, §2 CE, un troisième fondement dans le Traité, après l'article 25 CE (interdiction des taxes d'effet équivalant inter-étatiques) et le principe de l'union douanière, découlant de l'article 23 CE.

c) Taxes intérieures uniquement applicable aux échanges internes à un Etat membre

Compte tenu de cette jurisprudence, il restait à la Cour de Justice une dernière question à trancher. Il s'agit du traitement communautaire d'un prélèvement perçu uniquement sur les « exportations » internes à un Etat membre. Cette hypothèse est l'objet de l'arrêt *Jersey Produce*[893], rendu en grande chambre. C'est à cette hypothèse que renvoie l'expression de « situations uniquement internes », pour les différencier des prélèvement qui s'appliquent indistinctement aux produits en provenance d'autres parties du territoires national et d'autres Etats membres. Les faits sont les suivants. L'île de Jersey produit d'importantes quantités de pommes de terres, exportées dans leur majorité au Royaume-Uni. Ces « exportations » sont soumises à un contrôle strict. Celui-ci consiste d'une part à exiger, de la part des producteurs de pommes de terres d'exportation, qu'ils soient enregistrés auprès d'un organisme public appelé *Jersey Potato Export Marketing Board* (ci-après PEMB), et qu'ils aient conclu un

---

complexifiées. Le taux était fixé chaque année par le conseil communal, avec la possibilité de fixer un taux minimal pour plusieurs années « lorsque la commune doit faire face à des engagements durables qui doivent être financés ou garantis par les produits de la taxe » (notre traduction). En 1999, une loi apporte la précision suivante : « la taxe (...) est appliqué au marbre et à ses dérivés et est déterminée par rapport aux exigences des dépenses municipales directement ou indirectement liées aux activités du secteur marbrier local » (notre traduction). En outre, un règlement communal prévoyait que le taux de la taxe devait être fixé en prenant en compte - notamment- l'impact négatif que l'industrie du marbre aurait sur l'environnement.

[890] Le lien entre les recettes tirées de la taxe et les dépenses qu'elle visait à couvrir, telles que « la mise ne place de l'infrastructure portuaire », « l'aide sociale en faveur des ouvriers », « l'activité de formation du génie minier », ... (notre traduction) n'était pas suffisamment caractérisé pour qualifier la taxe de redevance. A raison, dès lors que le paiement de la taxe n'était dans la loi l'instituant aucunement lié à la jouissance effective des services rendus par la commune au moyen du produit de celle-ci.

[891] On peut y voir un refus très clair d'appliquer une règle *de minimiis*, en dessous de laquelle faute d'incidence véritable sur le commerce entre Etats membres une telle mesure serait tolérée. Sur la condition de généralité, comp., *infra*, avec la jurisprudence de la Cour concernant l'article 33 de la sixième directive Tva, et sur la condition *de minimis* en matière d'aides d'Etat.

[892] C.J.C.E., arrêt *Carbonati Apuani* (C-72/03), *précité*, pt 23.

[893] 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.

accord de commercialisation avec celui-ci. D'autre part, les organismes de commercialisation de tels produits sont soumis, pour pouvoir les exporter, à la condition de conclure un contrat de gestion avec le PEMB. Ce dernier dispose de pouvoirs étendus pour rendre effectif un contrôle du commerce de pommes de terres entre Jersey et le Royaume-Uni. Notamment, il est autorisé à exiger des producteurs de pommes de terres enregistrés qu'ils contribuent à un fonds spécial destiné au financement de l'organisme, et même, qu'ils participent aux pertes éventuelles encourues par ce dernier dans l'exercice de sa mission. Les contributions mises à charges des producteurs sont notamment calculées sur la base des quantités de pommes de terres qu'ils ont produites et qui ont été exportées[894].

Concernant l'application des articles 23 et 25 CE, la Cour examine d'abord si les dispositions du traité relatives à la libre circulation des marchandises sont applicables à l'île de Jersey. Elle répond à cette question par l'affirmative[895]. Elle est également d'avis que la situation présentée devant elle, malgré les caractéristiques constitutionnelles de l'île de Jersey, doit être considérée comme se déroulant sur le territoire d'un seul Etat membre[896]. La Cour de justice déduit du caractère obligatoire et non rémunératoire des cotisations versées par les « exportateurs » de pommes de terres de Jersey, leur nature de « taxes ». Demeure l'examen de la condition concernant le passage d'une frontière. Par rapports aux affaires précédentes, la difficulté d'interprétation de l'article 25 CE réside dans le fait que les cotisations ne sont dues que pour les « exportations » de pommes de terre à destination du Royaume-Uni, donc vers une autre partie du même Etat membre, aux fins de l'application de l'article 25 CE. Il n'est donc plus possible de considérer la composante interne de la taxe comme indissociablement liée à sa composante externe, et d'invoquer ainsi de motifs liés à un souci de cohérence ou d'égalité entre produits ou encore de difficultés administratives liées à la distinction des produits en fonction de leur destination.

La Cour conclut néanmoins à l'incompatibilité d'un tel prélèvement avec l'article 25 CE, dès lors que « l'union douanière implique nécessairement que soit assurée la libre circulation des marchandises entre les États membres et, de manière plus générale, à l'intérieur de l'union douanière (...)»[897]. La Cour fait par ailleurs allusion à la violation potentielle de l'article 25 CE dans sa composante interétatique, en ajoutant que « rien n'exclut que [les pommes de terre], dès lors qu'elles se trouvent sur le territoire du Royaume-Uni, fassent ensuite l'objet d'une réexportation vers d'autres États membres, si bien que la cotisation en cause est

---

[894] La base juridique de ce dispositif est une loi des States de Jersey. Il ne s'agit pas à proprement parler d'une loi régionale, vu le statu particulier de l'île de Jersey. Cependant, vu que la Cour (points 41 à 54) considère aux fins de la libre circulation des marchandises, que le Royaume-Uni, les îles anglo-normandes et l'île de Man sont assimilables au territoire d'un Etat membre, l'on peut sans hésitation affirmer que l'interprétation de la Cour dans cet arrêt est transposable à la fiscalité régionale et locale.

[895] C.J.C.E., arrêt *Jersey Produce* (C-292/03), *précité*, pts 35 à 41. En vertu du protocole n° 3 annexé à l'acte d'adhésion du Royaume-Uni, la réglementation communautaire en matière douanière et en matière de restrictions quantitatives s'applique directement aux îles Anglo-Normandes et à l'île de Man dans les mêmes conditions qu'au Royaume-Uni. Voy. le Protocole n° 3 concernant les îles Anglo-Normandes et l'île de Man, qui est annexé aux actes relatifs à l'adhésion aux Communautés européennes du Royaume de Danemark, de l'Irlande, du Royaume de Norvège et du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord , *J.O.*, 1972, L 73, p. 164, art. 1, §1.

[896] *Ibidem*, pts 42 à 54. En effet, Jersey ne fait pas parie du Royaume-Uni. Il s'agit d'un territoire dont cet État membre assume les relations extérieures, au sens de l'article 299, paragraphe 4, CE,. Ce même article 299 CE, en son § 6, sous c), prévoit néanmoins que « les dispositions de ce traité ne sont applicables aux îles Anglo-Normandes et à l'île de Man que dans la mesure nécessaire pour assurer l'application du régime prévu pour ces îles [par l'acte d'adhésion de 1972] ». A l'appui de son raisonnement, la Cour se base sur l'article 1, §2 du Règlement (CEE) n° 706/73 du Conseil, du 12 mars 1973, relatif à la réglementation communautaire applicable aux îles anglo-normandes et à l'île de Man en ce qui concerne les échanges de produits agricoles (*J.O.*, L 68, p. 1), pris en application du protocole n° 3 concernant les îles Anglo-Normandes et l'île de Man, *précité*.

[897] C.J.C.E., arrêt *Jersey Produce* (C-293/02), *précité*, pt 64.

susceptible de frapper des produits qui après avoir transité par le Royaume-Uni seraient effectivement exportés vers ces autres États membres »[898].

II. Les critiques des avocats généraux

L'évolution jurisprudentielle de l'interprétation de l'article 25 CE se caractérise par l'opposition que la Cour a, pratiquement lors de chaque affaire, rencontrée de la part de ses avocats généraux. Si tous concordent sur l'application de l'article 25 CE à des droits exigés au passage de frontières internes par des produits à destination ou en provenance d'autres Etats membres[899], ils contestent l'extension de cette application aux droits prélevés sur des biens circulant uniquement à l'intérieur d'un même Etat membre.

a) La non conformité de l'interprétation extensive de l'article 25 CE au texte du Traité CE.

Dans les conclusions précédant l'arrêt *Lancry*, l'avocat général TESAURO prend le contre-pied de l'ensemble des autres intervenants dans la procédure, en contestant le bien-fondé et la légalité de l'extension de l'interdiction des droits de douane et des taxes d'effet équivalent entre États membres aux taxes ayant ce caractère mais perçues sur des échanges de biens nationaux à l'occasion du passage d'une frontière interne à un État membre[900]. Il met en lumière les conséquences d'une telle approche, non seulement dans les cas d'application de l'article 25 CE, mais aussi plus généralement à propos des différents régimes de libre circulation des marchandises, des personnes, et des services. Selon l'avocat général TESAURO, les justifications données par les parties intervenantes à cette extension, justifications qui auraient été reprises par la Cour dans son arrêt, ne sont pas convaincantes. Il prend appui sur le texte du Traité, en ce qu'il prévoit "l'interdiction entre Etats membres, des droits de douane à l'importation et à l'exportation et de toutes taxes d'effet équivalent" (article 23, ex-art. 9 CE). Il cite également les articles 12 et 13 CE anciens (article 25 et 26 CE) . Selon l'avocat général, "la simple lecture des dispositions fait apparaître clairement qu'une charge financière rentre dans le champ d'application des dispositions précitées lorsqu'elle est appliquée à une marchandise lors ou du fait qu'elle passe la frontière d'un état membre à un autre"[901]. Cette condition découle aussi de l'inscription des articles [23] et [25] dans le titre relatif à la libre circulation des marchandises, qui vise à libéraliser les échanges entre les Etats membres de la Communauté. L'avocat général TESAURO tente donc d'introduire une condition supplémentaire d'application de l'article 25 CE, à savoir l'élément d'extranéité que représente le passage d'un État à un autre par le franchissement d'une frontière. L'introduction de cette condition supplémentaire permettrait d'écarter du champ d'application de l'article 25 CE, toutes les situations purement internes, à l'instar de ce que la jurisprudence de la Cour prévoit pour l'application des articles [28] et [29] CE[902]. Il serait alors nécessaire d'examiner

---

[898] *Ibidem*, pt 65. Contrairement à l'arrêt *Carbonati Apuani* (C-72/03, *précité*), plus aucune référence n'est faite au marché intérieur et à l'article 14 CE.

[899] Conclusions de l'avocat général Jacobs présentées le 21 novembre 1991, précédant l'arrêt *Legros* (C-163/90), *précité*, pt 26.

[900] Il convient de remarquer que l'avocat général Tesauro considère – à juste titre- que cette extension n'avait pas eu lieu dans l'arrêt *Legros* (C-163/90). Ce dernier en effet ne portait que sur des marchandises qui avait été importées d'autres Etats. L'allusion au fait que l'octroi de mer était perçu indistinctement sur les marchandises en provenance d'autres Etats et sur celles en provenance d'autre parties du territoires français ne peut pas être considérée comme une déclaration d'illégalité au regard du droit communautaire de la partie de la taxe prélevée sur les mouvements internes de marchandises.

[901] Conclusions de l'AG TESAURO, dans l'affaire *Lancry*, *précité*, pt 18.

[902] A propos du champ d'application territorial des articles 28 et 29 CE, voy. *supra*.

in primis si tous les éléments de la situation en cause relèvent d'un seul état membre"[903]. TESAURO dénonce cette ambiguïté, qu'il qualifie d'illusion d'optique, qui existe entre, d'une part, considérer que l'article 25 CE peut trouver à s'appliquer même dans les cas où une charge pécuniaire est imposée aussi aux produits en provenance d'autres parties du territoire national, ce qui appelle une réponse indubitablement positive[904], et d'autre part, en tirer que l'interdiction contenue à l'article 25 CE s'applique toujours à la partie de l'imposition qui affecte ces produits, ce qui est beaucoup moins évident. Il rappelle à cet effet plusieurs arrêts de la jurisprudence de la Cour qui rejette cette thèse de l'effet global[905]. Dans certains de ces arrêts, l'incompatibilité communautaire de la composante « externe » de la mesure restrictive a amené le législateur national à supprimer totalement la mesure, y compris dans sa composante « interne ». A ce sujet, TESAURO ajoute que « l'éventuelle inapplicabilité de [la] mesure également aux produits internes, qui [peut] résulter de l'arrêt de la Cour, n'est qu'une conséquence du mécanisme particulier instauré par la réglementation nationale qui l'avait prévue et qui en rendait impossible une application différenciée, selon l'origine des marchandises ; ou, encore, de modalités pratiques d'application qui finissaient par se traduire en une autre mesure d'effet équivalent en raison des contrôles qu'elles rendraient nécessaires »[906]. Malgré ces arguments, la Cour, dans l'arrêt *Lancry,* ne suit pas son avocat général. Il n'en demeure pas moins que l'illusion d'optique à laquelle celui-ci avait fait référence va perdurer dans les arrêts suivants, et même s'étendre, conformément aux prévisions contenues dans les conclusions *Lancry*, aux secteurs des auteurs libertés, créant par là des déséquilibres inattendus.

b) La portée du principe de l'union douanière et la cohérence avec les autres libertés de circulation

L'avocat général TESAURO étaye de nouveau en vain ses préoccupations lors des conclusions dans l'affaire *Simitzi*[907]. Dans l'affaire Marbre de Carrare, c'est au tour de l'avocat général MADURO d'être désavoué par la Cour[908]. Ce dernier, dans ses conclusions,

---

[903] Voy. les conclusions de l'avocat général Darmon présentées le 25 mai 1993, précédant C.J.C.E, 15 décembre 1993, aff. jointes C-277/91, C-318/91, C-319/91, *Ligur Carni, Rec.*,p. I-6621, pt 77, concernant des mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives.

[904] C.J.C.E., 25 juillet 1991, affaires jointes C-1/90 et C-176/90, *Aragonesa de Publicidad , Rec.* p.I-4179, pt 24 *:* "une mesure étatique ne saurait échapper à la qualification de mesure discriminatoire ou protectrice au sens des règles relatives à la libre circulation des marchandises, au seul motif qu'elle a un champ d'application territorial limité et qu'elle s'applique tant aux produits en provenance d'autres parties du territoire national qu'à ceux importés d'autres états membres". Voy. aussi C.J.C.E., 6 juin 2000, aff. C-281/98, *Angonese, Rec.*, p. I-4139, pt 41.

[905] Notamment C.J.C.E., 14 décembre 1982, affaires jointes 314/81, 315/81, 316/81 et 83/82 *Waterkeyn, Rec.*, p. 4337. Cet arrêt concernait le régime français de publicité des boissons alcooliques, déclaré incompatible avec l'article [28] CE dans un arrêt précédent. La Cour a précisé que la déclaration d'incompatibilité ne portait que sur les règles applicables aux produits importés. Voy. aussi C.J.C.E., 23 octobre 1986, aff. 355/85 , *Cognet, Rec.*, p. I-3231, à propos de différence de réglementation relatives aux prix des livres nationaux (prix imposé) et à celui des livres importés (prix libre), où la Cour refuse que le droit communautaire puisse servir à prévenir des discriminations à rebours ; C.J.C.E., 14 juillet 1988, aff. 298/87, *Smanor, Rec.*, p.I-4489, concernant une interdiction de porter la dénomination « yoghurt » pour les produits surgelés, contraire au Traité seulement en ce qu'elle s'applique aux produits « importés d'un autres Etat membre où ils sont légalement commercialisés sous ce nom » ; C.J.C.E.,14 juillet 1988, aff. 407/85, *Drei Glocken Rec*, p.4233, à propos de l'interdiction de commercialisation de pâtes autres qu'à base de blé dur examinée par la Cour seulement dans son extension aux produits importés.

[906] Conclusions de l'avocat général TESAURO précédant l'arrêt *Lancry, précité*, pt 20.

[907] Conclusions de l'avocat général TESAURO présentées le 18 mai 1995, précédant C.J.CE., arrêt *Simitzi* (C- C-485/93 et C-486/93), *précité.*

[908] Conclusions de l'avocat général MADURO présentées le 6 mai 2004, dans l'affaire *Carbonati Apuani* (C-72/03), *précité.*

pointe l'incohérence de la jurisprudence de la Cour, en ce qu'elle adopte une approche différente en matière de taxes d'effet équivalent par rapport à celle suivie à propos de l'application des libertés de circulation en général, y compris les aspects non fiscaux de la libre circulation des marchandises, en refusant d'admettre pour les premières l'existence de situations purement internes[909]. Il critique particulièrement l'application que la Cour fait du principe de l'unicité du territoire douanier communautaire aux taxes prélevées à l'occasion du passage de « frontières » intraétatiques.

A l'appui de cette critique, il invoque des arguments de deux ordres. Le premier est historique. L'article 23 CE doit s'entendre comme la traduction de la volonté des Etats fondateurs de limiter leur compétence en matière douanière, et non au regard de situations « exclusivement rattachées à leur territoire ». L'union douanière se limite aux échanges entre Etats membres uniquement. Le second argument est d'ordre systémique. La jurisprudence *Lancry* aurait pu s'appliquer à l'ensemble des libertés de circulation. Il aurait suffit, en ce qui concerne la libre prestation de services, la libre circulation des capitaux ou la liberté d'établissement, de faire référence en lieu et place d'une atteinte à l'unicité de territoire douanier communautaire, à une « atteinte au marché intérieur » ou encore à « l'union économique née de l'union économique et monétaire »[910], pour abandonner la règle de l'inapplicabilité des dispositions relatives aux libertés de circulation aux situations dont les éléments sont cantonnés à l'intérieur d'un Etat membre.

L'avocat général MADURO encourage ainsi la Cour d'abandonner ce qu'il appelle la « solution Lancry » et d'appliquer l'article 25 CE de la même manière que l'article 28 CE relatifs aux mesures d'effet équivalant à des restrictions quantitatives. Il condamne ainsi la portée absolue donnée au principe de la libre circulation des marchandises en matière de droits de douane et taxes d'effet équivalent et plaide pour une lecture fonctionnelle de celui-ci, c'est-à-dire « dans la seule perspective de la libéralisation des échanges »[911]. Il est conscient qu'une telle solution, bien que plus respectueuse de la souveraineté des Etats membres, pourrait créer certains phénomènes de discrimination à rebours des ressortissants nationaux par rapport aux ressortissants communautaires. Cependant, ces discriminations à rebours peuvent être corrigées sur la base de solutions internes, ou bien en suivant la jurisprudence *Guimont*[912], où la Cour suggère une solution au juge national consistant à transposer la solution retenue pour les situations communautaires à la situation interne, sans toutefois imposer ce passage[913].

Mais ces solutions ne couvrent pas l'ensemble des situations envisageables. L'avocat général MADURO propose donc une nouvelle solution, qui, selon lui, élimine les conséquences pratiques négatives de la limitation des effets des libertés de circulation aux situations communautaires, tout en sauvegardant la compétence des Etats membres de régler les situations qui ne présentent pas d'éléments de rattachement avec le droit communautaire. Il propose d'introduire la distinction entre la réglementation nationale et les situations internes qui peuvent en résulter, étant entendu que « seule la première relève pour parte des

---

[909] Dans ce sens, KEPPENNE, J.-P., et VAN YPERSELE, P., *op. cit.*, p. 179.

[910] Conclusions de l' l'avocat général MADURO dans l'affaire du *Marbre de Carrare*, (C- 72/03), *précité*, pt 46 et les références citées, notamment les conclusions de l'avocat général Geelhoed précédant l'arrêt *Reisch* (C-515/99 et C-527/99 à C-527/99), *précité*, en matière de libre circulation des capitaux.

[911] Conclusions de l'AG MADURO (C-72/03) *précité*, pt 49. Voy. aussi les conclusions de l'avocat général TIZZANO présentées le 25 mars 2004, précédant C.J.C.E., 5 octobre 2004, *Caixa Bank, Rec.*, p. I-08961, pts 62 et 63.

[912] Voy. *supra*.

[913] Par exemple, par application du principe d'égalité présent dans les systèmes juridiques de nombreux Etats membres, souvent de rang constitutionnel. Il peut aussi s'agir de principes ou de règles juridiques reconnaissant la libre circulation des produits et des agents économiques (voy. *infra*, chapitre 3).

dispositions communautaires sur l'union douanière »[914]. Les secondes, par contre, catégorie à laquelle se rattache le cas des exportations du marbre de Carrare vers d'autres parties du territoire italien, sont exclues de leur champ d'application, mais restent soumises aux principes fondamentaux du droit communautaire, parmi lesquels le principe général de non-discrimination, interprété de manière indépendante par rapport aux libertés de circulation[915]. A défaut de règle de droit interne pour remédier à des situations de discriminations à rebours, le juge national pourrait de la sorte puiser dans le droit communautaire les instruments nécessaires à cette fin.

c) Le risque de discriminations à rebours et le lien avec le marché intérieur

Dans l'affaire *Jersey Produce*, l'avocat général LEGER s'inscrit dans la lignée de ses prédécesseurs TESAURO et MADURO[916]. Il reprend leurs critiques en mettant l'accent particulièrement sur deux aspects, à savoir l'absence de discriminations à rebours et la portée du principe de l'union douanière et du marché intérieur[917].
Tout d'abord, il insiste sur l'absence, dans l'affaire soumise à la Cour, de toute possibilité de discrimination à rebours. L'avocat général LEGER croit percevoir dans l'arrêt *Lancry* le souci d'éviter qu'à la suite du prononcé de son arrêt, les produits nationaux soient soumis à un traitement moins favorable que les produits importés d'autres États membres[918]. En effet, la source de la différence de traitement se trouve dans la réglementation nationale litigieuse. Il est donc par définition exclu que l'application postérieure du droit communautaire affecte cette situation de manière (plus) défavorable aux ressortissants nationaux par rapport aux ressortissants communautaires. Il en conclut que « le droit communautaire étant étranger à cette situation discriminatoire, il n'y a aucune raison que la Cour s'y intéresse et étende en conséquence le champ d'application des articles 23 CE et 25 CE à des situations purement internes à un État membre, telles que celles du litige au principal, au motif qu'il serait incohérent de soumettre ces dernières à un traitement différent de celui applicable aux situations présentant un lien de rattachement avec l'exportation de marchandises dans d'autres États membres »[919] .
Ensuite, l'avocat général LEGER reprend les arguments de MADURO quant à la portée *ultra tractatum* donnée par la Cour au principe de l'union douanière. Il les complète en développant une argumentation semblable en ce qui concerne l'interprétation faite par la Cour du principe du marché intérieur[920]. L'article 14 CE, inséré dans le Traité par l'acte unique européen, n'étend en effet pas le champ des libertés consacrées par le Traité dans sa version antérieure. Ce constat se déduit à la fois du texte de l'article 14, §2 CE, qui renvoie « aux dispositions du présent Traité » et de la volonté de négociateurs de l'acte unique[921]. La définition d'un

---

[914] Conclusions de l'avocat général MADURO (C-72/03), *précité,* pt 58.
[915] Pourrait être ainsi sanctionnée par ce principe toute discrimination en fonction de l'origine, y compris les discriminations opérées par l'Etat en fonction de l'origine- interne - de certaines marchandises. Ce n'est toutefois pas, selon MADURO, l'interprétation qui se retrouve dans de nombreux arrêts de la Cour, où le principe de non discrimination ne reçoit pas de portée autonome mais est vu comme un « instrument au service de la réalisation des libertés économiques protégées par le traité » (Conclusions de l'avocat général MADURO, aff. C-72/03, *précité,* pts 66*ss.)*
[916] Conclusions AG Léger présentées le 3 mai 2005 précédant l'arrêt *Jersey Produce* (C-293/02), *précité* .
[917] L'AG Léger relève aussi de manière incidente, au pt 117 de ses conclusions (C-293/02, précité), le fait qu'une telle extension ne peut se justifier par des difficultés d'ordre administratif semblables à celles évoquées dans le cadre des arrêts *Lancry, Simitzi* et *Carbonati Apuani.*
[918] Conclusions AG Léger (C-293/02*), précité*, pt 113.
[919] Conclusions AG Léger (C-293/02*), précité*, pt 116.
[920] Conclusions AG Léger dans l'affaire *Jersey Produce* (C-293/02), *précité,* pts 126 à 140.
[921] L'AG Léger renvoie aux sources suivantes : EHLERMANN, C.-D., «The internal market following the Single European Act», *Common Market Law Review,*, 1987, p. 364 à 370; BOSCO, G., «Commentaire de l'Acte

« espace sans frontières intérieures » renvoie uniquement aux frontières entre Etats membres[922]. Ce principe n'impose donc nullement une prohibition des taxes d'effet équivalent à des droits de douane intérieurs aux Etats membres.

III. La portée du principe de l'établissement du marché intérieur

La jurisprudence de la Cour suscite des interrogations majeures sur les limites de l'intégration européenne dans son cadre normatif actuel. En effet, il dépasse le cadre de l'établissement du marché unique et les enjeux de libre circulation des produits entre Etats membres, dès lors qu'il met en jeu d'une part, la souveraineté des Etats dans leurs compétences en matière de libre circulation interne à leur territoire, et d'autre part l'application du principe communautaire de non-discrimination de manière inversée, c'est à dire dans des situations où les marchandises nationales reçoivent, souvent par défaut de protection juridique dans la législation interne, un traitement moins favorable que les marchandises en provenance d'autres Etats membres, qui elles bénéficient des garanties communautaires.
Ces discriminations « à rebours » représentent un exemple très concret de l'importance de définition de la notion, souvent présentée de manière vague et ambiguë, de subsidiarité. Deux conceptions s'affrontent. L'une, soucieuse du respect de la volonté des Etats membres et de leur souveraineté, limite l'application des articles 23 CE et 25 CE au commerce entre Etats membres. Elle conduit au paradoxe pointé par l'avocat général TESAURO, selon lequel « le paradoxe d'un marché unique dans lequel sont interdits les obstacles aux échanges entre le Portugal et le Danemark, alors que les obstacles aux échanges entre Naples et Capri ne sont pas pris en considération, n'échappe pas même au juriste le plus sévère »[923].
L'autre conception, relisant le Traité à la lumière de l'objectif de l'établissement du marché intérieur, étend l'interdiction des articles 23 et 25 CE aux taxes d'effet équivalent perçues à l'occasion des échanges entre deux parties du territoire d'un Etat membre. Elle prolonge l'intention des auteurs du Traité au-delà du texte, offrant ainsi aux opérateurs économiques une protection plus grande contre ce type d'entraves, considérée comme la négation du principe du libre échange et du libre commerce de biens. Elle permet d'éviter une fragmentation du territoire national, qui serait fatale au processus d'unification à l'œuvre au niveau de la Communauté. Si cette interprétation semble la plus souhaitable, elle présente une difficulté majeure. En matière de libre circulation des marchandises, il semble en effet incohérent de considérer que des articles d'une même titre du traité aient un champ d'application territorial différent, selon qu'ils concernent des obstacles tarifaires ou fiscaux (articles 23 et 25 CE) ou des obstacles non fiscaux (art. 18 et 29 CE). Ce problème semble avoir été pris en considération par la Cour de justice dans l'arrêt *Jersey Produce* . En effet, une des question préjudicielles portait sur l'application de l'article 29 CE à la réglementation de l'île de Jersey en ce qu'elle prévoyait, sous peines de sanctions et comme condition à l'exportation vers le Royaume-Uni, une obligation d'affiliation à ce fonds et la conclusion d'un contrat de commercialisation ou de gestion, selon le cas, avec ce dernier,. La Cour conclut à l'application de l'article 29 CE[924]. Cet arrêt laisse présager une extension toujours plus grande de l'application de la libre circulation des marchandises, et probablement des autre libertés de circulation à des situations autrefois considérées internes aux Etats membres. Une telle extension appliquée à l'ensemble des libertés de circulation semble conforme au principe de l'établissement du marché intérieur. Elle donnerait un effet utile à l'abolition des

---

unique européen des 17-28 février 1987», *C.D.E.*, 1987, p. 371; DE RUYT J., *L'Acte unique européen,* Université de Bruxelles, 1989, p. 160.

[922] Article 3, par. 1, sous c), CE.

[923] Conclusions de l'AG TESAURO dans l'affaire *Lancry*, *précité*, pt 28.

[924] C.J.C.E., arrêt *Jersey Produce* (C-293/02), *précité,* pts 73 à 85.

frontières intérieures, y compris fiscales, réalisée depuis le 1er janvier 1993, conformément à l'Acte unique européen. Elle constituerait néanmoins une révolution dans la jurisprudence de la Cour, peu probable dans le contexte actuel.

§2. Les systèmes d'impositions discriminatoires internes aux Etats membres

Si l'application de l'article 25 CE à la fiscalité régionale et locale soulève des questions essentielles sur la nature des libertés de circulations dans le cadre de l'établissement du marché intérieur, la jurisprudence concernant l'application de l'article 90 CE à ce même phénomène semble de portée plus restreinte. Elle concerne principalement des régions dites ultrapériphériques. Ces régions se voient reconnaître dans le Traité un statut spécifique, qui autorise -dans une certaine mesure- des dérogations dans l'application du droit communautaire sur le territoire de celles-ci. En effet, si l'applicabilité de l'article 90CE aux impositions locales et régionales semble établie de manière générale, certaines zones d'incertitude sont apparues quant à la portée des dérogations admises par le Traité concernant l'application à ces régions du régime des imposition intérieures discriminatoires..

I. L'applicabilité de l'article 90 CE à la fiscalité locale

Dans l'arrêt *Ceuta* et *Melilla*[925], la Cour admet que l'article 90 CE est susceptible de s'appliquer à un système d'imposition prévoyant une différence de traitement entre des biens produits sur le territoire d'une collectivité locale et des biens importés sur le territoire de celle-ci, qu'ils proviennent d'autres Etats membres ou d'autres parties du territoire du même Etat. Dans cette affaire est en cause une "taxe municipale sur la production et l'importation", dénommée *arbitrio*[926], et appliquée aux territoires de Ceuta et Melilla[927], enclaves espagnoles sur la côte marocaine qui bénéficiaient, avec les îles Canaries, des faveurs d'un régime transitoire stipulé dans l'acte d'adhésion de l'Espagne à la Communauté. La structure de cette taxe se présente -à première vue- comme un impôt qui s'applique « indistinctement tant aux produits étrangers et à ceux originaires des autres parties du territoire national au moment de leur introduction à Ceuta qu'aux marchandises originaires de ce territoire »[928], et qui frappe des catégories de produits en fonction de critères objectifs, fixés par arrêté municipal indépendamment de l'origine des produits. Bien que le juge de renvoi ait considéré cette taxe comme d'effet équivalent à un droit de douane, la Cour procède à l'analyse de la légalité de la taxe sur la base de l'article 95 [90] CE[929]. En effet, même si la production de marchandises

---

[925] C.J.C.A., 7 décembre 1995, aff. C-45/94, *Rec.*, p. I-4385.

[926] Une telle taxe existe aussi aux Iles Canaries, voy. *infra.*

[927] A la différence des territoires d'outre-mer français, Ceuta et Melilla ne font pas partie du territoire douanier de la Communauté. En ce qui concerne l'applicabilité territoriales du droit fiscal communautaire, ces deux villes jouissent aussi d'un statut particulier. Les directives d'harmonisation fiscale, notamment de la taxe sur la valeur ajoutée, ne s'appliquent pas sur leur territoire (voy. *infra.*, Titre III).

[928] Conclusions de l'AG TESAURO du 18 mai 1995, dans l'affaire *Ceuta et Melilla* (C-45/94), *précité*, pt 8.

[929] Cette taxe remplace une autre imposition municipale, appelée « *aforo* », portant uniquement sur l'entrée des marchandises sur les territoires de Ceuta et Melilla, et que l'Espagne se devait de supprimer progressivement à partir de son adhésion à la Communauté, dès qu'elle était expressément visée dans l'acte d'adhésion (voy. le Protocole n°2 annexé à l'acte relatif aux conditions d'adhésion du Royaume d'Espagne aux Communautés européennes, *J.O.*, L 302, 1985, p.23). La nouvelle taxe est instituée par une loi nationale. Elle laisse cependant aux communes une certaine autonomie, relative notamment à la fixation du taux - dans une fourchette préalablement établie- et aux exonérations. Selon le juge de renvoi, cette réforme n'avait pas modifié fondamentalement la nature de la taxe, qui s'assimilait à une taxe d'effet équivalent à un droit de douane. Ce dernier exprime d'ailleurs de sérieux doutes quant à la légalité de la nouvelle taxe. Dans son ordonnance de

est très réduite à Ceuta, et donc que la taxe pèse principalement sur les importations, l'*arbitrio* ne peut constituer une taxe d'effet équivalent s'il fait partie intégrante d'un régime général de redevances appréhendant systématiquement des produits nationaux et des produits importés selon les mêmes critères. La Cour rappelle la ratio de l'article 90 CE, dont « l'interdiction qu' il édicte s'applique chaque fois qu' une imposition fiscale est de nature à décourager l'importation de biens originaires d' autres États membres au profit de productions intérieures »[930]. La Cour n'entre pas dans l'examen en détail de la structure de la taxe en question, si ce n'est pour remarquer que « la réglementation nationale litigieuse établit de manière séparée, le régime qui s'applique au produits importés et celui qui s'applique aux produits locaux »[931]. Ceci ne constitue toutefois pas, selon la Cour, un obstacle suffisant à l'application de l'article 90 CE[932]. Elle laisse enfin au juge national le soin d'établir si cette réglementation séparée n'aboutit pas dans ses effets à une discrimination au détriment des produits importés[933], sans toutefois exclure complètement que l'article 25 CE puisse trouver à s'appliquer, dans le cas où la charge fiscale effective de l'*arbitrio* qui pèserait sur la production locale serait nulle.

Que l'application de l'article 90 CE à un système d'imposition mis en place par une collectivité locale pose moins de difficultés d'application que celles que soulèvent l'article 25 CE est compréhensible. Tout d'abord, les conditions d'application de l'article 90 CE dans cette hypothèse particulière ne différent fondamentalement pas des conditions d'application de cet article à une imposition « nationale ». Il est peu contestable que la catégorie des produits locaux est composée uniquement de biens nationaux, et que l'ensemble des biens importés depuis les autres Etats membres subit le régime d'imposition moins favorable que ces derniers. Le fait que certains produits nationaux subissent le même traitement fiscal que les biens importés n'a pas d'incidence sur ce constat[934]. Un système qui tend à préserver la

---

renvoi à la Cour, il constate que « ... l'introduction d'un impôt grevant la production locale de bien à Ceuta n'est que prétexte pour maintenir en place la taxe à l'importation qui avait dû être supprimée en 1991. Cette taxe à la production se présente en des termes qui lui ôtent pratiquement toute pertinence quant'à la subsistance de la taxe à l'importation que le législateur entend maintenir... » (cité dans C.J.C.E., arrêt *Ceuta et Melilla* (C-45/94), *précité*, pt 23).

[930] C.J.C.E., arrêt *Ceuta et Melilla* (C-45/94), *précité*, pt 29.

[931] Ainsi, le fait générateur et la base imposable de l'*arbitrio* différent selon que l'on se trouve ne présence d'une produit local ou d'un produit importé. La Cour exprime cependant des préoccupations sur la transparence d'une telle pratique.

[932] C.J.C.A., arrêt *Ceuta et Melilla* (C-45/94*), précité,*, pt 30.

[933] La loi espagnole n. 8/1991 prévoit en effet, dans son article 7, la possibilité d'accorder certaines exonérations totales ou partielles, temporaires, pour certaines catégories de marchandises, objet de la production locale de Ceuta (« aux biens produits ou élaborés par les industries établies sur le territoire des villes de Ceuta et Melilla appartenant aux secteurs économiques protégés par la loi n.50/1985, portant mesures régionales d'incitation en vue de corriger les disparités économiques entre les différentes parties du territoire national »). L'arrêté municipal d'application de la loi du 24 septembre 1991, en son article 14, fixe les modalités d'octroi de ces exonérations : celles-ci sont accordées au cas par cas "aux conditions et pour la période indiquée dans l'acte les accordant, sur demande motivée des intéressés » (voy. les conclusions de l'avocat général TESAURO, dans l'affaire *Ceuta et Melilla* (C-45/94), *précité*, pts 5ss.).

[934] Conclusions de l'AG TESAURO, dans l'affaire *Ceuta et Melilla* (C-45/94), *précité*, pt 13 : « le caractère discriminatoire de cette disposition ne disparaît pas du fait qu'elle ne peut profiter non seulement aux produits importés, mais aussi à ceux qui sont originaires d'autres parties du territoire espagnol. (...) En effet, des discriminations fondées sur l'origine régionale d'un produit constituent, au moins en partie, une discrimination fondée sur la nationalité, dans la mesure où inévitablement les produits importés analogues aux produits locaux qui peuvent bénéficier de l'exonération, ou en concurrence avec ces derniers, subissent un traitement moins favorable. Ainsi qu'il résulte d'une jurisprudence établie de la Cour concernant l'article [28 CE], pour qu'une mesure puisse être qualifiée de discriminatoire ou de protectionniste, il n'est pas nécessaire qu'elle favorise l'ensemble des produits nationaux ou ne défavorise que les produits importés à l'exclusion des produits nationaux ». Voy. aussi C.J.C.E, 20 mars 1990, aff. C-21/88, *Du Pont de Nemours italiana, Rec.*, p. I-889, pts 12 et 13 ; 10 décembre 1991, aff. C-179/90, *Merci convenzionali porto di Genova, Rec.* p. I-5889, pt 21.

production dans une région ou dans une ville déterminée est protectionniste par définition, et rentre dans la sphère d'application de l'article 90 CE. Mais c'est lorsque l'on se place du point de vue des effets de l'incompatibilité communautaire d'un tel système sur la situation des biens nationaux, que l'on aperçoit le caractère peu problématique de l'application de l'article 90 CE à une telle situation. En effet, l'incompatibilité contraint l'Etat membre [la ville ou la région] à faire disparaître cette différence de traitement entre produits nationaux et importés. Il n'y a donc pas de possibilité de discrimination à rebours au détriment d'une partie de la production nationale. L'hypothèse qu'un Etat membre, pour exécuter un arrêt de condamnation de la Cour, étende le traitement réservé à la production locale uniquement aux produits importés depuis d'autres Etats membres, et continue à faire perdurer la différence de traitement fiscal au détriment des produits nationaux produits sur d'autre partie du territoire du même Etat membre, semble purement théorique. Paradoxalement, il semble néanmoins qu'une telle situation échapperait à l'emprise du droit communautaire[935].

II. Les dérogations en faveur des régions ultrapériphériques

Cette applicabilité de principe de l'article 90 CE aux impositions locales est confirmée sans les arrêts *Chevasssus* et *Sodiprem*[936]. Ces arrêts mettent en outre en lumière les tensions qui ont pu apparaître entre l'application stricte du régime de libre circulation des marchandises et la prise en compte des spécificités des régions dont la réalité socio-économique est très éloignée de celles des autres régions de la Communauté[937]. Ces deux arrêts concernent, à l'instar des arrêts *Legros* et *Lancry*, la compatibilité communautaire de l'octroi de mer, mais dans une « nouvelle » version. Ils soulèvent des question directement liées au statut particulier dont bénéficient, en vertu du droit communautaire, les département d'outre mer français[938], ainsi que d'autres régions dites ultra périphériques de la Communauté, à savoir les Açores, Madère et les îles Canaries[939]. Dans les années 1989 et 1991, des « programmes d'orientation

---

[935] Il s'agirait d'une application du principe, établi dans la jurisprudence de la Cour, selon lequel « le traité n' interdit pas qu' un État membre impose plus lourdement les produits nationaux que les produits importés et que des disparités de cette nature résultent des particularités des législations non harmonisées dans des domaines relevant de la compétence des États membres » (voy. C.J.C.E., 13 mars 1979, aff. 86/78, *Peureux, Rec.* p. 897, point 32 ; 24 octobre 1996, aff. C-217/94, *Eismann Alto Adige Srl contre Ufficio IVA di Bolzano, Rec.*, p. I-5287).

[936] C.J.C.E., 19 février 1998, aff. C-212/96. *Paul Chevassus-Marche contre Conseil régional de la Réunion, Rec.*, p. I-743 ; 30 avril 1998, affaires jointes C-37/96 et C-38/96, *Sodiprem, Rec.*, p.I-2039.

[937] A ce sujet, voy. la Communication de la Commission du 26 mai 2004 « Un partenariat renforcé pour les régions ultrapériphériques », COM (2004) 343 fin et le Rapport de la Commission du 14 mars 2000 sur les mesures destinées à mettre en oeuvre l'article 299§2 - les régions ultrapériphériques de l'Union européenne, COM (2000) 147 fin.

[938] Ce régime spécifique ne concerne pas les pays et territoires d'outre mer, dont les TOM français. Ces derniers font l'objet d'une régime spécial d'association avec la Communauté (articles182 à 188 CE). Voy. DINTILHAC, F., « Le statut juridique des pays et territoire d'outre mer dans la Communauté », *l'Observateur de Bruxelles*, n°56, 2000, pp. 25 à 30.

[939] Vu « la situation économique et sociale structurelle [de ces territoires], 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 », l'article 299, §2 CE prévoit que « le Conseil, statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, arrête des mesures spécifiques visant, en particulier, à fixer les conditions de l'application du présent traité à ces régions, y compris les politiques communes ». Si cet article a été inséré par le Traité d'Amsterdam, des mesures de soutien à ces régions ont néanmoins été adoptées auparavant. Avant Amsterdam, l'ancien article 227, §2 CE (actuel 299, §2 CE) contenait une référence explicite aux DOM français. En outre, des protocole et déclarations, annexés à l'acte d'adhésion de l'Espagne et du Portugal faisait référence à la situation particulière des Iles Canaries et de Açores. Voy. Avis du Comite des régions du 14 décembre 2000 sur « la problématique des régions périphériques sous le rapport de la mise ne œuvre de l'article 299 », *J.O.*, C 144, 16 mai 2001, pp. 11 à 15.

spécifique à l'éloignement et à l'insularité » (POSEI) sont mis en œuvre[940]. En ce qui concerne les DOM, ce programme contient un volet fiscal, imposant une modification, mais non une suppression, de l'octroi de mer, sous réserve de la possibilité d'exonérations en faveur des productions locales pendant une certaine période [941]. Afin de se conformer à ces exigences, la France substitue à l'octroi de mer, déclaré ensuite incompatible avec l'article 25 CE par la Cour de Justice, « une imposition indistinctement applicable à tous les produits », qui vise non seulement aux importations et aux exportations, mais aussi aux livraisons de biens internes [942]. En vertu de la loi française, il incombe aux Conseils régionaux d'exonérer de la taxe, totalement ou partiellement, « les introductions et les livraisons à titre onéreux de produits et matières premières destinés à certaines activités déterminées ». Dans l'affaire *Chevassus,* le conseil régional de la Réunion avait, conformément à la loi française mettant en oeuvre la décision du Conseil, fixé les taux de l'octroi de mer de telle manière à exonérer totalement de la taxe l'ensemble des marchandises produites dans l'île. Dans le cadre d'un recours introduit contre cette délibération du conseil régional, sont posées à la Cour des questions préjudicielles portant, d'une part, sur la compatibilité de la décision 89/688 autorisant l'Etat français à instaurer un nouveau régime de taxation des marchandises dans les DOM avec les article [23] et [25] du traité, et d'autre part, sur la conformité de cette même décision avec l'article [90] CE[943]. En effet, cette possibilité d'exonérations de la production locale portait en germe la possibilité de discrimination des produits importés.[944]. La Cour,

---

[940] Il s'agit du POSEIDOM, pour les DOM (décision du Conseil 89/687/CEE du 22 décembre 1989), de POSEIMA pour les Açores et Madère (Décision du Conseil 91/314/CEE du 26 juin 1991) et de POSEICAN pour les îles Canaries (décision 91/315/CEE du 26 juin 1991).

[941] Décision du Conseil n°89/688 du 22 décembre 1989, relative au régime de l'octroi de mer dans les départements français d'outre-mer, *J.O.*, L 399, 30 décembre 1989, p. 46–47. L'article 2, §3 de la décision prévoit que " Compte tenu des contraintes particulières de départements d'outre-mer et aux fins de la réalisation de l'objectif visé à l'article 227, paragraphe 2 du Traité, des exonérations de la taxe, partielles ou totales selon les besoins économiques, peuvent être autorisées pour une période ne dépassant pas dix ans, à partie de l'introduction du système de la taxe en question, dans les conditions prévues à l'article. Ces exonérations doivent contribuer à la promotion ou au maintien d'une activité économique dans les départements d'outre-mer et s'insérer dans la stratégie de développement économique et social de chaque départements d'outre-mer, compte tenu de son cadre communautaire d'appui, sans pour autant être de nature à altérer les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun (...)".

[942] Voy. la loi française n°92-676 le 17 juillet 1992 , portant mise en oeuvre de la décision 89/688.

[943] Cette question de la compatibilité de ce nouveau régime avec l'article 90CE a déjà été évoquée par l'AG TESAURO dans ses conclusion précédant l'arrêt *Lancry, précité*, pt 14.

[944] Cette question intervient alors que, quatre ans plus tôt, dans l'arrêt *Lancry,* la Cour a invalidé la décision 89/688/CEE en ce qu'elle autorisait, même de manière temporaire, le maintien d' une mesure contraire au Traité, à savoir une taxe d'effet équivalent à un droit de douane.. En effet, le Conseil avait par une décision sur la base de l'ancien article 227, §2 du Traité CE, par laquelle il autorisait la France à maintenir en vigueur jusqu'au 31 décembre 1992 l'octroi de mer tel qu'il existait au moment de cette décision en 1989. La validité de cette décision a été mise en cause devant la Cour de Justice. Bien que la décision fût postérieure aux faits de l'arrêt Legros et que dès lors, l'examen de sa validité ne fût pas utile à la résolution de ce litige, cette question a été examinée par l'avocat général Jacobs dans les secondes conclusions rendues le 20 mai 1992 dans l'affaire Legros (C-163/90, *précité*). Dans l'arrêt *Lancry*, la Cour annule la décision du Conseil pour excès de pourvoir (C.J.C.E., arrêt Lancry, *précité*, pts 33 à 39). Le motif en est que l'article 227, §2 CE, tel qu'en vigueur à l'époque des faits, permet certaines dérogations du régime général contenu dans le traité au profit des DOM, mais pas en ce qui concerne les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, qui sont applicables dès l'entrée en vigueur du Traité. La décision est donc nulle en ce qu'elle autorise pour une durée limite le maintien d'une mesure déclarée incompatible avec le Traité par la Cour dans un arrêt précédent. Le fait que la décision du Conseil ait été adoptée sur la base non seulement de l'article 227, §2 CE mais aussi 235 CE (actuel 308 CE), n'a pas infléchi le constat d'incompatibilité de la décision avec le Traité établi par la Cour Comme le fait remarquer l'avocat général TESAURO dans ses conclusions rendues le 28 juin 1994 précédant l'arrêt *Lancry* (*précité*, pt 14) : « à bien y regarder, il semble que par la décision litigieuse, on ait voulu faire rentrer par la fenêtre ce que l'on a fait sortir par la porte, c'est-à-dire maintenir à tout prix une mesure contraire au Traité et reconnue comme telle dans un arrêt de la Cour». C'est par ailleurs dans ce contexte que la Cour examine la question de la

dans son arrêt, répond à ces questions de manière très formelle, voire très « politique », comme pour tenter de contrebalancer la rigueur de sa précédente jurisprudence *Legros* et *Lancry*, très défavorable aux départements d'outre-mer français. Loin d'opérer une analyse approfondie de la situation, la Cour se contente, dans une première étape, après avoir rappelé sa traditionnelle jurisprudence sur l'application articles [25] et [90] CE, et avoir renvoyé aux arrêts précédents concernant les DOM, de se baser sur un considérant de la décision 89/688/CE pour admettre « l'incompatibilité du système d'exonération qu'elle prévoit avec les dispositions de l'article [90] du traité »[945]. La Cour se montre néanmoins plus flexible dans l'analyse de la compatibilité de la décision avec les possibilités de dérogation présentes dans le Traité[946]. Conformément à ce qu'elle énonce dans l'arrêt *Lancry*, elle rappelle que l'article 227, §2 CE ancien n'autorise pas de dérogation aux dispositions relatives à la libre circulation des marchandises[947]. Elle valide cependant la décision 89/688/CEE, en tant qu'elle autorise un régime contraire à l'article [90] CE, en prenant appui sur des arguments disparates comme la combinaison des bases juridiques, le fait que le système d'exonération prévu par la décision « constitue une exception à la règle générale (...) selon laquelle le régime du nouvel octroi de mer s'impose indistinctement aux produits introduits et aux produits obtenus dans les DOM », et le fait que ce système d'exonération -temporaire- soit assorti de conditions strictes[948].

---

limitation éventuelle des effets dans le temps de l'arrêt Legros (voy. *supra*). Sur l'ancien régime de l'article 227, §2 CE, voy. C.J.C.E., arrêt *Hansen (*148/77), *précité,* et arrêt *Legros e.a* (C-164/90)., *précité,* pt 8.

[945] C.J.C.E., *arrêt Chevassus* (C-212/96), *précité*, pt 26. A la lecture des conclusions jointes du 20 mars 1997 de l'avocat général TESAURO communes aux affaires *Chevassus* (C-212/96) et *Sodiprem* (C-37/96 et 38/96), *précitées*, il est étonnant que la Cour ait procédé de la sorte. En effet, ces conclusions distinguent trois types d'approches différentes pour qualifier le régime autorisé par la décision 89/688/CEE : l'un basé uniquement sur l'article [90] CE, le deuxième sur l'article [25] CE et le troisième mêlant les deux bases légales en fonction de la nature de l'exonération prévue dans le système de taxation. La première approche adopte une vision formelle : dès lors que la décision impose « un régime général et abstrait, indistinctement applicable à toutes les marchandises"», il ne peut être contraire qu'à l'article [90] CE. La seconde approche au contraire est plus concrète : dès lors que ce régime distingue les produits en fonction de leur origine, le critère de distinction est à relier au passage d'une frontière, ce qui implique que l'imposition grevant sur les produits importés est une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, dans sa totalité, si les marchandises locales sont exonérées totalement, ou pour la différence entre le taux applicables aux marchandises importées et aux marchandises locales, en cas d'exonérations partielles. C'est cette approche qui est préférée par l'AG TESAURO. La troisième approche applique par analogie la jurisprudence *Compagnie commerciale de l'Ouest* (affaires jointes C-78/90 à C-83/90, *précité*) à propos de la compensation intégrale ou partielle des redevances grevant certains produits), et applique l'article 25 en cas d'exonération totale des marchandises locales, et l'article 90 CE en cas d'exonérations partielles. Cette dernière approche, plus en ligne avec une exigence de cohérence avec la jurisprudence antérieure de la Cour, ne répond pas complètement selon l'AG TESAURO, « à la nécessité de s'assurer de la nature réelle d'un régime d'imposition pour le qualifier au regard du traité ». Ces distinctions, en fonction de la base légale de l'incompatibilité éventuelle, loin de constituer des subtilités juridiques surabondantes, sont décisives. Elles peuvent en effet lourdement conditionner l'examen, dans une phase successive, de l'acceptabilité des dérogations envisagées dans les articles du Traité traitant spécifiquement des département d'outre-mer français.

[946] La Cour prend en compte les anciens articles 226 CE (période de transition) et 227, §2 CE (DOM), ainsi que l'article [308] CE . Sur la portée de ce dernier article, voy. *supra*, Titre I.

[947] C.J.C.E., arrêt *Chevassus* (C-212/96), *précité*, pt 37. Elle en déduit -logiquement- que « le Conseil ne peut pas, en tout état de cause, autoriser un système d'exonération d'ordre général ou systématique susceptible d'aboutir à la réintroduction d'une taxe équivalant à un droit de douane contraires aux articles ex-9, [23] et [25] du traité ». Une telle considération n'est plus d'actualité, vu la modification de l'article 299 (227,§2 ancien) CE par le Traité d'Amsterdam.

[948] C.J.C..E., arrêt *Chevassus* (C-212/96), *précité*, pts 40 à 52. Ces motivations sont insatisfaisantes, au regard des multiples questions à aborder. Dans un premier temps, il aurait fallu procéder à l'analyse de la conformité du régime, ou plutôt, des différents régimes autorisés par la décision 89/688/CEE, mais dont la mise en oeuvre était lassée à la France, qui, elle-même l'avait déléguée en partie aux régions. Cette analyse aurait du être envisagée par rapport à l'article [25] ou à l'article [90] CE, en fonction des hypothèses. Ces hypothèses dépendaient d'une part du critère de différenciation utilisé pour faire bénéficier certaines marchandises d'une exonération (critère uniquement basé sur l'origine des produits ou au contraire faisant appel à des critères objectifs indépendant de

Dans l'affaire *Sodiprem*, c'est la question de la compatibilité du régime, instauré par la loi française et mis en oeuvre par les collectivités locales d'outre-mer, avec le droit communautaire dans son ensemble qui est soulevée. Dès lors que la Cour dans l'arrêt *Legros* n'a examiné l'octroi de mer que sous l'angle de l'article 13 (25 nouveau) CE, partie intégrante du régime de la libre circulation des marchandises expressément considéré comme applicable par l'article 227, §2 ancien du traité, cette question préliminaire n'a pas reçu de réponse en ce qui concernait l'applicabilité éventuelle de l'article 95 (90 nouveau) CE. Dans cet arrêt, la Cour se retranche -véritablement- derrière la clause de style selon laquelle « dans le cadre d'une question préjudicielle, la Cour n'est pas compétente pour statuer sur la compatibilité d'une mesure nationale avec les droit communautaire », et refuse d'examiner le régime français. Elle se contente de répéter certains éléments de l'arrêt *Chevassus*, faisant référence à des exonérations « nécessaires, proportionnelles, précisément déterminées et qui respectent les conditions strictes » de la décision 89/688, « interprétée à la lumière des limites prévues [par le] Traité »[949].

III. Une jurisprudence partiellement caduque

Ces deux décisions tranchent avec la rigueur dont avait fait preuve la Cour dans les arrêts *Legros* et *Lancry*. Il nous semble que la Cour a évité de déclarer le nouvel octroi de mer incompatible avec les traité eu égard à la situation particulière et défavorable dans laquelle se trouve les DOM français. S'il faut certainement retenir de la « saga de l'octroi de mer » l'interprétation donnée par la Cour à l'article 25 CE (extension au commerce intraétatique), les considérations émises par la Cour quant à l'article 90 CE méritent d'être oubliées. Celles-ci, en effet, ne peuvent être comprises que dans le contexte très particulier de l'ancien article 227, §2 CE, excluant toute possibilité de dérogation en matière de libre circulation des marchandises en faveur des DOM. La modification de cet article par le Traité d'Amsterdam, peut-être causée par les difficultés d'interprétation de sa version précédente rencontrées par la Cour dans ces arrêts, rend cette controverse sans objet pour l'avenir. On peut regretter que les régions qui ont eu à subir cette jurisprudence, peu prévisible, aient été des régions particulièrement exposées. On peut également comprendre l'appréciation « souple » de l'article 90 CE faite par la Cour dans ses derniers arrêts, afin de ne pas compromettre l'équilibre financier de collectivités locales déjà fragilisées par leur faible développement économique, leur éloignement, et leur situation sociale problématique par rapports aux autres collectivités territoriales de l'Union. Depuis le Traité d'Amsterdam, l'article 299, §2 CE ne

---

l'origine), et d'une autre part, de la nature partielle ou totale de l'exonération. Dans un second temps, dès lors que les DOM bénéficient en vertu du Traité, de certaines dérogations spécifiques et temporaires liées à leurs caractéristiques propres, il aurait convenu, pour chaque hypothèse de régime de taxation *a priori* incompatible avec le régime de la libre circulation des marchandises, de vérifier si cette incompatibilité pouvait rentrer dans le champ d'application de ces dérogations.

[949] C.J.C.E., arrêt *Sodiprem* (C-37/96 et C-38/96), *précité*, pt 35. Selon l'AG TESAURO, par contre, la décision du Conseil est contraire au traité, en ce qu'elle autorise une régime d'exonération incompatible avec les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, desquelles l'article [90] CE fait partie au même titre que l'article [25] CE. La loi française est par conséquent conforme à la décision, mais contraire au traité. Dans l'affaire *Sodiprem,* l'AG constate que les exonérations pour la production locale ne sont pas les seules dispositions dans la loi qui avantages les produits locaux au détriment des produits importés. En effet, la loi française prévoyait une réduction de 15% de la base d'imposition des produits locaux. Cette réduction n'était pas accordée aux produits importés, même similaires. Dès lors que l'article [90] CE s'applique non seulement en cas de différence des taux de l'imposition, mais aussi en cas de variation des dispositions en matière d'assiette et de modalités de recouvrement (incidence effective, voy. *supra*), la discrimination subie par les produits importés saute aux yeux (voy. conclusions jointes dans l'affaire *Chevassus* (C-212/96) et *Sodiprem* (C-37/96 et C-38/96), *précitées*, pts 24 à 29 et pt 45).

fait désormais plus de distinction entre les secteurs de politiques communautaires pouvant faire l'objet de dérogations. Il s'agit certainement de ce point de vue l'expression de la volonté des Etats membres de ne pas limiter les possibilités de soutien à ces régions sur la base de catégories impraticables. Concernant l'octroi de mer, cette volonté se retrouve dans la décision du Conseil de 2004 prorogeant la décision 89/688/CEE jusqu'en 2014. Il y est expressément reconnu que les autorités françaises sont habilitées à déroger aux articles 23, 25 et 90 CE[950]. Dans une perspective de clarté et de sécurité juridique, c'est un indéniable pas en avant. C'est en outre une confirmation de l'appartenance de ces trois articles à un même régime, en l'occurrence celui de la libre circulation des marchandises. Du point de vue du caractère absolu de l'article 25 CE, on peut néanmoins le considérer une régression. Cette atteinte est cependant suffisamment localisée pour ne pas faire présager une remise en question prochaine de ce principe fondamental que constitue l'interdiction des droits de douane et des taxes d'effet équivalent entre Etats membres et à l'intérieur de ceux-ci.

§3. Les obstacles fiscaux posés par les collectivités territoriales aux échanges avec les Etats tiers

Le régime communautaire de libre circulation des marchandises comporte aussi dans sa dimension externe, des limitations à la compétence fiscale des Etats membres. Ces limitations sont en principe applicables aux impositions locales. Cette question se pose avec une acuité particulière dans le cadre des accords d'association que la Communauté a signé avec certains Etats tiers.

I. Les Etats tiers liés à la Communauté par un accord d'association ou de coopération

L'arrêt *Legros* concerne non seulement les importations depuis d'autres Etats membres, mais aussi les importations depuis des pays tiers qui avaient conclu un accord de libre-échange avec la Communauté. Une des voitures importées, à la base du litige provenait en l'occurrence de Suède, qui à l'époque n'était pas partie de la Communauté, mais était liée à celle-ci par une accord de libre échange[951]. Cet accord contenait une disposition identique à l'article [25] CE. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, dès lors que l'accord de libre échange et le traité poursuivent le même objectif, à savoir l'élimination des obstacles aux échanges entre pays, il n'y pas de raison de donner une portée plus restrictive à l'interdiction contenue dans un accord de libre échange qu'à celle du Traité. La Cour a donc appliqué l'interdiction de taxes d'effet équivalent à cette hypothèse de manière identique à celle qu'elle a adopté concernant les échanges avec d'autres Etats membres[952].
Une autre affaire plus récente concerne une taxe levée par la région Sicile sur les gazoducs traversant son territoire[953]. En 2002, la Région de la Sicile introduit un impôt qu'elle qualifie d'environnemental (« ambientale ») portant sur les conduites servant au transport de gaz

[950] Décision 2004/162/CE du Conseil du 10 février 2004 relative au régime de l'octroi de mer dans les départements français d'outre mer et prorogeant la décison 89/688/CEE, J.O., L 52, 21 février 2004, p. 64 à 69, art.1. Voy. aussi, concernant l'*arbitrio* en vigueur dans les îles Canaries, la Décision 2002/546/CE du Conseil du 20 juin 2002 relative au régime de l'impôt AIEM applicable aux îles Canaries, J.O., L 179, 9 juillet 2002, p. 22,. article 1.
[951] Règlement CEE n°2338/72 du Conseil du 19 décembre 1972, portant conclusion d'un accord entre la Communauté économique européenne et le Suède, *J.O.*, L 300, 1972, p.96, article 6.
[952] C.J.C.E., arrêt *Legros* (C-163/90), *précité*, disp. Cette jurisprudence est également applicable aux impositions intérieures discriminatoires.
[953] C.J.C.E., aff. C- 173/05, *Commission c. Italie, pendante devant la Cour.*

naturel d'un certain volume[954]. Le fait générateur de l'impôt est l'accomplissement de certaines opérations de transport et de distribution du gaz, et la basa imposable varie en fonction du volume de la conduite de gaz. En réalité, par un jeu d'exonérations de certaines catégories de conduites plus petites servant au transport à l'intérieur de la Région, le résultat de la législation sicilienne est de ne soumettre à l'impôt que les seules entreprises exploitant des conduites rentrant dans la seule catégorie effectivement imposée, à savoir les entreprises transportant du gaz depuis l'Algérie vers différents pays de la Communauté. Dès son introduction, tant la constitutionnalité que la conformité au droit communautaire de cet impôt sont mises en cause par l'autorité pour l'énergie électrique et le gaz, qui communique ses avis tant au gouvernement et au Parlement national, qu'à la Commission européenne[955]. Selon la Commission, l'illégalité communautaire de cet impôt a un double fondement. Le premier fondement est l'accord de coopération entre la Communauté économique européenne et la République algérienne démocratique et populaire, signé à Alger le 26 avril 1976[956]. Cet accord prévoit expressément en son article 9, l'exemption de droits de douane et de taxes d'effet équivalent des marchandises importées dans la Communauté en provenance de l'Algérie. Selon l'avocat général LEGER, la taxe sicilienne, dès lors qu'elle ne vise *in fine* que les importations de gaz depuis l'Algérie, est assimilable à une taxe d'effet équivalent à un droit de douane et viole donc l'article 9 de l'accord d'association[957]. Le caractère environnemental de cette imposition, douteux au vu de la structure de celle-ci, ne peut faire obstacle à l'application générale et absolue de l'interdiction, la nature régionale de l'imposition n'influant d'aucune manière sur ce constat.

II. Les autres Etats tiers

Le second fondement invoqué par la Commission est en revanche constitué par la violation des articles 23, 25, 26 et 133 CE. Ces articles forment le volet « externe » de la libre circulation des marchandises, à savoir l'interdiction pour les Etats membres d'introduire unilatéralement des droits de douane dans leurs échanges avec les Etats tiers, en violation du principe de l'union douanière. De telles mesures unilatérales porteraient en effet préjudice à l'application d'un tarif extérieur commun et à la conduite d'une politique commerciale commune. L'avocat général LEGER considère que la violation de l'accord de coopération constitue une base suffisante pour invalider la taxe sicilienne, et que les articles précités ne sont dès lors pas applicables. Une telle affirmation présuppose néanmoins que la taxe aurait été compatible avec le droit communautaire en l'absence d'un tel accord de coopération. Or, il ne s'agit pas de la première fois que la Cour a à connaître d'une telle question en relation avec un impôt des collectivités territoriales. En effet, l'arrêt *Cadi Surgelés* traite des échanges avec les pays tiers qui ne sont pas liés à la Communauté européenne par des accords de libre-

[954] Loi régionale du 26 mars 2002, n°2 «intitulée « Disposizioni programmatiche e finanziarie per l'anno 2002 », *Journal officiel de la Région Sicile.*, partie I, n.14, 2002.

[955] Délibérations n.96/02 du 23 mai 2002, 112/02 et 113/02 du 20 juin 2002. Par la suite, la seule entreprise réellement concernée par cet impôt (SNAM Rete gaz Spa), a intenté un recours devant la *commissione tributaria* de Palerme, qui par un arrêt du 12 juillet 2003, a condamné de la Région a rembourser les sommes perçues au titre de cet impôt. Voy. CARINCI, A., « Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea », *Rass. Trib.*, 2004, n.4, p.1201 et ANTONINI L., "La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano", *Le Regioni*, 2004, n°1, pp. 242 à 258.

[956] Accord approuvé au nom de la Communauté par le règlement (CEE) n° 2210/78 du 26 septembre 1978, *J.O.*, L 263, 27 septembre 1978, p. 1.

[957] Conclusions de l'AG Léger du 5 octobre 2006 dans l'affaire C-173/05, *précitées*, pt 44.

échange[958]. Il s'agit en l'occurrence d'une application de l'octroi de mer à des biens en provenance d'Etats tiers. Dans cet arrêt la Cour, rappelle le principe de l'union douanière et l'existence d'un tarif douanier commun, qui « vise à réaliser l'égalisation des charges douanières que supportent, aux frontières de la Communauté, les produits importés des pays tiers, en vue d'éviter toute distorsion dans la libre circulation interne ou dans les conditions de concurrence ». Sur la base de sa jurisprudence antérieure[959], elle considère que de telles taxes régionales d'effet équivalant à des droits de douane sont incompatibles avec cet objectif. Cependant, le Traité, dans sa version en vigueur à l'époque des faits (1991), à la section relative à l'établissement du tarif douanier commun (ex-articles 18 à 29 CE), ne mentionne pas expressément, à l'instar de la section relative aux échanges entre Etats membres, les taxes d'effet équivalent. Celles-ci ne peuvent donc être interdites que dans la mesure où elles sont contraires à d'autres dispositions du Traité ou du droit dérivé. La Cour a jugé qu'il en est de la sorte lorsque ces taxes sont assimilables une modification unilatérale –interdite- du tarif douanier commun[960]. Dans l'attente d'une confirmation de la Cour dans l'affaire de la taxe sicilienne, on peut donc considérer que l'arrêt *Cadi Surgelés* est le pendant de l'arrêt *Legros* et *Lancry* en ce qui concerne les biens importés depuis des Etats tiers non liés par un accord de libre échange avec la Communauté dans une région d'un Etat membre.

Section II : Les obstacles fiscaux à la libre circulation des personnes, services et capitaux posés par les collectivités territoriales

Contrairement à la matière de la libre circulation des marchandises, il semble difficile de parler d'une véritable jurisprudence de la Cour de Justice relative à l'application à la fiscalité régionale et locale des libertés de circulation des personnes, services et capitaux. En effet, cette jurisprudence concerne généralement des formes de prélèvement, telles que l'impôt sur le revenu des sociétés et l'impôt sur le revenu des personnes physiques non-résidentes, *a priori* très éloignées des impositions caractéristiques de la fiscalité des collectivités territoriales,. A l'heure actuelle, on ne relève quelque arrêts isolés, qu'il est difficile d'intégrer dans un commentaire unifié. Les raisons de cette pénurie jurisprudentielle sont de deux ordres. Premièrement, la libre circulation des marchandises est un secteur où les développements du droit communautaire, et singulièrement de la jurisprudence, sont toujours plus avancés qu'en ce qui concerne dans les autres libertés économiques, où ces mêmes évolutions apparaissent avec un certain retard. Ensuite, la Cour adopte une attitude plus restrictive en ce qui concerne l'application des ces libertés aux situations purement internes. Néanmoins, il semble que cette matière connaisse des développements à l'avenir, vu d'une part, l'extension du contrôle de la Cour de Justice à d'autres types de prélèvements que l'impôt sur le revenu et l'extension de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales dans

---

[958] C.J.C.E., 7 novembre 1996, aff. C-126/94, *Société Cadi Surgelés, Société Sofrigu, Société Sofroi et Société Sofriber contre Ministre des Finances et Directeur général des douanes, Rec.*, p. I-5647.

[959] C.J.C.E., arrêt *Diamantarbeiters* (2/69 et 3/69), *précité*, pts 9 à 16.

[960] Ce ne sont dès lors incompatibles que les taxes introduites postérieurement à l'introduction du tarif douanier commun ; à savoir le 1 juillet 1968. Sans une intervention de la Communauté, rien n'empêche les états membres de maintenir les taxes existantes au 1 juillet 1968, bien qu'elles doivent être considérées comme des « exceptions aux principes d'uniformité visés par le tarif douanier commun et la politique commerciale commune », d'interprétation restrictive. La qualification de taxe existante peut être donnée à un impôt dont la base légale est postérieure au 1 juillet 1968, à condition que cette base légale ne fasse que reprendre le régime qui existait antérieurement à cette date. En cas de base légale modificative postérieure à cette date qui augmenterait le niveau de l'imposition, l'impôt doit être déclaré incompatible avec le droit communautaire pour la partie excédant le taux en vigueur lors de l'introduction du tarif douanier commun. Il revient au juge national d'apprécier ces éléments. Voy. C.J.C.E., arrêt *Cadi Surgelés*, (C-126/94), *précité*, pt 21.

certains Etats membres, et d'autre part, à la remise en question de la notion de situation purement interne.

§1. Les obstacles fiscaux à la libre circulation des personnes

La libre circulation des personnes dans la Communauté est réglée différemment selon qu'il s'agit de personnes physiques salariées (travailleurs), ou d'entreprises, que ce soit de personnes physiques exerçant un activité non salariée ou des sociétés.

I. L'applicabilité des dispositions du Traité relatives à la libre circulation des personnes aux collectivités territoriales

Bien que la Cour ait admis l'applicabilité des dispositions du traité consacrant la libre circulation des personnes à des réglementations émanant de collectivités territoriales[961], il n'existe à ce jour aucun arrêt, dans lequel la compatibilité d'une réglementation fiscale de ce type a été appréciée.
Relativement à la libre circulation des travailleurs, ceci peut être expliqué par le fait que l'impôt sur les revenus du travail des personnes physiques (résidents et non-résidents) est un impôt réglementé et perçu dans les Etats Membres généralement au niveau de l'Etat central et que c'est ce type d'impôt qui a donné lieu à la plupart de la jurisprudence de la Cour en la matière. Cette absence de jurisprudence ne signifie pas que la fiscalité régionale et locale ne puisse à l'avenir faire l'objet de tels arrêts. Ainsi, en Belgique par exemple, l'attribution des compétences aux Régions relatives à une fraction de l'impôt des personnes physiques crée la possibilité pour ces Régions d'établir des distinctions qui pourraient être jugées discriminatoires. Il en va de même si, d'aventure, des compétences en matière de contributions et de prestations de sécurité sociale au sens de la réglementation européenne[962] leur étaient accordées ou étaient accordées aux Communautés. Ces dernières sont déjà compétentes en matière d'aide aux personnes. Or, entre le droit interne et le droit communautaire européen, il peut y avoir des divergences dans la délimitation des prestations de sécurité sociale et d'aide sociale. C'est ainsi qu'une question portant sur la compatibilité d'une réglementation de la Communauté flamande en matière d'aide sociale a été posée par la Cour d'arbitrage à la Cour de Justice[963].
Eu égard à la liberté d'établissement, la Cour de justice n'a pas encore rendu d'arrêt en matière fiscale relatif à des mesures prises par des autorités régionales ou locales d'un Etat membres[964]. Il existe cependant des conclusions de l'avocat général *Saggio*[965] relatives à certains avantages fiscaux accordés par la législation des territoires foraux du Pays basque à certaines sociétés établies sur leur territoire.

---

[961] Concernant la libre circulation des travailleurs, voy. e.a. C.J.C.E., 13 février 1985, aff. 293/83, *Gravier contre Ville de Liège*, *Rec.*, p.593, en matière d'enseignement (compétence des Communautés en Belgique) ; arrêt *Angonese* (C-281/98), *précité* (certificat d'aptitude linguistique délivré par la province de Bolzano imposé par une banque comme condition de recrutement). Bien que l'arrêt *Angonese* concernait une entreprise, il pourrait recevoir une application en matière d'emploi des langues auprès d'institutions publiques.
[962] Voy. à ce sujet, VAN RAEPENBUSCH, S., *La sécurité sociale des travailleurs européens*, De Boeck, 2001.
[963] C.J.C.E., aff. C- 212/06, *Gouvernement de la Communauté française, Gouvernement wallon / Gouvernement flamand, pendante devant la Cour.*
[964] Voy. cependant l'affaire *Geurts et Vogten* (C-464/05), *pendante devant la Cour*, analysée *infra*, dans la partie relative à la libre circulation des capitaux..
[965] Conclusions de l'avocat général SAGGIO présentées le 1 juillet 1999, dans les affaires jointes C-400/97, C-401/97 et C-402/97, *Guipúzcoa e.a*, *Rec.*, p. I-1073. Ces conclusions n'ont pas été suivies d'un arrêt, vu le désistement des parties à l'instance devant la juridiction ayant posé la question préjudicielle. Voy. C.J.C.E., Ordonnance du 16 juillet 2000, affaires jointes C-400/97, C-401/97 et C-402/97, *précité.*

II. La liberté d'établissement et l'impôt basque des sociétés

Le régime fiscal du Pays Basque est marqué par une certaine complexité, imputable à l'histoire – difficile- de la coexistence avec le Royaume d'Espagne. La Constitution espagnole (article 156) reconnaît une autonomie financière aux *Comunidades Autonomas* (ci-après CA), en stipulant que « les Communautés autonomes jouiront de l'autonomie financière pour développer et exercer leurs compétences, conformément aux principes de coordination avec les finances de l'Etat et de solidarité entre tous les Espagnols »[966]. Les principes de ce système de financement sont contenus à l'article 157 de la Constitution[967], qui renvoie en outre à une loi organique de mise en œuvre[968]. Le système de financement des CA en Espagne n'est pas uniforme. D'une part, il existe un régime commun de financement, en vigueur pour la plupart des CA. Ce régime commun prévoit entre autres une liste d'impôts dont le produit est totalement ou partiellement transféré aux CA, un certain nombre de compétences normatives relatives à ces impôts transférés, et inversement les compétences normatives relatives à ces impôts qui restent attribuées à l'Etat, ainsi que l'attribution de compétences administratives d'établissement, de recouvrement, et de contrôle relativement à certains impôts déterminés[969]. A cela s'ajoutent, les impôts propres des CA. D'autre part, certaines CA se voient appliquer un régime spécial. Il s'agit de communautés autonomes de régime foral, composées de la Communauté du Pays Basque et de la Communauté forale de Navarre, ainsi que de la CA des Canaries et des villes de Ceuta et Melilla. Le régime fiscal et financier de chacune de ces collectivités territoriales est spécifique. Celui de la CA du Pays Basque est réglé par la loi de concertation économique de 2002[970]. Pour des raisons liées à l'histoire, la CA du Pays Basque est divisée en trois « territoires historiques » (*Territorios históricos*), à savoir l'Alava, la Guipzucoa et la Vizcaya, qui sont les véritables dépositaires du pouvoir fiscal, la CA et ses organes jouant plutôt un rôle de coordination et d'harmonisation. Les territoires historiques disposent de compétences inhabituellement étendues pour des collectivités politiques de cette dimension. Ils ont leur propre impôt sur les personnes physiques, leur propre impôt des sociétés, ainsi que qu'un impôt sur le patrimoine et un impôt sur les successions et les donations[971].

A l'origine de la question préjudicielle dans les affaires jointes C-400/97, C-401/97 et C-402/97 se trouve un litige opposant devant le *Tribunal Superior de Justicia del Pais Vasco*

---

[966] Traduction de l'ambassade d'Espagne en France, disponible sur le site *www.constitucion.es* .

[967] Constitution espagnole, article 157.

[968] Cette loi est la *Ley organica* 8/1980, modifiées de nombreuses fois, la dernière par la Loi espagnole 21/2001, [LE 100302].

[969] Pour plus de précision, nous renvoyons à X., *Todo fiscal.com*, CISS, 2005, Partie 10, p. 1854ss., MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO et alii, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 15ème éd., 2004, ,TEREJIZO, J.M., « Sovranità impositiva tra autonomia e federalismo. L'esperienza spagnola », trad. it. de C. Verrigni, Intervention lors du colloque « Le ragioni del diritto tributario in Europa. Giornate di Studio per Furio Bosello. », Bologna, 26-27 septembre 2003, disponible sur le site *http://berliri.giuri.unibo.it* ; ORSONI, G. « Autonomies financières et fiscales : brèves réflexions à partir des exemples espagnols et italiens », *R.F.F.P.*, n°80, 2002, pp.103-115 ; LAGO MONTERO, J.M., El *Poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi. 2000.

[970] Loi 12/2002 du 23 mai 2002 [LE100989], *Journal Officiel Espagnol*, 24 mai 2002.

[971] C'est ainsi que qu'il existe des règles de répartition des compétences entre l'Etat espagnol et les Pays basques, comme s'il s'agissait de deux Etats indépendants, à l'instar des règles que l'on retrouve dans les conventions préventives de la double imposition. Par exemple, les personnes ayant passée plus de jours pendant la période imposable dans l'un des territoires du Pays Basque que dans un autre partie du territoire espagnol ou dans un autre Etat sont considérées des résidents basques. Il existe en outre des règles de répartition entre territoires historiques. Voy. pour une description détaillée des régimes fiscaux de chaque impôt, X., *Todofiscal.com, op.cit.*, p.10-1859 à 10-1905.

l'Etat espagnol aux collectivités basques de *Guipuzcoa, Alava* et *Vizcaya*, à propos d'une réglementation prises par ces dernières concernant des mesures fiscales urgentes d'aide à l'investissement et de promotion de l'activité économique. Ces mesures consistent en une série d'avantages fiscaux, tant en matière d'impôt des sociétés que d'impôt des personnes physiques, attribués à certaines catégories de contribuables. Il s'agit notamment de réductions et d'exonérations d'impôt pour la constitution de nouvelles sociétés, pour les investissements en matière de recherche et développement et pour l'engagement de personnel supplémentaire. Le champ d'application personnel de ces avantages est tributaire de la compétence fiscale des territoires tel que déterminée dans la Loi de concertation économique. Il est déterminé par plusieurs critères alternatifs, tous en lien avec une certaine permanence sur le territoire de ces collectivités locales[972]. Il exclut donc les résidents, personnes physiques ou morales, dans d'autres Etats membres de la Communauté[973], qui, en vertu du régime de concertation économique, sont régis par la législation de l'Etat espagnol, moins avantageuse. A l'appui de son recours devant le *Tribunal Superior de Justicia del Pais Vasco,* l'Etat espagnol invoque, entre autres moyens, la violation par les collectivités locales considérées de l'article 43 CE. C'est dans ce contexte que le Tribunal pose une question préjudicielle à la Cour de Justice sur la compatibilité du régime fiscal basque avec la liberté d'établissement[974]. Avant ce recours, le système d'aide à l'investissement mis en place par les collectivités locales basques avait déjà fait l'objet d'un contrôle de conformité au droit communautaire. La Commission avait en effet, dans une décision de 1993[975], enjoint l'Etat espagnol de modifier le régime existant à l'époque pour permettre aux résidents d'autres Etats membres, opérant sur le territoire de ces collectivités, de bénéficier des avantages conférés par ces dernières à leurs résidents. Le gouvernement espagnol avait suivi la décision de la Commission. Il avait prévu, dans une loi nationale, la possibilité pour ces sociétés non-résidentes d'obtenir le remboursement de la part de l'administration fiscale de l'Etat, de la différence entre l'impôt effectivement versé et le montant, plus réduit, que ces sociétés auraient dû payer si elles avaient été sujettes aux règles fiscales édictées par les territoires basques. Cette modification de la réglementation nationale a été considérée suffisante par la Commission pour remédier aux discriminations présentes dans le régime antérieur. Dans ses conclusions, par contre, l'avocat général SAGGIO considère que les mesures prises par le gouvernement espagnol ne sont pas suffisantes, car elles laissent subsister une condition discriminatoire de résidence au Pays Basque dans la réglementation des territoires historiques. Il ajoute en outre que le mécanisme de remboursement mis au point par le gouvernement espagnol reste défavorable aux entreprises, dès lors que par rapport au régime mis en place par la réglementation basque, ces entreprises doivent d'abord débourser le montant supplémentaire et ensuite attendre le remboursement, l'écoulement d'un laps de temps entre ces deux opérations leur causant un désavantage économique certain[976]. La Cour, suite à un désistement d'instance devant le juge *a quo* intervenu postérieurement aux conclusions de l'avocat général SAGGIO, n'a pas eu l'occasion ni de confirmer ni d'infirmer son avocat général[977].

---

[972] Conclusions de l'AG SAGGIO (affaires jointes C-400/97, C-401/97 et C-402/97) , *précitées*, pt 4.

[973] A l'instar d'une impôt sur les revenus des personnes physiques national qui ne visent que les personnes physiques résidentes ou d'un impôt des sociétés national qui ne visent que les sociétés résidentes

[974] La question préjudicielle porte également sur la compatibilité des mesures basques avec le régime communautaire des aides d'Etat de l'article 87 CE (ex-article 92 CE). C'est en effet sur la base de cette dernière disposition que les mesures prises par les collectivités territoriales basques ont été plusieurs fois examinées tant par la Cour de Justice que par le Tribunal de première instance de la Communauté (voy. *infra,* Titre IV).

[975] Décision 93/337/CEE de la Commission du 10 mai 1993, concernant un système d'aides fiscales à l'investissement au Pays basque , *J.O.*, L 134, 3 juin 1993, p. 25 à 29.

[976] Conclusions de l'AG SAGGIO (affaires jointes C-400/97, C-401/97 et C-402/97), *précitées,* pts 17 et 18.

[977] C.J.C.E., ordonnance du 16 juillet 2000, affaires jointes C-400/97, C-401/97 et C-402/97, *précitée.*

III. La nature régionale de la réglementation comme cause de justification ?

Un éclairage de la Cour aurait été particulièrement souhaitable quant aux sources de l'incompatibilité communautaire du système en vigueur. En effet, en ce qui concerne l'étude des effets du régime, le raisonnement de l'avocat général ne peut être suivi. Il est en effet indéniable que les entreprises non-résidentes qui opèrent au Pays Basque subissent un désavantage. En revanche, il semble que l'analyse des causes de la violation n'ait pas été correctement appréciée par l'avocat général SAGGIO. Cette mauvaise compréhension est perceptible dans la manière dont laquelle il rejette l'argument de cohérence du système fiscal, que les autorités basques invoquent à l'appui de leur réglementation[978]. L'avocat général SAGGIO situe la source de la discrimination dans la réglementation basque. Or, comme il le rappelle lui-même dans ses conclusions, l'article 6 de la Loi de Concertation économique, en vigueur au moment des faits, soustrait à la compétence normative des territoires historiques le pouvoir de réguler, et donc d'accorder des avantages fiscaux, aux résidents d'autres Etats membres[979]. C'est ce que les territoires basques tentent d'expliquer en invoquant la cohérence fiscale de leur système.

Certes, il ne s'agit pas de la cohérence fiscale telle que la Cour l'a admise comme cause de justification dans l'arrêt *Bachmann*[980]. Il s'agit plutôt d'une impossibilité constitutionnelle de respecter l'égalité de traitement entre résidents et non-résidents, en vertu de la répartition interne des compétences qui n'attribue à une collectivité régionale la compétence normative en matière fiscale que pour les premiers, tandis que la situation fiscale des seconds est régie par les normes émanant de la collectivité centrale[981]. Cette relecture de la législation basque à la lumière de la répartition interne des compétences influence la manière dont il pourrait être mis un terme à cette situation de discrimination. Imputer la discrimination à l'existence de la réglementation basque laisse entendre qu'il incombe aux territoires historiques de modifier leur réglementation. Or, à moins de purement et simplement supprimer l'ensemble des avantages présents dans les réglementions des Territoires historiques et de l'aligner intégralement sur la réglementation espagnole[982], la fin de la discrimination dépend de l'Etat espagnol ou plutôt de l'accord entre ce dernier et les territoires historiques. Une telle approche laisse la possibilité d'autres solutions notamment, le transfert de compétences aux territoires historiques en matière de non-résidents. C'est d'ailleurs la solution qui a été mise en œuvre dans le nouvel accord de concertation de 2002 : les territoires historiques perçoivent désormais leur propre impôt des non-résidents[983].

---

[978] Conclusions de l'AG SAGGIO (affaires jointes C-400/97, C-401/97 et C-402/97), *précitées,* pts 23 et 24.

[979] *Ibidem,* pt 3.

[980] Voy. Conclusions de l'AG Saggio (affaires jointes C-400/97, C-401/97 et C-402/97), *précité*, pt 26.

[981] Cet élément permet de distinguer cette affaire de la cause *Einkommensteuergesetz* (C.J.C.E., 19 septembre 2000, aff. C-156/98, *Allemagne c. Commission, Rec.* p. I-6857), où la Cour a jugé contraire à la liberté d'établissement une mesure fiscale en faveur des investissements dans les nouveaux Länder allemands. Il s'agissait d'une réglementation nationale, édictée par l'Etat central et restreinte *ratione loci* à une partie du territoire national et *ratione personae*, dès lors que ces avantages n'étaient pas accordées aux entreprises non résidentes qui auraient effectué de tels investissements sur ces territoires.

[982] Ceci ne serait nécessaire que si les avantages étaient considérés comme des aides d'état incompatibles avec le Traité (voy. *infra*, Titre IV).

[983] Il s'agit bien évidemment des non-résidents sur le territoire espagnol qui perçoivent des revenus qui peuvent être rattacher selon un critère ou l'autre à l'un des territoires basques. Il s'agit d'une nouveauté dans la loi 12/2002 (*précitée*) par rapport au régime en vigueur auparavant. En effet, l'article 6, §2, de la loi 12/1981, du 13 mai 1981, qui approuvait l'Accord économique avec le Pays Basque pour une durée de 20 ans, réservait à l'Etat espagnol une compétence normative exclusive relativement à l'imposition de toutes les catégories de non-résidents sur le territoire espagnol. Une exception était prévue pour les établissements stables ayant leur domicile au Pays Basque de sociétés non-résidentes (voy. Loi 12/2002, *précitée*, article 17,§3).

Il aurait été aussi possible de prévoir un mécanisme de renvoi de la législation nationale vers la législation des territoires historiques pour l'imposition des non-résidents ayant des activités au Pays basque. Cette dernière solution, en plus d'être difficile à mettre en pratique, aurait cependant risqué de créer des différences de traitements au sein d'une même législation, ce qui aurait posé des problèmes sur le plan constitutionnel interne. Quant à la possibilité de transfert de compétences des territoires historiques vers l'Etat central, cette possibilité est purement théorique, vu qu'elle se heurte à la tendance centrifuge à l'œuvre en Espagne actuellement et aux tensions politiques entre Madrid et le Pays basque espagnol.

§2. Les obstacles fiscaux à la libre circulation des capitaux

Si la jurisprudence de la Cour de Justice en matière de libre circulation des capitaux est encore trop récente que pour avoir eu à connaître d'une imposition de nature régionale ou locale, il ne fait aucun doute qu'une telle éventualité risque bien de se présenter un jour. Des secteurs d'application privilégiés pourraient être les domaine liées des droits de succession, de compétence régionale en Belgique, et de la fiscalité immobilière, aire dans laquelle les pouvoirs fédérés et locaux disposent dans certains Etats de l'Union, dont la Belgique et l'Italie, d'une compétence normative.

I. L'applicabilité de l'article 56 CE aux collectivités territoriales

En matière immobilière, il existe en effet des arrêts non fiscaux mettant en cause une réglementation d'une collectivité intra-étatique pour incompatibilité avec la libre circulation des capitaux. La Cour a ainsi considéré contraire au droit communautaire les régimes d'autorisation préalable à la vente de propriétés foncières institué par plusieurs Länder autrichiens, telle qu'appliqués par les autorités régionales[984]. Par exemple, dans l'arrêt *Salzmann II*, le régime du Land de Vorarlberg a été invalidé en ce qu'il aboutissait à refuser l'autorisation en cas de non-respect de la condition selon laquelle l'acquéreur devait exploiter lui-même le terrain dans le cadre d'une exploitation dans laquelle il avait aussi sa résidence. La Cour a jugé que cette condition allait « au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs d'intérêt général que [le Land de *Voralberg*] poursuit »[985]. Cet arrêt est rapprocher d'un autre jugement que la Cour a rendu à propos de la réglementation d'un autre *Land* autrichien, celui de Salzbourg, où elle a considéré que ce dernier ne pouvait soumettre à une procédure d'autorisation préalable certaines transactions portant sur un terrain à bâtir[986]. Dans certains de ces arrêts, la Cour se penche sur la question de savoir si ces restrictions constituent des situations purement internes, échappant à l'application du droit communautaire. En effet, les requérants sont pour la plupart des ressortissants autrichiens, résidents en Autriche[987]. Dans l'arrêt *Reisch*, la Cour répond néanmoins aux questions préjudicielles qui lui sont posées, en faisant expressément référence à la jurisprudence *Guimont*[988]. Elle ne préjuge cependant pas que dans l'affaire devant le juge *a quo,* le droit communautaire soit applicable. Dans l'arrêt *Salzmann II*, la Cour procède de la même manière, bien que la Commission ait considéré que la question était irrecevable, faute de lien avec les échanges

---

[984] C.J.C.E., 1er juin 1999, aff. C-302/97, *Konle, Rec.*, p. I-3099; 14 juin 2001, C-178/99, *Salzmann I, Rec.*, p. I- ; 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 ; 1er décembre 2005, aff.C-213/04, *Burtscher, Rec.*, p. I.-10309.

[985] C.J.C.E., arrêt *Salzmann II* (C-300/01), *précité,* pt 50.

[986] C.J.C.E., arrêt *Reisch e.a* (affaires jointes C-515/99, C-519/99 à C-524/99 et C-526/99 à C-540/99), *précité.*

[987] Dans l'arrêt *Konle* (C-302/97), *précité,* il s'agit d'un ressortissant allemand.

[988] C.J.C.E., arrêt *Reisch, précité*, pt 25.

intracommunautaires[989]. La Cour justifie sa position en se basant notamment sur le fait que la législation régionale, telle qu'interprétée par les juridictions autrichiennes, sanctionne l'égalité de traitement entre ressortissants nationaux et communautaires, et sur la nécessité de préserver l'interprétation uniforme du droit communautaire[990]. Dans certaines législations régionales, cette égalité de traitement est étendue aux ressortissants de l'ensemble des pays de l'espace économique européen[991].

II. La libre circulation des capitaux et l'impôt sur les successions

La libre circulation des capitaux a également été appliquée à la matière des droits de succession. Dans l'arrêt *Héritiers Barbier*[992], est mise en cause la réglementation néerlandaise concernant les droits de successions dus, sur des biens immeubles, par des personnes non-résidentes. M. Barbier, de nationalité néerlandaise et résident en Belgique, avait acheté aux Pays-Bas plusieurs immeubles. Ensuite, il avait cédé la propriété dite " *économique* " de ces immeubles à des sociétés qu'il contrôlait, en assumant l'obligation de transférer la propriété juridique dans un second temps, conformément à la législation néerlandaise. Cette « obligation de délivrance » ne faisait pas l'objet d'une hypothèque. Après le décès de Mr Barbier, ses héritiers se sont vu refuser la déduction de l'obligation de délivrance du montant de la valeur des immeubles. En effet, le régime de l'impôt applicable aux non-résidents n'autorisait que la déduction des dettes garanties par une hypothèque sur les biens immobiliers situés aux Pays-Bas. Si Mr Barbier avait été résident, l'impôt aurait été appliqué sur l'ensemble du patrimoine transmis et l'obligation de délivrance aurait été ainsi prise en compte. La Cour conclut à une restriction injustifiée à la libre circulation des capitaux, considérant que le régime mis en place était de nature à dissuader l'achat de biens immobiliers aux Pays-Bas par des résidents d'autres Etats membres[993]. L'applicabilité de la libre circulation des capitaux aux droits de successions a été confirmée par la suite, dans l'arrêt *Héritiers de M. E. A. van Hilten-van der Heijden*[994]. La Cour a cependant considéré dans cette affaire que la réglementation néerlandaise en cause, laquelle créait une fiction juridique selon laquelle un ressortissant d'un État membre décédé dans les dix années après avoir quitté cet État membre est réputé y avoir habité au moment de son décès, était compatible avec la libre circulation des capitaux. Le système néerlandais ne rendait en effet pas moins attractif les investissements transfrontaliers par rapport aux investissements internes, dès lors qu'était prévu un mécanisme de dégrèvement des droits de succession prélevés par d'autres États.

III. L'article 56 CE et les droits régionaux de succession

Dès lors, on peut déduire que les dispositions du Traité consacrant la libre circulation des capitaux sont susceptibles de limiter les compétences des Régions belges en matière des droits

---

[989] C.J.C.E., arrêt *Salzmann II*, (C-300/01), *précité*, pt 23.

[990] *Ibidem*, pt 34. Dès lors que cette égalité est imposée par le droit communautaire, on peut se demander en quoi le fait de l'inscrire dans une réglementation nationale aurait pour effet d'interdire les discriminations à rebours. Or, il semble que c'est ce que la Cour a laissé sous-entendre en répondant aux questions dans cet arrêt.

[991] C.J.C.E., arrêt *Burtscher* (C-231/04)., *précité* , pt 48. Sur la portée à donner aux dispositions des accords EEE sur la libre circulation des capitaux, voy. C.J.C.E., arrêt *Ospelt* (C-452/01), *précité*, pts 23 à 32.

[992] C.J.C.E., arrêt *Barbier* (C-364/01), *précité*.

[993] Il est intéressant de remarquer que les parties devant le juge de renvoi, la Commission et même l'avocat général *Mischo* dans ses conclusions ont posé le problème en termes de différences de traitement injustifiées entre résidents et non-résidents. Le fait pour la Cour d'analyser le problème en termes de restrictions a eu pour conséquence de rendre caduque toute l'argumentation du gouvernement néerlandais sur la non-comparabilité des situations des résidents et de non-résidents.

[994] C.J.C.E., arrêt *Héritiers de M. E. A. van Hilten-van der Heijden* (C-513/03), *précité*.

de successions. Ainsi, il ressort d'un examen attentif de la législation en vigueur dans les trois Régions que le principe même du régime existant constitue une discrimination comparable à celle que la Cour sanctionnée dans l'arrêt *Héritiers Barbier*[995]. En vertu de l'article 3 de la loi spéciale de financement de 1989, telle que modifiée en 2001, « les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume » sont des impôts régionaux[996]. Ainsi, les Régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations relatifs à ces impôts. La compétence territoriale de chacune des Régions est déterminée par l'article 5, 4° de la loi spéciale de financement. Il s'agit du lieu du domicile fiscal du défunt pour les droits de succession, et le lieu de situation des immeubles pour les droits de mutation par décès.
D'après l'article 1 du Code des droits de succession (C.D.S.), tel qu'il est en vigueur dans chacune des trois Régions, les droits de succession portent sur « la valeur, déduction faite des dettes, de tout ce qui est recueilli dans la succession d'un habitant du Royaume » tandis que les droits de mutation par décès portent « sur la valeur des biens immeubles situés en Belgique recueillis dans la succession d'un non-habitant du Royaume »[997]. Cet article poursuit en énonçant qu' « est réputé habitant du Royaume celui qui, au moment de son décès, y a établi son domicile ou le siège de sa fortune ». Lorsque le *de cujus* est un habitant du Royaume, les droits de succession sont dus sur l'actif net total, mobilier et immobilier, donc avec déduction des dettes réelles et personnelles grevant la masse successorale. Lorsque le *de cujus* n'est pas un habitant du Royaume, les droits de mutation sont dus sur l'actif immobilier brut possédé en Belgique, donc sans déduction des dettes, quand bien même celles-ci se rapporteraient à des immeubles, comme c'est le cas des dettes hypothécaires. Ainsi, de l'aveu de l'administration fédérale elle-même, « cette distinction est capitale car elle détermine toute l'imposition. Ainsi, la masse imposable diffère sensiblement selon que le défunt était ou non un habitant du royaume »[998].
La formulation de la définition de ces deux impôts fait donc apparaître une nette différence de régime entre résidents et non-résidents, l'habitant du Royaume étant une notion qui est équivalente à celle de résident à des fins fiscales (domicile fiscal)[999]. Une telle situation, vu sa similitude avec celle de l'arrêt *Héritiers Barbier*, représente à première vue une restriction injustifiée à la libre circulation de capitaux, voire probablement une discrimination dans la jouissance de cette liberté, à condition que l'on admette que, pour certaines dettes, la situation des résidents et des non-résidents est comparable[1000]. A l'appui de la comparabilité des

---

[995] C.J.C.E., arrêt *Barbier* (C-364/01), *précité.*

[996] Avant la réforme de 2001, les régions n'étaient pas compétentes pour la détermination de la base imposable : ce n'est donc qu'à partir de cette date qu'une éventuelle violation du droit communautaire liée à cette sous-compétence peut résulter d'une réglementation régionale. Voy. BOURGEOIS, M., VAN DER STICHELE, G., et VERDONCK, M., « Le refinancement des Communautés et l'extension de l'autonomie fiscale des Régions : aspects juridiques et économiques », *A.P.T.*, 2002, pp. 235ss.

[997] C.D.S.., art. 1 (Région Wallonne, Région Flamande et Région Bruxelloise).

[998] SPF Finances, *Cours de droits de succession* (par M. Gyselinck), éd. 2004, disponible sur *www.fisconet.be*, 15 novembre 2006, p.5.

[999] Cette notion se déduit à partie d'éléments de fait au jour du décès. Elle recoupe seulement en partie la notion d'habitant du Royaume (résident) pour l'application de l'impôt des personnes physiques. Voy. Demande d'explications n° 1231 de M. *De Grauwe* du 29 mars 2001, *Ann.Parl.* Sen., 2001-2002, n° 2-46, p. 2409 : « Bien que la situation en ce qui concerne l'impôt sur les revenus des personnes physiques (qui ne tient compte que de la situation professionnelle de l'intéressé) puisse jouer un rôle, les critères en matière de droits de succession sont plus étendus puisque le domicile effectif du défunt est déduit d'un certain nombre d'éléments de fait (qui se rapportent aussi bien à la situation professionnelle, administrative, financière, fiscale et familiale de l'intéressé) ».

[1000] Dans le cas d'un non-résident, il conviendrait d'analyser la législation du pays de résidence, afin de savoir si la déduction des dettes afférentes à l'immeuble situé en Belgique est possible dans le pays de résidence. Dans l'affirmative, il n'y aurait pas de restriction à la libre circulation des capitaux, même si subsisterait dans la

situations des résidents et des non-résidents, il existe des conventions internationales, signées par la Belgique en matière de droits de succession, qui permettent la prise en compte de certaines dettes pour le calcul des droits de mutation par décès. Par exemple, par dérogation à l'article 18 du Code des droits de succession, la Convention entre la France et la Belgique permet de déduire de la valeur des immeubles sis en Belgique le montant des dettes garanties spécialement par ces biens, c'est-à-dire des dettes garanties par un privilège ou une hypothèque sur ces biens[1001]. Néanmoins, même en présence d'une convention internationale, la réglementation en vigueur dans les trois Régions du Royaume doit être modifiée pour mettre fin à cette différence de traitement entre résidents et non-résidents.

Il existe d'ailleurs des précédents, où la Belgique ou ses Régions ont été amenées à revoir leur législation pour la mettre en conformité avec les exigences du droit communautaire. C'était le cas des exemptions des droits de succession pour les legs à des établissements publics et des réductions de ces droits pour les legs faits à des organismes publics ou philanthropiques, soumises à une condition de résidence sur le territoire national[1002] ou même régional[1003].

---

réglementation belge une différence de traitement entre résidents et non résidents. Voy. C.J.C.E., arrêt *Manninen* (C-319/02), précité ; arrêt *Marks & Spencer* (C-446/03), *précité*.

[1001] Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droits d'enregistrement, signée à Bruxelles, le 20 janvier 1959 , approuvé par la loi du 20 avril 1960, *M.B.*, 10 juin 1960, article 9, n° 1. Une déduction plus étendue est permise dans les situations exceptionnelles prévues par le n° 3 de l'article 9. Dans le cadre de la régionalisation des droits de succession, une importante question semble ne pas avoir été tranchée par le législateur spécial, à savoir celle de la compétence pour conclure ou modifier les conventions internationales en matière de droits de succession. La plupart des articles de ces conventions portant sur la détermination de la base imposable, et des exonérations, il semblerait vu le principe du parallélisme des compétences internes et des compétences externes de collectivités fédérées, que ce soit les Régions. Quand bien même les circonstances telles des raisons de simplicité et d'homogénéité (ou le simple refuis de l'Etat contractant de s'engager vis-à-vis de collectivités non étatiques) confieraient cette compétence à l'Etat fédéral, la conclusion d'un accord de coopération serait indispensable. Ce ne serait pas la première fois que l'Etat et les Régions concluraient des tels accords à propos des droits de succession. Voy. par ex. l'accord de coopération entre l'Etat fédéral et la Région de Bruxelles-Capitale et l'accord de coopération entre l'Etat fédéral et la Région wallonne relatif à la mise en place d'un système de déclaration libératoire unique, approuvé par la loi du 27 décembre 2004, *M.B.* 21 janvier 2005.

[1002] Ce fut le cas à propos des exemptions des droits de succession pour les legs à des établissements publics et réductions pour les legs faits à des organismes publics ou philanthropiques. L'ancien article 60 du CDS n'était applicable qu'aux organismes belges. Sur requête de la Commission, la Belgique a du étendre le bénéfice de cette exemption aux organismes de cette nature établis dans d'autres Etats Membres. Voy. la Communication de la Commission IP/02/1527 de 2002.

[1003] La situation dans les trois Régions est aujourd'hui différente pour chacune d'entre elles. En Région flamande, l'art. 60 CDS a été remplacé par l'art. 62 du Décret du 19 décembre 2003 (*M.B.* 31.12.2003). Le champ d'application des réductions a été étendu « aux personnes morales analogues créées conformément et assujetties à la législation d'un autre Etat membre de l'Espace économique européen et ayant leur siège statutaire, leur direction générale ou leur établissement principal dans l'Espace économique européen. ». Par contre, le champ d'application de l'exemption reste limité, depuis 1997, aux « legs faits à la Région flamande, la Communauté flamande et les organismes publics de la Région flamande et la Communauté flamande » (article 55, *CDS*, RF) : cette restriction reste à nos yeux incompatible avec le droit communautaire. En Région wallonne, l'article 60 CDS été une première fois modifié par l'art. 11 du Décret du 18 décembre 2003 (*M.B.* 06.02.2004,). Il est désormais énoncé que « l'organisme ou l'institution doit avoir son siège statutaire, son administration centrale ou son principal établissement sur le territoire de l'Union européenne». Il existe cependant une condition supplémentaire imposant que l'organisme en cause ait un siège d'activité en Belgique ou dans l'Etat de résidence effective du *de cujus*. Cette condition fait l'objet d'une procédure lancée par la Commission, voy. le Communiqué de presse de la Commission du 14 juillet 2005 (IP/05/936). Suite à une ultérieure modification de l'article 60 CDS par le Décret wallon du 15 décembre 2005 (*M.B.*, 23.12.2005-Err. *M.B.*, 30.01.2006, article 17), le champ d'application de l'article 55 CDS, RW est restreint aux donations faites à la Région wallonne à la Communauté française et à la Communauté germanophones et aux organismes qui en dépendent. A l'instar de ce qui a été dit pour la Région flamande, cette restriction semble injustifiée au regard des exigences du droit communautaire. C'est aussi le cas pour la Région bruxelloise, où l'article 60 CDS a été remplacé par l'article 3 de l'Ordonnance du 29 avril 2004 (*M.B.*, 1 juin 2004). Sa teneur est la même que le nouvel article 60 du CDS

En outre, il existe une affaire intéressante, pendante devant la Cour de justice, où sont mis en cause des dispositions régionales en matière de droit de successions. Il s'agit d'une affaire portant sur l'exonération dont bénéficient les transmissions par voie successorale des sociétés familiales, ainsi que des participations importantes dans ces sociétés, dans laquelle l'avocat général KOKOTT a considéré que la condition attachée à cette exonération consistant à exiger le maintien de travailleurs de la société pendant une période après la transmission de la société ou des parts violait le droit communautaire, en l'occurrence l'article 43 CE, en ce que les travailleurs devaient être employés dans la Région[1004]. Une telle interprétation de l'article 43 CE dans ce contexte soulève des questions fondamentales quant à l'articulation des libertés de circulation par rapport aux autres objectifs assignées par le Traité à la Communauté, dès lors que l'article 2 CE considère qu'un niveau d'emploi élevé est un des objectifs de la Communauté, et que l'exonération en cause n'a manifestement comme seul but que de sauvegarder les emplois dans les entreprises familiales à la mort de leur fondateur. En outre, l'on peut s'interroger sur la cohérence d'une telle interprétation avec le régime communautaire des aides d'Etat qui prévoit explicitement que les aides d'état dont l'objectif est d'augmenter ou de maintenir le niveau d'emploi dans les Etats membres ou dans certaines régions au sein de ceux-ci peuvent être déclarées compatibles avec le marché intérieur[1005].

§3. Les obstacles fiscaux à la libre prestations de services

Contrairement à la libre circulation des personnes et à la libre prestation des capitaux, la libre prestation de services a été appliquée par la Cour de Justice à une réglementation fiscale locale. La jurisprudence non fiscale concernant cette liberté présente en outre des cas particulièrement intéressants quant à la notion même de discrimination/ restriction dans un cadre de fragmentation territoriale à l'intérieur d'un Etat membre.

I. L'applicabilité de l'article 49 CE aux impôts propres des collectivités territoriales

L'arrêt *De Coster*[1006] est la première illustration jurisprudentielle de l'enchevêtrement des matières du droit fiscal, du droit des collectivités locales, et du droit européen de la libre prestation de services[1007]. Les faits de la cause sont relativement simples. Le 24 juin 1997, la commune de Watermael-Boitsfort (Belgique) adopte un « règlement-taxe sur les antennes paraboliques ». Ce règlement-taxe institue un impôt communal sur les antennes paraboliques, d'un montant de 5000 FB par an[1008]. Dans son arrêt, la Cour analyse la compatibilité de la

---

flamand : il ne porte donc que sur les réductions. En ce qui concerne les exonérations, l'article 55 modifié en 2002 limite leur bénéfice aux legs faits aux personnes morales de droit liées aux institutions bruxelloises.

[1004] Conclusions de l'avocat général KOKOTT du 15 février 2007 dans l'affaire C-464/05, *pendante devant la Cour*, pt 61.

[1005] Sur les aides d'état, voy. *infra*, Titre IV.

[1006] C.J.C.E., arrêt *De Coster* (C-17/00), *précité.*

[1007] Voy. en ce qui concerne l'applicabilité de la libre prestation de services à une réglementation régionale, C.J.C.E., 15 janvier 2002, aff. C-439/99, *Commission c. Italie, Rec.*, p. I-305. Voy. aussi C.J.C.E., arrêt Lindman (C-42/02), *précité,* en ce qui fait référence à une réglementation régionale (îles *Aland*) sur l'organisation es jeux de hasard.

[1008] Deux ans plus tard, ce règlement-taxe est abrogé, avec effet rétroactif au 1er janvier 1999, après que la Commission ait adressé un avis motivé à la Belgique mettant en cause la conformité de la taxe avec le droit communautaire. Mr De Coster conteste l'avis d'imposition qu'il a reçu pour l'exercice fiscal 1998 devant le collège juridictionnel de la Région de Bruxelles capitale

mesure en cause en trois temps[1009]. Dans un premier temps, elle traite de l'application du droit communautaire aux impôts directs. Elle rappelle à ce sujet sa jurisprudence constante en la matière[1010]. Une seconde étape du raisonnement consiste à rappeler que le respect des règles relatives à la libre prestations de services s'imposent aussi à l'action des collectivités locales. Il s'agit ici aussi d'un principe fondamental de droit communautaire, qui découle du principe de collaboration loyale[1011]. La dernière étape est celle de l'application des dispositions communautaires relatives à la libre prestation de services au cas d'espèce, qui porte sur la transmission et la réception d'émissions télévisées par voie de satellites[1012]. La Cour conclut en constatant que les opérateurs de télévision par satellite étrangers sont pénalisés par l'établissement d'une telle taxe, par rapport aux opérateurs belges, qui diffusent leurs programmes par câble. Dès lors que la diffusion par câble de chaînes d'autres Etats membres que la Belgique est très limitée, la taxe constitue un obstacle à la réception de telles chaînes par satellite, qui aurait un effet dissuasif envers les destinataires des services télévisuels de chercher à accéder aux émissions d'opérateurs établis dans d'autres Etats membres. La Cour rejette l'argument de la commune selon lequel la taxe servirait un objectif urbanistique et d'environnement, à savoir éviter la multiplication incontrôlée de telles antennes, en jugeant la mesure disproportionnée par rapport à cet objectif[1013]. Dans un arrêt plus récent, un autre impôt communal belge, sur les antennes de téléphonie mobile, a été mis en cause[1014]. La question de la compatibilité de cette taxe tant avec l'article 49 CE qu'avec des actes de droit communautaire dérivé dans le secteurs de télécommunications[1015], a été soulevée par le juge *a quo*. La Cour a cependant considéré que l'article 49 CE « ne s'oppose pas à ce qu'une réglementation (...) d'une collectivité locale instaure une taxe sur les infrastructures de communications mobiles et personnelles (...) qui est indistinctement applicable aux prestataires nationaux et à ceux des autres États membres et affecte de la même manière la prestation de services interne à un État membre et la prestation de services entre États membres »[1016].

Dans un souci d'exhaustivité, il convient de mentionner l'arrêt *Viacom* rendu sur question préjudicielle et concernant un impôt communal italien sur la publicité[1017]. Parmi les question

---

[1009] Dans les conclusion de l'avocat général *Ruiz-Jarabo Colomer*, du 28 juin 2001, la question de la compatibilité de la mesure avec l'article 49 CE (ex- article 59 CE) est traité de manière sommaire, vu les antécédents de l'affaire. Par contre, l'AG consacre de (très) longs développements à la question de la recevabilité de la question préjudicielle : il s'agissait en effet de déterminer si le collège juridictionnel de la région de Bruxelles, organe de nature mixte, investi à l'époque du contentieux en matière de taxes locales, capitale pouvait être considéré comme une juridiction au sens de l'article 234 CE, qui institue la procédure préjudicielle

[1010] C.J.C.E., arrêt *De Coster* (C-17/00), *précité*, pt 25. La Cour postule ainsi implicitement que l'impôt en cause est un impôt direct. Bien que cette qualification ne nous semble pas contestable, il aurait été préférable dans un tel cas, vu le caractère parfois artificiel de la distinction entre impôt directs et indirects, de faire référence à la catégorie des impôts qui ne font pas l'objet d'une harmonisation au niveau communautaire et qui partant demeure dans la sphère de compétence exclusive des Etats Membres. En effet, si les impôts sur le revenu et sur la fortune sont indiscutablement des impôts directs, et si les impôts sur la consommation rentrent tout aussi clairement dans la catégorie des impôts indirects, il existe des impôts qui se prêtent mal à une telle classification, tels un certain nombres d'impôts locaux, ou encore les droits de succession.

[1011] Article 10 CE (voy. *supra*, Titre I).

[1012] Voy. les précédents C.J.CE., 30 avril 1974, aff. 155/73, *Rec.*, p.409 ; 16 décembre 1992, aff. C-211/91, *Commission c. Belgique*, *Rec.* p. I-6757 : 5 octobre 1994, aff. C-23/93, *TV10, Rec.*, p. I-4795.

[1013] C.J.C.E., arrêt *De Coster*,(C-17/00), *précité*, pt 37 à 39.

[1014] C.J.C.E., 8 septembre 2005, affaires jointes C-544/03 et C-545/03, *Mobistar c. Commune de Fléron et Belgacom Mobile c. Commune de Schaerbeek,*, *Rec,* p. I- 7723 (conclusions de l'avocat général Léger du 7 avril 2005).

[1015] Il s'agit de la Directive 90/388/CEE de la Commission du 28 juin 1990, relative à la concurrence dans les marchés des services de télécommunications, J.O., L 192, p. 10, article 3 quater.

[1016] C.JC.E., arrêt *Mobistar* (C-544/03 et 545/03), *précité*, pt 35.

[1017] C.J.C.E., 17 février 2005, aff. C-134/03, *Viacom, Rec.*, p. I-1167.

posées par le juge de renvoi, il en était une qui porte sur la comptabilité avec l'article 49 CE d'un impôt prélevé au bénéfice des communes sur les services d'affichages publicitaires sur le territoire de la commune. Cet arrêt présente de l'intérêt non pas pour le cas d'espèce soumis à la Cour, la mesure en cause n'étant manifestement pas incompatible avec l'art.49 CE, mais parce que la Cour détaille les différentes raisons pour lesquelles une mesure fiscale pourrait être considérée contraire à cet article. Selon la Cour, il s'agit tout d'abord, de voir si la mesure fiscale en cause est indistinctement applicable ou si, au contraire, « les règles relatives à la perception de cette taxe(..) prévoient (..) [une] distinction tenant au lieu d'établissement du prestataire ou destinataire des services d'affichage ni tenant au lieu d'origine des produits ou des services qui font l'objet des messages publicitaires diffusés »[1018]. Ensuite, la Cour constate « qu'une telle taxe ne s'applique qu'à des activités publicitaires extérieures impliquant l'utilisation de l'espace public administré par les autorités communales », ce qui légitime l'imposition dans son principe et « que son montant est fixé à un niveau qui peut être considéré comme modeste par rapport à la valeur des prestations de services qui lui sont assujetties », ce qui légitime une nouvelle fois l'imposition, cette fois dans son intensité. La Cour semble donc ne pas exclure qu'une taxation excessive puisse constituer une restriction injustifiée à la libre prestation de services. En effet, il nous semble envisageable qu'un impôt dont le taux serait particulièrement élevé par rapport au prix du service constituerait un obstacle insurmontable à l'exercice de la liberté de prester des services sur un marché donné, rendant ainsi impossible l'accès à celui-ci.
Si ces arrêts illustrent les possibilités d'application de l'article 49 CE aux impôts établis par des collectivités locales, ils ne soulèvent cependant pas de questions spécifiques quant à la portée territoriale restreinte des mesures qu'ils mettent en cause.

II. La libre prestation de services et les situations purement internes

Ce sont néanmoins les questions des restrictions intraétatiques aux libertés fondamentales et des discriminations internes qui concernent de manière particulière les collectivités territoriales. A ce propos, l'arrêt de la Cour *Commission c/ Italie* (C-388/01)[1019], mérite une attention particulière, bien qu'il ne vise pas une réglementation fiscale à proprement parler. A cette occasion, la Cour déclare contraire à l'article 49 CE le régime de réduction pour seniors des tarifs d'accès à divers musées et sites monumentaux mis en place par différentes collectivités locales italiennes[1020]. Ces réductions ne sont accordées qu'à la condition que les personnes seniors soient soit ressortissantes italiennes, soit résidentes sur le territoire de la commune. Ces deux hypothèses font chacune l'objet d'une analyse séparée de la part de la Cour. En effet, à l'instar du raisonnement adopté par celle-ci dans les affaires de nature fiscale, si les discriminations en raison de la nationalité sont interdites, sauf application restrictive des dérogations prévues par le Traité CE, les distinctions fondées sur d'autres critères que la nationalité, peuvent être justifiées par des motifs impérieux d'intérêt général à la suite d'un contrôle de proportionnalité. C'est ainsi que l'attribution du tarif préférentiel aux seuls ressortissants italiens constitue une discrimination interdite par le Traité en vertu de l'article 49 CE. Dès lors que les justifications avancées par le gouvernement italien ne rentraient pas dans les hypothèses expressément visées par l'article 46 CE, à savoir l'ordre public, la sécurité publique et la santé publique, une telle différence de traitement ne peut être acceptée.

[1018] C.J.C.E., arrêt Viacom (C-134/03), *précité*, pt 37 et 38.
[1019] C.J.C.E, 16 janvier 2003, aff. C-388/01, *Commission c/ Italie* , *Rec.*, p.I-721.
[1020] En effet, sur demande de la Commission, le gouvernement Italie avait mis fin au manquement allégué en ce qui concernait les musées et monuments gérés par l'État.

Le second type de tarifs préférentiels, fondés sur la résidence des visiteurs de musées, pose des problèmes de principe bien plus épineux. En effet, la Cour considère que le fait pour une commune d'attribuer un tarif préférentiel ou la gratuité à ses résidents constitue une discrimination déguisée, « dans la mesure où les non-résidents sont le plus souvent des non-nationaux ». La Cour poursuit : « dans ce contexte, il est indifférent que la mesure litigieuse affecte, le cas échéant, aussi bien les ressortissants nationaux résidant dans les autres parties du territoire national que les ressortissants des autres Etats membres »[1021]. Le gouvernement italien invoque comme justification la cohérence du système fiscal, entendue l'existence d'un lien entre le fait de contribuer aux finances communales par le biais de l'impôt et le bénéficie de l'avantage. Cette acception de la cohérence s'écarte de celle établie par la Cour dans sa jurisprudence *Bachmann*, et est donc refusée. La Cour rejette également, conformément à sa jurisprudence consolidée, le motif invoqué par le gouvernement italien fondé sur la répartition interne des compétences, dès lors « qu'un État membre ne saurait exciper de situations de son ordre juridique interne pour justifier le non-respect des obligations qui résultent du droit communautaire »[1022]. Cet arrêt laisse sceptique. En effet, l'on peut s'interroger sur la pertinence de considérer les résidents et les non-résidents *d'une commune* dans une situation *a priori* comparable du point de vue de des avantages tirés des services offerts par la commune. Or, la mesure en cause ne fait aucunement la distinction entre nationaux et non-nationaux, et en outre discrimine en même temps la majorité des deux catégories[1023]. On est loin d'une discrimination fondée sur la nationalité, même indirecte.

Dans l'arrêt *Commission c/ Italie* (C-388/01), la Cour transpose au niveau d'une commune le raisonnement –correct- qu'elle opère au niveau de tout un Etat membre, présupposant que la majorité des résidents sont des nationaux et la majorité des non-résidents sont des non-nationaux. Une telle transposition ne va pas de soi. En effet, plus la dimension de la collectivité territoriale est petite, plus le lien avec la nationalité s'atténue. Or, la Cour de justice semble admettre la comparabilité des situations de ces « résidents » et de ces « non résidents » quelle que soit l'étendue de la collectivité territoriale auteur de la mesure. Ce thème est d'autant plus sensible que le patrimoine culturel est intimement lié à une réalité locale, et ne peut être considéré comme un service économique comme les autres.

Un autre exemple récent, dans la matière sensible de la politique fiscale du logement permet d'illustrer cette évolution. En Belgique, les Régions belges sont compétentes en matière de droits sur les mutations immobilières (droits d'enregistrement). Après avoir critiqué la compatibilité communautaire du régime wallon des droits d'enregistrements sur la base des articles 12, 43 et 48 CE[1024], la Commission a mis en cause le régime flamand. Ce régime octroie, sur les droits dus à l'achat d'un immeuble en Flandre, la déductibilité des droits payés à l'occasion de l'achat du logement précédent à l'intérieur du territoire flamand, ce qui présuppose que l'avantage soit restreint aux seules personnes résidant en Flandre. Les taxes sur les mutations foncières qui sont payées dans d'autres États membres ne sont pas déductibles, au détriment des non-résidents en Flandre. Selon la Commission, « le refus d'octroyer cet avantage aux personnes ayant acquitté cette même taxe à l'étranger restreint la liberté d'établissement et l'achat de biens immobiliers en Flandre », en violation des articles 18 CE, 43 CE et 56 CE[1025]. La Commission se base sur une interprétation extensive des libertés économiques du Traité, en ligne avec la jurisprudence de la Cour. Cet exemple vient

---

[1021] C.J.C.E., arrêt *Commission c. Italie* (C-388/01), *précité*, pts 14 et 15.

[1022] C.J.C.E., arrêt *Commission c. Italie* (C-388/01), *précité*, pt 26 et 27.

[1023] Des distinctions plus subtiles peuvent être faites en fonction de la source de financement de tels services communaux, et du rapport de ces services avec le paiement d'impôts communaux.

[1024] Voy. le Communiqué de la Commission du 14 juillet 2005 (IP/05/936), *précité*. La Commission critique la condition de résidence similaire à celle qui existe pour les droits de succession. Voy. *supra*.

[1025] La Commission a introduit contre cette législation un recours en manquement devant la Cour de Justice. Voy. Communiqués de la Commission du 20 juillet 2006, n°IP/06/1044, et du 8 janvier 2007, n° IP/07/11.

confirmer le fait qu'à l'avenir toute différence de traitement établie par une législation fiscale régionale ou locale entre ses résidents et les résidents dans d'autres Etats membres devra être justifiée au regard des articles 39, 43, 49 et 56 CE. Reste la question du traitement discriminatoire des ressortissants de l'Etat membre de la région considérée qui ne serait pas résidents sur le territoire de celle-ci, mais sur celui d'autres régions du même Etat.
Dès lors que la législation régionale affirme une égalité de traitement entre ressortissants de l'Etat membre de la région et les ressortissants d'autres Etats membres, il est envisageable, en se fondant sur la jurisprudence *Reisch* et *Salzmann II*[1026], que ceux-ci puissent bénéficier des libertés de circulation, même dans des situations purement internes. Il se peut que la législation régionale ne prévoie pas cette égalité, ou prévoie expressément que les résidents d'autre régions sont exclus du bénéfice de l'avantage octroyés aux résidents dans la région et, en vertu du droit communautaire, aux ressortissants d'autres Etats membres. Ces problèmes sont comparables à ceux rencontrés par la Cour dans l'extension de l'interdiction des droits de douane et taxes d'effet équivalant aux frontières intérieures. Certes, le passage de la libre circulation des marchandises, centrée sur les biens, aux autres libertés de circulation, centrées sur les personnes, crée un point de friction supplémentaire. Néanmoins, dans de telles situations, la cohérence requiert l'extension à l'ensemble des libertés fondamentales la jurisprudence fiscale de la Cour en matière de libre circulation des marchandises. En effet, toutes les libertés économiques contenues dans le Traité CE devraient pouvoir être invoquées, en ce que l'établissement du marché intérieur dans les échanges entre les Etats membres suppose que chaque Etat membre constitue un territoire unifié du point de vue économique, c'est-à-dire un territoire sans frontières internes à la libre circulation des personnes, des services et des capitaux.

Chapitre 3 : L'impact des libertés de circulation du Traité CE sur les normes internes encadrant l'exercice des compétences fiscales des collectivités territoriales au sein des Etats membres

L'établissement du marché intérieur et la mise en œuvre des libertés communautaires de circulation, sont des objectifs qui doivent être mis en balance avec le respect, par les institutions communautaires, du principe de subsidiarité, expression de la souveraineté des Etats membres. Cette tension est très perceptible dans la jurisprudence communautaire concernant les libertés de circulation, et particulièrement en matière fiscale. En effet, une interprétation trop restrictive des libertés du Traité CE permettrait aux Etats membres de contourner, par la répartition interne de leurs compétences fiscales, les interdictions prévues par le Traité dans le cadre des échanges entre Etats membres. D'un autre côté, une interprétation trop large de ces mêmes libertés aurait pour conséquence d'étendre leur champ d'application à des situations purement internes et ainsi de soustraire aux Etats membres et à leurs collectivités territoriales une part importante de leur compétences normatives souveraines. Pour préserver un équilibre, la Cour de justice, notamment dans l'arrêt *Pistre*, et plusieurs avocats généraux, dans le cadre de l'application de l'article 25 CE, opèrent un renvoi aux règles internes aux Etats membres en matière de non-discrimination dans l'exercice des libertés économiques. En effet, une application parallèle et coordonnée des règles communautaires et internes dans ce domaine permettrait d'atteindre l'objectif de la

[1026] C.J.C.E., arrêts *Reisch* (C-515/99, C-519/99 à C-524/99, C-526/99 à C-540/99) et *Salzmann II* (C-300/01), précités.

réalisation du marché intérieur, tout en évitant un empiètement injustifié du droit communautaire sur le droit national. Cela présuppose que les Etats membres disposent de règles sanctionnant les libertés économiques, et qu'ils les appliquent de manière comparable à la Cour de Justice en ce qui concerne les libertés communautaires de circulation[1027]. Au-delà de l'aspect communautaire de la problématique, il y va de l'intérêt économique particulier de l'Etat d'éviter qu'un morcellement de l'autorité publique en différentes collectivités politiques conduise à un cloisonnement des marchés[1028]. Il est donc nécessaire que les pays en phase de fédéralisation disposent de normes aptes à éviter la formation de frontières fiscales entre collectivités politiques.

Section I : La libre circulation des personnes et des biens en Belgique

Dans l'ordre juridique belge, de telles règles existent. A l'instar de la Cour de justice, les juridictions suprêmes nationales ont dû, elles aussi, faire face à des réglementations régionales et locales qui d'une façon ou d'une autre avaient une incidence sur les libertés de circulation et/ ou les libertés économiques des opérateurs à l'intérieur du territoire national[1029]. En matière de libertés économiques, la limite essentielle à l'autonomie fiscale des collectivités territoriales est constituée par les contraintes liées au fait d'être des composantes d'un même Etat, envisagé non seulement comme unité politique, mais surtout dans ce cas-ci comme une unité de territoire économique (et monétaire), où acteurs économiques disposent du droit de circuler librement, sans entraves. En outre, une interdiction spécifique est applicable aux collectivités locales : il s'agit de la prohibition des octrois.

§1. L'union économique et monétaire dans la jurisprudence de la Cour d'arbitrage

C'est à la jurisprudence de la Cour d'Arbitrage que l'on doit le principe de l'union économique et monétaire, avant qu'il n'ait par la suite été repris par la loi spéciale de réformes institutionnelles[1030]. La Cour d'Arbitrage y rattache, outre la libre circulation des marchandises, les libertés de circulation des personnes, des services et des capitaux, complétées par la liberté du commerce et de l'industrie[1031]. Ce principe polymorphe lui permet ainsi de sanctionner toute entrave injustifiée au maintien d'une unité économique du

---

[1027] Voy. à ce sujet l'affaire C-409/06, *Winner* Wetten,, *pendante devant la Cour*, en matière de paris sportifs, où il est notamment question de la similitude des effets de l'article 49 CE et des effets de l'article 12 de la Loi fondamentale allemande sur le monopole étatique des jeux de hasard.

[1028] L'Histoire montre que la levée des droits de douane intérieurs a été dans des nombreux Etats un instrument essentiel d'unification économique et politique du territoire. A la fin du 18ème siècle, la percée des idées économiques libérales conduit dans de nombreux Etats européens (Autriche, Portugal, Toscane, Lombardie) à la levée, totale ou partielle des barrières douanières intérieures. La Prusse abolit les douanes intérieures en 1818. La Belgique supprime les octrois en 1860 et la Suisse en 1886. Le *Zollverein* prussien, l'union douanière des différents Etats germaniques, fondé en 1818, à laquelle adhèrent l'un après l'autre tous les autres états allemands, fut un instrument puissant d'unification économique dans un premier temps, politique par la suite. Voy. ARDANT, G., *Histoire de l'impôt*, Fayard, 1972, T. II, p.67.

[1029] Contrairement à ce qui se passe au niveau communautaire, ce type de situations au niveau interne reste, pour le moment, relativement rare. Ceci peut s'expliquer de différentes manières. Le processus de fédéralisation ou de décentralisation peut être en cours, et donc la plupart des compétences normatives, qu'elles soient fiscales ou qu'elles aient trait à d'autres secteurs, reste uniformes ou font l'objet d'une réglementation-cadre de la part des autorités centrales. Il se peut aussi que le transfert de compétences aux collectivités territoriales n'ait pas altéré la substance de la réglementation dans les collectivités politiques infratétatiques, qui, pour des raisons de pragmatisme, se sont contentées de maintenir les textes normatifs en vigueur avant le transfert.

[1030] Voy. *supra*, Titre I.

[1031] Voy. e.a. C.A., 26 mai 1999, n° 53/99, *M.B.*, 8 septembre, B.6..3.

territoire, de sorte à limiter les effets de la fragmentation politique sur les échanges internes. Il est cependant plus difficile de distinguer, comme on peut le faire dans la jurisprudence de la Cour de justice, des filons jurisprudentiels distincts en fonction de la liberté économique en cause.

I. L'union économique et monétaire et la libre circulation des marchandises

Le principe de l'union économique et monétaire a reçu ses principales applications dans des affaires concernant des obstacles à la libre circulation des marchandises contenus dans les législations des Régions. C'est dans ce contexte qu'il a d'ailleurs été invoqué pour la première fois, dans un arrêt de la Cour d'arbitrage du 25 février 1988[1032].

a) Taxes d'effet équivalent à des droits de douane intérieurs

Cet arrêt concerne une taxe wallonne à l'exportation d'eau hors du territoire de la région « par quelque moyen artificiel que ce soit, à l'exception du transfert d'eau mise ne bouteille ou en boîte »[1033] . En prévision d'une censure certaine de la part de la Cour de Justice, la Région wallonne avait prévu dans le décret que « le présent article ne s'applique qu'au transferts d'eau effectués à l'intérieur du territoire du Royaume, à l'exclusion des transferts vers d'autres états »[1034] . En effet, ces derniers transferts auraient inévitablement été considérés des taxes d'effet équivalant à des droits de douane à l'exportation interdits par l'article [25] CE. La Cour d'arbitrage confrontée à une telle taxe la qualifie de droit de douane intérieur, sur la base d'une simple interprétation textuelle. La difficulté à laquelle la Cour d'arbitrage s'est heurtée consistait a identifier la base juridique de l'interdiction des droits de douane intérieurs et des taxe d'effet équivalent dans le système juridique belge. C'est dans ce contexte qu'elle définit l'union économique, et dans un second temps, énonce que cette dernière « implique au premier chef la libre circulation des marchandises (...). En ce qui concerne les échanges de biens, ne sont pas compatibles avec une union économique les mesures établies de façon autonome par les composantes de l'union - en l'espèce les Régions - qui entravent la libre circulation; ceci s'applique nécessairement à tous droits de douane intérieurs et à toutes taxes d'effet équivalent »[1035]. Depuis 1988, la Cour d'Arbitrage a appliqué ce principe à de nombreuses reprises[1036]. Dans cette matière, il forme en quelque sorte le pendant interne des articles 23 et 25 CE.

[1032] C.A., 25 février 1988, n. 47/88, *M.B.*, 17 mars.

[1033] Décret wallon du 7 octobre 1985 sur la protection des eaux de surface contre la pollution, *M.B.* 10 janvier 1986, article 32 (aujourd'hui abrogé).

[1034] *Ibidem*, article 32, §1et in fine).

[1035] CA., arrêt n. 47/88, *précité*,, 6.B.4. Il est intéressant de remarquer que l'exécutif flamand invoque entre autres moyens à l'appui de l'annulation de la taxe wallonne, la violation du droit communautaire. La Cour d'arbitrage n'a cependant pas examiné ce moyen dès lors qu'il ne pouvait conduire à une annulation plus ample. Rappelons toutefois que cet arrêt a été rendu en 1988, c'est à dire avant l'arrêt *Legros* de 1992 (C-163/90, *précité*), que la Cour de Justice elle-même considère comme le pont de départ de l'interprétation extensive de l'article 23 et 25 CE. Il semble que si, d'aventure, une taxe similaire devait aujourd'hui faire l'objet d'un recours en annulation, le requérant éventuel disposerait de deux bases juridiques à l'appui de sa demande, une nationale et une communautaire.

[1036] Voy. e.a. C.A., 2 février 1995, n°4/95, 6 à 10/95, *M.B.*, 23 février (écotaxes).

b) Discriminations fiscales

Il existe en outre une norme qui remplit la même fonction en droit interne que l'article 90 CE, sanctionnant les impositions intérieures discriminatoires. Cette norme est contenue dans le principe général aux articles 10 et 11 de la Constitution, combinés au principe de l'Union économique et monétaire[1037]. Un exemple d'application d'une telle règle est constituée par l'arrêt du 14 novembre 1991[1038]. Dans cette affaire, la Région flamande avait instauré une redevance d'environnement sur la collecte des déchets[1039] due uniquement pour les déchets collectés dans la Régions flamande et « destinés à être déversés ou incinérés en dehors de la Régions Flamande »[1040]. La Cour d'arbitrage écarte l'hypothèse selon laquelle une telle mesure pourrait se configurer comme une taxe d'effet équivalent à un droit de douane, au sens de la définition donnée par la Cour de Justice[1041]. Par contre, elle reconnaît qu'une telle mesure est « de nature à affecter négativement l'exportation des déchets hors de la région flamande ». Examinant ensuite les justifications à une telle restriction, la Cour d'arbitrage admet sa conformité au principe de l'union économique. En effet, la mesure en cause rétablit une égalité de traitement entre déchets traités en Région flamande et déchets exportés, dès lors qu'auparavant seuls les premiers faisaient l'objet d'une imposition, au moment de leur traitement. La suppression d'une exonération en faveur des déchets exportés poursuivait le but d'assurer une politique équilibrée de gestion des déchets. La redevance flamande d'environnement, conclut la Cour d'arbitrage, n'est pas contraire à la libre circulation des marchandises et des services au sein d'un marché intégré.

c) Divergences d'interprétation entre la Cour d'arbitrage et la Cour de justice

On remarque en filigrane dans le raisonnement de la Cour d'Arbitrage une approche semblable à celle de la Cour de Justice dans l'application des articles 25 CE et 90 CE. Dans un arrêt du 15 octobre 1996[1042], concernant une modification du régime régional flamand de taxation des déchets[1043], la Cour fait d'ailleurs explicitement référence à la jurisprudence de la

---

[1037] La Cour d'arbitrage est également compétente, outre que pour les règles répartitrices de compétence, pour sanctionner le respect du principe de non-discrimination, y compris en matière fiscale, ainsi que, depuis peu, des autres libertés publiques du Titre II de la Constitution. Voy. RASSON-ROLAND, A., RENDERS, D. et VERDUSSEN, V. (dir), *La Cour d'arbitrage vingt ans après, Analyse des dernières réformes.*, Bruylant, 2004..

[1038] C.A., 14 novembre 1991, arrêt n° 32/91, *M.B.* 28 novembre.

[1039] Le contentieux relatifs aux impôts environnementaux de la Région Flamande s'est poursuivi devant la Cour d'arbitrage à un rythme étonnamment soutenu : entre 1996 et 2006, on dénombre pas moins de 6 arrêts à propos de cette même problématique.

[1040] Cette mesure pénalisait certaines communes du Brabant Flamand qui « par manque d'équipements suffisants dans leur propre Région », et surtout pour des raisons d'économie, avaient l'habitude de faire traiter les déchets collectés sur leur territoire par des organismes de traitement de déchets situés sur le territoire d'une autre Région, à savoir la Région Wallonne. L'ensemble des opérations de transport et de traitement en Région Wallonne s'avérait moins onéreuse que le traitement en Régions flamande. Un des griefs invoqués à l'encontre d'une telle « redevance » était sa contrariété au principe de l'union économique belge, entendue comme « le cadre institutionnel d'une économie bâtie sur des composantes et caractérisées par un marché intégré (...) » (C.A., arrêt 32/91, *précité*, pt B.1.7).

[1041] Le fait générateur de la redevance n'était pas le franchissement d'une frontière, mais la collecte des déchets.

[1042] C.A., 15 octobre 1996, n°55/96, M.B., 29 octobre.

[1043] En 1994, la Région Flamande modifie l'article 47 du décret du 2 juillet 1981. Désormais, la redevance est due sur la collecte de déchets en Région Flamande, soit qu'ils soient traités en Région Flamande de manière autre que physico-chimique, soit qu'ils soient exportés dans une autre région (indépendamment de leur mode de traitement Le montant de cette redevance varie en fonction de la nature des déchets et de leur traitement pour les déchets traités en Flandre, et est fixe (900F par tonne) pour les déchets exportés dans une autre Région. Le décret précise cependant que dans ce dernier cas, si une redevance similaire est imposée dans une autre Région, le montant de la redevance devient égal à zéro (exonération).

Cour de justice. Conformément à l'arrêt 32/91, elle juge dans un premier temps que « cette taxe ne se présente ni en fonction de son objet ni ne fonction de l'opération à l'occasion de laquelle elle due de la personne du redevable ou de son mode de perception, comme une taxe d'effet équivalent à un droit de douane ». Cette analyse nous semble en phase avec la jurisprudence de la C.J.C..E. En revanche, la Cour d'Arbitrage poursuit en qualifiant tout de même la mesure en cause comme une taxe d'effet équivalant à un droit de douane « dans la mesure ou elle frappe les déchets destinés à être éliminés dans une autre région que la Région Flamande plus lourdement que les déchets éliminés dans cette dernière »[1044]. Cette qualification est maladroite. En effet, dès lors que certains déchets collectés et traité en Flandre continuent à être soumis à l'imposition, il ne saurait être question d'une taxe d'effet équivalant à un droit de douane[1045]. Il s'agit en fait d'une « simple » discrimination sur la base du lieu de traitement des déchets, qui n'est pas justifiée par le but de la mesure, à savoir une taxation différenciée de la collecte de déchets en fonction du mode de traitement de ceux-ci. Il s'agit d'une hypothèse semblable à celles qui rentrent, en ce qui concerne le commerce entre Etats membres, dans le champ d'application de l'article 90 CE, à la seule différence qu'il s'agit ici d'une imposition discriminatoire à l'exportation et non à l'importation[1046]. La conclusion de la Cour d'arbitrage est d'autant plus regrettable que la violation des article 10 et 11 de la Constitution (ex-6 et 6 bis) a été invoquée, sans que la Cour d'arbitrage considère nécessaire d'examiner ce moyen. Dans un arrêt ultérieur, la Cour examine la constitutionnalité la nouvelle version du régime flamand de taxation des déchets[1047]. Elle y reproduit le raisonnement de l'arrêt n° 55/96, et continue donc à interpréter erronément la jurisprudence de la Cour de Justice en qualifiant de taxe d'effet équivalent le système d'imposition mis en place par la Région flamande. L'imposition portant sur l'exportation est donc une nouvelle fois annulée pour le tout. Enfin, consécutivement à la modification du décret, et au recours portant sur celle-ci, la Cour d'Arbitrage admet la constitutionnalité du décret flamand[1048]. Les montants de l'imposition portant sur la collecte des déchets traités hors de la Flandre sont alignés sur ceux en vigueur pour les déchets traités à l'intérieur de la Région, et le mécanisme de crédit de l'impôt « étranger » non remboursable est maintenu. La discrimination disparaît, le champ d'application de la mesure étant même étendu aux déchets traités dans des pays étrangers. Le fait que la Cour d'arbitrage valide cette modification est la preuve-même qu'il ne s'agissait pas d'une taxe d'effet équivalent à un droit de douane. Une imposition de telle nature n'aurait jamais pu être rétablie, même en changeant son montant. Ce n'est qu'à une imposition discriminatoire qu'il est possible de remédier en alignant les montants pour les produits internes et les produits exportés, dans une optique de neutralité fiscale. D'autres arrêts rendus par la Cour sur ce même régime semblent confirmer cette

---

[1044] Les déchets collectés en Flandre et exportés dans un autre Etat membres de l'UE ou même vers un Etat tiers n'étaient pas taxés.

[1045] A moins de considérer cette imposition isolément du cadre du décret, mais cette façon de faire ne serait pas conforme ni à l'intention du législateur décrétal ni à la réalité des faits présentés devant la Cour.

[1046] Nous renvoyons à ce qui été dit à propos de la distinction entre les champ d'application respectifs de l'article 25 CE et de l'art. 90 CE . Une majoration d'impôt qui n'est appliqué qu'aux produits étrangers rentre dans le champ de l'article 90 CE, si « elle relève d'un système général de redevances intérieures appréhendant systématiquement des catégories de produits selon des critères objectifs appliqués indépendamment de l'origine des produits ».

[1047] C.A., 12 juin 1997, n°34/97, *M.B.*, 27 juin. Ce système prévoyait, pour les déchets exportés dans une autre Région, deux taux (2000FB et 150FB par tonne) d'imposition. Le taux de 150FB ne s'applique qu'à la collecte de résidus de recyclage, tandis que le taux de 2000FB s'applique à la collecte de tous les autres déchets. Afin de tenir compte de l'éventuel impôt payé dans l'autre région,.l'ancien mécanisme d'exonération est remplacé par un mécanisme de crédit imputable (l'éventuel excédent n'étant pas remboursable).

[1048] C.A., 20 mai 1998, n°51/98, *M.B.*, 30 mai 1998.

interprétation divergente par rapport à la jurisprudence communautaire[1049]. Néanmoins, au vu de la jurisprudence récente de la Cour d'arbitrage en matière d'obstacles fiscaux à la libre circulation des marchandises, il semble cependant que celle-ci tende à s'aligner sur la jurisprudence de la Cour de Justice et à appliquer directement les articles pertinents du Traité. Elle a ainsi suivi cette approche en matière d'écotaxes, où d'initiative elle a écarté l'application de l'article 28 CE (mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives), invoquées par les requérantes, pour examiner la compatibilité de cette législation avec l'article 90 CE[1050]. On peut souhaiter qu'elle procède également de la sorte en ce qui concerne les taxes d'effet équivalent à des droits de douane intérieurs.

II. L'union économique et monétaire et la libre circulation des personnes, des services et des capitaux

Comme pour la jurisprudence fiscale communautaire, il semble que, dans la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, la libre circulation de marchandises fasse figure de pionnière par rapport aux libertés de circulation des personnes, des services et des capitaux. Ces dernières libertés sont cependant englobées dans la notion d'union économique et monétaire (UEM), qui n'est pas sans rappeler la notion communautaire de marché intérieur. Ainsi, en matière de libre circulation des personnes, la Cour a été amenée à se prononcer dans une affaire non fiscale concernant une interdiction de paiement d'indemnités de transfert contenue dans un décret flamand sur le statut du sportif amateur[1051]. Elle a considéré que cette interdiction d'indemnité contribuait à réaliser la libre circulation des personnes, en parfait accord avec les objectifs de l'UEM. Concernant la libre prestation de services, la Cour d'arbitrage n'opère pas de distinction très nette entre celle-ci et la libre circulation des marchandises. Les différents arrêts portant sur la taxation de la collecte des déchets en Flandre font indistinctement référence à ces deux libertés économiques[1052]. Enfin, relativement à la libre circulation des capitaux, il existe un arrêt rendu en matière fiscale, où la Cour d'arbitrage s'est prononcée sur

---

[1049] C.A., 18 octobre 2001, n°128/2001, *M.B.*, 7 décembre. Bien que la question préjudicielle ait été posée en 2000, elle portait sur la conformité de la législation de la Région flamande en vigueur pour l'exercice d'imposition 1990, c'est-à-dire sur l'article 47 du décret de 1981 dans sa version originaire ; C.A., 5 mai 2004, n°69/2004, *M.B.*, 28 mai. Ce recours porte sur la modification de l'article 47, par l'article 22 du décret du 5 juillet 2002 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2002. Cette modification ne concernait cependant pas la taxation des déchets exportés, mais visait à stimuler la réutilisation et le recyclage de déchets et à simplifier l'ensemble de la législation existante. Voy. aussi C.A., 28 septembre 2006, n° 146/2006., *M.B.*, 4 décembre 2006, qui concerne notamment la compatibilité dudit régime avec les directives communautaires en matière de déchets.

[1050] C.A., 1 décembre 2004, n ° 195/2004, *M.B.*, 10 décembre. Voy. aussi C.A., 14 décembre 2005, n° 186/2005, *M.B.*, 28 décembre 2005. Il arrive que le Conseil d'Etat procède également de la sorte. Voy. pour un exemple concernant l'application de l'article 28 CE à des obligations techniques liées à la perception des écotaxes, C.E., 8 octobre 2003, arrêt n° 126.158, disponible sur *www.raadvst-consetat.be*.

[1051] C.A., arrêt 53/99, *précité*. Ce décret prévoyait que les transferts de sportifs considérés comme amateurs au sens du décret (les sportifs non rémunérés, les sportifs indépendants et les sportifs dont la rémunération n'excède pas un certain montant) ne pouvaient donner lieu au paiement d'indemnités de transfert. L'union Royale Belge des sociétés de Football-association (U.R.B.S.F.A.) a avancé l'argument selon lequel une telle interdiction allait causer « une distorsion de concurrence entre les clubs néerlandophones et francophones », contraire au principe de l'UEM.

[1052] On peut en effet présumer qu'une taxe de ce type puisse, outre constituer une taxe d'effet équivalent, avoir un effet dissuasif pour les communes flamandes de recourir à des opérateurs de traitement de déchets établis en dehors de la Région Flamande, et parallèlement, pour les opérateurs établis en dehors de la Flandre, de pouvoir traiter les déchets en provenance de cette région. Il est vrai que dans ce cas les deux libertés se rencontrent naturellement, et à l'instar des analyses développées, dans la jurisprudence de la CJCE, les raisonnement de la Cour d'Arbitrage tiennent compte du double aspect de la mesure en cause, même s'ils le font de manière moins systématique.

la constitutionnalité de la taxe wallonne sur les logements abandonnés[1053]. L'argument développé par une des parties était que la taxe constituait un obstacle à la libre circulation des capitaux, parce qu'elle aurait un effet dissuasif sur les investissements immobiliers en Région wallonne. Bien que la Cour d'arbitrage fasse référence aux articles 56 et 58 du Traité CE, et à leur effet direct, elle ne procède qu'à une analyse très sommaire de la conformité de la taxe wallonne à ceux-ci. La Cour d'arbitrage se limite à constater que l'objectif de la mesure, tel qu'il est énoncé par le législateur décrétal wallon, à savoir « la généralisation de la lutte contre les taudis », « l'amélioration de l'habitat » et « la relance du secteur de la construction » rentrent dans le causes de justification admises par le Traité (motifs liés à l'ordre public et à la sécurité publique). La Cour d'arbitrage, contrairement à ce qu'aurait fait la Cour de justice, ne procède pas à l'examen *in concreto* de la nécessité, ni de la proportionnalité de la taxe en cause. On peut le regretter, d'autant plus que la Cour d'arbitrage est coutumière de telles analyses lorsqu'elle procède à un contrôle de constitutionnalité sur la base du principe d'égalité, contenu aux articles 10 et 11 de la Constitution. Comme pour la libre circulation des marchandises, il est ainsi plausible que la Cour d'arbitrage soit amenée à développer sa jurisprudence fiscale dans ces domaines, et qu'elle la calque sur les évolutions de la jurisprudence de Cour de justice[1054]. Il est par ailleurs souhaitable que l'ensemble des juridictions nationales effectuent ce rapprochement. En effet, le principe de l'Union économique et monétaire, de même que le principe de la liberté du commerce et de l'industrie n'est pas applicable qu'aux seules Régions et Communautés. Il s'applique à l'ensemble des collectivités territoriales, notamment aux provinces et aux communes.

§2. L'interdiction des octrois communaux et provinciaux.

Les communes belges connaissent néanmoins depuis longtemps une limitation de leur pouvoir fiscal en raisons d'impératifs liés à l'unité économique du territoire national. En effet, la législation la plus ancienne encore en vigueur en Belgique concernant les obstacles internes aux échanges remonte à 1860. Il s'agit de la loi du 18 juillet 1860 portant abolition des octrois communaux[1055]. Cette mesure se justifiait, selon ses auteurs, par le fait que ces impositions locales constituaient des obstacles à la réalisation d'une politique économique de dimension nationale[1056].

[1053] C.A., 14 juin 2000, n°67/2000, *M.B.*, 30 juin 2000, en particulier B.3.3. où il et fait référence aux articles 56 CE et 58 CE.

[1054] Voy. en matière de sécurité sociale, C.A., 19 avril 2006, n°51/2006, M.B., 15 mai 2006. Dans cette affaire, la Cour d'arbitrage pose une question préjudicielle à la Cour de Justice concernant la compatibilité communautaire d'un régime flamand d'assurance soins, dans la mesure où « les personnes qui habitent en Belgique, mais en dehors de la région de langue néerlandaise ou de la région bilingue de Bruxelles-Capitale, sont exclues du régime de l'assurance soins, même lorsqu'elles exercent une activité professionnelle dans l'une de ces régions linguistiques » (arrêt 51/2006, pt. B.12.3). Cette question fait l'objet de l'affaire C-212/06, pendante devant la Cour de justice.

[1055] *M.B.* 19 juillet 1860. L'objet de cette loi était, comme l'indique son intitulé, l'abolition des octrois déjà existants. Elle disposait également que de telles impositions « ne pourront jamais être rétablies » (article 1, §2) elle interdisait donc aussi aux communes de réintroduire des taxes ayant le caractère d'octroi. A l'instar de ce que la Cour de justice a élaboré à propos de l'article 33 de la sixième directive TVA (voy *infra*, Titre III) et des taxes d'effet équivalant à un droit de douane, la jurisprudence belge a du dégager des critères permettant de qualifier de la sorte des impositions locales instaurées postérieurement à la loi, et que les autorités communales avaient soigneusement évité de qualifier d'octroi.

[1056] D'autre part, cette mesure interne était liée à la réforme des tarifs douaniers aux frontières extérieures (Exposé des motifs du projet présenté par le ministre des Finances FRERE-ORBAN, *Pasin.*, 1860, note 241). Sur l'ensemble de la problématique, voy. DE JONCKHEERE, M., *De gemeentelijke belastingbevoegdheid : fiscaaljuridische aspecten,* Bruges, La Charte, 1996, n°423 ss.

la constitutionnalité de la taxe wallonne sur les logements abandonnés[1053]. L'argument développé par une des parties était que la taxe constituait un obstacle à la libre circulation des capitaux, parce qu'elle aurait un effet dissuasif sur les investissements immobiliers en Région wallonne. Bien que la Cour d'arbitrage fasse référence aux articles 56 et 58 du Traité CE, et à leur effet direct, elle ne procède qu'à une analyse très sommaire de la conformité de la taxe wallonne à ceux-ci. La Cour d'arbitrage se limite à constater que l'objectif de la mesure, tel qu'il est énoncé par le législateur décrétal wallon, à savoir « la généralisation de la lutte contre les taudis », « l'amélioration de l'habitat » et « la relance du secteur de la construction » rentrent dans le causes de justification admises par le Traité (motifs liés à l'ordre public et à la sécurité publique). La Cour d'arbitrage, contrairement à ce qu'aurait fait la Cour de justice, ne procède pas à l'examen *in concreto* de la nécessité, ni de la proportionnalité de la taxe en cause. On peut le regretter, d'autant plus que la Cour d'arbitrage est coutumière de telles analyses lorsqu'elle procède à un contrôle de constitutionnalité sur la base du principe d'égalité, contenu aux articles 10 et 11 de la Constitution. Comme pour la libre circulation des marchandises, il est ainsi plausible que la Cour d'arbitrage soit amenée à développer sa jurisprudence fiscale dans ces domaines, et qu'elle la calque sur les évolutions de la jurisprudence de Cour de justice[1054]. Il est par ailleurs souhaitable que l'ensemble des juridictions nationales effectuent ce rapprochement. En effet, le principe de l'Union économique et monétaire, de même que le principe de la liberté du commerce et de l'industrie n'est pas applicable qu'aux seules Régions et Communautés. Il s'applique à l'ensemble des collectivités territoriales, notamment aux provinces et aux communes.

§2. L'interdiction des octrois communaux et provinciaux.

Les communes belges connaissent néanmoins depuis longtemps une limitation de leur pouvoir fiscal en raisons d'impératifs liés à l'unité économique du territoire national. En effet, la législation la plus ancienne encore en vigueur en Belgique concernant les obstacles internes aux échanges remonte à 1860. Il s'agit de la loi du 18 juillet 1860 portant abolition des octrois communaux[1055]. Cette mesure se justifiait, selon ses auteurs, par le fait que ces impositions locales constituaient des obstacles à la réalisation d'une politique économique de dimension nationale[1056].

[1053] C.A., 14 juin 2000, n°67/2000, *M.B.*, 30 juin 2000, en particulier B.3.3. où il et fait référence aux articles 56 CE et 58 CE.

[1054] Voy. en matière de sécurité sociale, C.A., 19 avril 2006, n°51/2006, M.B., 15 mai 2006. Dans cette affaire, la Cour d'arbitrage pose une question préjudicielle à la Cour de Justice concernant la compatibilité communautaire d'un régime flamand d'assurance soins, dans la mesure où « les personnes qui habitent en Belgique, mais en dehors de la région de langue néerlandaise ou de la région bilingue de Bruxelles-Capitale, sont exclues du régime de l'assurance soins, même lorsqu'elles exercent une activité professionnelle dans l'une de ces régions linguistiques » (arrêt 51/2006, pt. B.12.3). Cette question fait l'objet de l'affaire C-212/06, pendante devant la Cour de justice.

[1055] *M.B.* 19 juillet 1860. L'objet de cette loi était, comme l'indique son intitulé, l'abolition des octrois déjà existants. Elle disposait également que de telles impositions « ne pourront jamais être rétablies » (article 1, §2) elle interdisait donc aussi aux communes de réintroduire des taxes ayant le caractère d'octroi. A l'instar de ce que la Cour de justice a élaboré à propos de l'article 33 de la sixième directive TVA (voy *infra*, Titre III) et des taxes d'effet équivalant à un droit de douane, la jurisprudence belge a du dégager des critères permettant de qualifier de la sorte des impositions locales instaurées postérieurement à la loi, et que les autorités communales avaient soigneusement évité de qualifier d'octroi.

[1056] D'autre part, cette mesure interne était liée à la réforme des tarifs douaniers aux frontières extérieures (Exposé des motifs du projet présenté par le ministre des Finances FRERE-ORBAN, *Pasin.*, 1860, note 241). Sur l'ensemble de la problématique, voy. DE JONCKHEERE, M., *De gemeentelijke belastingbevoegdheid : fiscaaljuridische aspecten,* Bruges, La Charte, 1996, n°423 ss.

commune ? Une importante clarification jurisprudentielle a eu lieu en 1994[1064]. Dans le cadre d'une affaire mettant en cause la légalité d'une taxe provinciale sur les exploitants de superficies boisées, la Cour de cassation a considéré qu'il existe une interdiction générale des impositions portant atteinte au principe de la liberté de commerce[1065] ainsi qu'au principe de l'union économique belge[1066]. Ces deux principes s'appliquent à l'ensemble des collectivités politiques et impliquent notamment une interdiction des octrois provinciaux. Un problème cependant demeure au regard de l'extension pure et simple de l'interdiction des octrois communaux aux provinces[1067]. Le texte de la loi de 1860, applicable aux communes, fait référence aux taxes sur l'extraction et la production de certaines marchandises. L'interdiction faite aux provinces de lever des octrois n'a pas de base légale aussi définie. Elle ne devrait donc pas pouvoir être lue comme visant aussi ce type d'impositions. La raison en est simple. Ayant comme base les principes de liberté de commerce et surtout de l'union économique, il faut nécessairement que les impositions visées par l'interdiction des octrois provinciaux constituent une entrave caractérisée à la libre circulation des marchandises sur le territoire national. Caractérisée, parce que toute imposition, quelle que soit sa forme, pourrait être vue comme une entrave à la libre circulation, pour peu qu'elle n'existe que sur une partie du territoire. Dès lors que la Constitution attribue une autonomie fiscale à différentes collectivités, elle admet forcément une diversité fiscale, qui en soi ne peut être constitutive d'une entrave, sous peine de réduire à néant le principe inscrit à l'article 170 de Constitution. Une entrave caractérisée est donc une entrave qui a un effet protectionniste *sensu lato*, c'est à dire qui rend plus difficile l'exercice de la liberté de circulation des marchandises. Il faut donc que d'une manière ou d'une autre les marchandises « locales » reçoivent un traitement plus favorable que les marchandises « étrangères ». C'est le cas des droits de douane internes, c'est aussi le cas des impositions discriminatoires.

Ce n'est par contre pas le cas d'impôts sur la production ou l'extraction sur le territoire de la commune[1068]. Deux solutions sont dès lors envisageables. Soit l'interdiction de lever des octrois communaux est appliquée par analogie aux provinces, et dès lors, il peut être fait usage de la définition large des octrois incluant les droits d'extraction et de production d'un bien, soit l'interdiction des octrois provinciaux est lue comme une application particulière du principe de l'union économique, ce qui implique une définition plus étroite des octrois, limitée aux droits de douane intérieurs et aux impositions discriminatoires. A l'appui de cette dernière interprétation, on peut citer l'ancien article 82 de la loi provinciale du 30 avril 1836 qui disposait que le conseil « veille à ce qu'il ne soit mis à l'importation, à l'exportation et au transit des denrées et marchandises d'autres restrictions que celles établies en vertu d'une loi »[1069]. Il est d'ailleurs fait référence à cet article dans l'arrêt de la Cour de Cassation du 10 novembre 1994[1070], avec l'importante précision que ce dernier « s'interprétait unanimement

---

[1064] Cass., 10 novembre 1994, Rev. *dr. Comm*, 1995, p.101. Cette taxe provinciale était en vigueur dans toutes les provinces wallonnes. Originairement, elle grevait les propriétaires de superficies boisées. Rapidement, à cause de difficulté de perception, cette taxe fut transformée en un taxe grevant les exploitants de ces superficies, qu'ils soient propriétaires ou non, et prenant la forme d'une taxe sur les bois exploités, généralement payée à l'occasion de la vente de ces derniers. Il s'agissait donc incontestablement d'un impôt indirect. La Cour d'appel de Liège soulève d'office la question de la légalité de la taxe, pour en conclure qu'elle présentait les caractères d'un octroi prohibé. La base légale de cet interdiction, selon la Cour d'appel, était « le principe général de droit édictant la prohibition des octrois », dont la loi de 1860 était une application particulière aux communes.

[1065] Ce principe est exprimé par le décret d'Allarde, *précité*.

[1066] La Cour de Cassation fait référence à l'article 6, alinéa 1er VI de la loi spéciale de réformes institutionnelles, *précité*.

[1067] DE JONCKHEERE, M., "Provinciale octrooibelastingen, het decreet d'Allarde en de Economische en Monetaire Unie" , *T. Gem.*, 95/6, p. 364.

[1068] Comp. C.J.C.E., arrêt *Carbonati Apuani* (C- 72/02), *précité*.

[1069] *M.B*, 27 novembre 1891, abrogé par la loi du 27 mai 1975, *M.B.* 28 juillet.

[1070] Cass., 10 novembre 1994, arrêt *précité*.

comme une interdiction pour les provinces de lever des octrois. En effet, cette jurisprudence pourrait dès lors s'appliquer à toute imposition indirecte levée par une province ou une commune, dès lors que toute imposition indirecte a nécessairement un impact sur la concurrence entre différentes composantes d'une entité politique[1071]. C'est d'ailleurs ce qui ressort de l'arrêt du Conseil d'Etat du 28 octobre 1998, lorsqu'il affirme que «la violation de la liberté du commerce et de l'industrie et des principes à la base de l'union économique et monétaire sur lesquels repose l'Etat belge ne résulte pas des seules taxes assimilables à un droit de douane intérieur mais bien de toute taxe entraînant que la commercialisation d'un produit soit soumise à des conditions différentes dans les différentes provinces de l'Etat belge »[1072].

III. L'octroi comme obstacle à la libre circulation des biens et des services

Les évolutions respectives de la jurisprudence de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat ont mis en lumière des difficultés interprétatives de la notion d'octroi. Ces difficultés ont donné lieu, pendant une certaine période[1073], à des divergences de jurisprudence entre les deux juridictions suprêmes. La position des deux juridictions peut être résumée comme suit. Les communes et les provinces disposent d'une autonomie fiscale, dont la base est l'article 162 de la Constitution, et qui peut être limitée par la loi en vertu de l'article 170 de la Constitution. La loi de 1860 est donc une limitation autorisée du pouvoir fiscal local. Les caractéristiques de l'octroi sont les suivantes. Tout d'abord, l'octroi est un impôt. Sont ainsi exclues du champ d'application de l'interdiction les redevances, c'est à dire les rémunérations que l'autorité réclame à certaines redevables dans des conditions cumulatives d'un service fourni à une personne particulière considérée isolément avec paiement d'une somme qui entretient un rapport de proportionnalité avec les services fournis[1074]. C'est le cas des droits de place et de stationnement sur les marchés publics, calculés en raison de l'espace occupé[1075]. La rétribution, si elle est obligatoire et si elle n'a pas été instituée sur habilitation légale expresse, sera requalifiée en impôt. Elle peut donc le cas échéant se voir appliquée l'interdiction des octrois. Ensuite, l'octroi est un impôt indirect, à savoir un impôt « grevant les denrées ou les marchandises qui en sont l'objet »[1076]. Sont donc exclus, d'un part, les impôts directs sur

---

[1071] A l'appui de cette affirmation, on peut citer le fait que les impositions indirectes, contrairement aux impositions directes, sont considérées dans le Traité CE comme en lien direct avec l'établissement du marché unique.

[1072] C.E., 28 octobre 1998, n°76.718, *précité*. Voy. aussi les arrêts n° 76.717 et n°76.716, rendus le même jour, ***http://www.raadvst-consetat.be.***

[1073] voy. SEPULCHRE, V., « Le principe du pouvoir fiscal des communes », note sous Cass., 12 septembre 2003 et C.E., 24 juin 2004, *R.G.F.*, 2005, p.24 à 36 et la jurisprudence citée.

[1074] SEPULCHRE, V.(2005), *op. cit.*, p.28.

[1075] C.E., 28 octobre 1994, *précité*. Ce type de droits ne peuvent plus, en vertu de la loi du 25 juin 1993 sur l'exercice d'activités ambulantes et l'organisation des marchés publics, constituer des impôts : il s'agit donc d'une limitation supplémentaire du pouvoir fiscal des communes.

[1076] La matière des octrois demeure l'un des seuls champ du droit fiscal où la distinction entre impôt directs et indirects revêt encore le caractère d'une condition déterminante de son application. Selon la Cassation, « l'impôt indirect frappe, non une situation de nature durable où se trouve le contribuable par son activité ou par son patrimoine, mais des actes, des opérations ou des faits passagers, isolés de nature, fussent-ils répétés, dont le contribuable est l'auteur déclaré ou, à défaut de celui-ci, l'auteur présumé ». Cette définition donnée par la jurisprudence prête cependant à une certaine ambiguïté. En principe, est toujours considérée une taxe indirecte un impôt sur un produit, dont la base imposable est la valeur de ce produit : c'est pourquoi, pour des raisons plus techniques que de nature de l'imposition, il est perçu le plus souvent lors d'une transaction commerciale. C'est en effet à ce moment là qu'il est le plus facile de procéder à une évaluation de cette valeur, en l'équiparant au montant de la contrepartie (prix) versée en échange. Il n'est cependant pas nécessaire qu'il y ait toujours une transaction commerciale ; ce qui importe est que la taxe soit établie sur la valeur d'un produit. Ce sont ce qu'on

certaines activités professionnelles[1077], tels que par exemple une taxe sur les bénéfices d'une exploitation charbonnière[1078], sauf requalification de cette taxe en impôt indirect sur les produits de l'exploitation[1079]- et d'autre part, les impôts indirects qui ne grèvent pas un bien, mais un service. C'est le cas d'un impôt sur la distribution gratuite d'imprimés publicitaires[1080]. Or, une taxe peut grever à la fois le bien lui-même et le service de distribution de celui-ci. Il convient alors de procéder à une analyse de la légalité de la taxe en cause sur le plan à la fois de la libre circulation des biens et de la libre prestation des services. C'est ce que la Cour de justice fait, lorsqu'elle est confrontée à des mesures nationales de nature ambiguë, ou du moins, à des mesures nationales dont les effets conditionnant à la fois l'exercice de l'une et de l'autre liberté, comme par exemple en matière de publicité[1081]. L'octroi est généralement qualifié d'impôt à la consommation. Dans ce cas il vient s'ajouter au prix du produit « pour atteindre, en dernière analyse, le consommateur ». Il peut en outre revêtir la forme d'un impôt à la production, tel que des droits « sur la fabrication ou

---

appelle généralement les taxes à la consommation. En outre, sont aussi des taxes indirectes les taxes rémunératoires, dans la mesure où leur montant dépasse le coût du 'service' rendu par l'autorité publique (il s'agirait dans ce cas d'une redevance). Ainsi, les taxes « rémunérant » l'usage d'infrastructures, de services ou d'espaces publics. Elles peuvent être par leur nature assimilées à des taxes à la consommation. Elles sont dues au coup par coup mais elles peuvent être globalisées. Il existe des cas où la nature de la taxe est plus difficile à cerner. Par exemple, les impôts sur certaines activités professionnelles : ces impôts sur la production, de biens, ou de services, se distinguent des impôts directs classiques, qui touchent le contribuable en fonction de sa capacité fiscale, exprimée par le revenu, soit exact, soit calculé de manière indiciaire. Ils sont en effet dus indépendamment des bénéfices de l'exploitation commerciale, réels ou présumés. Leur justification se trouvent plutôt dans l'idée –parfois théorique- que les entreprises bénéficient de toute une série de services fournis par la collectivité locale, régionale ou nationale, ou que leur activité, qu'elle soit rentable ou non, cause un dommage particulier à la collectivité. Ces impôts peuvent être perçus, soit forfaitairement, soit sur des volumes ou des quantités ou autre mesure non monétaire. Dans ces deux hypothèses, ils peuvent être assimilés à taxes analogues à la patente, soit sur la valeur de la production, selon les cas, brute ou vendue. Dans ce dernier cas, il devient souvent difficile de les distinguer avec des impôts indirects (taxe sur le chiffre d'affaires). Voy. les difficultés de qualification de l'impôt régional sur les activités productives en Italie (*Irap*), dans le cadre de sa compatibilité avec la sixième directive TVA, *infra*, Titre III.

[1077] Sur le droit de patente, QUINTIN, M., *op. cit.*, p. 53. Les impôts communaux directs sur les bénéfices des sociétés peuvent être contraire à une autre règle légale d'interdiction. Voy. par exemple, C.I.R., article 464.

[1078] C.E., 29 avril 1976, n° 17.569 et n° 17.570, cités par SEPULCHRE, V.(2005), *op. cit.*, note 45.

[1079] C.E., 23 février 2000 , n°85.563, avis LOMBAERT, B. « Taxes industrielles et octrois. Que reste-t-il du pouvoir fiscal des communes ? » (extraits), *A.P.T.*, 2000, p. 287 : Voy. sur les impôts directs sur certaines activités professionnelles, DE JONCKHEERE, M., *op. cit.*, n°427ss.

[1080] Voy. Cass., 17 mars 2005, *précité*, qui opère un revirement de jurisprudence par rapport à Cass., 12 septembre 2003, précité, et qui contredit C.E., 24 juin 2004, *précité*. Cette position de la Cour de Cassation qui établit cette dichotomie, apparemment étanche, entre les taxes sur des biens, d'une part, et les taxes sur les services, d'autre part, étant entendu que seules les premières peuvent être qualifiée d'octroi est critiquable. En effet, cette distinction semble artificielle et de circonstance, d'autant plus que la Cour utilise cet expédient pour opérer un revirement de jurisprudence par rapport à un arrêt où elle accepte la qualification d'octroi, pour ce type de taxes, dès lors qu'il s'agit d'une taxe indirecte sur des prestations particulières, à savoir l'entrée et la mise ne circulation de tels journaux au sein du territoire communal ». Une remarque connexe peut être faite à ce propos. L'Union économique et monétaire belge s'oppose notamment à des mesures émanant d'une autorité publique qui restreindrait de manière injustifiée la libre prestation de services sur le territoire national. Indépendamment donc de la question de la qualification d'octroi de la taxe sur la distribution gratuite d'imprimés publicitaires, les faits que, d'une part, cette taxe soit instaurée dans un grand nombre de communes belges, et que d'autre part, son montant soit parfois si élevé qu'il a comme effet d'empêcher purement et simplement la prestation de ce service de distribution, soulèvent la question de sa compatibilité avec l'Union économique et monétaire. Et, pour peu qu'un élément transfrontalier puisse être prouvé, un contrôle de compatibilité de ces taxes devant la C.J.CE. sur la base de l'article 49 CE est également envisageable.

[1081] C.J.C.E., 10 juillet 1980, aff. 152/78, *Commission/France*, *Rec.* p. 2299, pt 17 ; 25 juillet 1991, aff.C-1/90 et C-176/90, *Aragonesa de Publicidad Exterior et Publivía*, , *Rec.* p. I-4151, pt 15 et 8 mars 2001, aff. C-405/98, *Gourmet*, *Rec.*, p. I-1795, pt 35 à 42.

l'extraction de certains produits dans l'intérieur de la commune »[1082]. Enfin, l'octroi est un impôt qui constitue une entrave à la libre circulation des marchandises, à la liberté de commerce et d'industrie, ainsi qu'à la libre concurrence au sein des différentes composantes de l'union économique et monétaire belge. Cette condition s'applique notamment en matière d'octroi provinciaux[1083]. Ainsi, l'octroi pour être considéré comme tel ne doit pas nécessairement consister en un droit de douane intérieur, perçu lors du transport de marchandises à l'intérieur ou en dehors des limites du territoire de la commune, ou de leur entreposage sur le territoire de la commune. Le fait que ces marchandises franchissent la frontière du territoire communal est à cet égard sans incidence. De même, l'octroi ne doit pas nécessairement avoir pour objectif ou comme effet de protéger la production locale. Le régime belge est donc plus restrictif que le droit communautaire, tout en étant compatible avec ce dernier, dès lors qu'il interdit aux communes et aux provinces[1084], outre la levée de droits de douane intérieurs, les impôts sur la production et la commercialisation de certains produits[1085].

Section II : La libre circulation des personnes et des biens en Italie

Le caractère moins affirmé de l'autonomie locale en matière fiscale en Italie est certainement une des raisons du moindre développement de restrictions internes à cette autonomie au nom de l'union économique nationale. La relative centralisation des compétences fiscales en Italie rend certes ces restrictions particulières moins nécessaires au maintien de cette unité. On pourrait même aller jusqu'à affirmer que cette centralisation est l'expression d'une volonté d'éviter un morcellement du territoire et la résurgence par des obstacles de nature fiscale ou économique des anciennes frontières préexistantes à l'unification.

§1. Les Régions et l'article 120 de la Constitution

La Constitution italienne prévoit une règle explicite d'interdiction des droits de douane entre régions, ainsi qu'une prohibition de lever des entraves a la libre circulation des personnes des et des choses. L'article 120, al. 1er, prévoit que « la région ne peut instituer des droits de douane à l'importation ou à l'exportation ou sur le transit entre les régions, ni adopter des dispositions qui fassent obstacle, d'une quelconque manière, à la libre circulation des personnes et des choses entre régions, ni limiter l'exercice du droit au travail dans n'importe quelle partie du territoire national »[1086]. A la lecture de l'article 120 de la Constitution

---

[1082] Par exemple, une taxe communale dont le fait générateur est l'extraction de pierre de 'mines minières, carrières, carrières à ciel ouverts et terrils » établies sur le territoire de la commune et calculée par tonne de produits extraits et exploités ne peut être analysée comme un impôt sur une profession ou une industrie, mais bien comme un octroi prohibé. C.E., 23 février 2000, n°85.563, *précité*. Voy. aussi C.E., 29 septembre 1995, n° 55.449 et n° 55.550 (Fédération nationale des scieries) .

[1083] Cass., 10 novembre 1994, *précité*.

[1084] C'est ainsi que les Régions ne sont pas concernées par l'interdiction des autres types d'octroi tels les taxes sur l'extraction des produits. Voy., par exemple, le décret du 14 juillet 1993, modifié par le décret du 6 juillet 2001 portant création d'un Fonds gravier et réglant l'exploitation de gravier (*M.B.*, 11 août 2001), qui a instauré une taxe sur le gravier en Région Flamande. Tout détenteur des autorisations requises pour l'exploitation du gravier dans un site d'extraction du gravier doit payer une taxe semestrielle en proportion de la quantité de gravier qui a été extraite.

[1085] Dans les jurisprudences du conseil d'Etat et de la Cour de cassation belge, relatives aux impôts locaux, on constate en outre que la définition de l'octroi se base plus sur le concept de restriction à la liberté de commerce et d'industrie que sur celui de discrimination.

[1086] Notre traduction. L'article 120 a été modifié lors de la réforme de 2001. Cette modification n'a cependant pas visé le contenu de l'actuel alinéa 1er. Elle concerne l'introduction d'un second alinéa, qui consacre le

italienne, on constate que les régions sont les destinataires exclusives de cette interdiction[1087]. Cet article ne s'applique donc ni à l'Etat central, ni aux collectivités locales. Il est considéré par la Cour constitutionnelle un des « principes fondamentaux de l'ordre juridique » italien, « destinés à garantir l'unité et l'indivisibilité de la République »[1088]. Il s'applique tant aux régions à statut ordinaire qu'à celles jouissant d'un statut spécial[1089]. L'article 120 de la Constitution contient non pas une, mais trois interdictions distinctes, liées entre elles par le souci de sauvegarder une union économique nationale, à l'intérieur de laquelle sont garanties les libertés de circulation, malgré le développement d'une autonomie régionale. Seule la première interdiction peut être considérée comme une prescription exclusivement fiscale. Les deux autres limites, bien que d'une autre nature, peuvent cependant, à l'instar des libertés de circulation contenues dans le Traité CE, trouver à s'appliquer à des législations fiscales régionales. Cet article prévoit premièrement « l'impossibilité d'instituer à l'intérieur de la République italienne par loi régionale des frontières douanières correspondant aux limites des circonscriptions territoriales de chaque région »[1090]. Il n'existe cependant pas de jurisprudence de la Cour constitutionnelle en matière de droits de douane intérieurs. Ensuite, l'article 120 de la Constitution italienne prévoit un droit à la libre circulation des choses et des personnes entre régions. En ce qu'il a trait aux personnes, il est à rapprocher de l'article 16 de la Constitution, qui prévoit la liberté de circulation et de séjour sur le territoire national pour tous les ressortissants italiens[1091]. Le droits conférés par les articles 16 et 120 ne sont pas absolus. D'un part, l'article 16 prévoit des possibles dérogations légales pour des raisons de santé et de sécurité publiques. D'autre part, la Cour constitutionnelle applique un test de proportionnalité (*ragionevolezza*), et admet des restrictions fondées sur des « justifications rationnelles »[1092]. Ainsi, la Cour a validé un système de redevances temporaires d'utilisation des routes institué par la région du Val d'Aoste, dès lors que celles-ci ne s'appliquaient qu'à certaines routes de compétence régionale et communale particulièrement concernés par le transit automobile à certaines périodes de l'année[1093]. En matière de libre circulation des marchandises, il existe quelques arrêts mettant en cause des législations régionales non

---

pouvoir de substitution de l'Etat « aux organes des Régions, des villes métropolitaines, des Provinces et des Communes dans le cas de manquements à des règles et traités internationaux ou au droit communautaire, ou bien de grave danger pour la sécurité publique, ou encore quand le requièrent la protection de l'unité juridique et économique et en particulier la protection des droits essentiels des prestations concernant les droits civils et sociaux, indépendamment des limites territoriales des gouvernements locaux ». Sur le pouvoir de substitution, Voy. *supra,* Titre I.

[1087] Cet article confirme en outre indirectement l'autonomie fiscale dont disposent les régions. Voy. DEL FEDERICO, L., "Il finanziamento delle autonomie locali : linee di tendenza e principi generali tra dettato costituzionale e legislazione ordinaria » in X., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, ETI, 1994, p.123.

[1088] C. Const. It., 7 février 1963, n. 12/1963, en droit, pt 3. Cet arrêt concerne une loi régionale adoptée par la région Sardaigne, qui prévoit l'obligation pour les titulaires de concessions régionales d'hydrocarbures, lorsque les quantités extraites dépassent une certain seuil, de construire et d'utiliser une centrale de raffinage sur le territoire régional. Voy. Loi régionale du 26 octobre 1961 sur « l'utilisation locale des hydrocarbures provenant des cultures en Sardaigne », disponible sur le site de la région, *http://www.regione.sardegna.it*, 15 novembre 2006.

[1089] C. Const. It., arrêt 12/1963, *précité,* en droit, pt 3.

[1090] PUBUSA, A., « Le Regioni, le Provincie, i comuni, » in BRANCA, *Commento della Costituzione*, I, art. 114-120, Bologna-Roma, 1985, p. 446.

[1091] Cet article forme le pendant interne de l'article 18 CE.

[1092] C. Const. it., 10 juillet 1996, aff. 264/1996, *G.U.*, 31 juillet, en droit, pt 7, concernant une redevance d'utilisation des voies de compétence communale et régionale en Val d'Aoste. Voy. aussi C.Const , 18 juillet 1997, concernant une redevance semblable applicable aux véhicules commerciaux empruntant le tunnel du Mont blanc : la Cour a considéré dans ce cas que la Vallée D'a Aoste avait outrepassé les limites de sa compétence normative en matière de transports , vu le caractère national de la route et en matière internationale vu l'existence d'accords avec la France réglant ces questions..

[1093] C.Const.it., arrêt 264/1996, *précité*, en droit, pt 8..

fiscales, portant principalement sur la libre circulation des déchets. Ainsi, par exemple, la Cour constitutionnelle italienne a, dans un arrêt du 6 juillet 2000[1094], déclaré inconstitutionnelle une loi régionale du Piémont interdisant, sur le territoire régional, le traitement des déchets toxiques et nocifs en provenance d'autres régions[1095]. Cet arrêt est intéressant parce que la Cour constitutionnelle y fait référence à la jurisprudence de la Cour de justice[1096], en l'étendant aux situations internes. Cette jurisprudence pourrait être transposée à des législations fiscales régionales ayant un effet restrictif. Ainsi, par exemple, une surtaxe qui serait imposée par une région aux déchets en provenance d'une autre région pourrait être considérée comme contraire à l'article 120. La Cour constitutionnelle italienne, à l'instar de la Cour de Justice, a cependant exclu que les simples disparités résultant de l'exercice de l'autonomie régionale en matière fiscale puissent être constitutives d'une violation de l'article 120 de la Constitution[1097]. La troisième interdiction visée à l'article 120 Const. porte sur les restrictions à la liberté d'exercer une activité professionnelle. Cette liberté est par ailleurs consacrée par l'article 41 de la Constitution[1098]. Elle est le pendant, pour les échanges intrarégionaux, à la fois de la libre circulation des travailleurs, de la liberté d'établissement et de la libre prestation de services reconnus par le Traité CE en ce qui concerne les échanges intracommunautaires.

La prohibition vise aussi les restrictions de nature fiscale. C'est sur cette base que la Cour constitutionnelle a jugé contraires à la Constitution des impositions liées à l'octroi, par certaines régions, de licences d'exploitation de succursales ou de filiales d'agences de voyage déjà légalement établies dans d'autres Régions[1099]. Ces mesures étaient en outre contraire au droit communautaire en ce qu'elles s'appliquaient à des agences de voyages établies dans d'autres Etats membres de la Communauté[1100]. La formulation de cette triple interdiction dans le même article laisse supposer que chacune des interdictions suit le même régime, c'est-à-dire « pose une limite absolue, liée aux biens en tant que tels »[1101]. Néanmoins, au vu la possibilité de justifier devant la Cour constitutionnelle les restrictions régionales à la libre circulation sur la base d'un critère de rationalité, l'interprétation que celle-ci fait de l'article 120 méconnaîtrait néanmoins la portée absolue, donnée par la Cour de justice à l'article 25 CE, y compris dans son application aux droits de douanes intérieurs.

[1094] Cour Const. It, 6 juillet 2000, n. 281/2000, *G.U.*, 19 juillet. Dans son arrêt la Cour ne fait cependant pas référence à l'article 120, mais a l'article 117 de la Constitution.

[1095] Voy. e.a. C. Const. it., 8 octobre 2001, n. 335/2001, *G.U.*, 24 octobre (interdiction de la région Frioul de traitement de déchets extrarégionaux autres que les déchets urbains non dangereux, pour lesquels l'interdiction pouvait se justifier sur la base, contenue dans le décret législatif n. 22 du 5 février 1997, art. 5, al. 3, a), du "principe de l'autosuffisance locale dans le traitement des déchets dans des zones territoriales optimales") ; 20 novembre 2002, n. 505/2002, *G.U.*, 11 décembre (interdiction faite aux centres de traitement de déchets situés sur le territoire de la région de traiter une quantité de déchets provenant d'autres régions supérieure à 15% de la capacité résiduelle de la décharge) ; 13 janvier 2005, aff. 62/2005, G.U., 2 février (interdiction de transit et de stockage sur le territoire de la région de déchets radioactifs non produits dans la région) ; 7 avril 2005, n. 161/2005, G.U., 27 avril (interdiction de traitement et/ou de stockage, même provisoire, de déchets provenant d'autres regions ou nations faite par la Région de la Basilicate à quiconque exerce sur le territoire régional une telle activité) ; 21 juin 2006, N. 247/2006, *G.U.*, 05 juillet (déchets radioactifs).

[1096] Il s'agit en l'occurrence de C.J.C.E., arrêt *Déchets wallons* (C-2/90), *précité*.

[1097] C.Const., 9 janvier 2006, 2/2006, G.U., 18 janvier 2006 (disparité liées à la différence de progressivité entre additionnels régionaux à l'IRPEF).

[1098] Voy. TESSARI, T. et MINETTI, P., *Manuale di diritto regionale*, Maggioli, 2004, pp. 137 à 139.

[1099] C. Const. it., 8 octobre 2001, n. 339/2001, *G.U.*, 31 octobre, en droit, pts 6 et 7.

[1100] Voy. aussi C.Const.it., 3 décembre 2001,, aff. 406/2001, *G.U.*, 19 décembre, sur la libre circulation des professions médicales.

[1101] Cour. Const. It, 20 novembre 2002, n° 505/2002, *G.U.*, 11 décembre, en droit, pt 4.

§2. Les collectivités locales et les libertés de circulation intérieures

La question se pose en outre de savoir si l'article 120 de la Constitution, et particulièrement l'interdiction des droits de douane intérieurs, peut être appliquée aux communes et aux autres collectivités locales. On se rappellera en effet que l'avocat général TESAURO, dans ses conclusions dans l'affaire *Lancry*[1102], ainsi que l'avocat général MADURO, dans l'affaire *Carbonati apuani*[1103], avaient fait référence à des éventuelles interdictions de droits de douane intérieurs dans l'ordre juridique interne de chaque Etat membre. Leur existence aurait permis de rendre sans utilité l'extension de l'interdiction communautaire entre Etats à la partie des échanges intervenus à l'intérieur du territoire national. La Cour constitutionnelle italienne s'est penchée sur cette question et y a répondu par la négative. Selon cette Cour, « (...) cette règle constitutionnelle pose des limites exclusivement à la compétence législative des Régions et ne permet pas une extension par analogie qui la rende applicable à des réglementations fiscales relevant de la compétence des communes »[1104]. Il n'en demeure pas moins que cette position, exprimée par la Cour constitutionnelle italienne en 1964, pourrait être revue, sous la pression de l'évolution de la jurisprudence de la Cour de justice[1105]. En effet, une interprétation conforme au droit communautaire de l'article 120 Const. it. inclurait nécessairement tous les droits de douanes et taxes d'effet équivalent internes, quels que soient les auteurs de la mesure (régions, provinces, communes)[1106]. Il est vrai que l'application du principe de légalité de l'article 23 Const (*riserva di legge*) à la fiscalité communale et provinciale rend *prima facie* cette extension inutile, dès lors que l'autonomie fiscale locale est fortement limitée et encadrée par la loi de l'Etat, et qu'il est difficilement concevable que l'Etat central, garant de l'unité territoriale et économique du pays, instaure des droits de douane internes et morcèle ainsi le territoire de la République. L'affaire du marbre de Carrare a cependant montre que cette dernière hypothèse était non seulement envisageable, mais avait été mise en pratique par une commune italienne. La réforme de 2001 ouvre des nouvelles perspectives à la fiscalité régionale et locale. L'autonomie consacrée par l'article 119 de la Constitution rend indispensable l'application effective de limites induites par les libertés de circulation. Dans cette optique, le droit communautaire fournit non seulement une source d'inspiration, mais aussi un ensemble de règles qui forment un cadre cohérent dans lequel peut être exercée la souveraineté fiscale des états, y compris l'autonomie fiscale de ses composantes. L'article 120, alinéa 1er de la Constitution, interprété à la lumière de l'article

---

[1102] C.J.C.E., arrêt *Lancry, précité.*

[1103] C.J.C..E, arrêt C-72/03, *précité.*

[1104] C. Const. It., 25 février 1964, n.15/1964. Il s agissait en l'espèce de l'application d'un droit spécial sur les eaux de table minérales et naturelles , prévu par la loi n.703 du 2 juillet 1952. La différence d'application entre communes dans la détermination de la valeur des eaux transportées, résultant du caractère lacunaire de cette loi en la matière, aurait eu comme conséquences, selon la requérante, que ce droit spécial aurait été assimilable a un droit à l'exportation hors du territoire de la commune d'origine.

[1105] Voy. CARINCI, A., *op. cit.,* p.1201.

[1106] Cette précision est importante, car, dans le cas de la taxe sur le marbre, il s'agissait en fait non pas d'une taxe communale autonome, mais d'une taxe établie par une loi nationale en faveur de la commune. Selon la loi du 15 juillet 1911, n.749, telle que modifiée par l'art.55, par.18, de la loi du 27 décembre 1997, n.449 , « est instituée en faveur de la commune de Carrare une taxe sur les marbres extraits sur son territoire ou transportés en dehors de celui-ci. Cette taxe est appliquée et recouvrée par la commune à la sortie des marbres de ses frontières sur la base d'un règlement ad hoc délibéré par le conseil communal après avoir entendu les partenaires sociaux » (traduction libre). Il s'agit donc d'une habilitation à instituer une taxe contraire au droit communautaire. La source de l'incompatibilité n'est pas uniquement l'application d'une telle disposition. Elle est à rechercher dans la disposition même de la loi de 1911. La référence à la perception de la taxe lors du franchissement de la frontière communale le prouve. On en vient à se demander si la responsabilité de l'Etat italien pourrait être invoquée dans l'ordre juridique interne par la commune de Carrare, dans la mesure où ce même Etat l'a « autorisée » à commettre une violation du droit communautaire.

120, alinéa 2 et 119, alinéa 4, en ce qu'il fait référence à l'unité économique du territoire et aux obligations découlant du droit communautaire, est une disposition apte à garantir les libertés de circulation dans les échanges entre les Régions. Néanmoins, pour que la protection assurée par la Constitution italienne soit comparable à celle que le droit communautaire offre pour les situations qui rentrent dans son champ d'application[1107], il faudrait, d'une part, que l'article 120 puisse être interprété comme s'appliquant à l'ensemble des collectivités territoriales et, d'autre part, que la Cour constitutionnelle italienne interprète ces libertés conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, particulièrement en ce qui concerne le caractère absolu de l'interdiction des droits de douane intérieurs et les causes éventuelles de justification aux restrictions internes.

[1107] La Cour constitutionnelle italienne a d'ailleurs déjà invalidé, sur la base des principes constitutionnels nationaux d'égalité et de liberté d'initiative économique, une réglementation nationale créant une situation de discrimination à rebours, à la suite de l'application de l'article 28 CE à une partie de celle-ci. Voy. C. Const., 16 décembre 1997, n° 443/1997, publiée dans la *Rivista di diritto internazionale,* 1998, p. 531, en droit, pts 5 et 6.

Conclusions du Titre II

L'établissement du marché intérieur au niveau communautaire nécessite la levée des obstacles aux échanges économiques entre Etats membres. Ces obstacles entravent la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux sur l'ensemble du territoire de la Communauté. Ils constituent ainsi des frontières économiques, qui se superposent aux frontières politiques entre Etats membres. Sous l'impulsion de la jurisprudence de la Cour de Justice, les dispositions du traité CE consacrant les libertés de circulation ont été appliquées aux matières les plus diverses, en ce compris dans le secteur de la fiscalité. Il existe d'ailleurs des dispositions spécifiques concernant les entraves fiscales à la libre circulation des marchandises, telles que les droits de douane et les taxes d'effet équivalent et les impositions intérieures discriminatoires. Ces règles de libre circulation, présentes dès l'origine de la construction européenne dans le texte des Traités, comportent une double limitation au pouvoir des Etats membres. D'une part, elles prohibent toute discrimination fondée sur la nationalité dans l'exercice des libertés fondamentales garanties par le Traité, qu'elle soit ostensible ou déguisée, au détriment des ressortissants d'autres Etats membres. D'autre part, ces règles de libre circulation interdisent toute restriction injustifiée à l'exercice des libertés prévues par le Traité, qu'elles aient trait à l'accès au marché national, à l'exercice d'une activité économique sur celui-ci ou même à la sortie de celui-ci.

Néanmoins, ces règles ne visent expressément que les obstacles aux échanges entre Etats membres. Leur libellé semble cependant sous-entendre l'existence, dans chaque Etat membre, d'un système interne de répartition des compétences législatives et réglementaires, organisé de manière à préserver l'unité économique du territoire national. En matière fiscale, cette vision ne rencontre pas la réalité de la répartition des compétences internes de certains Etats membres, caractérisée par une autonomie législative et réglementaire relativement étendue conférée aux collectivités territoriales.

Dans le cas de l'Italie et de la Belgique, pays fondateurs, le processus de fédéralisation que ces pays connaissent est en effet postérieur à l'entrée en vigueur du Traité de Rome. Ces évolutions constitutionnelles internes posent de nouveaux problèmes quant à leur compatibilité avec l'objectif communautaire d'établissement du marché intérieur. Ces problèmes concernent d'une part, la conformité au droit communautaire des systèmes nationaux de répartition des compétences en tant que tels, et, d'autre part, les limites spécifiques à l'exercice des compétences fiscales autonomes par les collectivités territoriales. Ainsi, les Etats ayant adhéré à la Communauté doivent tout d'abord organiser la répartition de compétences normatives en matière fiscale entre Etat central et collectivités fédérées ou décentralisées de manière à ne pas compromettre *a priori* l'exercice, par les citoyens communautaires, de leur libertés de circulation. A la lumière des conclusions de l'avocat général SAGGIO dans l'affaire des régimes basques d'imposition des sociétés, il semble difficilement envisageable qu'au sein d'un Etat membre, des personnes se trouvant dans la même situation relèvent de la compétence d'autorités distinctes selon le fait qu'elles résident ou non sur le territoire national[1108]. Ces différences eu égard à l'autorité compétente mènent en effet inéluctablement à des différences de traitement que la seule répartition des pouvoirs au sein de l'Etat ne permettrait pas de justifier[1109].

Ensuite, l'attribution de compétences normatives en matière fiscale aux collectivités fédérées ou décentralisées ne dispense pas celles-ci de l'obligation de respecter les dispositions du

[1108] Il est de mêmes pour les biens, selon qu'ils soit produits dans l'Etat membre ou aient été importés. Voy. ce qui a été dit à propos de l'article 90 CE.

[1109] Ceci est la conclusion logique qu'il faut tirer de l'affaire, portée devant la Cour de Justice, concernant les Pays Basques (affaire jointes C-400 à 402/97, *précité*, et le commentaire *supra*).

traité CE relatives aux libertés de circulation. En ce qu'elle concerne les mesures adoptées par ces collectivités qui restreignent uniquement les échanges entre celles-ci et d'autres Etats membres, cette affirmation est une évidence. L'existence d'une violation du droit communautaire ne saurait dépendre de l'autorité interne de l'Etat membre, auteur de la mesure. La question est plus complexe lorsqu'il s'agit, soit d'une mesure indistinctement applicable aux échanges intracommunautaires et aux échanges internes, compris comme les échanges entre les autres collectivités territoriales du même Etat membre.
La réponse de la Cour de justice diffère selon la liberté de circulation en cause. Si, en général, elle a tendance à considérer qu'une telle mesure n'est incompatible avec le droit communautaire qu'en ce qui concerne son application aux échanges intracommunautaires, la Cour de justice adopte une attitude beaucoup plus radicale en matière de libre circulation des marchandises et plus spécifiquement en ce qui a trait à l'interdiction des droits de douane et des taxes d'effet équivalent. Dans ce secteur, la Cour, invoquant l'idée de l'unicité du territoire douanier communautaire, donne une portée absolue à cette interdiction, allant même jusqu'à prohiber l'établissement d'une entrave fiscale de cette nature applicable aux seuls échanges internes à un Etat membre[1110]. Cette attitude est liée à l'idée que le présupposé fondamental et « irrenonçable »[1111] de l'établissement d'un marché intérieur au niveau communautaire est l'existence de territoires économiquement unifiés au niveau national.
Cette conception particulière de la subsidiarité en faveur de la sauvegarde des compétences de la Communauté devrait fonder l'extension future de la jurisprudence élaborée par la Cour de justice dans le cadre des droits de douanes intérieurs à l'ensemble des libertés de circulation contenues dans le Traité. A l'appui de cette thèse, on peut invoquer l'existence, tant dans l'ordre juridique belge que dans l'ordre juridique italien, de règles de protection des libertés individuelles de circulation semblables à celle contenue dans le Traité CE, compléments indispensables de l'attribution de compétences fiscales aux Régions ou collectivités locales. Une uniformité d'interprétation entre ces normes internes et les normes communautaires permettrait en outre de combiner de matière optimale les exigences liées au respect des prérogatives individuelles avec les exigences de sécurité juridique, préalable nécessaire à l'exercice, par les collectivités territoriales, de leurs compétences fiscales, dans le respect des principes d'autonomie et de subsidiarité[1112].
Finalement, selon la Cour de justice, la réalisation du fédéralisme politique sur le plan interne ne peut être un obstacle à la réalisation d'une union économique au niveau de la Communauté. L'approche adoptée dans ce chapitre permet ainsi de mettre en lumière un des enjeux fondamentaux de l'intégration européenne. Ou peut-être plus qu'un enjeu fondamental, une question fondamentale. Les libertés de circulation visent-elles à réguler les effets néfastes sur les échanges de l'existence de frontières entre États souverains, dans une dynamique d'union économique ou sont-elles les instruments d'un objectif plus ambitieux, mais plus risqué dès lors qu'il excède la portée originaire du Traité, qui serait la mise en place d'un espace commun d'échanges économiques, pré-condition d'une intégration politique dans une structure elle-même souveraine ? La réponse à cette question nécessite, au préalable, que l'on se penche sur un autre versant de l'intégration fiscale communautaire, composé des instruments de rapprochement des réglementations fiscales des Etats membres adoptés par les institutions communautaires dans la perspective de la réalisation du marché intérieur.

[1110] C.J.C.E.,, arrêt *Jersey Produce* (C-292/02), *précité*.
[1111] Dans le sens des termes italien *irrinunciabile* et allemand *unverzichtbar*.
[1112] SACCHETTO, C., « Federalismo fisacle tra modelli esteri e vincoli comunitari », *op. cit.*, p. 656.

Titre III : L'autonomie fiscale des collectivités territoriales face au droit communautaire dérivé portant harmonisation des législations fiscales des Etats membres

L'application incidente des libertés de circulation aux compétences fiscales des Etats membres et de leurs composantes ne contribue que de manière partielle à l'établissement du marché intérieur sur l'ensemble du territoire communautaire. En effet, celle-ci ne permet pas de lever les obstacles à la libre circulation des biens et des opérateurs économiques qui résultent de disparités entre les réglementations fiscales des Etats membres. Conscients de ce problème, ceux-ci ont attribué aux institutions communautaires le pouvoir d'adopter des instruments de droit dérivé destinés à rapprocher les législations nationales. C'est ainsi qu'il existe, au niveau communautaire, un ensemble de règles communes, contenues pour la plupart dans des directives adoptées à l'unanimité par le Conseil, qui s'imposent aux Etats membres dans la détermination des éléments essentiels de certains impôts présents dans leurs systèmes fiscaux. Parmi ces règles communes, il en est qui sont assimilables à de véritables interdictions à l'égard des législateurs nationaux d'empiéter sur les compétences fiscales transférées au niveau communautaire. D'autres règles, sans interdire, restreignent néanmoins de manière sensible la souveraineté fiscale des Etats membres. Ces deux catégories de dispositions normatives affectent également l'autonomie fiscale des collectivités territoriales des Etats membres. Néanmoins, l'application de ces limitations dans un tel contexte amène les institutions communautaires et particulièrement la Cour de justice, à être confrontées à des problèmes particuliers. Il ne s'agit cependant pas du seul point de contact qu'entretient le phénomène de l'attribution des compétences autonomes aux collectivités territoriales avec celui de l'harmonisation communautaire en matière fiscale. En effet, si l'idée qui se trouve au fondement de ce rapprochement normatif est la nécessité d'établir des règles fiscales uniformément applicables sur l'ensemble du territoire des Etats membres, le droit communautaire connaît néanmoins certaines –inévitables- différenciations dans sa mise en oeuvre, notamment des différenciations territoriales. Celles-ci soulèvent, entre autres, la question cruciale de la marge de manœuvre laissée aux Etats membres dans la répartition interne des compétences fiscales, lorsque celles-ci portent sur des impôts harmonisés sur le plan communautaire.

Chapitre 1 : L'harmonisation fiscale dans la Communauté européenne

L'harmonisation dans la Communauté Européenne a été définie comme une technique de rapprochement des législations nationales, où les principes et les règles essentielles encadrant une matière donnée sont déterminés au niveau communautaire, tandis que l'exécution et la mise en œuvre de ces principes et de ces règle essentielles sont laissées aux Etats membres, dans le but d'éliminer les différences réglementaires existantes entre ceux-ci et, par ce moyen, de faciliter la réalisation du marché intérieur[1113]. Loin d'être une politique de la Communauté,

[1113] Voy. *supra*, Titre I. Sur les fondements constitutionnels de l'harmonisation, voy. LANG, J., « I presupposti constituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa », in AMATUCCI, A.(dir.), *Trattato di diritto tributario*, Annuario, Padova, CEDAM, 2001, chap. XVIII, p.444 à 504 et la doctrine citée.

la fiscalité demeure ancillaire à d'autres politiques[1114] et les interventions communautaires dans ce domaine sont réalisées avec parcimonie, afin de ménager la méfiance des Etats à l'égard d'une érosion progressive de leur souveraineté fiscale. Ceci explique que, dans le Traité CE, les articles conférant aux institutions communautaires des compétences d'harmonisation en matière fiscale sont peu nombreux. Une telle situation résulte de la volonté délibérée des Etats membres de limiter la compétence de la Communauté au strict minimum pour atteindre les objectifs fixés par le Traité. Il convient de distinguer l'harmonisation en matière d'impôtsdirects de celles en matière d'impôts indirects.

Section I : L'harmonisation en matière d'impôts indirects

En effet, le Traité CE ne vise explicitement que les impôts indirects, principaux obstacles à la libre circulation des marchandises et à la libre prestation de services, et, dans une moindre mesure, à la libre circulation des capitaux, dans la Communauté européenne. L'article 93 CE constitue ainsi la base juridique des directives d'harmonisation adoptée par le Conseil en matière de taxe sur la valeur ajoutée, d'accises et d'impôts indirects sur les rassemblements de capitaux.

§1. La taxe sur la valeur ajoutée

Sans aucun doute, l'impôt faisant actuellement l'objet de l'harmonisation communautaire la plus avancée est la taxe sur la valeur ajoutée[1115]. Le processus législatif d'harmonisation remonte à 1967, date de la première directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires[1116].

I. L'évolution historique et les caractéristiques de la TVA

La première directive TVA, dont le but est d'imposer aux Etats Membres l'adoption d'un tel impôt, contient dans ses considérants et dans son texte de six brefs articles, les principes fondamentaux de l'harmonisation en matière de la taxe sur la valeur ajoutée[1117], les

---

[1114] Voy. Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme *J.O.*, L 145, 13 juin 1977, p. 1, cons. 3 et 4, où il est fait référence à « la libération effective de la circulation des personnes, des biens, des services, des capitaux et l'interpénétration des économies », ainsi qu'à la réalisation « d'un marché commun comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un véritable marché intérieur ».

[1115] Sur la TVA communautaire en général, voy. DI PIETRO (coord.), *Lo Stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazzione,* Romae, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2003, Tome I, pp.30-503 ; BERNAERTS , Y., *6e directive TVA : Texte consolidé thématique et Répertoire de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Bruxelles, Larcier 2003 ; VANDENBERGHE, H., *Europese BTW-rechtspraak, 1970-2003*, Anvers, Intersentia, 2004. 855 p; DE LA FERIA , R., *A Handbook of EU VAT Legislation*, Deventer, Kluwer, 2004 ; TERRA , B., et KAJUS, J., *A Guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, IBFD, annuel.

[1116] Première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, *J.O.*, n°71, 14 avril 1967, p. 1301. Le premier acte européen de portée non normative en la matière date quant à lui de 1964 : il s'agit d'un avis de la Commission du 3 juin 1964 (avis n° 64/406/CEE, *J.O.*, 13 juin 1964, p.1800/64).

[1117] Voy. les considérants 1 et 2 de la première Directive TVA(*précitée*) : « considérant que l'objectif essentiel du traité est d'établir, dans le cadre d'une union économique, un marché commun comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur; considérant que la réalisation de cet objectif suppose l'application préalable, dans les États membres, de législations relatives aux taxes sur le

caractéristiques essentielles de celle-ci et les obstacles auxquels elle est [et reste encore en partie] confrontée[1118]. Dix ans plus tard, est adoptée la Sixième directive TVA[1119], un texte réglementant l'ensemble de la structure de la TVA, même s'il laisse parfois une grande marge de manœuvre aux Etats membres, source de distorsions de concurrence depuis lors avérées[1120]. Ce texte a connu en trente ans d'existence de nombreuses modifications[1121] et de dérogations[1122],. Parmi les plus importants changements apportés au système originaire de la TVA, il faut rappeler l'impact du processus d'achèvement du marché intérieur, tel que décrit par le Livre Blanc, et concrétisé par l'Acte unique en 1986 et le Traité de Maastricht en 1992[1123]. Un des objectifs de ce mouvement était l'abolition des frontières fiscales à l'intérieur de la Communauté[1124]. Or, le système d'harmonisation de la taxe sur la valeur ajoutée en vigueur à l'époque se basait encore pour les échanges intracommunautaires sur cette même notion de frontière fiscale. Il prévoyait des exonérations à l'exportation et une taxation à l'importation, à l'instar des échanges entre Etats membres et Etats tiers. Pour véritablement supprimer ces frontières fiscales internes, la Commission aurait souhaité procéder d'une part à une harmonisation complète des taux d'imposition et à une généralisation du principe de la taxation dans le pays d'origine, et d'autre part, afin d'éviter des pertes budgétaires pour certains Etats membres[1125], à la mise en place d'un mécanisme de

---

chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services dans le marché commun; » .

[1118] Ainsi, la première directive TVA (*précitée*) en son article 2 énonce que « Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition. A chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix. Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus. ». Cette première Directive, qui prévoyait une harmonisation graduelle, a été adoptée conjointement avec une deuxième, aujourd'hui abrogée, la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (*J.O.*, n°71, 14 avril 1967, p. 1303), qui fixait certaines règles d'harmonisation proprement dite de la base imposable de la taxe sur la valeur ajoutée.

[1119] Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, *précitée*. Pour mémoire, les troisième, quatrième et cinquième directives n'avaient pour objet que de postposer l'entrée en vigueur de la première et de la deuxième directive TVA, afin de satisfaire les demandes de la Belgique et de l'Italie.

[1120] Son adoption avait été rendue indispensable par la modification du régime de financement des Communautés européennes, qui avait fait d'une partie de la TVA une des quatre ressources propres des Communautés. A ce sujet, voy. la décision du 21 avril 1970 (*précitée*), ainsi que le Règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89 du Conseil, du 29 mai 1989, concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée (*J.O.*, L 155, 7 juin 1989, p. 9) dans sa version consolidée intégrant les modification dont il a fait l'objet

[1121] On en recense en 2007 plus d'une trentaine. La liste des modifications est disponible sur le site EUR-LEX, (*www.eur-lex.europa.eu*).

[1122] De nombreuses autres directives et décisions ont été adoptées postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive. Parmi les plus importantes, la huitième te la treizième directive concernent le remboursement des non-résidents, établis respectivement dans un autre Etat membre ou hors de la Communauté. Huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, *J.O.*, L 331, 27 décembre 1979, p. 11à 19 ; Treizième directive 86/560/CEE du Conseil du 17 novembre 1986, *J.O.*, L 326, 21 novembre 1986, p. 40 à 41. Voy. aussi TERRA et WATTEL, *op. cit.*, n°4.1.3.1

[1123] TERRA, B., et WATTEL, P., *op. cit.*, 6.1.

[1124] Voy. la Directive 91/680/CE du Conseil du 16 décembre 1991 sur l'abolition des frontières fiscales, *J.O.*, L 376, 31 décembre 1991, p. 1.

[1125] Comme il sera vu par la suite, la TVA se caractérise principalement par le mécanisme de la déduction pour les assujettis des taxes acquittées en amont, déduction qui s'opère soit par imputation des ces taxes sur les montants dus au titre de TVA en aval soit lorsque la TVA perçue en aval par l'opérateur est insuffisante à compenser la taxa acquittée en amont par un mécanisme de remboursement. Dans l'hypothèse d'uniformisation des taux, il reste le problème de la détermination du lieu d'imposition de l'opération transfrontalière : par

clearing pour les ventes et prestations de services intracommunautaires[1126]. En effet, la taxation à l'origine, qui attribue à l'Etat de l'opérateur qui effectue l'opération imposable le pouvoir de collecter l'impôt est indissociable, pour respecter le caractère de taxe à la consommation de la TVA, d'un système de redistribution des recettes perçues entre Etats membres, attribuant à l'Etat de consommation effective du bien ou du service la recette qui lui revient. Ce régime dit définitif a été abandonné par les Etats membres et, à sa place, un régime, dit régime transitoire, a vu le jour. Il prévoit notamment l'introduction d'une nouvelle opération imposable, qui a remplacé l'opération d'importation (et d'exportation exonérée) entre Etats membres. Il s'agit de l'acquisition intracommunautaire (et la livraison intracommunautaire correspondante exonérée). Ce régime dit transitoire doit, vu les résistances des Etats membres, être paradoxalement considéré comme permanent. La Commission s'est vue ainsi contrainte, après plusieurs tentatives infructueuses[1127], de modifier sa stratégie, du moins dans ses communications officielles[1128]. Au lieu de procéder à une révolution copernicienne du système TVA, elle s'efforce désormais d'améliorer ponctuellement le cadre existant. C'est notamment dans cette optique que le Conseil a adopté, avec effet au 1er janvier 2007, une refonte de la sixième directive TVA préparée par la Commission[1129].

En effet, le système mis en place par la sixième directive est à la fois fragmentaire et incomplet. Il est fragmentaire parce qu'il contient des lacunes intentionnelles, qui représentent les parties du système où les Etats membres disposent encore d'une marge de manœuvre législative, comme par exemple en matière de fixation des taux. Il est incomplet parce que la plupart des termes employés par la directive n'y sont pas définis, ou parce que certaines situations en principe réglées par la directive nécessitent une interprétation préalable du texte à la lumière des principes encadrant de la matière[1130]. Pour remédier à ce double manque de cohérence, il est nécessaire de faire appel à la jurisprudence de la Cour de justice. Celle-ci est abondante[1131] et donne une effectivité et une uniformité au texte de la Directive. La diversité des régimes de transposition dans chacun des Etats membres représente en effet un risque pour l'application d'un régime TVA uniforme dans l'ensemble de l'Union européenne. C'est

---

exemple, si le lieu d'imposition est le pays de destination, les pays qui exportent plus qu'il n'importent sont confrontés à des pertes budgétaires et inversement si le principe retenu est la taxation au lieu de d'origine.

[1126] Pour plus de précisions, voy. le document de travail de la Commission du 4 août 1987, intitulé « Achèvement du marché intérieur – mise en place d'un mécanisme de compensation de la TVA pour les ventes intracommunautaires », COM/87/323, suivi, un an plus tard, d'une proposition de règlement du Conseil concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres TVA, COM/ 88/99, *J.O.*, C 128, 17 mai 1988, p. 4.

[1127] Par exemple, voy. le document de la Commission du 22 juillet 1996 intitulé « Un système commun de la TVA - Un programme pour le marché unique », COM (96) 0328.

[1128] Voy. la communication de la Commission au Conseil au Parlement européen et au comité économique et social européen du 20 octobre 2003 « Bilan et mise à jour des priorités de la stratégie TVA », COM (2003) 614 final, p.19, où il est dit que « pour assurer que la taxe [revienne] à l'Etat membre de consommation, le lieu de taxation doit s'approcher le plus possible du lieu du destinataire de l'opération et non pas du lieu d'origine de l'opérateur effectuant l'opération ».

[1129] Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, L 347, 11 décembre 2006, p. 1 à 118. Cette directive contient en son annexe VII un tableau de correspondance avec les anciennes dispositions de la sixième directive TVA. Dans la présente étude, il est fait référence à l'ancienne numérotation : il est renvoyé au tableau de correspondance pour les dispositions de la directive 2006/112/CE.

[1130] Certaines clarifications sont apportées par le Règlement (CE) n° 1777/2005 du Conseil du 17 octobre 2005 portant mesures d'exécution de la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, L 288, 29 octobre 2005, p. 1. Il s'agit du premier règlement communautaire en matière de TVA, dont l'adoption a été rendue possible par l'insertion d'un article 30bis dans la sixième directive.

[1131] La jurisprudence de la Cour comporte en 2007 plus de 250 arrêts en matière de TVA..

ainsi à la Cour de justice qu'il revient de vérifier la conformité des transpositions nationales au texte communautaire.
Selon cette même Cour, la TVA est un impôt qui présente quatre caractéristiques essentielles : « elle s'applique de manière générale aux biens ou aux services; elle est proportionnelle au prix de ces biens et de ces services, quel que soit le nombre de transactions effectuées; elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution; et elle s'applique sur la valeur ajoutée des biens et des services en question »[1132]. Quant à sa structure, la TVA a vocation à s'appliquer à l'ensemble des opérations économiques, qu'il s'agisse de livraisons de biens ou de prestations de services, de manière neutre, pour venir en définitive grever l'opération économique finale, à savoir la consommation. Cette neutralité présuppose que les personnes assujetties, à savoir les opérateurs économiques, aient la possibilité de ne pas avoir à supporter économiquement la taxe dont ils sont juridiquement redevables, et que le consommateur final ne voit pas le montant de la taxe varier en fonction du nombre de transactions qui ont précédé la livraison du bien ou la prestation du service qu'il a consommé[1133]. Ces deux écueils sont évités par l'instauration d'un mécanisme de déduction, qui permet à chaque opérateur économique assujetti d'imputer sur le montant de la taxe qu'il a collectée des destinataires des biens ou des services qu'il a fournis, les sommes qu'il a acquittées au titre de TVA à ses fournisseurs. Ce mécanisme de base est rendu plus complexe dans le système de la sixième directive, par l'existence de différents régimes d'assujettissement, des différents régimes de déduction, ainsi que par des exonérations et des taux réduits pour certains biens ou certains services.

II. Les opérations imposables et les exonérations

Tout d'abord, la TVA est due sur chaque opération imposable. Une opération peut être qualifiée comme imposable à trois conditions. Premièrement, il doit s'agir soit d'une livraison de biens[1134], soit d'une prestation de services[1135], soit d'une importation d'un bien en provenance d'en dehors de la Communauté[1136], soit d'une acquisition intracommunautaire de biens en provenance d'un autre Etat membre[1137] Ensuite, ces opérations doivent être

---

[1132] Ces critères ont été dégagés par la Cour dans le cadre de l'application de l'interdiction des taxes ayant le caractère de taxes sur le chiffres d'affaire prévue à l'article 33 de la sixième directive et se basent sur la définition de la TVA donnée par l'article 2 de la première directive TVA (*précitée*). Voy. e.a.les arrêts suivants : C.J.C.E, 3 mars 1988, , aff. 252/86, *Bergandi, Rec.*, p. 1343,; 13 juillet 1989, aff. 93/88 et 94/88, *Wisselink e.a, Rec.*, p. 2671 ; 31 mars 1992, aff. C-200/90, *Dansk Denkavit et Poulsen Trading, Rec.* p. I-2217 ; 17 septembre 1997, aff. C-28/96, *Fricarnes, , Rec.* p. I-4939 ; 29 avril 2004, aff. C-308/01, *Gil Insurance, Rec.*, p. I-4777; 3 octobre 2006, aff. C-475/03, *Banca popolare di Cremona, pas encore publié au Recueil.* Pour un commentaire de cette jurisprudence, voy. *infra.*

[1133] Sur le principe de neutralité, VANISTENDAEL, F., « Les principes généraux du droit en droit fiscal », *R.G.F.*, n. 4/1991, p. 127ss.

[1134] Selon l'article 5 de la sixième directive (précitée), « Est considéré comme «livraison d'un bien» le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ». Selon la Cour, « la notion de livraison d'un bien ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien ». Voy. C.J.C.E., 8 février 1990, aff. C-320/88, *SAFE, Rec.*, I-285 ; 4 décembre 1990, aff. C-186/89, *Van Tiem, Rec.*, p.I-4363: ; en matière de leasing, 6 février 2003, aff. C-185/01, *Auto Lease Holland, Rec.*, 2003, p.I-1317 ; relativement au transfert d'une universalité de biens (cession d'une entreprise), 27 novembre 2003, aff. C-497/01, *Zita Modes, Rec.*, p. I-14393. Sur les opérations assimilables à un livraison de biens, voy. TERRA, B., WATTEL, B., *op. cit.*, 6.6.

[1135] Sixième directive, *précitée,* article 6. Est considérée comme une prestation de services toute opération qui ne se configure pas comme une livraison de biens : il s'agit donc d'une catégorie résiduaire

[1136] Sixième directive TVA, *précitée*, article 7.

[1137] Sixième directive TVA, *précitée,* article 28 bis.

effectuées par un « assujetti agissant en tant que tel »[1138], c'est-à-dire par quiconque accomplit une activité économique, d'une façon indépendante et qui les effectue dans le cadre de cette activité économique[1139]. Enfin, il importe que ces opérations soient effectuées à titre onéreux, c'est-à-dire en paiement d'une contrepartie.

La Cour a souvent été saisie de questions liées à la démarcation existante entre activités économiques et activités non économiques. Parmi celles-ci, quatre catégories d'opérations méritent une attention particulière. La première catégorie est constituée par les activités des organismes publics. Par organismes publics, il faut entendre « les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public »[1140]. Le principe qui se trouve à la base du régime TVA de ces organismes est celui du non assujettissement, pour autant que les activités qu'ils effectuent soient des activités accomplies « en tant qu'autorités publiques ». La Cour a précisé les deux conditions cumulatives auxquelles des activités doivent répondre pour être qualifiés de la sorte. D'une part, il faut qu' il s'agisse d'une autorité publique (condition subjective) et, d'autre part, que cette autorité publique accomplisse ces activités dans sa qualité d'autorité publique (condition objective). L'application de ces conditions exclut ainsi les activités d'autorité publique dont l'exécution est confié par l'autorité publique à des personnes privées[1141] et les activités que les autorités publiques « exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés »[1142]. Une autre limitation au principe du non assujettissement des autorités publiques est prévue par la directive. Ces dernières doivent être considérées des personnes assujetties dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance » au détriment des opérateurs privés[1143].

La seconde catégorie d'opérations exclues du champ d'application de la TVA sont les activités exercées sans contrepartie aucune ou sans qu'il y ait un lien direct entre l'opération de livraison de bien ou de prestation de service et la contrepartie reçue[1144]. En effet, l'opération doit pour être imposable, procurer au destinataire un avantage exprimable en argent et utilisable par celui-ci de manière personnelle et directe[1145].

[1138] *Ibidem*, article 2.

[1139] L'article 4, alinéa 2 de la sixième directive précise que sont des activités économiques « toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées ».

[1140] Sixième directive TVA, *précitée*, article 4, alinéa 5. Sont des organismes publics les organismes ainsi qualifiées par le droit national. Voy. C.J.C.E., 12 septembre 2000, affaires jointes C-260/98, *Commission / Grèce*, *Rec.*, p.I-6537 ; C-358/97, *Commission/Irlande*, *Rec*, p.I-6537, C-359/97, *Commission/Royuame-Uni*, *Rec.*,p. I-6301 et C-408/97, *Commission/Pays-Bas*, Rec., I- 6417 (péages autoroutiers) ; 14 décembre 2000, aff. C-446/98, *Câmara Municipal do Porto, Rec.*, p.I-11435.

[1141] C.J.C.E., 26 mars 1987, aff. 235/85, *Commission/ Pays- Bas, Rec*, p.1471 (notaires et huissiers de justice) et C.J.C.E., 25 juillet 1991, aff. C-202/90, *Ayuntamento de Sevilla*, *Rec.*, p.I-4247 (receveurs d'impôts communaux), où la Cour a dit qu' « une activité exercée par un particulier n' est pas exonérée de la TVA du seul fait qu' elle consiste dans l' accomplissement d' actes relevant de prérogatives de l' autorité publique » (pt 18) .

[1142] C. J. C.E, 17 octobre 1989, affaires jointes 231/87 e 129/88, *Carpaneto Piacentino, Rec.*, p.3233 e 15 mai 1990, aff. C-4/89, *Carpaneto Piacentino II, Rec.*, p.I-1869.

[1143] Sixième directive TVA, *précitée*, article 4, alinéa 5, deuxième phrase. Cette disposition a un effet direct. Voy. C.J.C.E., 8 juin 2006, aff. C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle eV,, Rec.*, p. I-4999, pt. 24 à 32.

[1144] C.J.C.E, 5 février 1981, aff. 154/80, *Coöperatieve Ardappelenbewaarplaats*, *Rec.*, p.445 (gestion sans perception d'un droit de garde d'un entrepôt de marchandises) ; 3 mars 1994, aff. C-16/93, *Tolsma*, *Rec.*, p. I-743 (activité musicale sur la voie publique) ; 16 octobre 1997, aff. C-258/95, *Fillibeck*, *Rec.*, p. I-557 (transport des salariés vers leur lieu de travail assuré par l'employeur à titre gratuit). Cette condition s'est révélée particulièrement importante en matière de subventions publiques (voy. *infra*, sur la notion de subventions directement liées au prix) .

[1145] C.J.C.E., 29 février 1996, aff. C-215/94, *Mohr, Rec.*, p. I-959 (versement d'une indemnité en échange de l'abandon définitif de la production laitière) ; 18 décembre 1997, aff. C-384/95, *Landboden-agrardienste, in Rec.*, 1997, p.I-7387 (indemnité nationale à l'extensification de la production de pommes de terre) ; 17 septembre

Sont également situées hors du champ d'application de la TVA les activités de pure gestion du patrimoine privé, lorsqu'elles ne sont pas exercées par un assujetti agissant en tant que tel, c'est-à-dire dans le cadre d'une activité économique[1146]. Cette notion de « pure gestion du patrimoine privé » inclut l'acquisition et la détention d'obligations et de parts sociales et la perception des intérêts et dividendes y relatifs[1147], l'acquisition, de la part d'une société, de participations dans d'autres sociétés, à la condition qu'il n'y ait pas d'immixtion de la société mère dans leur gestion[1148], des prêts de sommes d'argent fait à des tiers en contrepartie du paiement d'intérêts[1149]. Ces activités financières sont cependant considérées imposables lorsque ces opérations constituent pour l'opérateur une activité économique en soi, ou lorsqu'elles constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire de son activité taxable[1150]. En tout état de cause, il importe de vérifier l'objectif d'entreprise ou le but commercial de l'opération[1151].

La dernière catégorie de cas examinés par la Cour concerne l'assujettissent TVA des activités illégales. En effet, aux fins de garantir la neutralité fiscale du système de la TVA, il n'est pas permis aux Etats membres d'opérer une distinction générale entre activités illicites et activités illicites de la même nature. Ne rentrent cependant pas dans le champ d'application de la TVA les opérations qui portent sur des marchandises, telles les drogues et la fausse monnaie, dont l'introduction dans le circuit économique et commercial fait l'objet d'une interdiction absolue, en raison des caractéristiques et de la nature de celles-ci[1152]. C'est ainsi que les opérations portant sur des marchandises ou des services qui font l'objet d'une interdiction spécifique qui n'est pas lié à leur nature ou à leur caractéristique intrinsèque, suivent le régime fiscal des opérations licites portant sur des biens ou des services de même nature, de manière à éviter une violation du principe de neutralité[1153].

2002, aff.C-498/99, *Town & Country Factors*, *Rec.*, p. I-7173 (concours dont l'organisateur ne s'engage que sur l'honneur).

[1146] C.J.C.E, 4 octobre 1995, aff. C-291/92, *Armbrecht*, *Rec.*, p.I-2775 (vente par un assujetti d' un bien partiellement réservé à son usage privé et pour l'autre partie, destiné à son usage professionnel) ; 26 juin 2003, aff. C-442/01, *KapHag*, *Rec.*, I-6851 (admission d'un associé dans une société de personnes en contrepartie du versement d'un apport en numéraire).

[1147] C.J.C.E, 6 février 1997, aff. C-80/95, *Harnas & Helm*, *Rec.*, p. I-745 ; 20 juin 1996, aff. C-155/94, *Wellcome Trust*, *Rec.*, p. I-3013.

[1148] Sur l'assujettissement des sociétés holding mixtes, effectuant des activités tant d'investissement que de gestion, C.J.C.E, 20 juin 1991, aff. C-60/90, *Polysar*, *Rec.*, p. I-3111 ; 22 juin 1993, aff. C-333/91, *Sofitam*, *Rec.*, p. I-3513 ; 14 novembre 2000, aff. C-142/99, *Floridienne e Berginvest*, *Rec.*, p. I-9567.

[1149] C.J.C.E , arrêt *Floridienne* (C-142/99), *précité* ; 29 avril 2004 , aff. C-77/01, *EDM*, *Rec.*, p. I-4295 (octroi annuel par un holding de prêts rémunérés aux sociétés dans lesquelles il détient une participation).

[1150] C.J.C.E , 11 juillet 1996, aff. C-306/94, *Régie Dauphinoise* , *Rec.*, p.I-3635, pt 18 (perception par une entreprise de gestion d' immeubles d' intérêts produits par le placement de fonds versés par les propriétaires et locataires).

[1151] C.J.C.E., arrêts *Régie Dauphinoise, Floridienne et EDM, précités*. Voy. aussi l'article 4, alinéa 2 *in fine* de la directive : « Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence ».

[1152] Selon la Cour de justice, « dans une telle situation spécifique ou toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur économique illicite est exclue, le non-assujettissement ne saurait affecter le principe de neutralité fiscale ». Voy. C.J.C.E., 5 juillet 1988, aff. C-289/86, *Happy Family*, *Rec.*, p.3655 (haschisch); 5 juillet 1988, aff. 269/86, *Mol*, *Rec.*, p.3627 (amphétamines). Pour un cas d'assujettissement d'activités connexes au commerce de stupéfiants aux Pays-Bas (location de tables dans un *coffeeshop*), voy. C.J.C.E., 29 juin 1999, aff. C-158/98, *Coffeeshop «Siberië»*, *Rec.*, p. I-3931.

[1153] C.J.C.E., 2 août 1993, aff. C-111/92, *Lange*, *Rec.*, 1993, I-4677 (interdiction d'exportation de systèmes informatiques vers des pays à risque en raison de leur possible utilisation à des fins militaires),;11 juin 1998, aff. C-283/95, *Fischer*, *Rec.*, p.I-3369 (jeux de hasard soumis à un régime d'autorisation) ; 28 mai 1998, aff. C-3/97, *Goodwin*, *Rec.*, 1998, p.I-3257 (vente de parfums contrefaits); 29 juin 2000, aff. C-455-98, *Tullihallitus-Salumets* , *Rec.*, p.I-4993 (contrebande d'alcool) ; C.J.C.E., 17 février 2005, affaires jointes C-453/02 et C-462/02, *Linneweber* et *Akritidis*, *Rec.*, p.I-1131 (jeux de hasard organisés sans autorisation).

Le principe de neutralité est cependant mis à mal dans le cas des opérations dites exonérées. Ces opérations, tout en rentrant dans le champ d'application de la TVA, ne donnent cependant pas lieu au paiement de celle-ci, car elles bénéficient d'une exonération. Il s'agit de dérogations légales au principe de l'application générale de la TVA à l'ensemble des cessions de biens et des prestations de services. Elles sont limitativement énumérées par la directive[1154]. La liste est exhaustive pour deux raisons. D'une part, il s'agit d'assurer un recouvrement uniforme d'une des ressources propres de la Communauté, calculée en pourcentage de la base imposable TVA perçue dans chaque Etat. D'autre part, ces dérogations sont susceptibles de créer des distorsions de concurrence dans le marché unique. Ces deux raisons expliquent également pourquoi la Cour interprète strictement les exonérations prévues par la directive[1155]. Il n'est donc pas permis aux Etats membres d'introduire des exonérations qui ne sont pas prévues par la sixième directive ou autorisées en vertu de celle-ci[1156], ni d'imposer des opérations qui ont été exonérées par le législateur communautaire[1157]. Ces exonérations peuvent être divisées en trois catégories, en fonction de leur nature. La première catégorie comprend différentes activités considérées d'intérêt général, exercées généralement – mais pas nécessairement[1158]- sans but lucratif, dont l'exonération est motivée par des raisons sociales, culturelles ou encore religieuses[1159]. Par exemple, sont exemptées les prestations médicales tant en milieu hospitalier, qu'en dehors[1160]. La seconde catégorie d'exonérations se rapportent à des activités économiques particulières, pour lesquels l'assujettissement à la TVA comporterait des inconvénients considérables, telles que les services bancaires et financiers, les services d'assurance ou encore la location de biens immeubles[1161]. En outre, la directive prévoit la faculté pour les Etats membres d'instaurer un droit d'option pour les assujettis qui désire néanmoins soumettre à TVA les opérations exemptées qu'ils ont effectuées[1162]. La troisième catégorie, enfin, comprend les opérations exemptées pour des raisons liées au commerce entre Etats membres ou international, à savoir avec les pays tiers. Il s'agit des exportations, de certaines importations, et des ventes intracommunautaires de biens[1163]. Seules les opérations de cette dernière catégorie laissent subsister le droit à déduction dans le chef des assujettis qui les effectuent.

[1154] Sixième directive TVA, *précitée*, articles 13, 14, 15, et 28quater.

[1155] C.J.C.E, 21 février 1989, aff. 203/87, *Commission/Italie*, *Rec.*, p. 371. Pour d'autres exmples d'interprétation retrictives dans le domaine des exonérations des prestations médicales (article 13, A., 1., b) et c) de la sixième drective) , voy. C.J.C.E., 24 mai 1988, aff. 122/87, *Commission/Italie*, *Rec.*, p.,2685 (vétérinaires) ; 23 février 1988, aff. 353/85, *Commission /RoyamumeUni, Rec.*, p.817 (opticiens).; 20 novembre 2003, aff. C-307/01, *d'Ambrumenil, Rec.*, p. I-13989 (rapports d'expertise médicale).

[1156] Les dérogations autorisées par la sixième directive sont soumises à des conditions procédurales et matérielles (voy. *infra).*

[1157] Les normes relatives aux exonérations TVA sont d'effet direct. Selon la Cour, « un État membre ne saurait opposer à un contribuable qui est en mesure d'établir que sa situation fiscale relève effectivement de l'une des catégories d'exonération énoncées par la sixième directive le défaut d'avoir pris les dispositions destinées, précisément, à faciliter l'application de cette même exonération » (C.J.C.E., 10 septembre 2002, aff. C-141/00, *Kügler, Rec.*, p. I-6833, pt 52).

[1158] C.J.C.E., 26 mai 2005, aff. C-498/03, *Kingscrest, Rec.*, p. I -4427, pt 56.

[1159] Ces opérations exonérées sont énumérées à l' article13, A. de la sixième directive.

[1160] C.J.C.E., arrêt *Kügler* (C-141/00), *précité* ; 6 novembre 2003, aff. C-45/01, *Dornier*, Rec., p. I-12911 ; 20 novembre 2003, aff. C-212/01, *Unterpertinger, Rec.*, p. I- 13859 ; arrêt *d'Ambrumenil*, (C-307/01), *précité.*; 27 avril 2006, affaires jointes C-443/04 et C-444/04, *Solleveld* et *van den Hout-van Eijnsbergen , pas encore publié* au Recueil. Sur ces questions , voy. TRAVERSA, E., "Le régime TVA des soins de santé", *R.G.F.*, Novembre 2005, p. 16 à 23.

[1161] Ces opérations exonérées sont énumérées à l'article 13, B. de la sixième directive.

[1162] Voy. sixième directive TVA, *précitée*, article 13, C, ainsi que C.J.C.E., arrêt *Becker* (8/81), *précité* ; 29 aprile 2004, affaires jointes C-487/01 et C-7/02, *Gemeente Leusden, Rec.*, p. I-5337 ; 9 septembre 2004, aff. C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Rec.*, p. I-8067.

[1163] Ces opérations sont exonérées en vertu, respectivement des articles 14, 1 , A., 15), et 28quater de la sixième directive.

III. La localisation des opérations imposables et l'établissement de la TVA

Une fois résolue la question de l'assujettissement d'une opération à la TVA, et du caractère taxable ou exonéré de celle-ci, il convient de pouvoir la localiser, afin de déterminer l'Etat membre compétent pour l'établissement et le recouvrement. En effet, la TVA demeure, malgré le caractère communautaire très marqué de sa réglementation, un impôt national quant à son recouvrement et à la destination de son produit. Les règles qui encadrent cette matière, et particulièrement celles qui déterminent la localisation des prestations de services, sont rédigées de manière complexe et parfois opaque. Ces règles sont le résultat de délicats compromis entre les Etats, soucieux de sauvegarder leurs intérêts nationaux par une répartition équilibrée tant de la compétence d'imposition que du produit des opérations imposables transfrontalières[1164]. C'est pourquoi l'application de ces règles a suscité de nombreuses interventions interprétatives de la part de la Cour de justice. Les livraisons de biens sont normalement localisée au lieu où se situe le bien au moment de la cession[1165]. Par exemple, la cession d'un immeuble sera réputé localisée dans le pays où est situé l'immeuble, même si la cession advient entre résidents d'un autre Etat membre, ou que le contrat de cession est signé dans un autre Etat membre. Si le bien est expédié ou transporté, le régime intérieur, à savoir lorsque l'expédition et le transport ont lieu à l'intérieur du territoire d'un Etat membre, prévoit que le lieu de la cession est « l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ». Le régime transitoire par contre, applicable depuis le 1 janvier 1993[1166] aux échanges entre Etats membres, prévoit la solution inverse, c'est-à-dire que le lieu de la cession du bien et de l'acquisition intracommunautaire correspondante est situé l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur[1167]. Les prestations de services sont quant à elles localisées en principe au lieu du siège de l'activité économique du prestataire de services ou au lieu où se trouve l'établissement stable à partir duquel est rendue la prestation de services[1168]. La directive prévoit cependant une longue série d'exceptions à ce principe[1169], ce qui en rend l'application difficile[1170]. A titre d'exemple, il est prévu que les

---

[1164] C.J.C.E , 23 janvier 1986, aff. 283/84, *Trans Tirreno express, Rec.*, p.231 (transports maritimes) ; 6 mars 1997, aff. C-167/95, *Linthorst, Rec.*, p.I-1195 (médecins vétérinaires).

[1165] Sixième directive, article 8.

[1166] Voy. la Directive 91/680/CE , *précitée.*

[1167] Il existe des exceptions à ce principe, notamment les moyens de transport neufs. Est également prévue une limite de 100000 Euros sous laquelle le principe du pays d'origine continue à s'appliquer. Voy. sixième directive TVA, *précitée*, article 28ter, A., §1 et 2.

[1168] Sur la notion d'établissement stable au sens de la sixième directive : C.J.C.E., 4 juillet 1985, aff.C-168/84, *Berkholz*, Rec., p.2251 ; 20 février 1997, aff.C-260/95, *DFDS, Rec.*, p1-1005 ; 17 juillet 1997, aff.C-190/95, *Aro Lease , Rec.*, p. I-4383 ; 7 mai 1998, aff.C-390/96, *Lease Plan Luxembourg, Rec.*, p. I-2553. Sur l'existence d'opérations imposables entre l'établissement principal situé dans un Etat membre et l'établissement stable situé dans un autre Etat membre ; voy. C.J.C.E., 23 mars 2006, aff. C-210/04, *FCE BANK, Rec.*, p. I-2803.

[1169] Sixième directive TVA, article 9 et Règlement d'application, n° 1777/2005, *précité*, articles 4, 5, 6, 7, 8 et 11. Sur la distinction de champ d'application entre règle générale et exceptions : C.J.C.E., 15 mars 1989, aff. 51/88, *Hamann, Rec.*, p.767 (location de bateux à voile) ; 2 mai 1996, aff. C-231/94, *Faaborg, Rec.*, p. I-2395 (prestations de services de restauration à bord de navires) ; 26 septembre 1996, aff. C-327/94, *Dudda, Rec.*, p. I-4595 (sonorisation de manifestations artistiques ou récréatives); 6 mars 1997, aff. C-167/95, *M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren , Rec.*, p. I-1195 (prestations des vétérinaires) ; 25 janvier 2001, aff. C-429/99, *Commmission c/ France, Rec.*, p. I-637(traitement et élimination de déchets) ; 7 septembre 2006, aff. C-166/05, *Heger Rudi , pas encore publié au Recueil* (prestations des services se rattachant à un bien immeuble) .

[1170] La Commission a transmis en 2005 au Conseil une proposition de Directive portant prévoyant la complète réécriture de l'article 9 de la sixième directive TVA. Voy. la Proposition de directive du Conseil du 20 juillet

prestations des avocats, des conseils et des professions libérales en général, ou encore des établissements bancaires sont situées au lieu où est établi le destinataire (preneur) des services[1171].

Après avoir établi qu'une opération rentre dans le champ d'application de la TVA et après avoir déterminé le lieu où cette opération a été effectuée et, par conséquent, l'Etat membre auquel est due la taxe, il convient de procéder au calcul du montant de l'impôt dû, selon la formule base imposable, multipliée par le taux applicable. La base imposable est, sauf exceptions, « constituée (...) par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour [cette opération] »[1172]. Cette contrepartie présente trois caractéristiques. Tout d'abord, elle doit pouvoir être exprimée en argent[1173]. Ensuite, elle représente une valeur subjective, correspondant à la valeur attribuée au bien ou au service par les parties à l'opération[1174]. Enfin, elle est constituée par la somme effectivement perçue par le vendeur ou le prestataire, déduction faite donc de toute réduction, de tout remboursement et de tout rabais[1175]. La contrepartie peut être versée en tout ou en partie par un tiers à l'opération, y compris en cas de « subventions directement liées au prix » de celle-ci[1176].

2005 portant modification de la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le lieu des prestations de services, COM (2005) 334 fin. Il s'agit d'une modification d'une proposition présentée en 2003 (COM (2003)822) .

[1171] Sur ces exceptions, C.J.C.E., 16 septembre 1997, aff.C-145/96, *von Hoffmann., Rec.*, p. I-4857 (prestations d'un membre d'un tribunal arbitral) ; 21 octobre 2004, aff. C-8/03, *BBL, Rec.*, p. I-10157(prestations bancaires). En ce qui concerne les prestations de publicité : C.J.C.E., 17 novembre 1993, aff. C-68/92, *Commission c/ France, Rec.*, p.I-5907, et aff. C-69/92, *Commission/Luxembourg, Rec.*, p.I-5881, et aff. C-73/92, *Commission c/ Espagne, Rec.*, p.I-5997 ; 15 mars 2001, aff. C-108/00, *SPI, Rec.*, p. I-2361 ; 5 juin 2003, aff. C-438/01, *Design Concept SA , Rec.*, p. I-05617.

[1172] Sixième directive, *précitée*, article 11.

[1173] Ceci n'exclut pas que la contrepartie d'une cession de bien soit constituée en tout ou en partie par une prestation de services, « s' il existe un lien direct entre la livraison de biens et la prestation de services et si la valeur de cette dernière peut être exprimée en argent ». Toujours en vertu du principe de neutralité, les opérations dont la contrepartie s'analyse comme une prestation en nature ne peuvent être discriminées par rapport aux opérations dont la contrepartie est monétaire. Voy. C.J.C.E. 2 juin 1994, aff.C-33/93, *Empire Stores, Rec.*, 1994, p.I-2329 ; 3 juillet 1997, aff. C-330/95, *Goldsmith, Rec.*, 1997, p. I-3801.

[1174] Les Etats Membres ont une certaine tendance à essayer de substituer à la contrepartie réellement reçue par le fournisseur du bien ou du service une valeur estimée selon des critères objectifs (valeur normale). Cette tendance, contraire au principe de neutralité, est désormais cautionnée par la sixième directive. Une modification du 24 juillet 2006 a en effet introduit trois nouveaux paragraphes à l'article 11, A.. Il y est notamment prévu que « les États membres peuvent prendre des mesures pour que la base d'imposition pour les livraisons de biens et les prestations de services soit constituée par la valeur normale de l'opération. Cette faculté n'est exercée qu'en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services à des bénéficiaires à l'égard desquels il existe des liens familiaux ou d'autres liens personnels étroits, des liens organisationnels, de propriété, d'affiliation, financiers ou juridiques définis par l'État membre. À ces fins, les liens juridiques peuvent inclure la relation établie entre un employeur et un salarié, la famille du salarié ou d'autres personnes qui lui sont proches ». Voy . la Directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations, *J.O.*, L 221, 12 août, p. 9 à 14. Cette modification est liée à la jurisprudence restrictive développée antérieurement par la Cour de justice quant au caractère illégal de cette faculté en l'absence de textes d'habilitation : voy. C.J.C.E., 5 février 1981, aff. 154/80, *Cooperatieve Ardappelenbewaaarplaats, Rec.*, p. 445 (entreposage de pommes de terre) ; 10 avril 1984, aff. 324/82, *Commission/Belgique, Rec.*, p.1861 (valeur de véhicules fixée selon le prix du catalogue) ; 9 juillet 1992, aff.C-131/91, *K-Line, Rec.*, p. I-4513 ; 29 mai 1997, aff. C-63/96, *Skripalle Rec.*, p. I-2847 (locations d'immeubles entre personnes apparentées) ; 4 octobre 2001, aff. C-326/99, *Stichting "Goed Wonen", Rec.*, p. I-6831 (affermage et location de biens immeubles).

[1175] Sur les bons de reduction et de remboursement, C.J.C.E, 24 octobre 1996, aff.C-317/94, *Elida Gibbs, Rec.*, p.I-5339 ; 27 avril 1999, aff.C-48/97, *Kuwait Petroleum, Rec.*, p.I-2323 ; 15 mai 2001, aff.C-34/99, *Primback, Rec.*, p. I-3833 ; 15 octobre 2002, aff.C-427/98, *Commission/Allemagne, Rec.*, p. I-8315.

[1176] Sur cette notion de « subventions directement liées au prix » versées par un tiers : voy. AUTENNE, J., et SAYDE, A., "La TVA sur les subventions publiques", intervention lors du colloque "TVA Belgique Europe" du 28 avril 2005 à Louvain-la-Neuve, *non publiée*, et la jurisprudence suivante : C. J. C.E., 22 novembre 2001, aff.

En ce qui concerne les taux, le régime transitoire prévoit deux types de taux, exprimés en pourcentage de la base imposable : un taux normal, qui ne peut être inférieur à 15%, et un ou deux taux réduits, de minimum 5%. Dans cette dernière hypothèse, il s'agit d'une faculté laissée aux Etats membres pour certains biens et services de première nécessité[1177]. D'autres dérogations spécifiques ont été introduites dans la sixième directive, notamment pour permettre à certains Etats membres de continuer à appliquer des taux réduits, soit inférieurs aux taux minimaux, soit portant sur des opérations qui ne sont pas mentionnées à l'annexe H[1178]. Parmi ces dérogations spécifiques, il existe la possibilité d'appliquer un taux à 0% à certains produits[1179]. La directive prévoit en outre dans son titre XIV aussi pour certaines catégories d'opérateurs des régimes spécifiques de détermination de la TVA. Généralement, la raison en est que ces opérateurs ne peuvent appliquer correctement le régime d'assujettissement ordinaire et les obligations administratives et comptables qui en découlent, soit en raison de la nature de leur activité, soit en raison des dimensions de celle-ci[1180].

IV. Le droit à déduction et la facturation de la TVA

Le droit à déduction constitue, pour reprendre les mots de l'avocat général LEGER, « la clé de voûte » du système de la TVA[1181]. L'originalité de la taxe sur la valeur ajoutée par rapport à une taxe cumulative ordinaire sur les ventes de biens et les prestations de service est de prévoir un mécanisme de déduction de l'impôt acquitté par l'opérateur sur les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par ses fournisseurs, de manière à ce que la charge économique de l'imposition soit entièrement supportée par la personne qui se trouve à la fin du processus de production et/ou de distribution, c'est-à-dire le consommateur final. Le droit à déduction des assujettis ordinaires est reconnu par la Directive à l'assujetti « dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins [des] opérations taxées »[1182].

C-184/00, *Office des produits wallons*, *Rec.*, p. I-9115 ; 13 juin 2002, aff.C-353/00, *Keeping Newcastle Warm*, *Rec.*, p. I-5419; 15 juillet 2004, aff. C-381/01, *Commission/ Italie*, *Rec.*, p. I-6845 ; aff. C-144/02, *Commission/Allemagne*,, Rec., p. I-6985 ; C-463/02, *Commission/Suède*, *Rec.*, p. I-7335 et C-495/01, *Commission/Finlande*, *Rec.*, p. I-6889 (subventions communautaires aux fourrages séchés).

[1177] Les biens et services de première nécessité sont énumérés à l'annexe H de la sixième directive TVA.

[1178] Voy. par exemple, la Directive 2006/18/CE du Conseil du 14 février 2006 modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne les taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, L 051, 22 février 2006, p. 12. Sur la différence des taux : C.J.C.E., 29 avril 2004, aff. C-308/01, *Gil Insurance e.a.*, *Rec.*, p.I-4777.

[1179] L'avantage du « taux 0% », par rapport à l'exonération, est celui de maintenir le droit à déduction dans le chef de l'assujetti, sans que ce dernier doive appliquer la TVA aux prestations que lui-même effectue. Ces taux 0% sont particulièrement nombreux au Royaume-Uni et en Irlande. Voy. C.J.C.E., 6 juillet 2006, aff. C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales*, *Rec.*, p. I-0000, pt 8. A certaines conditions, ces taux peuvent être considérés des aides d'Etats : voy., C.J.C.E., 3 mars 2005, aff. C-172/03, *Heiser*, Rec., p. I-1627, et infra, Titre IV.

[1180] Dans ce dernier cas, il existe donc un régime particulier pour les petites entreprises (sixième directive TVA, article 24). Il s'agit d'une faculté laissée aux Etats membres « d'appliquer des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe notamment des régimes de forfait, sans qu'il puisse en résulter un allégement de l'impôt ». Les Etats membres ont aussi la faculté de prévoir un régime de compensation forfaitaire pour les agriculteurs (article 25). Les agences de voyage bénéficient aussi d'une régime particulier, qui consiste en ce que « les opérations effectuées par l'agence de voyages pour la réalisation du voyage sont considérées comme une prestation de service unique de l'agence de voyages au voyageur » (article 26). Un autre régime particulier, dit de la marge bénéficiaire (article 26bis de la Directive) est aussi prévu pour les biens d'occasion, les objets d'art, de collection ou d'antiquité. En effet, le calcul d'une véritable valeur ajoutée se révérait très difficile, d'autant plus que de tels biens ont tendance à régulièrement sortir et rentrer dans le circuit des assujettis. Voy. en ce qui concerne les véhicules d'occasion, C.J.C.E., 8 décembre 2005, aff. C-280/04, *Jyske Finans A/S*, *Rec.*, p. I-10683. Enfin, deux autres régimes particuliers ont prévus pour l'or d'investissement (article 26ter de la Directive) , et pour le prestations de service par voie électronique à des particuliers (article 26quater de la Directive).

[1181] Conclusions de l'avocat général LÉGER présentées le 19 septembre 2002 dans l'affaire *Auto Lease Holland* (C-185/01), *précité*, pt 6.

[1182] Sixième directive TVA, article 17, §2.

Les conditions d'exercice du droit à déduction sont définies par la jurisprudence de la Cour, vu les lacunes de la directive en la matière. La Cour a ainsi eu l'occasion de préciser dans de nombreux arrêts que le droit à déduction doit pouvoir être exercé immédiatement, pour la totalité de la TVA qui a grevé les opérations effectuées en amont[1183] et sur présentation de l'original de la facture, avec une faculté laissée aux Etats membres d'admettre d'autres moyens de preuve documentaire établissant la réalité des opérations en cause[1184]. Ce droit ne peut être étendu au-delà de ces limites[1185], ni être indûment restreint par les Etats membres[1186]. Le droit à déduction naît au moment où la TVA devient exigible, c'est-à-dire au moment de l'émission d'une facture ou d'un document équivalent[1187]. L'obligation d'émettre une facture et les autres obligations de nature formelle à la charge des assujettis sont réglées par les Etats membres, dans le respect du cadre minimal fixé par la directive[1188].
Lorsque les biens et les services fournis à l'assujetti sont employées par celui pour effectuer tant des opérations taxées que des opérations exonérées, la déduction n'est admise que pour le *prorata* de TVA relatif aux opérations effectivement taxées[1189]. Ce prorata peut s'avérer très désavantageux pour les assujettis qui effectuent principalement des opérations exemptées. Il arrive ainsi que certains montages sont mis en œuvre dans le seul but de tenter d'échapper à l'exonération. D'autre part, les Etats membres sont autorisés à adopter des mesures pour prévenir la fraude[1190] ou l'évasion fiscale. Ces mesures anti-abus introduites par les Etats

---

[1183] C. J.C..E, 21 septembre 1988, aff. 50/87, *Commission c/ France*, Rec., p.4797 ; 6 juillet 1995, aff. C-62/83, *BP Supergaz*, Rec., p. I-1883.

[1184] Sur la marge de manœuvre laissée aux Etats membres dans l'établissement des formalités de preuve : voy. C.J.C.E., 5 décembre 1996, aff. C-85/95, *Reisdorf, Rec.*, p. I-6257 ; 1 avril 2004, aff. C-90/02, *Böckemühl, Rec.*, p.I-3303, pt 50. Voy. aussi C.J.C.E., 21 avril 2005, aff. C-25/03, *Finanzamt Bergisch Gladbach, Rec.*, p. I-3123 (copropriété d'un bien affecté partiellement à un usage professionnel).

[1185] C.J.C.E., 10 mars 2005, aff. C-33/03, *Commission c. Royaume-Uni*, Rec., p. I-1865, où le Royaume-Uni a été sanctionné par la Cour pour avoir introduit un système autorisant l'employeur assujetti à déduire la TVA acquittée sur le carburant utilisé par ses employés (non assujettis) et facturé à ceux-ci..

[1186] C.J.C.E., 19 septembre 2000, affaires jointes C-177/99 et C-181/99, *Ampafrance,, Rec.*, p. I-7013 (exclusion des dépenses de représentation) ; 14 juin 2001 , aff. C-40/00, *Commission c/ France, Rec.*, p. I-4339 (véhicules automobiles) ; 3 mars 2005, aff. C-32/03, *I/S FINI contre SkatteMinisteriet, Rec.*, p. I-1599 (limite temporelle à l'exercice de ce droit) ; C.J.C.E., 6 octobre 2005, aff. C-204/03, *Commission c. Espagne, Rec.*, p. I-8389 et aff. C-243/03, *Commission c. France, Rec.*, p. I-8411 (achat de certains biens ou services en amont financé au moyen de subventions publiques) ; 14 septembre 2006, aff. C-228/05, *Stradasfalti., pas encore publié au Recueil* (exclusion de la déduction pour l'achat, l'utilisation et l'entretien de véhicules de tourisme).

[1187] Sixième directive TVA, *précitée*, article 18. A propos de la période d'imposition par rapport à laquelle doit s'opérer le droit à déduction : C.J.C.E.., 29 avril 2004, aff. C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel, Rec.*, p. I-5583, disp. : « le droit à déduction doit être exercé au titre de la période de déclaration au cours de laquelle sont réunies les deux conditions requises par cette disposition, à savoir que la livraison des biens ou la prestation des services ait été effectuée et que l'assujetti soit en possession de la facture ou du document qui, selon les critères fixés par l'État membre concerné, peut être considéré comme en tenant lieu ».

[1188] Sixième directive, *précitée*, article 22. Une directive relativement récente de modification de ce même article 22 a reconnu au procédé de la facturation électronique la même validité aux fins de l'application de la TVA que le procédé de la facturation sur papier (Directive 2001/115/CE du Conseil du 20 décembre 2001, *J.O.*, L 15, 17 janvier 2002, p. 24 . En ce qui concerne les opérations intracommunautaires, l'article 28nonies, §8 de la sixième directive TVA prévoit que « Les États membres ont la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. ».

[1189] Sixième directive, *précitée*, articles 17, 5 et 19. Un mécanisme de régularisation est également prévu pour les biens d'investissement : Voy. C.J.C.E., 14 juillet 2005, aff. C-434/03, *Charles et Charles-Tijmens, Rec.*, p. I-7037 ; 15 décembre 2005 , aff. C-63/04, *Centralan Property, Rec.*, p. I-11087 ; 30 mars 2006, aff. 184/04, *Uudenkaupungin kaupunki, Rec.*, p. I-3039.

[1190] Sur la lutte contre la fraude en matière de TVA, voy. *infra*, sur l'étendue des dérogations au système général de la TVA accordées aux Etats membres.

membre sont soumises au contrôle de la Cour de justice sur la base, entre autres, des principes généraux de proportionnalité et de confiance légitime[1191]. Selon la Cour, « l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale »[1192]. En outre, les notions contenues dans la sixième directive, qui définissent les éléments de l'imposition, « ont toutes un caractère objectif et [...] s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées »[1193]. La Cour en déduit que « la question de savoir si l'opération concernée est effectuée dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal est sans aucune pertinence pour déterminer si elle constitue une livraison de biens ou une prestation de services et une activité économique »[1194]. L'Etat membre ne peut donc requalifier ces opérations, ni refuser de reconnaître leur existence aux fins de l'application de la TVA, sauf s'il se trouve devant « une pratique abusive »[1195]. L'existence d'une pratique abusive est soumise à l'appréciation de la juridiction nationale de renvoi, sur la base des éléments constitutifs dégagés par la Cour[1196].

V. Les compétences fiscales des collectivités territoriales et l'assujettissement à la TVA

Le régime communautaire de la TVA s'applique aussi aux pouvoirs régionaux et locaux[1197]. L'article 4, 5 de la sixième directive TVA vise d'ailleurs spécifiquement les régions et les communes. Il convient cependant de différencier la problématique de l'assujettissement à la TVA des collectivités territoriales des problématiques afférentes aux limitations imposées par le droit de la TVA communautaire aux régions et aux pouvoirs locaux dans l'exercice de leurs compétences fiscales. En effet, l'assujettissement ou le non-assujettissement est une question indépendante du pouvoir fiscal des autorités publiques régionales et locales et de ses éventuelles limites. D'un côté, il y a la détermination du champ d'application d'un impôt, défini au niveau communautaire, où l'autorité publique (commune, région,...) est visée en tant que contribuable. De l'autre, on se trouve en présence de pouvoirs publics de différents niveaux, dotés de compétences fiscales en vertu de normes supérieures, éventuellement de rang inégal, dont l'exercice entraîne des limitations réciproques de compétences. Cependant, le fait que ces deux problématiques soient distinctes n'exclut pas qu'elles puissent avoir certains points de contact. Il est en effet envisageable qu'une autorité publique telle qu'une

---

[1191] Sur ces principes, voy. notamment C.J.C.E., 26 avril 2005, aff. C-376/02, *Goed Wonen, Rec.*, p. I-3445, pts 24 à 45.

[1192] C.J.C.E., 21 février 2006, aff. C-419/02, *BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, Rec.*, p. I-1685.

[1193] C.J.C.E., 12 janvier 2006, affaires jointes C-354/03, C-355/03 et C-484/03, *Optigen e.a., Rec.*, p. I-483, pt 44.

[1194] C.J.C.E., 21 février 2006, aff. C-223/03, *University of Huddersfield*, Rec., p. I- 1751, pt 51.

[1195] C.J.C.E., 21 février 2006, aff. C-255/02, *Halifax, Rec.*, p. I-1609, pt 73 :« la constatation de l'existence d'une pratique abusive exige, d'une part, que les opérations en cause, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la sixième directive et de la législation nationale transposant cette directive, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par ces dispositions », et pt 75, « l'interdiction de pratiques abusives n'est pas pertinente lorsque les opérations en cause sont susceptibles d'avoir une justification autre que la simple obtention d'avantages fiscaux ».

[1196] Sur ces questions, voy. Voy. les Conclusions de l'avocat général MADURO du 7 avril 2005, communes aux affaires C-255/02, C-419/02 et C-223/03, *précitées.*

[1197] Si les critères d'assujettissement déterminés par la jurisprudence de la Cour sont relativement clairs, l'application de ceux-ci par les Etats membres pose quelquefois des problèmes de compatibilité communautaire. Sur la situation italienne, CIOFFI, M.D., « La soggettivtà passiva di regioni ed enti locali ai fini Iva. Raffronto tra normativa comunitaria e nazionale », *Dir. Prat. Trib.*, 2005, pp. 1091 à 1112. Sur la situation belge, DEVROE, W. en VERVOORT, M., "Overheden en BTW: valt het doek over het BTW-Wetboek en uitvoeringsbesluit nr. 26?", note sous C.A. 16 mars 2005, *R.A.B.G.*, 2005, n°11, p. 5ss. ; WUYTJENS, R., *Openbare besturen en B.T.W.*, 2ème éd, Anvers, Intersentia,., 2004.

région ou une commune, empêche par l'application d'un ensemble de règles supérieures, telles que les règles de droit communautaire, qu'une autre autorité publique, telle que l'Etat central, empiète, dans l'exercice de ses propres compétences, sur le domaine de compétence constitutionnellement attribué à la région ou à la commune. L'arrêt *Câmara Municipal do Porto*[1198] est à ce titre un exemple de cas où se rejoignent les questions de l'exercice du pouvoir fiscal et financier local et celles du régime TVA des autorités locales. Dans cette affaire, la ville de Porto s'est vue réclamer par le fisc portugais le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée sur les sommes qu'elle avait perçues au titre de recettes provenant des parcmètres implantés sur les voies publiques ainsi que de l'exploitation d'un parc de stationnement situé sur le domaine privé de la ville[1199]. En réponse à la question préjudicielle issue du litige entre la ville de Porto et le fisc portugais, la Cour a fait valoir que le critère décisif dans ce cas était « le fait que l'exercice d'une activité telle que celle en cause au principal comporte l'usage de prérogatives de puissance publique, comme celles consistant à autoriser ou à limiter le stationnement sur une voie ouverte à la circulation publique ou à sanctionner par une amende le dépassement du temps de stationnement autorisé, permet d'établir que cette activité est soumise à un régime de droit public »[1200]. En outre, la Cour de justice a tenu compte de la nature de redevance régie par le droit public de la somme perçue par la ville en échange de la mise à disposition d'emplacements de parkings sur la voie publique[1201]. Par cette illustration concrète, on peut voir que la question de la nature d'une somme perçue par une autorité publique, qu'il s'agisse d'un simple prix, d'une redevance ou d'un impôt influe tant sur la répartition des compétences que sur l'application de règles de droit fiscal. Ou, plus précisément, ont peut constater que la nature du prélèvement opéré par un autorité locale conditionne la caractère d'opération économique au sens de la sixième directive de la relation ainsi établie entre cette autorité locale et les usagers du service (public) qu'elle leur fournit. En interprétant de la sorte la jurisprudence de la Cour, il est donc dans ce cas exclu qu'une autorité publique soit assujettie à la TVA dans l'exercice de son pouvoir fiscal ou parafiscal. Cette hypothèse ne doit cependant pas être confondue avec celle de l'affaire *Ayuntamiento de Sevilla*[1202]. Dans ce cas-là, la municipalité de Séville confiait à des sociétés privées l'activité de collecte des impôts locaux. La Cour de justice a considéré que la TVA était applicable à cette activité, et à la contrepartie que la ville versait à ces collecteurs d'impôts en rémunération de leur service. Il ne s'agissait donc pas de l'assujettissent à la TVA de sommes payées à titre d'impôts, ou de redevances, mais de l'assujettissement de sommes versées à titre de rémunération d'un service prêté par un tiers indépendant à la ville, service qui consistait dans la collecte d'impôts. Ce qui ici était déterminant est le fait que la ville ait confié ce service à un tiers indépendant, et non la nature du service en cause. A la différence de l'arrêt *Câmara Municipal do Porto*, il s'agissait donc d'une question concernant l'assujettissement de personnes privées, et non d'autorités publiques[1203].

[1198] C.J.C.E, arrêt C-446/98, *précité*.

[1199] Il s'agissait en quelque sorte d'un impôt sur l'impôt (ou sur la redevance).

[1200] C.J.C.E., arrêt *Camara Municipal do Porto* (C-446/98), *précité*, pt 22.

[1201] L'article 4, 5 de la Directive écarte en effet l'assujettissement « même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ».

[1202] C.J.C.E., affaire C-202/90, *précitée*.

[1203] Le caractère cumulatif des conditions établies par la sixième directive rend dans cette hypothèse sans importance que ces personnes agissaient dans le cadre d'un réglementation de droit public. Sur d'autres cas d'application de la TVA à des opérations mettant en cause des autorités publiques, C.J.C.E., 6 février 1997, aff. C-247/95, *Marktgemeinde Welden, Rec.*, p. I-779 ; arrêt *Commission c/ France* (C-429/99), précité ; 2 juin 2005, aff. C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Rec.*, p. I-4685; 8 juin 2006, aff. C-430/04, *Feuerbestattungsverein Halle, pas encore publié au Recueil.*

§2. Les taxes spéciales à la consommation

La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt dont la caractéristique principale est sa vocation à s'appliquer à l'ensemble de transactions commerciales, quels que soient les biens ou les services concernés. Un autre secteur de la fiscalité indirecte faisant l'objet d'une harmonisation au niveau européen est constitué par les impôts frappant la consommation de produits spécifiques, impôts généralement appelés accises..

I. L'évolution historique et les caractéristiques des accises

Les accises viennent généralement grever des biens qui, par leur nature, peuvent être considérés comme dangereux ou nocifs ou comme superflus ou somptuaires[1204], mais surtout dont la demande est relativement inélastique par rapport au prix[1205]. Ces impôts spéciaux sur la consommation ont constitué, et constituent encore, malgré leur harmonisation partielle, un terrain d'application privilégié des articles 25 et 90 CE[1206], qu'il s'agisse de la taxation des alcools[1207], de l'énergie[1208] ou des tabacs[1209]. La grande diversité des taxes et des taux sur ces produits dans les différents Etats membres a poussé la Commission à lancer, il y a une trentaine d'années, une initiative visant au rapprochement de ceux-ci[1210]. Le manque de coordination cause en effet d'importantes distorsions de concurrence, même lorsque les différences entre législations nationales sont minimes[1211]. Ce n'est qu'à la suite du Livre Blanc de 1985 et, surtout, sous la nécessité d'atteindre l'objectif de l'abolition des frontières intérieures qu'ont été adoptées en 1992 les directives établissant un véritable cadre législatif

---

[1204] Certains auteurs y voient des traces de l'influence calviniste. Cette hypothèse est cependant contredite tant par la réalité historique et géographique de ce phénomène. Voy. TERRA, B. et WATTEL, P., *op. cit.*, 7.1.,

[1205] Comme exemples classiques, on peut citer les tabacs, les boissons alcooliques et les carburants automobiles. Sur les accises en général, voy., TERRA, B., "Excises" in THURONYI (ed.), *Tax Law Design and drafting,* FMI, 1996, p. 246 à 263 ; FICHERA, F., « L'armonizzazione delle accise », *Riv. dir. fin. sc. fin..*, 56ème année, Juin 1997, p. 216 à 258; VANDEN ABEELE, M., BILL, S., RAPONI ,D., « Le droit communautaire de la fiscalité », *L'Observateur de Bruxelles*, 2002, n. 45, p. 23 à 33 ; . LA ROCCA, S., « Le accise e le modalità e i termini del loro pagamento », *Il fisco*, n. 35/1, Octobre 2005 ; CNOSSEN (ed.), *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxford, 2005.

[1206] En effet, l'introduction de directives d'harmonisation ne dispense nullement les Etats de continuer à respecter les dispositions de droit primaire applicable.

[1207] Voy. e.a. C..J.C.E.,, 7 avril 1987, aff. 196/85, *Commission c/ France, Rec.* ,p. 1587 (régime de taxation différenciée pour les vins doux naturels et les vins de liqueur) ; arrêt *Socridis (C-166/98), précité;*, arrêt *Roders (*C-367/93*), précité* ; arrêt *Commission c/ Italie* (C-323/87), *précité* ; arrêt *Commission c/ Grèce* (C-475/01), *précité.*

[1208] C.J.CE. arrêt *OutuKumpuOy (*C-213/96*),, précité.*

[1209] C.J.C.E., 27 février 2002, aff. C-302/00, *Commission c/ France,, Rec.*, p. I-02055.

[1210] Le premier document officiel en matière d'accises est une proposition de la Commission en 1967 (Proposition d'un règlement du Conseil portant établissement d'une organisation commune des marchés dans le secteur du tabac brut, *J.O..*, n°198, 17 août 1967, p. 12). Cette proposition n'a jamais été adoptée. Elle a cependant été suivie trois ans plus tard par une Résolution du Conseil, du 21 avril 1970, concernant les impôts frappant la consommation des tabacs manufacturés autres que les taxes sur le chiffre d'affaires (*J.O.,C 050,* 28 avril 1970, p. 1). Cette résolution prévoyait une harmonisation progressive des droits d'accise sur les tabacs manufacturés. Elle fut concrétisée en 1972 par l'adoption de la directive 72/464/CEE du 19 décembre 1972, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés *(J.O.,* L 303, 31 décembre 1972, p. 1*).* La première proposition de directive-cadre en matières d'accises date également de 1972. Voy. la Proposition de directive en matière de droits d'accises et d'impositions indirectes, autres que la TVA frappant directement ou indirectement la consommation de produits, COM (72) 225, *J.O.*, C 43, 29 avril 1972, p. 23. Cette proposition n'a jamais été adoptée.

[1211] Il suffit pour s'en apercevoir de passer à une pompe à essence luxembourgeoise (et au supermarché qui se trouve à côté), ou encore de prendre un bateau depuis le Danemark en direction de la Suède.

harmonisé en matière d'accises[1212]. Ces directives concernent les trois catégories produits qui sont le plus fréquemment soumises à accises dans les Etats membres. Il s'agit des produits énergétiques, et particulièrement les huiles minérales, des alcools et des boissons alcooliques, et des tabacs manufacturés. Il s'agissait en fait d'un « paquet » de sept directives. Les sept directives « accises » se décomposaient en une directive générale[1213], trois directives spécifiques par catégories sur la structure des accises, et trois directives concernant le rapprochement des taux[1214]. Ces trois catégories de produits peuvent être soumises à des impositions indirectes autres que la TVA et les droits d'accises harmonisés, à la condition que celles-ci « poursuivent des finalités spécifiques » et à condition qu'elles « respectent les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt ». En ce qui a trait à tous les autres produits, « les États membres conservent la faculté d'introduire ou de maintenir des impositions (...), à condition toutefois que ces impositions ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière » Les Etats membres restent aussi compétents pour établir des taxes sur les prestations de services n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaire, y compris celles en relation avec des produits soumis à accises » [1215].

II. Les éléments harmonisés des accises communautaires

L'harmonisation en matière d'accises est moins poussée que celle en matière de TVA. Seuls certains éléments de ces impôts sont donc régis par les directives communautaires. La Directive 92/12/CEE fixe ainsi le cadre général de la taxation des huiles minérales et les produits énergétiques[1216], de l'alcool et des boissons alcooliques et des tabacs manufacturés, quant au fait générateur et à l'exigibilité de l'accise, aux exonérations et au remboursement de l'impôt acquitté sur ces produits, ainsi qu'à la production, à la transformation, à la détention et à la circulation de ces produits. Le fait générateur de l'imposition est constitué par le fabrication ou l'importation à l'intérieur du territoire de la Communauté[1217]. Le fait générateur, moment de naissance de la dette fiscale, est à distinguer du moment où celle-ci devient exigible, c'est à dire le moment où l'Etat membre compétent est autorisé à percevoir effectivement l'impôt. En matière d'accises, la directive 92/12/CEE prévoit en son article 6 que le moment de l'exigibilité est la mise à la consommation[1218], c'est-à-dire normalement la

---

[1212] Le caractère récent de la législation communautaire sur les accises explique le nombre relativement peu élevé –par rapport à la TVA- d' arrêts rendus par la Cour jusqu'à ce jour . On en dénombre, au 1er janvier 2007, une trentaine.

[1213] Directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, *J.O.,* L 076 , 23 mars 1992, p. 1à 13.

[1214] Voy. la liste sur le répertoire législatif du site EUR-LEX . Depuis, le Conseil a adopté de nombreux autres directives et règlements. Dans la législation récente, il convient de signaler la Directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, *J.O.,* L 283, 31 octobre 2003, p. 51 à 70. Cette directive étend le régime d'harmonisation des huiles minérales à l'ensemble des produits énergétiques, en incluant dans son champ d'application l'électricité, le gaz naturel et le charbon. Elle remplace les deux directives (structure et taux) de 1992 concernant les taxation des huiles minérales.

[1215] Directive 92/12/CEE, *précité*, article 3, 2° et 3° Sur ces restrictions au pouvoir fiscal des Etats membres, voy. *infra,* section 2.

[1216] Voy. pour ces derniers, la Directive 2003/96/CE, *précitée*, article 3.

[1217] Directive 92/12/CEE, *précitée,* article 5, 1. Sur la notion de territoire de la Communauté en matière fiscale voy. artt.2 de la Directive 92/12 et *infra.*

[1218] C.J.CE., 9 septembre 2004, aff. C-292/02, *Meiland Azewijn, Rec.*, p. I-7095. Ce principe n'est pas toujours appliqué correctement par les Etats membres : voy. pour la Belgique, C.A., 6 octobre 1999, n°105/99, M.B. 18 octobre (confusion entre le fait générateur et l'exigibilité –pouvoir discrétionnaire de l'administration de renoncer à la créance d'impôt).

sortie d'un régime suspensif[1219] . Outre le moment, le lieu de la mise à la consommation est également crucial. Il détermine en effet l'Etat membre compétent pour percevoir l'impôt.
La mise à la consommation intervient généralement lorsque les biens sortent d'un régime suspensif. Lorsque des biens déjà mis à la consommation dans un Etat, sont ensuite transportés dans un autre Etat membre, les droits d'accise sont exigibles dans ce dernier Etat membre, tandis que les droits payés dans le premier Etat sont remboursables[1220]. Cette règle n'est pas applicable aux produits achetés par des particuliers pour leur usage personnel et transportés par eux[1221], dans les limites indicatives de quantités prévues par la directive, sous réserve pour les particuliers de pouvoir prouver que les quantités de produits excédant ces plafonds ne sont pas destinés à des fins commerciales[1222]. Cette exception trouve son fondement dans « le principe régissant le marché intérieur », à savoir la taxation dans le pays d'origine (d'achat)[1223].
En ce qui concerne les modalités de recouvrement et de perception de l'accise, elles sont déterminées par chaque Etat membre, dans le respect du principe de non-discrimination[1224].
La directive 92/12/CE règle aussi la circulation des biens soumis à accise en régime suspensif, qui doivent être accompagné d'un document d'accompagnement[1225]. Les directives spécifiques fixent les sous-catégories de produits taxables, ainsi que les taux minimaux, calculés selon des techniques particulières, généralement en fonction de la quantité[1226]. Cette réglementation complexe a nécessité l'intervention interprétative de la Cour.
En ce qui concerne les produits énergétiques, la Cour a ainsi été amenée à préciser que les différentes exonérations prévues par la directive 92/81/CE[1227] sont obligatoires. Les Etats membres ne peuvent donc soumettre à une autre imposition indirecte les carburants

---

[1219] C.J.C.E., 5 avril 2001, aff. C-325/99, *van de Water, Rec.*, p. I-2729.
[1220] Directive 92/12, *précitée*, article 7 et 10. En cas d'exportation hors du territoire de la Communauté, l'accise est aussi remboursée. Voy. l'article 19 de la Directive. Pour un cas d'exportation irrégulière de produits en régime suspensif, C.J.C.E., 12 décembre 2002, aff. C-395/00, *Fratelli Cipriani, Rec.*, p. I-11877.
[1221] Cette condition exclut généralement que les produits puissent être transportés par un intermédiaire commercial pour le compte d'un particulier. Voy. C.J.C.E., 2 avril 1998, aff. C-296/95, *EMU, Rec.*, p. I-1605, pts 37 et 52-53 ; 23 novembre 2006, aff. C-5/05, *Joustra, pas encore publié au Recueil.*
[1222] Les quantités sont, par exemple, 90 litres de vin, 110 litres de bière, 800 cigarettes. Voy. Directive 92/12/CEE, *précitée*, articles 8 et 9, 2.
[1223] Ce même principe du marché intérieur à présidé à la suppression de l'exonération pour les ventes hors taxes de produits dans le cadre du trafic intracommunautaire par voie maritime ou aérienne (T.C.E., 20 février 2002, aff. T-170/00, *Förde Reederei,/ Conseil et Commission, Rec.* , p. II-515).
[1224] C.J.C.E., ordonnance du 22 avril 2001, aff. C-80/01, *Michel, Rec.* p. I-9141.
[1225] Directive 92/12/CE, *précitée*, article 7, 15, 18 et 24. Voy. aussi le Règlement (CEE) n° 2719/92 de la Commission, du 11 septembre 1992, relatif au document administratif d'accompagnement lors de la circulation en régime de suspension des produits soumis à accises, *J.O.*, L 276 19 septembre 1992, p.1.
[1226] Il s'agit, pour les tabacs manufacturés, des Directive 92/79/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les cigarettes, *J.O.*, L 316, 31 octobre 1992, p. 8–9, de la Directive 92/80/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes, *J.O.*, L 316, 31 octobre 1992, p. 10–11 et de la Directive 95/59/CE du Conseil, du 27 novembre 1995, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés, *J.O.*, L 291, 6 décembre 1995, p. 40–45 ; pour l'alcool et les boissons alcooliques, de la Directive 92/83/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, *J.O.*, L 316, 31 octobre 1992, p. 21-27 et de la Directive 92/84/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées, *J.O.*, L 316, 31 octobre 1992, p. 29 à 31 et pour les produits énergétiques, 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 , *J.O.*, L 283, 31 octobre .2003, p. 51–70, qui remplace, en étendant le champ d'application, les anciennes directives 92/81/CE et 92/82/CE concernant la taxation des huiles minérales. Pour un commentaire de ces régimes, voy. TERRA et WATTEL, *op. cit.*, 7.3 à 7.6.
[1227] Directive 92/81, *précitée*, aujourd'hui remplacée par la Directive 2003/96, *précitéé.*

expressément exonérés d'accise harmonisée[1228]. De même, ils ne peuvent exonérer certaines huiles minérales destinées à être utilisées comme combustibles, alors que la directive prévoit leur taxation[1229], ni prévoir un taux inférieur au taux fixé par celle-ci[1230]. A l'instar du régime de la TVA, les termes définissant les exonérations dans les directives « accises » sont des notions autonomes de droit communautaire que les Etats ne peuvent interpréter librement[1231]. Ceci vaut, bien évidemment, aussi pour les autres produits soumis à accises. En matière de tabacs manufacturés, les contributions interprétatives de la Cour ont aussi été nécessaires à la correcte application des directives[1232], tout comme en matière d'alcools[1233]. Enfin, la directive 2003/96/CE ajoute, dans la politique communautaire des accises, à l'objectif de la réalisation du marché intérieur la dimension environnementale en autorisant notamment les Etats membres à exempter de manière partielle ou totale certaines sources d'énergies renouvelables[1234].

§3. Les impôts indirects sur les rassemblements de capitaux

L'harmonisation partielle des accises au niveau communautaire constitue une forme de mise en œuvre de la libre circulation des marchandises. D'autres mesures fiscales nationales peuvent cependant entraver d'autres libertés contenues dans le Traité CE, telle la libre circulation des capitaux. Dès 1969, le Conseil a adopté la directive 69/335/CEE concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux[1235]. Celle-ci a pour objectif d'éliminer les obstacles de nature fiscale à la libre circulation des capitaux destinés à être investis dans des sociétés ayant leur siège sur le territoire de la Communauté[1236]. Ces obstacles étaient formés, d'une part, par l'existence dans plusieurs Etats membres de droits de timbre sur les titres, et, d'autre part, par la disparité des législations en matière de droit d'apport. La directive 69/335/CEE remédie au premier inconvénient en supprimant le droit de timbre sur les titres, « que ceux-ci soient représentatifs des capitaux propres de sociétés ou de

---

[1228] C.J.C.E., 10 juin 1999, aff.. C-346/97, *Braathens, Rec.*, p. I-3419. Voy. aussi C.J.C.E., 25 septembre 2003, aff. C-437/01, *Commission c/ Italie, Rec.*, p. I-09861.

[1229] C.J.C.E., 29 avril 2004, aff. C-240/01, *Commission c/ Allemagne, Rec.*, p. I-4733.

[1230] C.J.C.E., 27 novembre 2003, aff. C-185/00, *Commission c/ Finlande, Rec.*, p. I-14189, pts 94 et 95.

[1231] C.J.C.E., 1 avril 2004, aff. C-389/02, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, Rec.*, p. I-3537 (notion de navigation dans les eaux communautaires visée à l'article 8, §1, c) de la Directive 92/81, *précitée*) et T.C.E., 27 septembre 2000, aff. T-184/97, *BP Chemicals/ Commission, Rec.*, p. II-3145 (notion de « projets pilotes visant au développement technologiques de produits moins polluants » visée à l'article 8, §2 de la Directive 92/81, *précitée*).

[1232] Voy. C.J.C.E., 24 septembre 1998, aff. C-319/96, *Brinkmann I, Rec.*, p. I-5255 (différence entre cigarettes et tabac à fumer). ; 19 octobre 2000, aff. 216/98, *Commission c/ Grèce, Rec.*, p. I-8921, (prix minimaux de vente au détail des tabacs manufacturés) ; 15 juin 2000, aff. C-365/98, *Brinkmann II, Rec.*, p. I-4619 (calcul de la taxe).

[1233] C.J.C.E., 7 décembre 2000, aff. C-482/98, *Italie c/ Commission, Rec.*, p. I-10861 (exonération d'alcool dénaturés) ; arrêt *Commission c/ Grèce* (C- 475/01), *précité* (taux réduits sur l'ouzo) ; arrêt *Socridis* (C-166/98), *précité,*

[1234] Directive 2003/96/CE, *précitée,* articles 15.et 16

[1235] Directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, *J.O, L 249, 03 octobre 1969, p. 25 – 29.* Cette directive a été modifiée plusieurs reprises, en particulier par la directive 85/303/CEE (J.O., L 156, p.23) qui a introduit la possibilité pour les Etats à exempter ces rassemblements de capitaux de toute imposition.

[1236] Sur la directive 69/335/CEE : DI PIETRO, A., (dir.)., *Atti societari ed imposizione indiretta. Dalle Direttive comunitarie alla nuova riforma tributaria*, Padova, CEDAM, 2005 ; PEETERS, B., "Indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal. De betekenis va de Europese Richtlijn van 17 juli 1969 (RL 69/335/CEE)", in PEETERS, B., (éd)., *Europees belastingrecht, op. cit.*, p. 691à 746 ; TERRA, B. et WATTEL , P., *op.cit.*, chap. 8.

capitaux d'emprunt, et quelle que soit leur provenance »[1237]. Des exceptions sont prévues à l'article 12 de la Directive 69/335, notamment en matière de droits de mutation de biens immeubles et pour les droits ayant un caractère rémunératoire. La disparité des législations en matière de droit d'apport est résolue par la mise en place d'un droit d'apport harmonisé à la fois dans sa structure et dans son taux, sur les rassemblement de capitaux. Ce droit d'apport ne peut être perçu qu'une seule fois, « dans l'État membre sur le territoire duquel se trouve le siège de direction effective de la société de capitaux (...) »[1238], à l'occasion et au moment d'opérations définies par la directive elle-même. Ces opérations, qui constituent le fait générateur de l'imposition, sont énumérées à l'article 4 de la directive 69/335/CEE. Il s'agit notamment de la constitution, de la transformation ou, parfois, du transfert de siège de sociétés de capitaux[1239], ainsi que de l'augmentation de capital social « au moyen de l'apport de biens de toute nature »[1240]. L'élément determinant qui permet l'application du droit d'apport harmonisé à des opérations de nature incertaine est le fait que l'opération en cause contribue au renforcement du potentiel économique de la société bénéficiaire[1241]. A l'occasion de ces opérations, les Etats membres doivent percevoir le droit d'apport. Par contre, la perception est facultative (« peuvent ») pour certaines autres opérations[1242]. La base imposable est constituée, dans les cas de constitution du société ou d'augmentation de capital, par la valeur réelle des biens apportés. Sont exclus de celle-ci, afin d'éviter une double imposition, les biens propres de la société et les prêts qui auraient déjà été soumis au droit d'apport harmonisé. Le taux du droit d'apport ne peut être supérieur pour les opérations ordinaires, à 1% de la base imposable. Il s'agit d'un taux maximum, dès lors que les Etats membres disposent de la faculté de prévoir des taux inférieurs, jusqu'à y compris un taux de

---

[1237] Cette interdiction est contenue à l'article 11 de la directive 69/335, dans des termes extrêmement larges. Voy. Directive 69/335, *précitée*, article 11 « Les États membres ne soumettent à aucune imposition, sous quelque forme que ce soit: a) la création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation d'actions, de parts ou autres titres de même nature, ainsi que de certificats représentatifs de ces titres, quel qu'en soit l'émetteur; b) les emprunts, y compris les rentes, contractés sous forme d'émission d'obligations ou autres titres négociables, quel qu'en soit l'émetteur, et toutes les formalités y afférentes, ainsi que la création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation de ces obligations ou autres titres négociables ». Pour un commentaire de cette interdiction, voir *infra*.

[1238] Directive 69/335, *précitée*, article 2. Des critères de rattachement subsidiaires sont aussi prévus. Cette règle a permis de mettre fin à la diversité des critères de rattachement jusqu'alors employés dans les législations nationales, tels que le lieu de l'enregistrement, le lieu du siège de direction effective ou encore le lieu du siège de la société-mère pour les filiales.

[1239] La notion de sociétés de capitaux est définie à l'article 3 de la directive 69/335/CEE. Sont notamment visées les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et société de personnes à responsabilité limitée de droit belge, ainsi que les *società per azioni*, les *società in accomandita per azioni*, les *società a responsabilità limitata* de droit italien. Le deuxième alinéa de cet article étend ultérieurement le champ d'application de la directive ne prévoyant : « Est assimilée aux sociétés de capitaux, pour l'application de la présente directive, toute autre société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs ». A ce propos, voy. C.J.C.E. , 12 novembre 1987, aff. 112/86, *Amro Aandelen Fonds, Rec.*, p. 4453.

[1240] Sur la notion de biens de toute nature : C.J.C.E., 17 octobre 2002, aff. C-138/00, *Solida et Tech, Rec.*, p. I-8905 (acquisition par un non-associé de bons de jouissance émis par une société de capitaux) ; 17 octobre 2002, aff. C-339/99, *Energie Steiermark Holding, Rec.*, p. I-8837 (contributions versées à une société de capitaux par une société mère à l'occasion de l'entrée d'une filiale de celle-ci dans le capital de la première société) ; 17 octobre 2002, aff. C-71/00, *Develop, Rec.*, p.I-8877 (contributions financières effectuées par la société mère d'une société ayant acquis des bons de jouissance émis par une société de capitaux).

[1241] C.J.C.E., 2 août 1988, aff. 36/86, *Dansk Sparinvest, Rec.*, p. 409 (augmentation de capital par l'incoprporation de bénéfices ou de réserves) ; 5 fevrier 1991, aff. C-15/89, *Deltakabel, Rec.*, p.I-241 (abandon de créance de la part de la société –mère au bénéfice de sa filiale) e 26 septembre 1996, aff. C-287/94, *Frederiksen, Rec.*, 1996, I-4581 (prêt sans intéréêt accordé par la société-mère); 17 septembre 2002, aff. C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, Rec.*, p.I-7397 (prêt accordé par la société-mère).

[1242] Directive 69/335/CEE, *précitée*, article 4, 2 . Il s'agit de certaines augmentation de capital et de certains emprunts.

0%[1243]. Certaines opérations sont exemptées de manière obligatoire dans les cas d'apport, de la part d'une société, de la totalité de son patrimoine[1244] ou d'une ou de plusieurs branches de leur activité à une autre société[1245]. Les Etats membres gardent en outre le faculté d'exempter les opérations réalisées par certaines sociétés d'utilité publique et détenues majoritairement par les pouvoirs publics ou des sociétés poursuivant des finalités sociales[1246]. Enfin, l'article 10 de la directive 69/335/CEE prévoit que les Etats ne peuvent percevoir, en dehors du droit d'apport harmonisé, aucune autre imposition sur les opérations visées par le directive, sauf exceptions expressément prévues à l'article 12[1247].

§4. Les franchises fiscales pour les particuliers et la taxation des véhicules

Un dernier secteur d'intervention de la part du législateur communautaire en matière d'impôts indirects concerne les franchises fiscales pour les particuliers portant sur les biens qu'ils « importent » de manière temporaire ou définitive depuis un autre Etat membre. Il s'agit du volet fiscal de la mise en œuvre fiscale du principe de la libre circulation des personnes à l'intérieur de la Communauté[1248]. Concernant les importations définitives de biens, la directive 83/183/CEE prévoit que ces franchises ne s'appliquent qu'aux importations qui ne présentent « aucun caractère commercial ou spéculatif »[1249]. La franchise accordée par les Etats membres concerne les taxes sur le chiffre d'affaires, les accises et les « autres taxes à la

---

[1243] Dès lors que la plupart des Etats membres appliquent ce taux de 0%, la Commission a proposé que la suppression totale du droit d'apport dans l'ensemble de la Communauté Voy. la proposition de directive du 4 décembre 2006, COM (2006) 760. Cette proposition contient en outre une refonte de la Directive 69/335/CEE, à l'instar de ce qui a été fait en matière de TVA, dans un objectif de rendre le texte de la Directive plus lisible.

[1244] Concernant les fusions, voy. C.J.C.E, 30 mars 2006, aff. C-46/04, *Aro Tubi Trafilerie,, Rec.* p. I-3009 ; 18 mai 2006, C-509/04, *Magpar VI , Rec,* p. I-4601.

[1245] Sur la notion de branche d'activité, comprise comme « un ensemble de biens et de personnes capables de concourir à la réalisation d' une activité déterminée. » : C. J. C.E, 13 octobre 1992, aff. C-50/91, *Commerzbank , Rec.,* p.I-5225. Sur l'exemption, très importante en pratique, des fusions de sociétés : C.J.C.E., 13 février 1996, affaires jointes C- 197/94 e C-252/94, *Bautiaa, Rec.,* p. I-505 ; 27 octobre 1998, aff. C-152/97, *AGAS, Rec.*, p. I-6553.

[1246] Directive 69/335/CEE, *précitée*, article 8.

[1247] Ces articles se sont vus reconnaître par la Cour un effet direct. Voy. e.a. C.J.C.E., 5 mars 1998, aff. C-347/96, *Solred, Rec.*, p. I-937 ; PEETERS (B.), "Indirecte…", *op.cit.*, pp. 738-739, et *infra.*

[1248] TRAVERSA, E., « Droit fiscal européen 2004-2005 », *op.cit.*, p. 173. Voy. aussi la Directive 69/169/CEE du Conseil, du 28 mai 1969, concernant l'harmonisation des dispositions législatives, réglementaires et administratives relatives aux franchises des taxes sur le chiffre d'affaires et des accises perçues à l'importation dans le trafic international de voyageurs, *J.O.,* L 133, 4 juin 1969, p. 6 à 8 ; la troisième directive 78/1032/CEE du Conseil, du 19 décembre 1978, concernant l'harmonisation des dispositions législatives, réglementaires et administratives relatives au régime des taxes sur le chiffre d'affaires et des accises applicables dans le trafic international de voyageurs, *J.O.,* L 366, 28 décembre 1978, p. 28 à 30; la Directive 78/1035/CEE du Conseil, du 19 décembre 1978, relative aux franchises fiscales applicables à l'importation des marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance de pays tiers, *J.O.,* L 366, 28 décembre 1978, p. 34 à 35 ; la directive 94/4/CE du Conseil, du 14 février 1994, modifiant les directives 69/169/CEE et 77/388/CEE et augmentant le niveau des franchises pour les voyageurs en provenance des pays tiers et les limites pour les achats hors taxes effectués lors de voyages intracommunautaires, *J.O.,* L 60, 3 mars 1994, p. 14 à 15. Outre les actes de droit dérivé, l'article 90 CE peut aussi être invoqué contre les taxes à l'importation levées par les Etats membres. Voy. C.J.C.E., 5 mai 1982. aff. 15/81. *Gaston Schul, Rec., p. 1409* et 21 mai 1985, aff. 47/84, *Gaston Schul, Rec.*, p. 1491 (taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation de marchandises livrées par des particuliers).

[1249] Directive 83/183/CEE du Conseil du 28 mars 1983 relative aux franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers en provenance d'un État membre, *J.O.*, L 105, 23 avril 1983, p.64 à 67, troisième considérant. Voy aussi la Directive 83/182/CEE du Conseil du 28 mars 1983 relative aux franchises fiscales applicables à l'intérieur de la Communauté en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport, *J.O.*, L 105, 23 avril 1983, p. 59 à 63.

consommation normalement exigibles à l'importation définitive, par un particulier, de biens personnels en provenance d'un autre État membre »[1250]. Elle ne couvre cependant pas toutes les impositions qui seraient dues au moment ou successivement à l'importation de certains biens. Sont ainsi par exemple exclues du bénéfice de la franchises les taxes prélevées par l'État membre de destination lors de l'immatriculation ou de la mise en circulation du véhicule, qui ne sont pas des « taxes liées à l'importation », c'est à dire des taxes dont le fait générateur est l'importation[1251]. Le particulier en bénéficie à l'occasion du transfert de sa résidence normale[1252], pour une période de douze mois à partie de la date du transfert[1253], à l'occasion de l'ameublement d'une résidence secondaire ou de l'abandon de celle-ci[1254], à l'occasion d'un mariage[1255] ou encore pour des biens acquis par voie successorale[1256] dans un autre Etat membre. Certains biens, tels que les véhicules à moteur, font l'objet d'un régime spécifique[1257].

Cette directive s'est cependant révélée insuffisante à assurer la neutralité fiscale des déplacements de citoyens à l'intérieur de l'Union en matière de taxation des véhicules[1258], particulièrement depuis la suppression des frontières fiscales[1259]. A la suite d'une communication de 2002[1260], la Commission a adopté en 2005 une proposition de directive en la matière[1261]. Cette dernière proposition a un double objectif. Le premier consiste à réduire les obstacles à la libre circulation des personnes et des biens envisagés par la réglementation existante. Le second objectif relève d'un tout autre secteur. La proposition de directive vise aussi à « mettre en œuvre la stratégie communautaire visant à réduire les émissions de Co2

[1250] Directive 83/183/CEE, *précitée*, article 1.

[1251] Comme l'a clarifié la Cour, le fait générateur est en effet différent. Voy. C.J.C.E., 15 juillet 2004, aff. C-365/02, *Lindfors, Rec.*, p. I- 7183, pts 25 à 27 ; 29 avril 2004, aff. C-387/01, *Weigel, Rec.*, p. I-4981, pts 45 à 49 ; 16 juin 2005, aff. C-138/04, *Commission / Danemark., Rec.*, p. I-000 , pts 13 à 16. Dans ces arrêts, la Cour laisse cependant au juge du fond la possibilité d'examiner *in concreto* la compatibilité de telles taxes sur les véhicules avec l'article 18 CE (libre circulation des citoyens de l'Union) et l'article 39 CE (libre circulation des travailleurs). La matière des franchises fiscales est en outre indissociable de celle des franchises douanières, concernant les biens en provenance de pays tiers : voy. Règlement (CEE) n° 918/83 du Conseil, du 28 mars 1983, relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières, *J.O.*, L 105, 23 avril 1983, p. 1 et C.J.C.E., 17 mars 2005, aff. C-170/03, *Féron, Rec.*, p. I-2299.

[1252] La directive 83/183/CEE prévoit, en son article 6, que : « on entend par «résidence normale» le lieu où une personne demeure habituellement, c'est-à-dire pendant au moins 185 jours par année civile, en raison d'attaches personnelles et professionnelles, ou dans le cas d'une personne sans attaches professionnelles, en raison d'attaches personnelles révélant des liens étroits entre elle-même et l'endroit où elle habite ».

[1253] Directive 83/183/CEE, *précitée*, article 7.

[1254] *Ibidem,* article 8.

[1255] *Ibidem,* article 9.

[1256] *Ibidem*, article 10.

[1257]Directive 83/183/CEE, *précitée*, article 5.

[1258] Voy. à propos d'une taxe sur la consommation-type, voy. C.J.C.E., arrêt *Weigel* (C-387/01), *précité.*

[1259] Le même constat eut être dressé à propos de l'efficacité de la Directive 83/182/CEE , *précitée,* à propos des importations temporaires de véhicules. Cette situation a induit certaines Etats membres à introduire des exonérations à l'exportation de biens vers d'autres états membres, au risque de causer certaines discriminations à rebours. Voy., pour la Belgique, l'article 105 du C.T.I.R., ainsi que C.A. 19 juillet 2005, n° 136/2005, *M.B.*, .2 septembre.

[1260] Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen, « La taxation des voitures particulières dans l'union européenne - Actions envisagées aux niveaux national et communautaire », COM (2002) 431 fin.

[1261] Proposition de Directive du Conseil du 5 juillet 2005 concernant les taxes sur les voitures particulières, COM(2005) 261 final. Cette proposition remplace une proposition antérieure de 1998, jamais adoptée par le Conseil. Voy. la Proposition de directive du Conseil régissant le traitement fiscal des véhicules à moteur de tourisme transférés définitivement dans un autre État membre dans le cadre d'un transfert de résidence ou utilisés temporairement dans un État membre autre que celui où ils sont immatriculés COM(98) 30 final, *J.O.,* C 108, 7 avril 1998, pp. 75-81.

des voitures particulières »[1262]. Les mesures proposées consistent d'une part, en une harmonisation de certains prélèvements perçus par les Etats membres sur les véhicules automobiles[1263] et, d'autre part, en une coordination de ceux-ci, par l'instauration d'un système de remboursement d'impositions acquittées dans un autre Etat membre. Les mesures d'harmonisation sont au nombre de deux. La première consiste à supprimer la taxe d'immatriculation dans l'ensemble des Etats membres[1264]. Cette suppression serait progressive, afin de permettre que les personnes ayant acquitté la taxe avant sa suppression se soient pas pénalisées par la majoration des autres impôts sur les véhicules, tels la taxe annuelle de circulation ou l'impôt sur les carburants[1265]. La seconde mesure d'harmonisation a trait au calcul des taxes d'immatriculation et des taxes annuelles de circulation. La proposition prévoit d'intégrer dans l'assiette de ces deux taxes un paramètre lié aux émissions de dioxyde de carbone (CO2)[1266]. Le système de remboursement instauré par la proposition de directive, a comme objectif de parvenir à une imposition –uniquement- dans le pays d'utilisation effective du véhicule. La Commission espère ainsi mettre fin aux nombreux recours introduits devant la Cour de justice[1267]. Ce système, qui vise tant la taxe d'immatriculation que la taxe annuelle de circulation, définit les critères de détermination de la valeur résiduelle des véhicules importés, ainsi que les méthodes de calcul des prorata des périodes d'utilisation dans chaque Etat membre concerné.

L'adoption d'une telle directive compléterait en outre le cadre communautaire de la taxation des véhicules qui comprend déjà une directive relative à la taxation des poids lourds (eurovignette)[1268]. Celle-ci pose les bases de l'harmonisation des conditions applicables aux péages liés à l'utilisation des infrastructures routières, dans le cadre d'une politique européenne durable des transports[1269]. Elle prévoit notamment une « tarification (...) de l'utilisation de l'infrastructure routière, fondée sur le principe de "l'utilisateur payeur" et sur la capacité d'appliquer le principe du "pollueur payeur" »[1270]. Cette tarification peut varier en fonction d'objectifs tels que « la lutte contre les dommages causés à l'environnement, la résorption de la congestion, la réduction au minimum des dommages aux infrastructures,

---

[1262] Ces objectifs sont en partie contradictoires. En effet, faciliter la mobilité entre Etats membres revient à faciliter un emploi plus important de véhicules automobiles, et donc à augmenter les émissions de CO2 globales. Il semble qu'en jouant sur le terrain environnemental, la Commission espère aussi faire passer des propositions d'harmonisation proprement fiscale qu'elle cherche à introduire depuis de longues années.

[1263] Dans la Communication de 2002, la Commission compte 5 types de prélèvements sur les véhicules généralement perçus dans les Etats membres : il s'agit de la taxe d'immatriculation, de la taxe annuelle de circulation, de la TVA et de la taxe sur les carburants.

[1264] Cette mesure vise à remédier à la grade disparité de régimes entre les Etats membres en, ce qui concerne le prélèvement et le montant de cette taxe. Ainsi, la variation de taux entre Etats membres est de 0% (France, Allemagne où la taxe n'est pas perçue à 180% (Danemark) du prix d'achat du véhicule hors taxes.

[1265] Voy. les articles 7 et 8 de la proposition de la Commission, contenus dans la chapitre III de celle-ci, intitulé « Suppression des taxes d'immatriculations. Interdiction d'introduire des taxes analogues »

[1266] Cette mesure s'inscrit dans le cadre de l'accord de Kyoto sur les réductions globale des gaz contribuant à l'effet de serre.

[1267] Voy. la jurisprudence citée *supra.*

[1268] Directive 1999/62/CE du Parlement européen et du Conseil, du 17 juin 1999, relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, *J.O.*, L 187, 20 juillet 1999, p. 42 à 50 et la Directive 2006/38/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 modifiant la directive 1999/62/CE relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures, *J.O.*, L 157, 9 juin 2006, p. 8 à 23. La Directive 1999/62/CE a été adoptée suite à l'annulation par Cour de justice, dans un arrêt du 5 juillet 1995 dans l'affaire C-21/94(Rec., p. I-1827), de la directive 93/89/CEE du Conseil du 25 octobre 1993 relative à l'application par les États membres des taxes sur certains véhicules utilisés pour le transport des marchandises par route, ainsi que des péages et droits d'usage perçus pour l'utilisation de certaines infrastructures (*J.O.*, L 279 du 12 novembre 1993, p. 32).

[1269] Voy. le Livre blanc de la Commission du 12 septembre 2001 sur "La politique européenne des transports à l'horizon 2010: l'heure des choix", COM (2001) 370, pp. 78 à 88.

[1270] Directive 2006/38/CE, *précitée*, 2ème considérant.

l'optimisation de l'utilisation des infrastructures concernées ou la promotion de la sécurité routière », pour autant que les variations de tarifs soient proportionnées, transparentes et non discriminatoires[1271].

§5. La coopération administrative en matière d'impôt indirects

L'adoption des règles d'harmonisation au niveau communautaire nécessite la mise en place d'instruments aptes à établir une coopération entre les administrations fiscales nationales chargées de les mettre en œuvre, afin d'éviter les possibilités de fraude et d'évasion fiscale causées par l'absence d'une administration fiscale communautaire. A l'origine, les instruments communautaires de coopération administrative étaient destinés à renforcer l'efficacité des dispositions d'assistance mutuelle contenues dans les conventions fiscales bilatérales conclues entre les États membres[1272]. Ils concernaient donc principalement les impôts directs[1273]. Progressivement, ces instruments ont été étendus au secteur de la fiscalité indirecte. D'autre part, au fur et à mesure de l'adoption de règles matérielles, des dispositions liées à l'assistance mutuelle et à la coopération étaient adoptées. Aujourd'hui, la coopération administrative dans le domaine des impôts fortement harmonisés fait l'objet d'une réglementation spécifique et détaillée. Ainsi, en matière de TVA, un règlement du Conseil du 7 octobre 2003 a réuni dans un seul instrument juridique l'ensemble des dispositions existantes[1274]. Il règle notamment les modalités du stockage et des échanges d'informations entre autorités nationales, avec ou sans demande préalable, ainsi que les demande d'enquêtes administratives, de notification administrative et l'organisation de contrôles simultanés[1275]. En outre, ce règlement constitue la base légale du système informatisé d'échange d'informations (V.I.E.S.), qui existe depuis 1993 pour les transactions intracommunautaires. Un règlement semblable a aussi été adopté en matière d'accises harmonisées[1276]. L'assistance mutuelle et l'échange d'information dans le cadre des autres impôts harmonisés continue à être réglée par la directive 77/799/CEE ou par des dispositions particulières contenues dans les directives matérielles d'harmonisation. En matière de recouvrement de créances fiscales, par contre, c'est la même directive qui est applicable, quelle que soient la nature et l'origine de la créance fiscale concernée. Le champ d'application de la Directive 76/308/CEE[1277] est en effet extrêmement large et couvre tant les créances afférentes à la TVA, aux accises

---

[1271] Directive 1999/62/CE, *précitée*, article 4 quater, § 10. Sur la vignette autoroutière en Belgique, voy. *supra*, Titre I.

[1272] Sur ce thème, voy. GRAU RUIZ, A., *Mutual assistance for the recovery of tax claims* , Deventer, Kluwer, 2003.

[1273] La directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977 (*J.O.*, L 336, 27 décembre 1977, p. 15 à 20), concernait à l'origine l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs.

[1274] Règlement 1798/2003 du 7 octobre 2003, *J.O.*, L 264, 15 octobre 2003, p.1. Voy. aussi Règlement (CE) n° 1925/2004 de la Commission du 29 octobre 2004 fixant les modalités d'application de certaines dispositions du Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, L 331, 5 novembre 2004, p. 13 à 18 .

[1275] Voy. Règlement 1798/2003, *précité*, articles 5 à 27.

[1276] Règlement (CE) n° 2073/2004 du Conseil du 16 novembre 2004 relatif à la coopération administrative dans le domaine des droits d'accises, *J.O.*., L 359, 4 décembre 2004, p. 1.

[1277] Directive 76/308/CEE du Conseil du 15 mars 1976 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certains cotisations, droits, taxes et autres mesures, *J.O.*, L 073, 19 mars 1976, p. 18 à 23, modifiée notamment par Directive 2001/44/CE du Conseil du 15 juin 2001, *J.O.*, L 175, 28 juin 2001, p. 17 à 20. Voy. aussi la Directive 2002/94/CE de la Commission du 9 décembre 2002 fixant les modalités pratiques nécessaires à l'application de certaines dispositions de la directive 76/308/CEE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certains cotisations, droits, taxes et autres mesures, *J.O.*, L 337, 13 décembre 2002, p. 41 à 54.

harmonisées, aux taxes sur les primes d'assurance, aux impôts sur le revenu et sur la fortune, que celles relatives aux droits de douane et à d'autres sommes liées aux politiques communes[1278]. La directive 76/308/CE, ainsi que sa directive d'application[1279], fixent les modalités et les conditions d'assistance mutuelle entre les administrations des Etats membres dans ce domaine, ainsi que les échanges d'informations et les recours qui y sont liés.

Section 2 : L'harmonisation fiscale en matière d'impôts directs

Si l'on peut considérer que les impôts indirects font l'objet d'une harmonisation communautaire importante, l'harmonisation en matière d'impôts directs, et particulièrement en matière d'impôts des sociétés, connaît une progression difficile. Il est cependant indéniable que les différences de structures et de taux présentes dans les législations fiscales des Etats membres soient un facteur important de distorsion de concurrence et représentent des obstacles sérieux à l'établissement d'un marché unique[1280]. Or, ces mêmes Etats membres rechignent à attribuer ne fût-ce qu'une compétence explicite d'harmonisation minimale aux institutions communautaires, craignant d'y perdre une partie de leur souveraineté et, surtout, de leurs recettes fiscales[1281]. C'est pourquoi l'harmonisation communautaire en matière d'impôts directs se limite à l'heure actuelle à quelques instruments d'harmonisation ponctuelle en matière d'impôt des sociétés. Plutôt que de régler, même de manière partielle, la structure et le taux de l'imposition, les directives relatives à la fiscalité des sociétés conditionnent le traitement fiscal de certains revenus ou de certaines opérations déterminées. L'harmonisation de la fiscalité de ces revenus et de ces opérations a été rendue possible par les effets particulièrement négatifs causés par le manque de coordination des systèmes fiscaux nationaux –principalement, le double imposition- sur les activités transfrontalières et sur le regroupement des sociétés de l'Union[1282]. On recense à ce jour la directive « fusions »[1283], la directive « mère-fille »[1284], toutes deux de 1990 et la directive « intérêts et redevances »[1285] de

---

[1278] Directive 76/308/CEE, *précitée*, article2.

[1279] Directive 2002/94/CE de la Commission du 9 décembre 2002 fixant les modalités pratiques nécessaires à l'application de certaines dispositions de la directive 76/308/CEE du Conseil concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certains cotisations, droits, taxes et autres mesures, *J.O.*, L 337, 13 décembre 2002, p. 41–54

[1280] Cette réalité a été mise en lumière dès les débuts de la construction européenne., dans, notamment le rapport ABC de 1960, le rapport Neumark de 1962, ainsi que le rapport Temple de 1970. Sur ces rapports, voy. PINTO, C., *Tax competition and EU Law*, Deventer, Kluwer, 2003, p. 20 à 35, et *infra,* Chapitre IV.

[1281] Bien que l'article 293 CE, al. 2 établisse comme objectif « l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté », il ne confère aucune compétence spécifique aux institutions communautaire. Tout au plus, il invité les Etats membres à renforcer l'efficacité de leur réseau de convention bilatérales (voy. *supra* , Titre 1).

[1282] C'est d'ailleurs l'objectif avoué de l'ensemble des actions de la Communauté dans ce secteur. Le premier considérant de la Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (*J.O.*,L 225, 20 août 1990, p. 6) énonce que « considérant que les regroupements de sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun; que ces opérations ne doivent pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres; qu'il importe, par conséquent, d'instaurer pour ces regroupements des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international » .

[1283] Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, *J.O.*, L 225, 20 août 1990, p. 1.

[1284] Directive 90/435/CEE, *précitée.*

2003, auxquelles s'ajoute un instrument hybride de droit international et de droit communautaire, la Convention en matière de prix de transferts[1286], elle aussi de 1990[1287]. Il existe en outre une directive en matière de taxation de l'épargne des particuliers, mais dont les caractéristiques sont plus proches d'un instrument de coopération administrative que d'un instrument d'harmonisation[1288].

§1. Les réorganisations transfrontalières de sociétés

La directive 90/434/CEE, dite directive « fusions »[1289] a comme objectif d'éviter que les opérations de réorganisation transfrontalière de sociétés ne subissent un traitement fiscal moins avantageux que de telles opérations réalisées à l'intérieur d'un Etat membre, spécialement en ce qui concerne les plus-values non réalisées de biens de la société apporteuse, ainsi que les éventuelles réserves et pertes de celle-ci[1290]. La directive ne s'applique donc qu'aux fusions et opérations assimilées de « sociétés de deux ou plusieurs Etats membres »[1291]. Les réorganisations de sociétés d'un même Etat membres ne rentrent pas dans son champ d'application, même si elles présentent certains éléments d'extranéité (établissements stables à l'étranger, actionnaires non nationaux, société mère étrangère,...) et continuent donc à être régies par les dispositions de droit national[1292]. *Ratione personae*, la

---

[1285] Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *J.O.*, L 157, 26 juin 2003, p. 49.

[1286] Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, *J.O.*, L 225, 20 août 1990.

[1287] La maigreur de ce corpus législatif explique que les institutions communautaires se sont ingéniées à étendre au domaine fiscal le champ d'action d'autres politiques ou de règles générales du droit communautaire, que ce soit à travers le développement de la jurisprudence de la Cour en matière de libertés de circulations (voy. *supra*, Titre II), ou par l'action de la Commission dans le domaines des aides d'Etats (voy. *infra*, Titre IV).

[1288] Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, *J.O.*, L 157, 26 juin.2003, p. 38 à 48. Voy. *infra*.

[1289] Il existe deux autres directives « Fusions » au niveau communautaire. Il s'agit d'une part, de la troisième directive 78/855/CEE du Conseil, du 9 octobre 1978, fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les fusions des sociétés anonymes (*J.O.*, L 295, 20 octobre 1978, p. 36 à 43) : cette directive ne concerne pas les aspects fiscaux de ces opérations et ne vise que les fusions internes. D'autre part, a été adoptée la Directive 2005/56/CE du Parlement européen et du Conseil du 26 octobre 2005 sur les fusions transfrontalières des sociétés de capitaux (*J.O.*, L 310, 25 novembre 2005, p. 1 à 9), qui elle vise comme la directive 90/434/CEE, les fusions transfrontalières, mais ne traite que des aspects de droit des sociétés. Voy. MALHERBE, Ph., « Le régime fiscal communautaire des réorganisations de sociétés », *J.T.D.E.*, n°123, 2005, p. 257 à 261.

[1290] En effet, les législations nationales prévoient généralement des systèmes de report de taxation et de compensation des pertes afin de garantir une certaine neutralité fiscale de l'opération. Voy. TERRA/WATTEL, *op.cit.*, § 10.1.. En Belgique, la situation au moment de l'adoption de la directive était encore plus défavorable aux sociétés étrangères : certaines fusions transfrontalières étaient tout simplement interdites, en vertu de la règle de droit des sociétés prévoyant que la nationalité d'une société belge n'était pas modifiable. Cette situation a d'ailleurs fortement ralenti la transposition de la directive fusion en droit belge Par ailleurs, les fusions transfrontalières restent illégales dans d'autres pays Membres, tels le Danemark, la Finlande, la Grèce, l'Autriche , l'Allemagne ou encore la Suède. Voy. HUYGHE, A. et YSENBAERT, M., "De fusierichlijn en bedrijforganisaties naar Belgisch recht : leidt de Europese draad van Ariadne de belastingplichtinge uit het Belgische labyrin?", in PEETERS, B, *Europees belastigrecht*, *op.cit.*, p.421ss.

[1291] Directive 90/434/CEE, *précitée*, article 1.

[1292] Voy. cependant, l'importante réserve à ce principe apportée par l'arrêt *Leur- Bloem* (C.J.C.E., 17 juillet 1997, aff. C-28/95, *Rec.*, p. I-4161) : « La Cour est compétente, (...)pour interpréter le droit communautaire lorsque celui-ci ne régit pas directement la situation en cause, mais que le législateur national a décidé, lors de la transposition en droit national des dispositions d'une directive, d'appliquer le même traitement aux situations purement internes et à celles régies par la directive, en sorte qu'il a aligné sa législation interne sur le droit communautaire. ». En droit interne, l'éventuelle différence de traitement entre fusions internes et fusions

directive 90/434 s'applique aux sociétés des Etats membres énumérées par la directive, qui y ont leur domicile fiscal et qui y sont assujetties à l'impôt de manière illimitée[1293]. Les opérations de réorganisations envisagées par la directive sont au nombre de quatre. Il s'agit de l'apport de branche d'activité, de la fusion, de la scission et de l'échange d'actions[1294]. Le régime prévoit que « la fusion ou la scission n'entraîne aucune imposition des plus values qui sont déterminées par la différence entre la valeur réelle des éléments d'actif et de passif transférés et leur valeur fiscale »[1295]. Une disposition semblable s'applique aux actionnaires de la société apporteuse, pour les titres qu'ils recevraient de la société acquérante ou bénéficiaire[1296]. La directive impose également aux Etats membres de prévoir que les provisions et les réserves constituées en franchise d'impôt par la société apporteuse conservent leur statut après l'opération de réorganisation. En outre, ils doivent étendre aux opérations transfrontalières, le cas échéant, la possibilité de reprise des pertes de la société apporteuse par la société acquérante prévue pour les opérations internes[1297]. Des règles particulières sont prévues pour les établissements stables situés dans un autre Etat membre que celui de la société apporteuse[1298]. Un Etat membre peut toutefois refuser d'appliquer le régime prévu par la directive 90/434/CE s'il est établi que l'opération de réorganisation « a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales »[1299], ou qu'elle a comme effet qu'une société ne respecte plus les règles relatives à la représentation des travailleurs dans les organes sociaux[1300]. La directive 90/434/CE a connu une application limitée, conséquence directe de ses finalités restreintes[1301]. Et même dans les hypothèses qu'elle est censée couvrir, elle n'offre parfois qu'une protection très imparfaite contre la double imposition[1302]. Reste à voir si l'entrée en vigueur du Statut de la *Societas Europea* (SE)[1303], qui prévoit la possibilité d'une fusion entre deux sociétés d'Etats membres

---

transfrontalières résultant de l'application de régimes différents pose aussi un problème constitutionnel d'égalité : voy. pour la Belgique, C.A., 9 novembre 1995, n°74/95, *M.B.*, 16 janvier 1996.

[1293] Directive 90/434/CEE, *précitée,* article 4.

[1294] Ces termes sont définis par la directive, à l'article 2.. Sur ces notions, voy. DE MUYNCK, M., DENEEFF , G. et AMAND, C., *Overdracht van ondernemingen,. Fiscaal-juridische aspecten*, Bruxelles, Larcier, 1999 ; TAVARES DA COSTA, C. et DE MEESTER BILREIRO, A., *European Company Statute*, Deventer, Kluwer Law, 2003 et *supra.* Sur la notion d'échanges d'actions, C.J.C.E., arrêt *Leur-Bloem (*C-28/95*), précité.* Sur celle d'apport d'actifs, C.J.C.E., 15 janvier 2002, aff. C-43/00, *Andersen og jensen, Rec.*, p. I-379.

[1295] Directive 90/434/CEE, *précitée,* article 4.

[1296] Directive 90/434/CEE, *précitée,* article 8.

[1297] Ibidem, article 7.

[1298] Comme il peut être constaté, la directive se concentre sur les inconvénients fiscaux à court terme et ne règle nullement les conséquences fiscales à plus long termes de telles opérations, telles les modifications du régime fiscal des actionnaires de la société apporteuse en cas de fusions par échange d'actions.

[1299] Cette exception est interprétée de manière restrictive par la Cour de justice, tant dans l'application de la directive « fusions » dans d'autres secteurs de sa jurisprudence. Voy. C.J.C.E., arrêt *Leur-Bloem (*C-28/95), *précité* et HOENJET, F., « The *Leur-Bloem* judgment : the jurisdiction of the European Court of justice and the interpretation of the anti-abuse clause in the Merger Directive", *Ec Tax Review*, 1997, p. 206ss. Voy. aussi *infra* à propos de la directive « mère- fille » et *supra*, concernant les libertés de circulation.

[1300] Directive 90/434/CEE, *précitée,* article 11. Cette exception a été fortement voulue par l'Allemagne, qui craignait que par le résultat d'une fusion transfrontalière, des entreprises cherchent à contourner le système de codécision par la mise en place d'un conseil des travailleurs obligatoire en droit allemand, en délocalisant le siège de direction.

[1301] Certains Etats membres ne l'ont d'ailleurs toujours pas transposées, ou seulement partiellement.

[1302] Par exemple, en matière de société hybrides et transparentes, la directive originaire comptait certaines lacunes (voy. HUYGHE, A., et YSENBAERT, M., *op.cit.*, p. 494) : celles-ci n'ont été comblées que récemment, par l'adoption de la directive 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005 modifiant la directive 90/434/CEE (...), *J.O.*, L 58, 4 mars 2005, p. 19. Le délai de transposition a expiré le 1 janvier 2006.

[1303] Règlement (CE) n° 2157/2001 du Conseil du 8 octobre 2001 relatif au statut de la société européenne (SE) *(J.O.,* L 294, 10 novembre 2001, p. 1*)*. A ce propos, LIEBMAN, R, ET ROUSSELLE, O. "Cross-Border Merger and the *Societas Europaea*: Light at the End of the Tunnel?", *Intertax*, 2005, p. 164 à 165.

différents en une SE, combinée à l'entrée en vigueur d'une directive modificative adoptée en 2005[1304], conduira à une augmentation des situations où les opérateurs économiques considéreront avantageux de se soumettre au régime de la directive.

§2. Les paiements transfrontaliers de dividendes entre sociétés associées

La directive 90/435/CEE dite « mère-fille » fait partie du même « paquet fiscal » que la directive « fusions ». Comme cette dernière, elle se propose de régler un aspect ponctuel de l'harmonisation de l'impôt des sociétés, lui aussi considéré comme particulièrement nuisible à la constitution de groupes paneuropéens. Il s'agit de la taxation des bénéfices des groupes de sociétés, et plus précisément de l'imposition des dividendes versés par une société filiale, établie dans un Etat membre, à une société qui la contrôle mais qui est établie dans un autre Etat membre[1305]. Le risque d'une telle situation est celui d'une double taxation de ces dividendes, d'une part dans le chef de la société filiale et d'autre part dans le chef de la société mère. Avant l'adoption de la directive 90/435/CEE, cette situation était en effet fréquente. Les dividendes étaient imposés une première fois dans le pays de résidence de la société filiale, souvent par un mécanisme de retenue à la source, pour être ensuite taxés une seconde fois dans le pays de résidence de la société-mère ces mêmes bénéfices étant intégrés dans la base imposable de l'impôt des sociétés du par cette dernière[1306]. Cette situation était d'autant plus défavorable que les législations fiscales nationales prévoyaient généralement des mécanismes visant à remédier à cet inconvénient entre sociétés mères et filles résidentes. C'est ainsi que dans ses considérants la directive 90/435/CEE se fixe comme objectif « d'éliminer cette pénalisation par l'instauration d'un régime commun et de faciliter ainsi les regroupements de sociétés à l'échelle communautaire ». Dès son adoption en 1990, cette directive a fait l'objet de critiques de la part des opérateurs, non pas tant sur son principe, mais sur son champ d'application, jugé trop restreint par rapport à son objectif. Cette critique a d'ailleurs été reprise dans le rapport *Ruding*[1307], et a conduit finalement à l'adoption d'un directive de modification en 2003[1308], plus de dix près la première proposition de la Commission[1309]. La directive s'applique aux sociétés qui satisfont à certaines conditions quant à leur forme juridique, quant à leur résidence fiscale et enfin quant à leur assujettissement complet à l'impôt des sociétés[1310]. En outre ces sociétés doivent être liées

---

[1304] Directive 2005/19/CE, *précitée*. Les nouveautés introduites par cette directives dans le régime existant sont, entre autres, : - la création d'une nouvelle opération, la scission par échange d'actions (scission partielle), - la liaison de la directive 90/434 à la directive 90/435 (mère filiale, voy. *infra*), - la prise en compte de l'hypothèse du transfert de siège d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre, et le statut des établissements stables. Voy. MASSIMIANO, A., "An Analysis of the 2005 Amendments to the Merger Directive", *Intertax,* 2006, n. 6/7, pp. 333-352.

[1305] Sur la directive 90/435/CE, voy. DE BROE, L., et DE BOECK, R., "De moeder-dochter richtlijn : europese fiscal piecemeal engineering op weg naar harmonie", in PEETERS, B., *op.cit.,* p. 347 à 416.; BULGARELLI, F., "Neutralità impositiva degli utili infragruppo », in DI PIETRO, A., *Lo stato della fiscalità..., op. cit.*, p. 555 à 597.

[1306] Dès lors qu'il s'agissaient de deux personnes juridiques distinctes, l'existence de conventions préventives de la double imposition n'était d'aucun secours.

[1307] Sur le rapport *Ruding*, voy. infra, Titre IV..

[1308] Directive 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003, *J.O.*, L 741, 13 janvier 2004.

[1309] Il s'agissait de la Proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d' Etats membres différents, COM (93) 293FINAL.

[1310] Directive 90/435/CEE, *précitée,* article 2. Ces conditions sont les mêmes que celles fixées par la directive « fusions ». En ce qui concerne le liste des sociétés rentrant dans le champ d'application de la directive, elle a été étendue par la modification de 2003.

économiquement entre elles de façon stable[1311]. Cette dernière condition présuppose que l'une des sociétés détienne une participation dans le capital de l'autre société supérieure à un minimum fixé par la directive[1312] pendant une durée minimale, fixée par les Etats membres, mais qui ne peut être supérieure à deux ans[1313]. Le régime établi par la directive 90/435/CEE prévoit l'exemption obligatoire de l'impôt sur les revenus dans l'Etat de résidence de la société-mère des bénéfices reçus d'une filiale résidente dans un autre Etat membre [1314]. En outre, ces bénéfices ne peuvent faire l'objet d'une retenue à la source[1315] ni lors de la distribution des bénéfices, dans l'Etat membre de résidence de la filiale[1316], ni dans l'Etat membre de résidence de la société mère[1317]. Les Etats membres qui appliquent la méthode de l'exemption aux bénéfices intragroupes reçus par la société mère résidant sur leur territoire, ont la faculté de refuser la déduction des bénéfices de la société–mère des coûts liés à la participation de cette dernière dans le capital d'une filiale résidente dans un autre Etat membre[1318]. Cette faculté doit cependant être exercée dans le respect des règles supérieures de droit communautaire, comme la liberté d'établissement et le principe de non-discrimination entre sociétés résidentes et sociétés non-résidentes[1319]. Deux dispositions de la directive permettent aux Etats membres d'en suspendre l'application dans certains cas déterminés. D'une part, la directive « ne fait pas obstacle à l'application de dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus »[1320]. D'autre part, celle-ci « n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions

---

[1311] Directive 90/435/CEE, *précitée,* article 3.

[1312] Cette participation minimale avait été fixée originellement à 25%. La directive de 2003 a abaissé ce seuil à 20% jusqu'au 1er janvier 2007, puis à 15%, pour enfin atteindre 10% du capital au 1er janvier 2009. Cet abaissement du seuil minimal de participation avait déjà été proposé dans le rapport *Ruding* de 1992 : il avait en outre déjà été adopté par certains Etats membres de manière unilatérale sous condition de réciprocité, avant la réforme de 2003-2004.

[1313] Dans l'arrêt *Denkavit International* (C.J.C.E., 17 octobre 1996, affaires jointes C-283/94, C-291/94 et C-292/94, *Rec.* p. I-5063),, la Cour de justice a précise que cette condition de détention ne pouvait être interprétée comme autorisant un Etat membre « à subordonner ladite exemption à la condition que, au moment de la distribution des bénéfices, la société mère ait détenu la participation requise dans le capital de sa filiale pendant une période au moins égale à celle qu' il a fixée au titre de la faculté qui lui est reconnue ». En revanche, en ce qui concerne le moment auquel le bénéfice de l'exemption est effectivement accordé, les Etats membres « ne sont pas tenus, en vertu de la directive, d' accorder l' avantage de manière immédiate lorsque la société mère s' engage unilatéralement à respecter la période de participation minimale », ni d'accorder l'avantage sans garantie.

[1314] Directive 90/435/CEE, *précitée,* article 4. Alternativement, l'Etat membre de résidence de la société mère peut soumettre ces bénéfices à imposition à condition cependant de permettre à la société mère de déduire de l'impôt du la faction de l'impôt payé par la société filiale sur les bénéfices distribués à la société mère. Le même régime s'applique aussi aux sous filiales.

[1315] La notion de retenue à la source mentionnée aussi à l'article 7 de la Directive 90/435/CEE a fait l'objet de plusieurs clarifications jurisprudentielles de la part de la Cour de justice. Cette notion comprend notamment le cas de la réintégration de bénéfices distribués dans la base imposable de l'impôt dû par la filiale (C.J.C.E., 4 octobre 2001, aff. C-294/99, *Athinaïki Zythopoiia AE, Rec.*, p. I-6797) ou encore des prélèvements spécifiques faisant partie intégrante d'un ensemble de dispositions nationales ou conventionnelles visant à atténuer la double imposition économique des dividendes (C.J.C.E , 25 septembre 2003, aff. C-58/01, *Océ van der Grinten, Rec.*, p. I-9809).

[1316] Directive 90/435/CEE, *précitée,* article 5.

[1317] *Ibidem*, article 6.

[1318] *Ibidem*, article 4, 2.

[1319] C.J.C.E., arrêt *Bosal Holding* (C-168/01, *précité),* relatif à une disposition nationale prévoyant que la déductibilité des frais liés à la participation de celle-ci dans le capital d'une filiale établie dans un autre État membre était subordonnée à la condition que de tels frais servent indirectement à la réalisation de bénéfices imposables dans l'État membre d'établissement de la société mère.

[1320] Directive 90/435/CEE, *précitée,* article 1, 2. Les dispositions nationales anti-abus doivent respecter les principes de nécessité, de spécialité et de proportionnalité. Voy. e.a. C.J.C.E., arrêts *Leur-Bloem* (C-28/95*)* et *Denkavit International* (C-283/94, C-291/94 et C-292/94), *précités.*

relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes »[1321]. Cette exception a été insérée dans la directive pour éviter qu'une application trop rigide de cette dernière finisse par nuire à son objectif principal, c'est-à-dire éviter des phénomènes de double imposition, en pénalisant les Etats membres qui disposent déjà dans leur système national d'instruments législatifs et/ou conventionnels adaptés à éviter la double imposition des dividendes, quand bien même ces instruments prévoiraient des mécanismes différents de celui mis en place à cette fin par la directive 90/435/CEE[1322].

§3. Les autres paiements transfrontaliers entre sociétés associées

La troisième et, jusqu'à présent, dernière directive d'harmonisation en matière d'impôt des sociétés, est la directive 2003/49/CE dite « intérêts-redevances ». Cette directive vient compléter le cadre fixé par la directive mère-fille en matière d'opérations intra groupes. Elle a ainsi pour objet la levée d'un autre obstacle au regroupement de société à l'échelle européenne, à savoir la double imposition des intérêts des prêts et des redevances d'usage et de concession octroyés entre sociétés appartenant à un même groupe. Les sociétés visées par la directive sont les sociétés d'un Etat membre, associées entre elles, qui présentent des caractéristiques de forme juridique, de résidence et d'assujettissement à l'impôt sur le revenu identiques à celles des deux autres directives[1323]. Lorsque ces conditions d'application *ratione personae* sont remplies, la directive 2003/49/CE prévoit que « les paiements d'intérêts et de redevances échus dans un État membre sont exonérés de toute imposition, retenue à la source ou recouvrée par voie de rôle, dans cet État d'origine, lorsque le bénéficiaire des intérêts ou redevances est une société d'un autre État membre ou un établissement stable, situé dans un autre État membre, d'une société d'un État membre »[1324].
Cette règle générale est soumise à différents tempéraments. Tout d'abord, les Etats membres gardent la possibilité d'applique des dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires pour prévenir la fraude ou de abus ; ils peuvent même, à cette fin, suspendre l'application de la directive[1325]. La mise en œuvre de cette disposition doit cependant respecter les conditions d'application fixées par la Cour de justice[1326]. Ensuite, ces mêmes Etats membres ne sont pas tenus à concéder le bénéfice de l'exonération pour certains opérations, telles, par exemple, « les paiements assimilés à des distributions de bénéfices (...) en vertu de la législation nationale »[1327]. Les exceptions peuvent être considérées comme des clauses communautaires anti-abus. Leur mise en œuvre devra, elle aussi, respecter les principes établis dans la jurisprudence de la Cour de Luxembourg. Enfin, le régime fiscal favorable prévu par la Directive ne s'applique que dans la mesure où le montant des paiements entre sociétés associées n'excède pas le montant dont auraient convenu la société payeuse et la société

[1321] Directive 90/435/CEE, *précitée,* article 7, 2.
[1322] C'est ainsi que dans l'arrêt *Océ Van der Grinten* (C-58/01*), précité*, la Cour a déclaré compatible avec le droit communautaire le système anglais de crédit d'impôt, qui prévoyait un prélèvement de 5% sur les bénéfices distribués par une société contrôlée par sa société mère, « *même si ce prélèvement, en ce qu'il s'applique aux dividendes versés par la filiale à sa société mère, constitue une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1,* »
[1323] Directive 2003/49/CEE, *précitée,* article 3. La condition d'appartenance à un même groupe de sociétés est remplie lorsque une société détient une participation directe minimale de 25% du capital d'une autre société ou qu'une société tierce détient une participation d'au moins 25% dans le capital des deux sociétés concernées.
[1324] Directive 2003/49, *précitée*, article 1.
[1325] *Ibidem*, article 5.
[1326] Voy. *supra.*
[1327] Directive 2003/49/CE, *précitée*, article 4,1.

UNIVERSITE CATH. DE LOUVAIN
BIBLIOTHEQUE DE DROIT
PLACE MONTESQUIEU, 2
B-1348 LOUVAIN-LA-NEUVE

bénéficiaire effective du paiement en l'absence de relations spéciales entre ces sociétés, liées à l'appartenance à un même groupe[1328].

Cette dernière exception renvoie à la problématique plus générale des prix de transfert entre sociétés associées. La concession de prêts ou de droits d'exploitation est une des techniques auxquelles des sociétés appartenant à un même groupe recourent pour transférer d'un état à un autre une partie du revenu imposable du groupe. Il « suffit » en effet à cette fin de fixer des prix notablement supérieurs au prix du marché, la différence entre ces deux prix étant en fait le montant du bénéfice qui échappe à la taxation dans le pays de la société payeuse. Pour conjurer ce risque de déplacement de base imposable, les Etats membres ont introduit dans leur législation des dispositions anti-abus, qui, généralement, permettent à l'administration fiscale de rectifier le prix déclaré par la société payeur, et de réincorporer une partie de celui-ci dans la base imposable. Ces rectifications conduisent dans la plupart des cas à une double imposition économique d'une partie de ces prix de transfert, dans l'Etat de la société payeur et dans l'Etat de la société bénéficiaire.

C'est donc dans le double objectif d'éviter cette double imposition et de supprimer la possibilité pour les entreprises de recourir aux prix de transferts comme instrument de planification fiscale que les institutions communautaires se sont employées à régler cette matière. La réticence des Etats membres, encore une fois, a fait obstacle à l'adoption d'une proposition de Directive de la Commission dès 1976[1329]. Ce n'est donc que sous la forme particulière d'une convention multilatérale qu'un texte normatif a vu le jour en 1990[1330]. La Convention 90/436/CEE prévoit ainsi la mise en place d'une procédure d'arbitrage en cas de contestation du montant des prix des transferts entre sociétés établies dans des Etats membres différents. Cette Convention n'a connu qu'une application extrêmement limitée à cause notamment de l'imprécision de certains termes et la difficulté de fixer les points de départ des délais de procédure fixés par la Convention. L'adoption, par le Conseil, de Codes de conduite visant à améliorer la mise en œuvre de la Convention[1331], suite à des propositions de la Commission après une large consultation des acteurs économiques[1332], règle ces problèmes. L'avenir dira si ces instruments s'avèreront suffisants pour assurer à la Convention une application effective.

[1328] Ce calcul peut se révéler extrêmement difficile à effecteur, spécialement dans le cas de transfert de technologies originales et spécialisées, qui ne sont pas évaluables sur la base de techniques comparatives étant donnée précisément et le manque de points de comparaison.

[1329] Proposition de directive du Conseil concernant l'élimination des doubles impositions dans le cas de correction des bénéfices entre entreprises associées, *J.O.*, C 301, 21 décembre 1976.

[1330] Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, ouverte à la signature à Bruxelles, le 23 juillet 1990, *J.O.*, L 225, 20 août 1990, p. 10 à 24. Cette convention est la seule mise en œuvre concrète de l'article 293 CE, § 2 prévoyant que « Les États membres engageront entre eux, en tant que de besoin, des négociations en vue d'assurer, en faveur de leurs ressortissants (...) l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté (...) ». Son application a connu une histoire particulière : elle est de nouveau en vigueur depuis novembre 2004, avec effet rétroactif au 1er janvier 2000. Pour un commentaire, voy. MORELLI, M., « I prezzi di trasferimento nei rapporti fiscali infragruppo », in DI PIETRO, A ., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea, op. cit* , pp.. 627 à 743.

[1331] Il s'agit du Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées et du Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE (EUTPD), *J.O.*, C 176, 28 juillet 2006, p.1 à 12.

[1332] Cette consultation est organisée dans le cadre du Forum conjoint sur les prix de transfert. Voy. la Communication de la Commission du 23 avril 2004 concernant le rapport sur les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises, COM (2004) 297 , ainsi que la Communication de la Commission du 7 novembre 2005 concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la documentation en matière de prix de transfert pour les entreprises associées dans l'UE, COM (2005) 543. Le Forum concentre désormais ses travaux sur les procédures alternatives de résolution des différends.

L'ensemble de ces problèmes trouve sa cause dans le fait que les groupes transfrontaliers de sociétés dans l'Union européenne sont contraints de devoir scinder les revenus de leurs activités afin de s'acquitter de leurs obligations fiscales dans chacun des Etats membres où ils sont présents, selon les règles en vigueur dans chacun de ceux-ci[1333]. Ce phénomène induit en outre des coûts de conformité non négligeables, voir prohibitifs pour les petites et les moyennes entreprises désireuses de déployer leur activités dans d'autres Etats membres que celui où elles sont établies. En réponse à cette situation, la Commission a mis en place un groupe de travail, composé d'experts des Etats membres et de la Commission, chargé d'étudier la possibilité de l'établissement d'une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (" ACCIS ")[1334]. Une proposition de directive devrait être déposée d'ici 2008. Ce projet d'harmonisation se limite à la base imposable, sans viser les taux d'imposition, ni même proposer des taux minimaux comme en matière de TVA. Une telle mesure, si elle répond aux attentes des acteurs économiques[1335], provoque de vives réticences auprès de certains Etats membres, car elle ne semble aucunement garantir la stabilisation de leurs recettes fiscales, leur préoccupation majeure dans un contexte de faible croissance économique[1336].

§4. La taxation de l'épargne et la coopération administrative en matière d'impôts directs

En effet, la limitation des phénomènes de double imposition, il faut bien le reconnaître, ne constitue pas aux yeux des Etats membres, un objectif prioritaire. La Commission a donc mis en avant un autre objectif pour convaincre ces derniers d'avancer dans l'harmonisation des impôts directs : la lutte contre la concurrence fiscale dommageable[1337]. Grâce à ce changement d'appellation, l'adoption en 2003 d'un nouveau « paquet fiscal » a été rendue possible. Ce « paquet fiscal » comprend, outre la directive « intérêts redevances » et la mise en oeuvre du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises[1338], une directive en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts[1339]. Cette directive est le premier instrument communautaire de droit dérivé en matière de fiscalité directe des personnes physiques. Il s'agit d'une avancée limitée. Son contenu présente davantage les caractéristiques d'un texte régissant la collaboration administrativement entre Etats membres qu'un texte d'harmonisation. En effet, si la directive

---

[1333] Voy. ANDERSSON, K., « On the way to or away from a European tax union (ETU)? », *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2003, n°2, p.365 à 384, sp. p. 367 ; STEVENS, L., « De vennootschapsbelasting in europees perspectief » *Melanges Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 495 à 519.

[1334] Voy. Communication du 5 avril 2006 de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au comité économique et social européen « Mise en oeuvre du programme communautaire de Lisbonne: Avancement des travaux et programme futur pour une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS) », COM(2006) 157 final.

[1335] Voy. l'avis du Comité économique et social européen du 14 Février 2006, n° 241/2006.

[1336] Il faudrait dans ce but une harmonisation non seulement de la base mais, au moins partiellement, des taux. Cette solution aurait en outre le mérite de pouvoir réellement garantir une neutralité fiscale en ce qui concerne les investissements à l'intérieur de l'UE, tant pour l'importation que pour l'exportation de capitaux. Sur ces notions, voy. GRAETZ, M.J. et WARREN, A.C., « Income Tax discrimination and the political economic integration of Europe », *Yale Law Journal*, avril 2006, Vol. 115, n° 6, p. 1186 à 1256 et TERRA/WATTEL, *op. cit.*, n°4.2.

[1337] Sur cette notion, voy. *infra,* Titre IV.

[1338] Il sera question de ce code de conduite dans le Titre IV.

[1339] Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003, *J.O.*, L 156, 26 juin 2003, p.38. L'entrée en vigueur de cette directive a été finalement fixée au 1 juillet 2005. En effet, elle était subordonnée à la conclusion de conventions entre la Communauté européenne et certains Etats tiers, tels que la Suisse, Andorre, ou le Liechtenstein.

a « pour objectif ultime » la taxation des intérêts dans le pays de résidence du bénéficiaire des intérêts[1340], elle se contente de régler les modalités de l'échange d'informations entre administrations nationales et institutions financières, prévoyant même des dérogations temporaires pour certains Etats (Luxembourg, Autriche, Belgique)[1341]. Il s'agit donc d'un instrument de coordination *in fieri,* qui ne porte pas atteinte – du moins directement- à la structure d'imposition des systèmes fiscaux de Etats membres. Certains auteurs n'hésitent d'ailleurs pas à affirmer que cette directive pourrait nuire à l'un des objectifs du marché commun, à savoir la libre circulation des capitaux dans l'Union[1342]. Son intérêt majeur réside dans l'extension de son champ d'application à des Etats non membres de l'UE, par voie de conventions bilatérales entre ceux-ci et la Communauté[1343]. La Directive 2003/48/CE vient renforcer les instruments déjà existants de coopération administrative en matière d'impôts directs, telles que la Directive 77/799/CE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, de certains droits d'accises et des taxes sur les primes d'assurance[1344] et la Directive 76/308/CEE concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certains cotisations, droits, taxes et autres mesures[1345].

Chapitre 2 : Les limitations à l'exercice de la compétence fiscale des Etats membres et des collectivités territoriales en matière d'impôts harmonisés

Les règles communautaires contenues dans les directives d'harmonisation fiscale ont comme effet de limiter la compétence fiscale des Etats membres dans les domaines touchés par cette harmonisation. Tout d'abord, le droit communautaire leur prescrit de transposer correctement et dans les délais fixés les dispositions contenues dans les directives[1346]. Lorsque la directive prévoit expressément qu'un ou plusieurs aspects du régime communautaire est laissée à l'appréciation des Etats membres, ces derniers doivent veiller à exercer cette faculté dans le respect du droit communautaire primaire[1347]. En outre, il existe dans la plupart des directives des interdictions formelles édictées par le législateur communautaire à l'égard des Etats membres. Si, dans le cas d'une transposition classique, on peut parler de restriction de compétence due à une compétence liée, dans ce dernier cas, on se trouve en face d'une véritable réserve de compétence communautaire, ce qui exclut toute intervention législative

---

[1340] Directive 2003/48/CE, *précitée*, article 1.

[1341] Ainsi, par exemple, la directive laisse intacte la faculté pour les Etats membres de la source des intérêts de prélever une retenue à la source sur ceux-ci (considérant 23). La double imposition de ceux-ci continue donc a être réglée par les conventions bilatérales conclues par les Etats membres (voy. Art. 11 Convention Modèle OCDE).

[1342] *Voy.* DASSESSE, M., "Does the EU Directive on 'taxation of savings' violate the freedom of movement of capital?", *Butterworths Journal of International Banking and Financial Law,* 2004, vol. 19,n° 1, pp. 12 à 17..

[1343] Sur l'impact de cette directive sur les compétences externes de la Communauté en matière de fiscalité directe, voy. TRAVERSA, E., « National report : Belgium », in PISTONE, P. , LANG, M. (éd.), *EU Direct Taxation and Third Countries* (titre provisoire), Vienne, Linde, à paraître (2007).

[1344] Directive 77/799/CE, *précitée*. Cette directive a été profondément modifiée par la Directive 2004/56/CE du Conseil du 21 avril 2004 modifiant la directive 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, de certains droits d'accises et des taxes sur les primes d'assurance, *J.O.*, L 127, 29 avril 2004, p. 70 à 72.

[1345] Sur ces deux directives, voy. *supra.*

[1346] Sur l'obligation de mise en œuvre du droit communautaire, voy. *supra*, Titre I.

[1347] Voy. e..a. C.J.C.E., arrêt *Bosal Holding* (C-168/01), *précité,* pt 26.

(ultérieure) des Etats membres dans le domaine déjà régi par la législation communautaire. Cette réserve de compétence communautaire s'applique à l'ensemble des collectivités politiques des Etats membres. Elle vise donc aussi –dans les Etats Membres qui ont adopté une structure institutionnelle de type fédéral- les pouvoirs fédérés, ainsi que les collectivités locales. Elle peut prendre deux formes. Il peut s'agir, d'une part, d'une limite absolue, à savoir une interdiction d'établir un impôt particulier. La limitation peut, d'autre part, avoir un caractère relatif, en ce sens qu'elle maintient la compétence de l'Etat membre ou de la collectivité territoriale d'établir un impôt, mais restreint cette compétence en la soumettant au respect de conditions particulières quant à certains éléments de l'imposition, tels que le champ d'application, la finalité ou la structure.

Section I : Les limitations absolues contenues dans les directives communautaires d'harmonisation fiscale

Des limitations absolues à la compétence fiscale des Etats membres existent dans les directives communautaires d'harmonisation. La plus connue – et la plus controversée- est certainement l'interdiction des taxes ayant le caractères de taxe sur le chiffre d'affaires de l'article 33 de la sixième directive TVA. Ce n'est cependant pas la seule. La directive 69/335/ CEE sur les impôts sur les rassemblements de capitaux comporte comme objectif majeur l'interdiction de certaines taxes sur de telles opérations[1348]. Ces deux interdictions ont fait l'objet d'une jurisprudence importante de la Cour de justice, qui aborde notamment la question de l'application de celles-ci aux collectivités territoriales.

§1. L'interdiction des taxes ayant le caractères de taxe sur le chiffre d'affaires

A la fin de la sixième directive TVA, se trouve un article 33, qui prévoit, depuis sa modification en 1991[1349] , que « sans préjudice d'autres dispositions communautaires, (...), les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre (...) de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition, toutefois, que ces impôts, droits et taxes ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière»[1350]. Bien que cette disposition se présente comme une autorisation concédée aux Etats membres, elle doit être interprétée comme une interdiction inconditionnelle d'instituer certains types d'impôts, à savoir ceux qui, à l'instar de la TVA, ont le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires. Selon la Cour de justice, « (...), l'article 33 de la sixième directive, en laissant la liberté aux États membres de maintenir ou d'introduire certaines taxes indirectes, telles les accises, à condition qu'il ne s'agisse pas de taxes ayant «le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires», a pour but d'empêcher que le fonctionnement du système commun de TVA soit compromis par des mesures fiscales d'un État membre grevant la circulation des biens et des services, et frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à la TVA.»[1351].

[1348] En matière d'impôts directs, par contre, de telles dispositions n'existent pas, vu le caractère limité de l'avancée de l'harmonisation. Il existe cependant des dispositions que l'on peut assimiler à des restrictions, voy. *infra.*

[1349] Directive 91/680/CEE du Conseil du 16 décembre 1991, *J.O.*, 31 décembre 1991, L 376, p. 1.

[1350] Depuis l'entrée en vigueur de la directive 2006/112/CE (*précitée*), il s'agit de l'article 401.

[1351] Voy. C.J.C.E., 9 mars 2000, aff. C-437/97, *EKW et Wein and Co,, Rec.*, p. I-1157, pt 20, et la jurisprudence citée.

I. La définition et les caractéristiques des taxes ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires

La notion centrale de cet article est celle « d'impôts, droits et taxes ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires ». Elle n'est cependant définie par la sixième directive TVA à aucun endroit[1352]. Le sens et la portée d'une telle disposition ont donc été précisés par la Cour de justice. Selon la Cour, «doivent en tout cas être considérés comme de telles mesures les impôts, droits et taxes qui présentent les caractéristiques essentielles de la TVA, même s'ils ne sont pas en tous points identiques à celle-ci»[1353]. Cette précision est importante. Elle suppose que les Etats membres non seulement ne peuvent – hypothèse peu plausible- introduire dans leur législation une « TVA*bis* » identique à la TVA communautaire qui s'ajouterait à celle-ci, mais aussi qu'ils doivent pour chaque impôt, qu'ils ont introduit ou qu'ils souhaiteraient introduire dans leur système, vérifier qu'il ne présente pas toutes les caractéristiques essentielles dégagées par la Cour[1354]. Ces caractéristiques essentielles, au nombre de quatre, sont les suivantes : « la TVA s'applique de manière générale aux transactions ayant pour objet des biens ou des services; elle est proportionnelle au prix de ces biens et de ces services, quel que soit le nombre des transactions effectuées; elle est perçue à chaque stade du processus de production et de distribution; enfin, elle s'applique sur la valeur ajoutée des biens et des services, la taxe due lors d'une transaction étant calculée après déduction de celle qui a été payée lors de la transaction précédente (...) »[1355]. Ces conditions sont cumulatives[1356]. La taxe nationale en cause doit donc, pour être déclarée incompatible, présenter les quatre caractéristiques[1357].

La TVA, en tant que taxe générale sur le chiffre d'affaires est un impôt dont l'objet est « d'appréhender l'ensemble des opérations économiques dans l'État membre concerné »[1358]. Cette condition, relative au champ d'application de la taxe, doit être considérée comme remplie même si le champ d'application de la taxe nationale est cause n'est pas identique à

[1352] Voy. cependant l'article de la directive 2006/112/CE, précitée, portant refonte de la sixième directive TVA.

[1353] C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité,* pt 20.

[1354] C'est ce qui ressort clairement de l'arrêt *Dansk Denkavit* (C.J.CE, 31 mars 1992, aff. C-200/90, *Rec.*, p. I-2217, pt 14) . La Cour conclut dans cette affaire qu'une contribution danoise, appelée « contribution de soutien au marché du travail » et affectée au financement de la sécurité sociale est contraire à l'article 33 de la sixième directive même si: a) elle était exigible pour les activités soumises à la TVA ou pour d'autres activités (différence partielle de champ d'application et par conséquent, d'assiette); b) elle n'était pas perçue sur les importations, mais sur le prix plein des marchandises importées lors de leur première revente au Danemark (autre différence partielle de fait générateur et d'assiette); c) elle ne devait pas figurer séparément sur la facture (différence dans les modalités d'application).

[1355] C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, point 22. Une taxe peut cependant être considéré comme une taxe sur le chiffre d'affaire même si le mécanisme par lequel la taxe est répercutée sur le consommateur est différent de celui propre à la TVA, expressément prévu par la législation et caractérisé par l'existence d'une facture obligatoire . Voy. C.J.CE., 26 juin 1997, affaires jointes C-370, 371 et 372/95, *Careda, Rec.* p. I-3721, pt 15 et arrêt *Dansk Denkavit (*C-200/90*), précité*, pts 23 et 26. Voy. aussi C.J.C.E., 16 décembre 1992, aff. C-208/91, *Beaulande/Directeur des services fiscaux de Nantes, Rec.* p. I-6709.

[1356] A ces quatre conditions, il convient d'ajouter que le prélèvement contesté doit avoir une nature fiscale. Voy. C.J.C.E., arrêt *Rousseau Wilmot* (295/84), *précité*, pt 16, à propos d'une cotisation de sécurité sociale.

[1357] Ceci étant dit, l'on constate tout de même dans la démarche interprétative de la Cour de justice, que celle-ci attribue une certaine préséance de la première condition sur les trois autres. Il s'agit d'une préséance qui pourrait être qualifiée de chronologique. Lorsque le fait générateur de la taxe nationale en cause laisse apparaître que cette taxe ne revêt pas la nature d'un impôt général sur les ventes de biens et les prestations de services, la Cour se dispense généralement de poursuivre l'examen de la compatibilité de celle-ci sur la base des trois autres caractéristiques. Cette démarche peut être observée notamment dans les arrêts *EKW* (C-437/97), *précité* (point 25) et, *Solisnor* (C.J.C.E, 17 septembre 1997, aff. C-130/96, *Rec.*, p. I-5053), point 19, cas où l'Etat membre avait institué une taxe qui ne frappait que des catégories déterminées de biens ou de services.

[1358] C.J.C..E, 19 septembre 2002, aff. C-101/00, *Tulliasiamies et Siilin, Rec.* p. I-7487, pt 101.

celui de la TVA communautaire. Ainsi, une taxe nationale dont le champ d'application est plus étendu que celui de la TVA conserve le caractère de généralité[1359]. En revanche, lorsque le champ d'application de la taxe nationale contestée est moins étendu que celui de la TVA, parce qu'elle ne s'applique qu'à des catégories déterminées de biens et de services, il ne peut être question de qualifier cette taxe nationale comme taxe sur le chiffre d'affaires. C'est ainsi que la Cour s'est prononcée sur la compatibilité avec l'article 33 de la sixième directive TVA de taxes sur les boissons[1360], sur les primes d'assurance[1361], sur les spectacles[1362], sur les voitures de tourisme et les motocycles[1363] ou encore sur la commercialisation de produits laitiers[1364].

La généralité de l'imposition contestée ayant été établie, il convient ensuite de vérifier la réalisation des trois autres conditions énumérées par la Cour. La deuxième des quatre caractéristiques essentielles de la TVA est d'être une taxe « proportionnelle au prix des biens et des services, indépendamment des transactions effectuées ». Il faut donc que l'imposition ait une incidence directe sur le prix des biens ou des services fournis par l'opérateur assujetti[1365]. Ceci advient lorsque la taxe est perçue « sous la forme d' un pourcentage de la valeur des biens vendus ou des services fournis, après déduction des achats de biens et de services effectués»[1366].

La troisième condition est celle de la perception de la taxe à chaque étape du circuit productif et commercial. Il faut donc que tous les opérateurs économiques concernés soient assujetti au paiement de la taxe et que chacun de ceux-ci fasse partie du processus de production ou de distribution. Ces processus incluent, le stade de « la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment », comme l'indique la Cour dans l'arrêt *Pelzl*[1367]„ c'est à dire l'activité des opérateurs économiques dont les clients sont uniquement ou principalement des consommateurs finaux. C'est en l'absence de la réalisation d'une telle condition que la Cour a déclaré compatible avec l'article 33 de la sixième directive une « contribution au fonctionnement des chambres de commerce » autrichiennes, calculée en fonction de la TVA acquittée par les assujettis sur leurs achats[1368] et une cotisation complémentaire perçue sur les honoraires des avocats italiens[1369].

[1359] Ces le cas de la contribution danoise, dans l'affaire *Dansk Denkavit* (C-200/90, précitée) qui s'appliquait aussi à des opérations exemptées de TVA , notamment les services bancaires et d'assurance. Voy. aussi, à propos de l'IRAP, C.J.C.E., 3 octobre 2006, aff. C-475/03, *Banca popolare di Cremona, pas encore publié au Recueil*, pt 14 et *infra*. Voy. aussi TRAVERSA, En., « L'interdiction des taxes ayant le caractère de taxes sur le chiffre d'affaire : application récentes et perspectives de l'article 33 de la 6ème directive TVA » intervention lors du colloque *TVA Belgique Europe* du 28 avril 2005, Faculté de Droit de l'UCL, Louvain-la-Neuve, *non publiée.*

[1360] C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité.*

[1361] C.J.C.E., arrêt *Gil insurance (* C-308/01), *précité.*

[1362] C.J.C.E., 19 mars 1991, aff. C-109/90, *Commune d'Overijse, Rec.*, p. I-1385.

[1363] C.J.C.E, 13 juillet 1989, affaires jointes 93/88 et 94/88, *Wisselink, Rec.*, p. 2671, pt 20 et arrêt *Tulliasiamies et Siliin (*C-101/00*), précité*, pt 16.

[1364] C.J.C.E., 17 septembre 1997, aff. C-347/95, *UCAL, Rec.*, p. I-4911.

[1365] C.J.C.E., arrêt *Rousseau Wilmot(*295/84*), précité*, point 16.

[1366] C.J.C.E., arrêt *Dansk Denkavit (C-200/90) precité*, dispositif, second tiret, points 4 et 12 des motifs, ainsi que le rapport d'audience, partie A. Cette condition se confond en partie avec la quatrième condition, relative à la valeur ajoutée. Ceci s'explique par le fait que ces conditions ont toutes deux partiellement trait au même élément de l'imposition, à savoir la base imposable. La quatrième condition concerne en outre la déduction de la taxe acquittée en amont, tandis que la deuxième est aussi relative au taux de l'imposition.

[1367] C.J.C.E., 8 juin 1999, affaires jointes C-338/97, C-344/97 et C-390/97,*Erna Pelzl e.a. , Rec.*, p. I-3319, pt 21.

[1368] C.J.C.E., 19 février 1998, aff. C-318/96, *Spar, Rec.*, p. I-785 : cette taxe était un prélèvement de caractère général mais «qui ne touchait pas le stade final de la vente au consommateur» puisqu'elle était calculée en pourcentage de la TVA sur les achats et non sur les ventes de l'assujetti .

[1369] C.J.C.E., 7 mai 1992, aff. C-347/90, *Bozzi, Rec.*, p. I-2947 : celle-ci était en effet une charge perçue «à un seul stade», c'est-à-dire «au moment où l'avocat adresse une facture à son client» (pt 16).

La dernière caractéristique qui permet d'assimiler un impôt à une taxe sur le chiffre d'affaires est celle de grever, non pas la totalité de la valeur du bien vendu ou du service presté par l'opérateur économique assujetti, mais de ne porter que sur la partie de la valeur que cet opérateur a « ajouté » au bien ou au service qu'il a lui-même acquis de ses fournisseurs. C'est pourquoi la Cour énonce que cette taxe « s'applique sur la valeur ajoutée des biens et des services, la taxe due lors d'une transaction étant calculée après déduction de celle qui a été payée lors de la transaction précédente »[1370]. Pour arriver à un tel résultat, il est possible de recourir à différentes méthodes de calcul. La TVA communautaire se caractérise par un mécanisme de déduction « taxe sur taxe », par lequel l'opérateur est autorisé à déduire du montant de la taxe qu'il a perçu en aval les sommes qu'il a lui-même versées à ses fournisseurs à titre de TVA, avant de la verser au Trésor. Il n'est cependant pas requis par la Cour de justice que la taxe nationale en cause prévoit le même mécanisme pour être considéré une taxe sur le chiffre d'affaires incompatible[1371]. Par exemple, la cotisation danoise «en faveur du marché de l'emploi» avait une assiette résultant «du montant total des ventes que chaque entreprise avait réalisées et des services qu'elle avait fournis au cours d' une période donnée, diminué du montant des achats de biens et de services effectués durant cette période par cette même entreprise»[1372]. Dans ce cas, il s'agissait d'un mécanisme de déduction dit « base sur base », où était déduite la valeur en amont de la valeur des ventes en aval[1373]. D'autres taxes nationales examinées par la Cour frappaient le montant brut des recettes des entreprises, et non la seule valeur ajoutée: il leur manquait donc une caractéristique essentielle, ce qui a permis *in fine* de les déclarer compatible avec l'article 33 de la sixième directive[1374].

II. L'application de l'interdiction à la fiscalité locale

La Cour a été amenée à plusieurs reprises à se prononcer sur la compatibilité d'impositions instituées partiellement ou totalement par des collectivités infra-étatiques. Le première affaire où la Cour a été confrontée à un tel phénomène concerne une taxe communale sur les spectacles instituée par la commune d'Overijse, en Belgique[1375]. En 1983, la commune d' Overijse adopte un règlement-taxe en vertu duquel « toute personne qui organise habituellement ou occasionnellement sur le territoire de la commune des spectacles ou divertissements publics pour lesquels elle fait payer une entrée aux visiteurs ou aux participants est redevable d' une taxe spéciale sur le montant brut de toutes les recettes »[1376]. Saisie par un recours contre l'imposition communale, la députation permanente du Brabant, pose à la Cour la question préjudicielle de la compatibilité de cette taxe avec l'article 33 de la sixième directive TVA[1377]. Dans son arrêt, la Cour de justice admet, sans laisser planer le

---

[1370] C.J.C.E., arrêt *UCAL* (C-347/95), *précité,* pt 34.

[1371] Voy. les Conclusions générales de l'AG Jacobs du 17 mars 2005 dans l'affaire *Banca Popolare di Cremona* (C-475/03), *précitée*, pts 41 à 54.

[1372] C.J.C.E., arrêt *Dansk Denkavit (*C-200/90*), precité*, pts 4 et 13.

[1373] La taxe n'était calculée que sur le résultat de cette opération mathématique. Cette méthode est par sa nature d'ailleurs plus conforme à la notion de taxe sur la valeur ajoutée. Voy. WILLIAMS, D., "Value added tax" in THURONYI, V, (dir.) , *Tax law design and drafting*, Washington, IMF, 1996-1998, chap. 6, p. 2.

[1374] Voy. e.a C.J.C.E., arrêt *Pelzl* (C-338/97), *précité* ; arrêt *Commune d'Overijse* (C-109/90), *précité* ; arrêt *SPAR* (C-318/96), *précité.*

[1375] C.J.C.E., arrêt *Commune d'Overijse* (C-109/90), *précité.*

[1376] Cette imposition est égale, pour les dancings et les restaurants qui y sont rattachés, à 25% du montant intégral des tarifs des entrées, locations et vestiaires, de la vente de programmes ou carnets de bal, du produit de toutes les consommations et de toutes autres recettes d'exploitation.

[1377] Il est étonnant de constater que la Cour ne se penche pas dans cet arrêt sur la question de la recevabilité d 'une question préjudicielle émanant d'un organe tel la députation permanente provinciale. En effet, cette question fait l'objet de longs développements dans l'arrêt *De Coster* (C-17/00, *précité*) en matière de libre

moindre doute, la compatibilité d'une telle taxe avec l'article 33, constatant que l'imposition en cause ne remplit aucun de ces quatre conditions. Tout d'abord, la taxe communale ne frappe qu'une catégorie limitée d'opérations économiques, à savoir les spectacles et les divertissements. Ensuite, dès lors qu'elle est perçue annuellement le montant des recettes des entreprises assujetties, elle n'est pas perçue à chaque phase du processus de production et de distribution. En troisième lieu, étant calculée sur le montant brut de ces recettes elle n'est pas un impôt sur la valeur ajoutée. Enfin, elle n'est pas répercutée sur le consommateur de manière proportionnelle à la valeur de chaque prestation de services ou livraisons de biens.[1378]
Il convient de remarquer que lors de son analyse la Cour de justice ne fait aucunement référence au fait que la taxe en cause soit une taxe communale. Elle n'exclut donc pas a priori qu'une telle imposition puisse remplir les quatre conditions précitées. En effet, il semble ressortir de cet arrêt que la condition de la généralité se rapporte au champ d'application *ratione materiae* des opérations visées par l'imposition, même si cette dernière à cause de son application territoriale a comme effet de ne frapper qu'un partie minime des opérations de livraisons de biens et de prestations de services effectuées à l'intérieur de l'Etat membre.
En 2000, la Cour de justice est à nouveau confrontée à la compatibilité d'une taxe communale, cette fois sur les boissons et les glaces en Autriche, appelée *Getränkesteuer* [1379]. En vertu de la loi fédérale autrichienne de financement, appelée *Finanzausgleich*, en vigueur à l'époque des faits[1380], la *Getränkesteuer* est un impôt exclusif communal[1381]. Cette loi autorise

---

prestation des services, rendu dix ans plus tard, concernant une question préjudicielle posée par le collège juridictionnel de la région de Bruxelles-Capitale. Cet organe exerçait les fonctions juridictionnelles en matière fiscale jadis dévolues à la députation permanente du Brabant sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale depuis que cette dernière avait été exclue de la répartition territoriale des provinces en 1993.

[1378] C.J.C.E. , arrêt *Commune d'Overijse* (C-109/90), *précité*, pts 13 à 16.

[1379] C.J.C.E., arrêt *EKW et WEIN & CO* (C-437/97), *précité.*

[1380] La répartition des compétences fiscales en Autriche est réglée par la loi fédérale de financement, appelée *Finanzausgleichgesetz* (ci-après FAG), prise en application de la Constitution financière (*Finanzverfassunggesetz*, ci-après le FVG) de 1948, elle-même prévue par l'article 10, al 1 de la Constitution autrichienne (*Bundes-verfassungsgesetz*). C'est en effet à la loi fédérale que le F-VG (§3, 1.) confie la tâche de répartir les compétences fiscales entre les collectivités politiques autrichiennes. Le FAG couvre l'ensemble des relations financières entre l'Etat fédéral, les Régions (Länder) et les collectivités locales (villes et communes) pour une période déterminée. Actuellement, est en vigueur le FAG de 2005, qui règle les relations financières entre collectivités territoriales pour la période allant de 2005 à 2008. Il y est question de toutes les ressources financières de droit public (« *Offentliche Abgaben* »), c'est-à-dire non seulement de la répartition des compétences normatives en matière d'impôt, de la répartition du produits des différents impositions, mais aussi de l'ensemble des transferts financiers entre ces différentes collectivités. parmi lesquels on compte les transferts opérés par la fédération aux Länder pour l'exécution de leur compétence administrative générale d'exécution des lois et règlements fédéraux *(mittelbare Verwaltung).* Par exemple, une disposition expresse du FAG (§3) règle même le remboursement des coûts supportés par la fédération dans le cas de violations du droit communautaire par les Länder et les communes, pour les frais de représentation et de procédure devant la Cour de justice. Voy. à ce sujet, RUPPE, H., „Finanzverfassungsgesetz" in KORINEK, K. et HOLOUBEK, M. (éd.), *Österreichisches Bundesverfassungsrecht, Textsammlung und Kommentar*, vol. 4 , 1ère éd., Vienne -New York, Springer, 1999; ÖHLINGER, T., *Verfassungsrecht*, 5ème éd., Vienne, WUV, 2003, p.124 à 128.

[1381] La Constitution financière autrichienne (F-VG) classe les impôts en fonction de l'autorité publique à qui est attribué le pouvoir de disposition du produit de ceux-ci *(« Ertragshoheit »).* Il existe donc des impôts dits exclusifs, tant fédéraux que régionaux que communaux. Les impôts exclusivement attribués à la fédération sont notamment les droits de douane, l'impôt spécial sur les instituions de crédit, les droits de timbre ou encore l'impôt sur le patrimoine (FAG 2005, §7). Les Länder sont notamment compétents pour la taxe sur le tourisme (voy. *infra*) ou la taxe sur la chasse et la pêche (FAG 2005, §14, 1.). Les communes se voient octroyer la compétence pour, entre autres, la taxe communale, la taxe foncière, ou encore la taxe sur le secondes résidences (FAG 2005,§14, 2*).* Il existe en outre des impôts partagés *(« geteilte Abgaben »).* Ces impôts partagés se subdivisent en impôts communs *(« gemeinschaftlichen Abgaben »)* dont le produit est réparti entre la fédération, les Länder et/ou les communes, en impôts de complément *(« Zuschlagsabgaben »),* composés d'un impôt de base de la fédération ou des Länder et d'un supplément d'impôt, versé aux Länder ou aux communes, selon les cas et, enfin, d'impôts portant sur la même matière imposable *(« Abgaben von demselben*

les communes à établir, par délibération du conseil communal, et sauf habilitation plus étendue concédée par une loi régionale (*Land*), une taxe au taux de 10% du prix de vente pour les glaces et les boissons alcoolisées et de 5% pour les boissons non-alcoolisées[1382]. La base imposable de cette imposition (le prix de vente) est calculée de la même manière que la base imposable de la TVA et ne comprend pas le prix du service, ni la TVA. La question préjudicielle est soulevée par le *Verwaltunggerichtshof* (Tribunal administratif), dans le cadre de deux recours distincts, concernant deux législations différentes. La premier recours est intenté par une association, *l'Evangelischer Krankenhausverein*, qui gère un réfectoire dans un hôpital à Vienne, contre l'administration fiscale de la Ville de Vienne. Les législations contestées sont donc la loi régionale viennoise sur la *Getrankesteuer* ainsi que le règlement communal y relatif[1383]. Dans l'autre recours, les parties sont une société active dans la vente des vins, appelée Wein & Co., et le gouvernement du Land *Oberösterreich*, en tant qu'autorité administrative qui avait rejeté le recours formé par le Wein & Co. contre l'avis d'imposition délivré par les autorités communales de *Leonding*, dans ce même Land. Bien que soient en cause deux législations régionales distinctes, elle sont examinés simultanément, vu leurs similitudes. Dans sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi pose non seulement la question de la compatibilité de la *Getrankesteuer* avec l'article 33 de la sixième directive, mais aussi avec le régime communautaire des accises et des aides d'états[1384]. Concernant l'article 33 de la sixième directive, l'examen de la Cour est expéditif. Après avoir constaté l'absence de la première caractéristique essentielle de la TVA, à savoir la généralité, elle estime superflu de se pencher sur l'étude des autres critères. En effet, le champ d'application de la *Getränkesteuer*, limité comme son nom l'indique, aux boissons, et étendu aux glaces alimentaires, exclut catégoriquement qu'il puisse s'agir d'une taxe sur le chiffre d'affaires incompatibles avec le droit communautaire[1385]. De nouveau, il peut être constaté que la limitation du champ d'application territorial de la taxe sur les boissons, lié au système autrichien de répartition des compétences fiscales entre autorités publiques, ne semble pas faire obstacle en soi à la qualification d'une taxe locale comme taxe sur le chiffre d'affaires[1386].

Besteuerungsgegenstand »). Les impôts communs (*gemeinschafliche Abgaben*) sont répartis, selon une clé renégociée à chaque expiration du *Finanzausgleich*. Appartiennent entre autres à cette catégorie l'impôt sur le revenu, l'impôt des sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée et la plupart des accises (FAG 2005, §8). Les compétences législatives et administratives sont attribuées différemment en fonction de chaque catégorie de prélèvements fiscaux. A la fédération échoit la compétence législative en matière d'impôts exclusifs de la fédération, d'impôts communs (y compris leur répartition) ainsi que les impôts de complément et les impôts sur la même matière imposable dont le produit est attribué à la fédération par le F-VG (F-VG, article 7). Le législateur fédéral peut en outre habiliter par une loi les communes à percevoir un impôt, par décision de leur conseil communal (« *Freies Beschlussrecht der Gemeinden* », F-VG, article 7, §5). La *Getränkesteuer* appartient à cette catégorie d'impôts. Cette habilitation peut aussi résulter d'une loi régionale (F-VG, art. 8, §5). Tous les autres impôts sont du ressort de la législation des Länder (F-VG, article 8, §1). Outre les impositions qui leur sont expressément attribuées par le F-VG, ceux-ci disposent également du droit de création d' impôts *(« Steuerserfindingsrecht »).* La compétence administrative de recouvrement de la fédération est par contre plus étendue que sa compétence législative. Elle couvre ainsi, outre les impôts exclusifs de la fédération, l'ensemble des impôts partagés, y compris les compléments d'impôts et les impôts sur la même matière imposable dont le produits est attribué aux Länder ou aux Communes (F-VG, article 11).

[1382] Une exonération est en outre prévue pour les vins locaux.

[1383] Vienne est à la fois un Land (entité fédérée) et une ville (collectivité locale).

[1384] Ces deux derniers motifs d'incompatibilité seront traités ultérieurement dans notre étude.

[1385] L'arrêt de la Cour rejoint la décision de la Commission de ne pas engager de procédure d'infraction contre la taxe autrichienne sur les boissons pour incompatibilité avec l'article 33. Voy. Conclusions de l'avocat général SAGGIO du 1 juillet 1999 précédant l'arret *EKW* (C-437/97), *précité*, pt 13.

[1386] Voy. aussi l'affaire de la taxe communale hongroise sur les entreprises, pendante devant la Cour de justice. Voy. la demande de décision préjudicielle du 29 juin 2006, aff. C-283/06, *KÖGÁZ Rt. E.a., J.O.,* C 212, 2 septembre 2006, p.23.

II. L'application de l'interdiction à la fiscalité propre des Régions

La Cour n'écarte pas davantage cette possibilité dans l'arrêt *Pelzl*[1387], à propos d'une autre taxe autrichienne, celle-ci –entièrement- de compétence régionale. En vertu de leur compétence fiscale autonome, plusieurs *Länder* autrichiens, dont la Carinthie, le Tyrol, et la Styrie ont institué une imposition, qui sous différentes appellations et selon des modalités légèrement différentes[1388], s'analyse comme une « contribution touristique »[1389]. Cette imposition est due par les entreprises concernées directement ou indirectement par le secteur du tourisme, généralement sur la base de leur chiffre d'affaires réalisé dans le Land. Ces entreprises sont réparties en catégories professionnelles. Cette classification, basée sur une notion extensive de l'avantage économique tiré du tourisme, couvre la plus grande partie des entreprises établies sur le territoire de ces *Länder*. L'assujettissement à un tel impôt est parfois subordonnée à un critère territorial d'activité, à savoir l'établissement dans une des communes répertoriées dans la législation régionale (pour la Styrie). La base d'imposition est généralement le chiffre d'affaire de l'entreprise[1390]. Les taux d'imposition varient en fonction de la catégorie professionnelle de l'opérateur économique, ainsi que parfois de la commune d'établissement (*Länder* de Styrie et du Tyrol). Le *Verwaltunggerichtshof* pose trois questions préjudicielles à la Cour de justice[1391], portant sur la compatibilité de chacune des trois impositions régionales avec l'article 33 de la sixième directive.

Dans son analyse, la Cour énonce, avant de procéder à l'examen *in concreto* des quatre caractéristiques essentielles de la TVA, qu'un impôt de cette nature « ne grève pas la circulation des biens et des services et ne frappe pas les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA »[1392] . A l'appui de ce constat, la Cour fait valoir tout d'abord l'absence d'un mécanisme de déduction de la taxe payée en amont, ensuite l'absence de répercussion de l'impôt sur le consommateur final. Elle précise à ce sujet : « en effet, même si l'on peut supposer qu'une entreprise qui pratique la vente au consommateur final tiendra compte, pour fixer son prix, du montant de la taxe incorporé à ses frais généraux, toutes les entreprises ne jouissent pas de la possibilité de répercuter ainsi, ou de répercuter

---

[1387] C.J.C.E., arrêt *Pelzl e.a.* (C-388/97 e.a.), précité, note VAN DER PAAL, J., *T.F.R.*, 2000, n°175, p. 135.

[1388] Une description plus détaillée des trois législations en cause peut être trouvée dans le conclusions de l'avocat général ALBER, précédant l'arret *Pelzl* (C-388/97 e.a), *précité*, pts 4 à 11.

[1389] En réalité, presque tous les Länder avaient institué de telles taxes. Il s'agit d'un phénomène fiscal intéressant : l'autonomie fiscale des collectivités fédérées est exercée de telle manière à finalement aboutir à un rapprochement non concerté des législations fiscales des régions, à la fois dans la typologie d'imposition et dans ses modalités. Ce phénomène pose des problèmes liés à la protection des droits du contribuable, dès lors qu'un impôt de même nature mais contenu dans les législations de plusieurs collectivités politiques régionales, doit faire l'objet de plusieurs recours, si le contribuable déploie son activité sur le territoire de plus d'une collectivité territoriale. Ceci peut potentiellement conduire à des appréciations différentes d'une même impositions de la part des Cours et tribunaux internes, et spécialement des juridictions suprêmes. Voy. par exemple, l'arrêt du *Verfassungsgerichtshof* (Cour constitutionnelle autrichienne) du 24 juin 1998, n° G 2/97, relatif à la taxe sur le tourisme du Land du Burgenland, qui est déclarée en partie inconstitutionnelle, relativement à un article qui se retrouvait tel quel dans les législations d'autres Länder. Le fait que le tribunal suprême administratif ait posé des questions préjudicielles à la CJCE au sujet de ce même article n'a pas fait obstacle au fait que la Cour constitutionnelle rende son jugement avant que la Cour de justice ne se prononce. Voy. aussi COMMISSION EUROPÉENNE, « Aperçu sur l'application du droit communautaire par les juridictions nationales », *annexe VI au 16ème rapport annuel sur le contrôle de l'application du droit communautaire*, COM(1999) 301, 9 juillet 1999, pp. 19 à 20.

[1390] Un forfait est prévu pour les petites entreprises.

[1391] La Cour a joint les affaires par deux ordonnances, respectivement du 18 novembre 1997 et du 15 décembre 1998.

[1392] C.J.C.E., arrêt *Pelzl e.a.* (C-388/97 e.a), *précité*, pt 22.

totalement, la charge de l'impôt »[1393]. Il s'agit d'un raisonnement sévère, par rapport à d'autres arrêts, dès lors que la condition de la possibilité de la répercussion semble pratiquement subordonnée à la mise en place d'un mécanisme exprès dans le texte législatif même, de sorte à ne pas faire dépendre cette répercussion de la conjoncture économique[1394].
La Cour poursuit par l'examen de la condition de la proportionnalité. Elle considère que le fait de calculer l'impôt sur la base du chiffre d'affaire annuel de l'entreprise en permet pas de « déterminer avec précision le montant de la taxe répercuté sur le client à l'occasion de chaque vente ou de chaque prestation de service ». Cette condition fait donc aussi défaut. C'est ainsi que la Cour refuse de qualifier la contribution touristique régionale comme un impôt à la consommation, lui préférant la qualification de « taxes sur l'activité des entreprises concernées par le tourisme »[1395]. Le raisonnement de la Cour dans cet arrêt est inversé par rapport au reste de sa jurisprudence relative à l'article 33 de la sixième directive. La condition de la généralité, au lieu d'être examinée en premier lieu, est laissée en suspens[1396].
Cet arrêt conduit à reformuler l'interdiction énoncée par l'article 33 de la sixième directive. Il ne s'agit pas d'une interdiction générale de taxe sur le chiffre d'affaires, mais plutôt d'une interdiction de taxes sur le chiffre d'affaires présentant les caractéristiques d'une taxe sur la valeur ajoutée. L'interprétation restrictive faite par la Cour de l'article 33 de la sixième directive TVA dans l'arrêt *Pelzl* rend la tâche plus facile aux Etats membres qui désirent contourner cette interdiction. Il leur suffit de ne pas prévoir de mécanisme de déduction de la taxe payée en amont, ou de ne pas prévoir expressément la répercussion sur le consommateur final pour voir légitimer leur imposition par la Cour de justice. Si cet arrêt peut être considéré comme une restriction supplémentaire aux potentielles applications *ratione materiae* de l'article 33 de la sixième directive, on peut cependant remarquer que la Cour consacre définitivement la possibilité de l'application de cet article 33 à des taxes régionales (et locales). En effet, une telle application présuppose que le critère de la généralité puisse être rempli dans un champ territorial plus restreint que celui d'un Etat. Or, la Cour prend dans son arrêt comme territoire de référence le *Bundesland* (la région). Il faut y voir un refus implicite de l'argument développé par un des Länder dans ses conclusions écrites, selon lequel cette application territoriale restreinte empêcherait l'application de l'article 33 de la sixième directive[1397].

[1393] *Ibidem*, pt 24.
[1394] Cette interprétation restrictive de la répercussion est également adoptée par la Cour dans l'arrêt *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité*. Voy. *infra.*
[1395] C.J.C.E., arrêt *Pelzl, précité,* pt 26.
[1396] *Ibidem*, pt 27 : « à supposer même que les contributions en cause au principal soient d'applicabilité générale ou quasi générale dans les *Bundesländer* concernés, cette circonstance ne saurait suffire à les qualifier de taxes sur le chiffre d'affaires (...) ». L'AG ALBER, par contre, dans ses conclusions (*précitées*), place l'examen de cette condition en premier lieu, conclut que les taxes sur le tourisme ont une portée générale dans le différents Länder. Cette conclusion se fonde sur l'interprétation large de la notion de bénéfice direct ou indirect retiré du tourisme, interprétation opérée dans les différentes législations régionales réglementant la taxe en cause.
[1397] Dans ses conclusions, l'AG ALBER, par contre, répond explicitement à cet argument des Länder. Il écrit : « Nous n'examinons pas ici la compatibilité d'une réglementation d'un État membre avec la sixième directive, mais celle de réglementations d'un certain nombre d'États fédérés faisant partie de cet État membre. Cependant, ces dernières aussi doivent être compatibles avec la sixième directive. La Commission renvoie dans ce contexte à juste titre à l'arrêt [*Commune d'Overijse c. Giant*, C-101/90, *précité*]. La Cour de justice y est allée jusqu'à examiner la compatibilité d'une taxe communale avec la sixième directive. Partant, les taxes instituées par des États fédérés doivent a fortiori être compatibles avec cette directive; le caractère local de la taxe pour le tourisme instituée en Styrie, tel qu'il a été invoqué par les parties défenderesses, ne peut rien y changer. Partant, les réglementations de la taxe pour le tourisme en vigueur dans les différents Lands autrichiens doivent en l'espèce aussi être examinées quant à leur compatibilité avec la sixième directive. » (Conclusions précédant l'arrêt *Pelzl, précité*, point 46).

IV. L'application de l'interdiction à la fiscalité régionale conjointe : l'affaire *IRAP*

Le problème de l'application territoriale ne se pose en revanche pas de la même manière dans l'autre arrêt rendu par la Cour dans cette matière à propos de la fiscalité régionale, le désormais célèbre arrêt *Banca popolare di Cremona*, concernant l' IRAP italienne[1398]. L'IRAP est l'abréviation de « *Imposta regionale sulle attività produttive* », l'impôt régional sur les activités (économiques) de production[1399]. Bien que régional dans son appellation, il s'agit d'un impôt institué par l'Etat et pour lequel les Régions n'ont qu'une compétence législative limitée..

a) Nature et éléments constitutifs de l'IRAP

L'IRAP est un impôt relativement récent, établi en 1997 dans le double but de procurer une source de financement unifiée aux Régions italiennes[1400], particulièrement dans l'exercice de leurs compétences en matière de santé et de permettre à l'Italie par la création de cette ressource supplémentaire, d'améliorer sa situation budgétaire globale en prévision de l'entrée dans la zone euro[1401]. Il remplace sept prélèvements de nature diverse, notamment les contributions sociales en matière de santé, l'impôt local sur les revenus (ILOR), l'impôt sur le patrimoine net des entreprises, la taxe sur l'attribution du numéro TVA[1402]. Il est indissociablement lié au processus de fédéralisation de l'Etat italien, en ce qu'il constitue le premier impôt spécifiquement conçu pour renforcer l'autonomie financière et fiscale des Régions[1403], condition *sine qua non* d'une réforme des institutions dans une optique de décentralisation. L'IRAP vise en effet à établir un lien qui soit le plus étroit possible entre les autorités publiques destinataires du produit de l'impôt et les citoyens-contribuables destinataires des services publics fournis par ces mêmes autorités. Ses autres objectifs sont ceux de la réduction du coût du travail et de l'endettement des entreprises[1404]. Ainsi, dans le décret législatif n. 446/1997 qui institue l'IRAP, sont assujettis au paiement de celui-ci « tous ceux qui exercent de manière habituelle une activité organisée de manière autonome destinée à la production ou à l'échange de biens ou à la prestation de services »[1405]. Sont visés tant les sociétés commerciales que les personnes physiques, et même, après une réforme ultérieure, les administrations publiques[1406]. Ne sont par contre pas assujettis les fonds d'investissement,

---

[1398] C.J.C.E., arrêt *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité*.

[1399] Sous des formes différentes, ce type d'imposition existe aussi dans d'autres Etats membres, comme la France (taxe professionnelle), ou l'Allemagne (*Gewerbesteuer*). Sur la taxe professionnelle, voy. BLANC, J., MORAUD, J.-C. et VIRIEUX, J.-M., *La taxe professionnelle*, Paris, L.G.D.J., 1997, 128p.

[1400] Cet impôt est d'ailleurs le fruit des réflexions d'une « Commission d'études pour la décentralisation fiscale » (dite Commission Gallo, du nom du professeur universitaire, aujourd'hui juge constitutionnel, qui la présidait) instituée par le Ministre des Finances de l'époque pour la réforme du système fiscal selon des critères de décentralisation, de péréquation régionale et de simplification. L'adjectif « régional » a été ajouté postérieurement à la création de cet impôt pour renforcer le lien qu'il entretient avec les collectivités régionales. Voy. COMMISSIONE DI STUDIO PER DECENTRAMENTO FISCALE, "Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale", in *Quaderni regionali*, 1996, p.217ss.

[1401] Le produit annuel de l'IRAP avoisine en effet les 34 milliards d'Euros en 2003. Voy. I S A E , " Stato e prospettive di breve periodo della finanza locale », *Bulletin mensuel*, Décembre 2004, p.13.

[1402] Décret législatif n. 446 du 15 décembre 1997, *précité*, article 37.

[1403] Jusqu'en 2001, l'IRAP sert en outre à financer les communes et les provinces, auxquelles est attribuée une quote-part du produit de cet impôt. Voy. Décret législatif 18 février 2000, n. 56, "Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n. 133". *G.U.*, n. 62, 15 mars 2000.

[1404] Voy. GALLO, F., « Ratio e struttura dell'IRAP », *Rassegna Tributaria*, n.3, 1998, p.627ss.

[1405] Décret législatif n. 446 du 15 décembre 1997, *précité*, article 2.

[1406] *Ibidem*, article 3.

les fonds de pension, ainsi que les groupements européens d'intérêt économique. Les personnes non-résidentes sont également soumises à l'impôt pour la richesse produite sur le territoire d'une ou plusieurs régions italiennes[1407].

La base imposable de l'impôt est « la production nette dérivant de l'activité exercée sur le territoire de la région »[1408]. Cette production nette est pour les sociétés le résultat de la différence entre la valeur de la production (les comptes d'actif) et les coûts de production (les comptes de passif), sans toutefois tenir compte ni des dépenses pour le personnel employé, ni des pertes liées aux dettes (intérêts des prêts)[1409]. Pour les personnes physiques, il s'agit de la différence entre les rétributions perçues et les dépenses encourues liées à l'exercice de l'activité, avec les mêmes restrictions quant aux frais de personnel et aux intérêts débiteurs[1410]. A cette base imposable très étendue est appliqué en général un taux uniforme de 4,25%[1411]. Depuis 2000, les Régions sont compétentes pour faire varier ce taux d'1% maximum, avec la possibilité d'appliquer des régimes différencies en fonction des contribuables et des secteurs d'activité. Les Régions sont en outre compétentes pour régler les procédures d'application, telles que les modalités de recouvrement et de paiement de l'impôt, dans le respect des principes en matière d'impôts sur les revenus et de ceux contenus dans le décret législatif[1412]. En outre, le produit de l'impôt est versé aux Régions, où il est destiné principalement à la couverture des coûts des soins de santé, domaine pour lequel les Régions sont compétentes de manière presque exclusive. Ces éléments induisent à considérer l'IRAP comme un impôt pour lequel Etat et Régions exercent une compétence conjointe..

Concernant sa nature directe ou indirecte, l'IRAP est un impôt *sui generis* qui échappe aux classifications traditionnelles. Ainsi, le fait générateur de l'IRAP est la production de richesse de la part de l'entreprise. Il s'agit d'une notion qui peut être qualifiée de « valeur ajoutée »[1413], avec toute la prudence qui s'impose dans de telles circonstances. On ne peut donc l'assimiler à un impôt sur le revenu ; l'IRAP coexiste d'ailleurs avec l'impôt sur le revenu des sociétés (IRES) et avec l'impôt sur les revenus des personnes physiques (IRPEF/IRE)[1414]. Néanmoins, il ne s'agit pas d'un classique impôt sur la consommation. Cette « valeur ajoutée » entendue comme « valeur de la production nette » est toutefois une notion qui, malgré une certaine consistance théorique, recoupe largement des ressources économiques qui font déjà l'objet de prélèvements fiscaux. Cette double imposition économique déguisée est à la base des fortes oppositions que cet impôt a connu depuis son instauration. C'est ainsi que l'IRAP a donné lieu à de nombreux recours. Les motifs généralement invoqués à son encontre sont de deux ordres. Le premier consiste à mettre en avant le caractère inconstitutionnel de cet impôt, parce

---

[1407] *Ibidem*, article 12.

[1408] *Ibidem*, article 4..Les assujettis déployant leurs activités sur le territoire de plusieurs régions sont imposées dans chaque régions où ils sont actifs selon une clé de répartition, généralement en proportion du montant des rétributions des travailleurs qu'ils emploient sur le territoire de la Région (art.4, 2).

[1409] Décret législatif n. 446 du 15 décembre 1997, *précité*, article 5.

[1410] *Ibidem*, article 8.

[1411] *Ibidem*, article 16. Certaines catégories de contribuables sont sujets à de taux particuliers. Par exemple, les organismes publics sont imposés à un taux de 8,5 %, et les agriculteurs à 3,75% (2005).

[1412] Décret législatif n. 446 du 15 décembre 1997, *précité*, article 24. L'IRAP est établi sur base annuelle. Le paiement se fait par voie de versements anticipés.

[1413] C'est sous cette forme que certains précédents ont vu le jour au Danemark (de 1987 à 1991) et dans l'Etat du Michigan. Dans ce dernier Etat, la taxe se justifie par le fait que de nombreuses entreprises (notamment automobiles) produisent sur le territoire de l'Etat des biens qui sont successivement exportés en dehors de l'Etat : dès lors qu' une taxe sur la consommation est inadaptée à la taxation de ces entreprises, un impôt à la source s'avère donc être la seule voie praticable. Voy. SULLIVAN, C., *The tax on value added*, New York, Columbia University Press, 1965, p. 299ss,. Sur la notion américaine de "business taxation", voy. STUDENSKI, P., "Towards a theory of business taxation", *Journal of Political economy*, Oct. 1940, vol. 48, n. 5, p. 621ss.

[1414] L'IRAP en effet comprend dans sa base imposable des revenus attribuées à des personnes différentes pour le calcul de l'impôt sur le revenu (bénéfices de l'entreprise, salaires des travailleurs, intérêts créditeurs des organismes financiers).

que contraire à l'article 53 de la Constitution italienne qui énonce le principe de la capacité contributive. Le second s'articule autour de la thèse selon laquelle l'IRAP est un impôt dont les caractéristiques sont semblables à celle de la taxe sur la valeur ajoutée, et qu'il est donc incompatible avec l'article 33 de la sixième directive TVA.

b) La conformité de l'IRAP à la Constitution italienne

Dès sa création, l'IRAP a suscité au sein de la doctrine italienne un très vif débat interne portant non seulement sur son opportunité, mais aussi sur sa constitutionnalité[1415]. Cette dernière question a été résolue par la Cour constitutionnelle dans un arrêt n.156 du 21 mai 2001, rendu sur question préjudicielle[1416]. Dans le cadre de ce recours, les arguments des parties requérantes devant les juridictions *a quo*[1417] sont principalement de deux ordres.
Le premier grief porte sur la conformité du fait générateur et de la base imposable de l'IRAP aux exigences découlant de l'article 53 de la Constitution italienne, liées à la prise en compte d'indices de capacité du contribuable à s'acquitter de l'impôt. En effet, une jurisprudence bien établie de la Cour constitutionnelle interprète l'article 53 de la Constitution comme imposant au législateur de limiter l'application des lois fiscales aux seuls cas où est identifiable une manifestation effective de richesse[1418] dans le chef des citoyens appelé à contribuer, en raison d'un devoir de solidarité, aux charges publiques. Cette exigence est rencontrée dans le cas des impôts traditionnels, où tant la perception d'un revenu (impôt sur le revenu), que la consommation d'un bien ou d'un service (taxe sur la valeur ajoutée), pour ne citer que les deux prélèvements les plus importants, sont reconnus comme de telle manifestations de capacité contributive. La nouveauté fiscale que représente l'IRAP consiste à grever la production de richesse de la part de l'entreprise, avent que cette richesse ne se transforme en revenu, imputable à l'entreprise elle-même ou à ses salariés. L'impôt pèse donc non pas sur une personne, mais sur une entité non-juridique, une réalité économique : l'entreprise. C'est la position défendue par l'Etat italien, et reprise ensuite par la Cour constitutionnelle, pour affirmer la constitutionnalité de l'IRAP. Le choix de ce nouveau fait générateur de la part du législateur, selon la Cour, ne peut être considéré arbitraire. Ce dernier a mis en avant comme nouvel indice de capacité contributive « la richesse nouvelle crée par l'unité de production spécifique »[1419]. Le fait que cet impôt soit mis exclusivement à charge de la société ou de la personne propriétaire de l'entreprise, sans mécanisme exprès de répercussion en aval, n'est pas non plus contraire au principe de capacité contributive personnelle. La répercussion économique de l'impôt en aval, c'est-à-dire sur les sujets qui bénéficient de la valeur ajoutée produite par l'entreprise (travailleurs, bailleurs de fonds) est

---

[1415] Voy. e.a. SCHIAVOLIN, P., « Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva », *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, p. 737 ; UCKMAR, V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, Cedam, 1999 ; LUPI, R., « L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi », *Rass. Trib.*, 1997, p. 1424 ; FALSITTA, G., « Aspetti e problemi dell'IRAP », *Riv. Dir. Trib.*, 1997 , p 508 ; GAFFURI, « La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico : stato della questione », *Riv. Dir. Trib.*, 1999, I, p. 848 ; FERLAZZO –NATOLI, COLLI VIGNARELLI, , « Il meccanismo impositivo dell'IRAP : dubbi di legittimità costituzionale », *Boll. Trib.*, 1998, p. 649 ; BAGGIO, « Profili di irrazionalità ed illegitimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive », *Riv. Dir. Trib.*, 1997, p. 638ss.
[1416] C. Const. It., 21 mai 2001, arrêt n° 156/2001, *Il fisco*, n°22/2201, p. 7766
[1417] Vu le nombre important de recours portant sur le même objet en provenance de toute l'Italie (Milan, Côme, Trapani, Turin, Parme, Bolzano, Lecco, Gênes, Reggio Emilia, Piacenza) , la Cour constitutionnelle a en effet décidé de joindre toutes les affaires concernant cette question. Voy. C. Const. it., arrêt 156/2001, *précité,* en fait, considérants 1 à 12.
[1418] Voy. par exemple, C. Const. it, 27 janvier 1997, n° 111 et C. Cost., 6 juillet 1972, n°120, disponibles sur *www.cortecostituzionale.it* .
[1419] C. Const. it., arrêt 156/2001, *précité*, en droit, considérant 6, 2. (traduction libre).

en effet possible « en vertu des lois du marché »[1420]. En alternative, poursuit la Cour, la charge économique de l'imposition pourra être « totalement ou partiellement récupérée au travers de choix judicieux d'organisation ».
Le second grief concerne une éventuelle disparité de traitement que la législation IRAP réaliserait entre travailleurs indépendants et travailleurs salariés, ou entre certaines catégories de revenus (revenus d'entreprise et revenus de travail indépendant). La Cour répond à ces arguments en répétant que l'IRAP est un impôt réel et non un impôt sur le revenu, et donc qu'implicitement il ne peut, par sa nature, opérer de telles distinctions, *a fortiori* des distinctions de caractère discriminatoire. Sur cet aspect toutefois, la Cour constitutionnelle italienne, sans considérer inconstitutionnel le texte-même du décret 446/1997, apporte à une restriction importante au champ d'application personnel de l'IRAP. Elle en exclut, conformément à la nature réelle de l'impôt, toutes les personnes qui effectuent une activité économique indépendante sans recourir à une structure organisée, qui comporte en tant que telle l'apport de travail ou de capitaux de la part de tiers[1421].
Les réactions de la doctrine à cet arrêt ont été nombreuses[1422]. Il en ressort que tant sur le premier que le second aspect[1423] de sa décision, la Cour constitutionnelle n'a pas fourni de motivations suffisantes pour résoudre les controverses existant préalablement à son prononcé. En outre, la sentence de la Cour a été critiquée pour son manque de cohérence et sa méconnaissance des effets économiques de la fiscalité. L'on peut même affirmer que cet arrêt a fortement influencé la procédure devant la Cour de justice. Paradoxalement, l'excès de prudence de la Cour constitutionnelle italienne, attitude traditionnellement adoptée par celle-ci en matière fiscale, a conduit celle-ci à avancer un certain nombre d'arguments en faveur de la constitutionnalité de l'IRAP, qui ont, à l'instar d'un boomerang, servi de base pour avancer l'hypothèse de l'incompatibilité de l'IRAP avec le droit communautaire. En effet, la Cour justifie l'IRAP en refusant de l'assimiler à un impôt direct (sur le revenu). Selon la Cour constitutionnelle, « l'IRAP n'est pas un impôt sur le revenu, mais bien un impôt de nature réelle qui grève (...) la valeur ajoutée produite par les activités organisées de manière autonome »[1424]. Une telle affirmation ouvre la porte à une application de l'article 33 de la sixième directive. En outre, la Cour constitutionnelle conforte ce point de vue en présupposant la répercussion de l'impôt[1425]. Par la même, elle configure l'IRAP comme une « TVA *bis* », selon l'expression de G. FALSITTA[1426].

[1420] C.Const. it., arrêt 156/2001, *précité*, en droit, considérant 6.2, *in fine*. La Cour ne précise pas ce qu'elle entend par les « lois du marché ». L'on suppose qu'est visée la variation de prix des biens ou des services produits pas l'entreprise consécutive à la prise en compte par l'entreprise du montant, à tout le moins prévu, du au titre de cette imposition. On comprend cependant mal comment l'IRAP pourrait être réellement répercutée en aval, dès lors que l'augmentation de prix, correspondant au montant de l'imposition, viendrait elle-même gonfler la base imposable.
[1421] C.Const. it., arrêt 156/2001, *précité*, en droit, considérant 10, 1.
[1422] BATISTONI FERRARA, F., « Prime impressioni sul salvataggio dell'IRAP », *Rass. Trib.*, 2001, p. 860 ; FALSITTA, G. , « La sentenza della Consulta sul'IRAP e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto », *Il fisco*, 2001, p. 8722 ; ROSSI, A., « Corte Costituzionale e IRAP ; effetti per i professionisti non provvisti di organizzazione », *Il fisco*, n°28, 16 juillet 2001, p. 9499 ; CIAMPOLILLO, C., « La portata applicativa ai fini IRAP della sentenza della Corte Costituzionale n °156 del 21 maggio 2001 », *Il fisco*, n° 34, 24 septembre 2001, p. 11409 ; VIOLA, N.,, « Osservazioni in tema di IRAP », *Il fisco*, n°48, 29 décembre 2003.
[1423] Par souci de concision, ne sont commentées que les parties de l'arrêt indispensables à la compréhension de la procédure qui a lieu devant la Cour de justice. Il est renvoyé à la doctrine citée à la note précédente pour les autres aspects de cet arrêt, qui peut être considéré comme un des arrêts récents de la Cour Constitutionnelle italienne les plus marquants en matière de droit constitutionnel fiscal.
[1424] C.Const. it., arrêt 156/2001, *précité*, en droit, considérant 9,2 (traduction libre).
[1425] Voy. *supra.*
[1426] FALSITTA, G., *op. cit.*, §5.

c) La compatibilité de l'IRAP avec le droit communautaire

Postérieurement à l'arrêt de la Cour constitutionnelle, la Cour de justice est saisie par voie de recours préjudiciel de la question de la compatibilité de l'IRAP avec le droit communautaire[1427]. Dans les observations présentées à la Cour, la Commission considère que l'IRAP remplit les quatre conditions auxquelles un impôt peut être considéré comme une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 33 de la sixième directive TVA et partant, être déclaré incompatible avec le droit communautaire. La reconstruction de la Commission, pleinement avalisée par l'avocat général JACOBS[1428], prend appui sur la démarche interprétative classique développée par la Cour au fur et à mesure de sa jurisprudence[1429]. Selon la Commission, l'IRAP est un impôt qui s'applique de manière générale à l'ensemble des biens et des services effectués en Italie. Cette première affirmation trouve appui dans la législation italienne elle-même. La notion « d'activité organisée de manière autonome destinée à la production ou à l'échange de biens ou à la prestation de services » englobe de manière extrêmement large l'ensemble des activités économiques. Le fait qu'il existe certaines activités économiques en dehors du champ d'application de l'IRAP (opérateurs économiques sans structure d'organisation, fonds de pension, ...) n'en fait pas pour autant un impôt spécifique. Au contraire pourrait-on dire, dès lors que certaines activités non économiques au sens de la sixième directive TVA, comme les activités des administrations et des organismes publics, sont assujetties à l'IRAP[1430]. En ce qui concerne l'objection du gouvernement italien que l'IRAP ne grève pas les fournitures de biens et les prestations de services réalisées, mais leur production, l'avocat général Jacobs écrit dans ses conclusions, : « si l'IRAP peut être perçue avant que les marchandises ne soient effectivement vendues, cela ne l'empêche pas de grever la fourniture ultérieure comme si elle avait été perçue à ce moment, avec un résultat équivalant exactement à celui de la TVA »[1431].

Ayant vérifié cette première caractéristique, la Commission examine si cet impôt est perçu « à chaque stade du processus de production et de distribution ». Ici, aussi, l'extension du champ d'application personnel de l'IRAP est tel que sont visés par la législation italienne l'ensemble des opérateurs économiques qui interviennent dans le processus de commercialisation. La Commission insiste que l'opération finale de ce processus, la vente au détail, est également visée, dès lors que les opérateurs économiques qui la réalisent sont assujettis à l'IRAP, sur la base de leurs ventes[1432].

La troisième condition consiste à vérifier que l'IRAP est « perçu sur la valeur ajoutée aux marchandises fournies ou aux services rendus ». Il a été vu que l'IRAP est calculé sur une base imposable égale à la « valeur de la production nette », obtenue en déduisant du chiffre total des ventes, l'ensemble des coûts supportés par l'entreprise. Le mécanisme est analogue à celui de la contribution danoise : il s'agit d'une déduction « base sur base », et non d'une déduction « taxe sur taxe » comme dans le système mis en place par la sixième directive

---

[1427] C'est à la suite d'un recours de la *Banca popolare di Cremona* introduit le 13 novembre 2001 devant la *Commissione Tributaria* di Cremona que cette dernière fait droit à la demande de la partie requérante et pose à la Cour de justice par ordonnance du 9 octobre 2003 la question préjudicielle suivante : « L'article 33 de la directive 77/388/CEE (tel qu'il a été modifié par la directive 91/680/CEE) doit-il être interprété en ce sens qu'il interdit de soumettre à l'IRAP la valeur de la production nette découlant de l'exercice habituel d'une activité organisée de façon autonome et destinée à la production ou à l'échange de biens ou à la prestation de services ? ».

[1428] Conclusions de l'AG JACOBS dans l'affaire *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité*.

[1429] Voy. *supra*.

[1430] Voy. supra, C.J.C.E., arrêt *Dansk Denkavit (*C-200/90), *précité* et les conclusions de l'avocat général TESAURO précédant cet arrêt, *Rec.* 1992, p. I-2231.

[1431] Conclusions de l'AG JACOBS dans l'affaire *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité*, point 37.

[1432] Et non sur la base de leur achats, comme c'était le cas dans l'arrêt SPAR (C-318/96, *précité*), à propos d'une contribution autrichienne pour les chambres de commerce.

TVA. Cet élément, tant pour la Commission que pour l'avocat général Jacobs, ne modifie pas la nature de taxe sur la valeur ajoutée de l'IRAP[1433], ni d'ailleurs le fait que l'IRAP n'est pas remboursable lorsque les coûts de l'entreprise ont excédé ses recettes[1434].
Selon la Commission et l'avocat général JACOBS, l'IRAP satisfait également la quatrième et dernière condition, concernant la proportionnalité de la taxe au prix des biens et des services fournis. Cet élément est prouvé lorsqu'il est établi que la somme des impôts perçus à chaque stade du processus de commercialisation en aval est proportionnel au prix facturé. A la différence de la TVA, il n'existe pas de mécanisme légal de répercussion de la taxe sur le prix de chaque service ou de chaque bien fourni par l'assujetti et, par conséquent, pas de rapport exact de proportionnalité entre la taxe et les prestations fournies. Cette différence n'est cependant pas de nature à modifier substantiellement la similitude entre les deux impôts. D'un point de vue économique, la répercussion de la charge constituée par l'impôt sur le prix de vente des biens et des services est une réalité qu'il s'agit de prendre en compte[1435]. Selon l'avocat général JACOBS, une approche trop légaliste serait contre-productive : « si un État membre pouvait introduire ce qui est en substance une taxe sur la valeur ajoutée et échapper à l'interdiction de l'article 33 de la sixième directive en faisant en sorte que le montant de taxe ne *doive pas* nécessairement demeurer constant en tant que proportion du prix de chaque fourniture de biens ou prestation de services, cette interdiction deviendrait en effet inopérante et l'harmonisation requise par le marché intérieur pourrait être contournée »[1436].
A la demande de la Cour, de nouvelles conclusions sont rendues, un an plus tard, dans cette même affaire[1437]. L'avocat général STIX-HACKL rejoint l'opinion de l'avocat général JACOBS sur l'incompatibilité de l'IRAP. Elle précise cependant qu'une interprétation étroite de l'interdiction contenue à l'article 33 de la sixième directive conduirait à une solution inverse, l'IRAP n'étant pas en tous points semblable à la TVA[1438]. Cette interprétation étroite lui semble cependant contraire tant à la jurisprudence précédente de la Cour, et particulièrement de l'arrêt *Dansk Denkavit*, qu'à l'objectif de neutralité poursuivi par les

---

[1433] La Commission examine en détail les exclusions relatives aux frais de personnel et aux opérations financières (intérêts débiteurs). Ces considérations ne sont pas reprises par l'avocat général JACOBS. Ceci peut s'expliquer notamment par le fait que les arguments de la Commission tendent à démontrer que ce type de coûts sont traités de manière analogue dans le système TVA et le système IRAP. Or, s'il est vrai qu'ils font tous les deux l'objets d'une exclusion dans chacun des régimes, cette exclusion poursuit des buts opposés. En matière de TVA, ils sont soit exclus du champ d'application de l'impôt (salaires), soit exonérés (intérêts débiteurs), et ainsi ils échappent à la taxation. Dans l'IRAP, au contraire, ces dépenses ne sont pas prises en compte dans la détermination des coûts de l'entreprises aux fins de l'application de l'impôt, et par conséquent elles restent dans la base imposable, et font ainsi l'objet de l'imposition.

[1434] Conclusions de l'AG JACOBS dans l'affaire *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité* , pts 50 à 54. Il est intéressant de remarquer que JACOBS ne considère pas nécessaire que l'impôt national respecte le principe de neutralité pour être semblable à la TVA, alors que ce principe en est la pierre angulaire.

[1435] L'AG JACOBS, aux points 65 et 66 de ses conclusions dans l'affaire C-475/03, *précitée*, justifie les différences entre les deux prélèvements en ces termes : « Exceptionnellement et à court terme, certains opérateurs économiques peuvent avoir choisi, pour différentes raisons, d'absorber la charge de l'IRAP sans la transférer à leurs clients mais, à long terme, il est probable que la marge de chaque opérateur s'ajuste et que la charge soit en fin de compte supportée à la fin de la chaîne. En deuxième lieu, une option exactement identique en termes économiques est possible en matière de TVA. Il n'existe aucune ou peu de différences pratiques ou économiques pour l'une ou l'autre des parties à une transaction entre la situation dans laquelle un opérateur décide d'«absorber» la charge d'une taxe et celle dans laquelle il réduit sa marge bénéficiaire -ou, plus probablement sans doute, redistribue sa marge bénéficiaire entre les différentes catégories de fournitures, en fonction de la concurrence. De plus, aucune de ces deux situations n'affecte la perception de la taxe qui demeure constamment proportionnelle au prix des fournitures ».

[1436] Conclusions de l'AG JACOBS dans l'affaire *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité,* pt 69.

[1437] Outre la question de la compatibilité, se profilait en effet un grave problème quant à la possibilité de limiter les effets dans le temps d'un éventuel arrêt d'incompatibilité. Sur cette question, voy. *supra*, Chapitre I..

[1438] Conclusions de l'avocate générale STIX-HACKL, présentées le 14 mars 2006, dans l'affaire *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité,* pt 127.

directives d'harmonisation de la TVA[1439]. C'est pourtant cette interprétation étroite que la Cour adopte dans son arrêt, rendu en grande chambre[1440]. D'une part, la Cour refuse de considérer qu'une « taxe assise sur la valeur nette de la production de l'entreprise au cours d'une période donnée » puisse être assimilable à une « taxe proportionnelle au prix des biens et des services fournis »[1441]. D'autre part, elle considère qu'il n'est pas certain que l'IRAP soit « à l'instar d'une taxe sur la consommation comme la TVA, supportée, en définitive, par le consommateur final »[1442], vu qu'elle n'est pas conçue dans ce but. En effet, selon la Cour de justice, la possibilité de répercussion économique totale de la taxe en aval, à supposer qu'elle existe, ne peut pas être déterminée avec précision, ni est ouverte à l'ensemble des assujettis à l'IRAP[1443], comme c'est le cas pour la TVA.

Cette approche très rigoureuse est contestable. En effet, elle tend d'une part à méconnaître la réalité économique en prétendant s'en inspirer[1444] et, d'autre part, à exclure toute possibilité d'application future de l'article 33 de la sixième directive par un revirement de jurisprudence déguisé. En effet, la Cour semble ajouter deux, voire trois conditions supplémentaires aux quatre conditions qui existent dans sa jurisprudence constante. Ainsi, la Cour fait référence à l'intention du législateur national de calquer l'imposition sur le modèle de la TVA[1445]. Elle prête en outre attention au fait que la taxe nationale soit perçue sur une assiette « identique » à celle utilisée pour la TVA et qu'elle soit recouvrée parallèlement à la TVA[1446]. Le rajout de telles conditions conduit à l'exclusion du champ d'application de l'article 33 de la sixième directive toute imposition nationale qui *de facto* n'est pas une TVA. Ce résultat est paradoxal, dès lors qu'un impôt national qui dédoublerait parfaitement la TVA communautaire n'influerait pas sur la neutralité de celle-ci, en ayant comme unique effet pratique d'augmenter le taux général de l'imposition sur les transactions commerciales, ce qui est par ailleurs autorisé par la sixième directive. Il faut en outre y voir un revirement de jurisprudence par rapport à l'arrêt *Dansk Denkavit*, dès lors que la contribution danoise ne se distingue pas de l'IRAP, eu égard à la seconde et à la quatrième condition, c'est-à-dire les deux conditions que la Cour n'a pas considérée remplies par l'impôt italien, alors qu'elle l'étaient pour la cotisation danoise[1447].

[1439] *Ibidem*, pt 94.

[1440] C.J.C.E., arrêt *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité*.

[1441] C.J.C.E., arrêt *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité*, pt 30.

[1442] *Ibidem*, pt 31.

[1443] *Ibidem*, pts 33 et 34.

[1444] Même si la TVA apparaît sur la facture, ce n'est pas pour autant qu'elle est nécessairement répercutée intégralement sur le client. La charge que représente la TVA influence la fixation du prix, et il ne peut être exclu que pour maintenir un prix TVA comprise attractif, l'assujetti réduise sa marge bénéficiaire, supportant par là indirectement le coût de l'imposition. Une manifestation typique de ce phénomène est celle où l'assujetti , par exemple un concessionnaire automobile, prétend « offrir la TVA » à ses clients. Dans un tel cas, il ne s'agit pas d'une modification dans l'obligation à la dette fiscale, ce qui serait contraire au système commun de la TVA, mais une modification de la contribution à celle-ci. Cependant, la Cour de justice semble ignorer ce phénomène.

[1445] C.J.C.E., arrêt *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité* , pt 37. La Cour contredit sur ce point sa jurisprudence antérieure : voy. Conclusions de l' AG Stix Hackl, dans l'affaire C_475/03, *précité*, pt 28, ainsi que C.J.C.E., arrêt *Wisselink* (93/88 et 94/88), *précité*, pt 10; arrêt *Careda*, (C-370, 371 et 372/95), *précité*, pt 17; arrêt *Tulliasiamies* (C-101/00), *précité*, pt 98. Comp. C.J.C.E., arrêt *Dansk Denkavit* (C-21000/90), *précité*, pt 3.

[1446] Ce dernier élément est aussi considère comme non pertinent pour l'application de l'article 33 dans la jurisprudence antérieure. Voy. Conclusions de l' AG Stix Hackl, dans l'affaire C-475/03, *précité* , pt 28, ainsi que C.J.C.E., arrêt *Commune d'Overijse* (C-109/90), *précité*, pt 9; arrêt *Dansk Denkavit* (C-200/90), *précité*, pt 15; arrêt *SPAR* (C-318/96), *précité*, pt 21.

[1447] C.J.C.E., arrêt *Dansk Denkavit* (C-200/90), *précité*, pts 12 et 13.

d) La nature partiellement régionale de l'IRAP comme cause de justification ?

Un élément important à prendre en compte pour comprendre les raisons –non exprimées- qui ont induit la Cour à considérer l'IRAP comme compatible à l'article 33 est sa qualification d'impôt régional. Celle-ci doit néanmoins être relativisée. En effet, les compétences des Régions relatives à l'IRAP ont principalement trait au produit de l'impôt et à la gestion administrative de celui-ci. Les compétences législatives des Régions concernant l'IRAP se limitent à la fixation du taux, étant entendu que celui-ci ne peut varier de plus d'1% autour du pourcentage fixé par le législateur national. Le texte originaire de 1997 prévoit que les régions peuvent également moduler le taux en fonction des secteurs d'activité et des catégories d'assujettis. Ces pouvoirs des régions ont toutefois été « gelés » en 2002, dans l'attente d'une définition du cadre du nouveau fédéralisme fiscal italien, et dans le but de limiter les dépenses publiques des Régions. Ce gel a été maintenu en 2003 et en 2004[1448]. En outre, la Cour constitutionnelle a considéré que l'IRAP ne pouvait pas être assimilée à un impôt propre des Régions au sens du nouvel article 119 de la Constitution italienne, mais d'un impôt national dont le produit était attribue aux Régions[1449]. Celle-ci n'ont dès lors pas de protection constitutionnelle dans le cas où le législateur national supprime la compétence en matière d'additionnels[1450]. Il s'agit donc d'un impôt national « classique » quant à sa structure et à sa source légale.
Le fait que cet impôt soir régional dans l'attribution de son produit n'est cependant pas marginal. Tant l'avocat général JACOBS que l'avocat général STIX-HACKL relayent la préoccupation du gouvernement italien de voir « bouleverser rétroactivement le système de financement des régions italiennes »[1451]. Les avocats généraux, concluant tous deux à l'incompatibilité communautaire de l'IRAP, font cependant intervenir cet élément dans le cadre de l'appréciation de la portée dans le temps d'une éventuelle déclaration d'incompatibilité. S'il est probable que dans le cas de l'IRAP, une limitation des effets d'un tel arrêt aurait été acceptée, la question de la fixation du moment à partir duquel cette limitation aurait pu prendre effet constituait un nœud insoluble, vu l'immense quantité de recours pendants devant les juridictions nationales depuis le début de la procédure devant la Cour de justice. Il n'est donc pas exclu que la composante régionale de l'IRAP, particulièrement quant à l'affectation de son produit, soit à la base de son « sauvetage » inattendu par la Cour de justice, malgré l'existence d'une importante jurisprudence contraire et les réticences de deux avocats généraux.

§2. L'interdiction des taxes sur les rassemblements de capitaux autres que le droit d'apport harmonisé

Un autre interdiction à l'adresse des législateurs fiscaux nationaux est contenue dans la directive 69/335/CEE sur les impôts sur les rassemblements de capitaux[1452]. Cette directive tend à promouvoir la libre circulation des capitaux, considérée comme l'une des conditions essentielles à la création d'une union économique ayant des caractéristiques analogues à

[1448] Voy. à ce sujet l'arrêt de la Cour constitutionnelle italienne du 14 décembre 2004, n. 381.
[1449] Il s'agit selon la doctrine d'un impôt mixte, dit « national-régional ». Voy. ANTONINI, L.., « La Corte assegna l'IRAP alla competenza esclusiva statale. Intante il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il « tubatico » siciliano », note sous C. Const., 26 septembre 2003, n°296/2003, *Le Regioni*, 2004, n°1, p. 235 à 253 et *supra*, Titre I.
[1450] C.Const.it, arrêt 381/2004, *précité*, en droit, 7.
[1451] Conclusions de l' AG JACOBS, dans l'affaire C-475/03, *précité* , pt 80 et Conclusions de l' AG STIX-HACKL, dans la même affaire, *précité*, pt 162.
[1452] Directive 69/335/CEE, *précitée*.

celles d'un marché intérieur. Cet objectif nécessite la suppression de l'ensemble des impôts nationaux grevant les opérations de rassemblement de capitaux et leur remplacement par un impôt dont la base et le taux sont harmonisés et qui n'est perçu qu'une seule fois à l'intérieur de la Communauté.

I. Le champ d'application et la portée de l'interdiction

La directive 69/335/CEE, aux articles 10 et 11, détermine les opérations sur lesquelles les Etats membres ne peuvent percevoir un impôt en dehors du droit d'apport harmonisé[1453]. L'article 12 quant à lui, restreint quelque peu la portée de ces interdictions en admettant certaines exceptions, parmi celles-ci, les « droits ayant un caractère rémunératoire »[1454]. La liste relativement large des impôts, taxes et droits prohibés par les articles 10 et 11 contient non seulement des impositions « qui présentent les mêmes caractéristiques que [le droit d'apport harmonisé] » »[1455], mais, en outre, d'autres types de prélèvements en rapport avec les activités des sociétés de capitaux. La Cour de justice a appliqué ces articles dans de nombreux arrêts, concernant les prélèvements les plus divers. On peut donc affirmer qu'à l'instar de la jurisprudence relative à la taxe sur la valeur ajoutée, on se trouve devant une jurisprudence consolidée.
Tout d'abord, les articles 10 et 11 n'ont pour objet que d'interdire certains impôts indirects et ne peuvent donc être étendus à des impôts directs ; en principe, les impôts directs ont une nature tellement différente de celle de l'impôt harmonisé qu'il ne pourrait y avoir aucune interférence entre l'objectif communautaire d'harmonisation du droit d'apport et l'exercice par les Etats membres de leurs compétences en matière d'impôts indirects. La Cour l'établit dans l'arrêt *Frederiksen*, à propos de la taxation d'un prêt sans intérêt accordé par une société mère à sa filiale à titre d'impôt sur le revenu dans le chef de la société-mère[1456]. Cette thèse trouve un appui textuel dans le titre de la Directive et dans plusieurs de ses considérants[1457]. Elle est implicitement confirmée par la Cour dans l'arrêt *SIF*, à propos de l'*Invim* italien

---

[1453] L'article 10 de la directive 69/335/CEE énonce que « En dehors du droit d'apport, les Etats membres ne perçoivent, en ce qui concerne les sociétés, associations ou personnes morales poursuivant des buts lucratifs, aucune imposition, sous quelque forme que ce soit : a) pour les opérations visées par [la directive], b) pour les apports, prêts ou prestations, effectués dans le cadre de [ces opérations] ; c) pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité à laquelle une société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs peut être soumise en raison de sa forme juridique ». L'article 11 soumet quant à lui les Etats membres à une interdiction supplémentaire, en prévoyant que ceux « ne soumettent à aucune imposition, sous quelque forme que ce soit: a) la création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation d'actions, de parts ou autres titres de même nature, ainsi que de certificats représentatifs de ces titres, quel qu'en soit l'émetteur; b) les emprunts, y compris les rentes, contractés sous forme d'émission d'obligations ou autres titres négociables, quel qu'en soit l'émetteur, et toutes les formalités y afférentes, ainsi que la création, l'émission, l'admission en bourse, la mise en circulation ou la négociation de ces obligations ou autres titres négociables ».
[1454] Directive 69/335/CEE, *précitée*, article 12.
[1455] C.J.C.E.,. arrêt *Solred* (C-347/96), *précité*, pt 21 ; arrêt *Dansk Sparinvest* (36/86), *précité*, pt 9 ; 20 avril 1993, affaires jointes C-71/91 et C-178/91, *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni*, *Rec.*, p. I-1915, pt 24.
[1456] C.J.C.E., arrêt *Frederiksen* (C-287/94), *précité.*, pt 20. Le revenu était calculé sur la base d'un intérêt fixé a posteriori par l'administration. Cet intérêt était en outre déductible dans le chef de la filiale. Il convient tout de même de préciser que dans le cadre de l'affaire *Frederiksen* est soumise à l'interprétation de la Cour la version danoise de la directive 69/335/CEE, qui est moins explicite sur ce point que l'ensemble des autres versions linguistiques de celle-ci.
[1457] Elle pourrait aussi se justifier par des objectif de lutte contre l'évasion fiscale. Voy. les conclusions de l'AG LA PERGOLA du 7 mai 1996 précédant l'arrêt *Frederiksen* (C-287/94), *précité*, pt 12, Il y est fait référence à la possibilité de créer, par une extension de l'interdiction aux impôts indirects, les conditions d'une concurrence fiscale entre Etats membres concernant l'imposition des sociétés..

(impôt communal sur l'augmentation de la valeur des biens immobiliers)[1458]. La Cour adopte ensuite un attitude semblable dans l'arrêt *Nonwoven*, à propos de l'impôt italien sur le patrimoine net des entreprises[1459], dans l'arrêt *Schmid,* concernant un impôt minimal sur les sociétés en faillite en Autriche[1460], et dans l'arrêt *Optiver*, relatif à un impôt sur les bénéfices bruts des établissements de valeurs mobilières aux Pays-Bas[1461].

En revanche, il ne peut jamais être exclu que l'ensemble des prélèvements indirects perçus à l'occasion d'une opération de rassemblement de capitaux tombent dans le champ d'application des articles 10 et 11 de la directive 69/335/CEE[1462]. Il peut s'agir de prélèvements fiscaux, tels les droits et taxes d'enregistrement, la taxe de transcription et la taxe d'inscription au livre foncier, présents sous l'une ou l'autre forme dans de nombreux Etats membres[1463], ou d'impôts plus spécifiques, tels un impôt sur l'incorporation au capital social d'une société de capitaux de bénéfices non distribués[1464], les taxes sur les opérations de Bourse et sur les livraisons de titres au porteur[1465] ou encore des impôts portant sur certains actes notariés[1466], sur l'immatriculation de sociétés commerciales[1467] ou sur l'inscription à un registre de commerce[1468].

Il peut aussi s'agir de prélèvements qui, dans le droit interne, n'ont pas la nature d'impôts. La Cour de justice considère ainsi que certains honoraires perçus par des notaires à l'occasion des opérations de rassemblement de capitaux visées par la directive 69/335 rentrent dans le champ d'application de l'interdiction des articles 10 et 11[1469]. Il faut en effet considérer que la notion d'impôt au sens de la directive 69/335 est une notion autonome de droit communautaire qui ne dépend pas de la qualification en droit interne du paiement en cause[1470]. La Cour met en avant –sans toutefois l'énoncer formellement- deux critères pour qualifier d'impôt au sens de la directive 69/335 des prélèvement opérés à l'occasion d'une opération de rassemblement de capitaux. Le premier critère est celui du caractère « étatiquement imposé » du prélèvement, c'est-à-dire rendu obligatoire par ou en vertu de la législation d'un Etat membre, d'une prestation pécuniaire liée à une opération économique.

[1458] C.J.C.E., 11 décembre 1997, aff. C-42/96, *Società Immobiliare SIF SpA, Rec.*, p. I-7089.

[1459] C.J.C.E., 27 octobre 1998, aff. C-4/97, *Manifattura italiana Nonwoven, Rec.*, p. I-6469.

[1460] C.J.C.E., 18 janvier 2001, aff. C-113/99, *Schmid* , Rec., p. I-471.

[1461] C.J.C.E., 10 mars 2005, aff. C-22/03, *Optiver, Rec.*, p. I-1839.

[1462] Cette notion doit être entendue dans un sens large : elle comprend toute les formalités préalables à la constitution d'un société commerciale. Voy. Directive 69/335/CEE, *précitée*, article 10, 3.

[1463] C.J.C.E., arrêt *SIF* (C-42/96), *précité.* De tels droits perçus sur des immeubles sont cependant permis en vertu de l'article 12 de la Directive 69/335, voy. *infra.*

[1464] C.J.C.E., 11 novembre 1999, aff. C-350/98, *Henkel Hellas, Rec.*, p. I-8013.

[1465] C.J.C.E., 15 juillet 2004, aff. C-415/02, *Commission c/ Belgique, Rec.*, p. I-7215.

[1466] C.J.C.E., arrêt *Solred* (C-347/96), *précité.* Voy. aussi C.J.C.E., 27 octobre 1998, aff. C-31/97 et C-32/97, *FECSA, Rec.*, p. I- 6491 (impôt sur les actes notariés attestant le remboursement d'un emprunt).

[1467] C.J.C.E , 10 septembre 2002, affaires jointes C-216/99 et C-222/99, *Prisco et CASER, Rec.*, p. I-0676 ; arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni* (C-71/91 et C-178/91), précité ; 2 décembre 1997, aff. C-188/95, *Fantask, , Rec.*, p. I-6783.

[1468] C.J.C.E., 11 juin 1996, aff. C-2/94, *Denkavit International*, Rec., p. I-2827 ; C.J.C.E., 26 septembre 2000, aff. C-134/99, *IGI, Rec, .* p. I-7717 ; C.J.C.E., 21 juin 2001, C-206/99, *SONAE, Rec.*, p. I-4679 ; C.J.C.E., 19 mars 2002, aff. C-426/98, *Commission c/ Grèce, Rec.*, p. I-2793.

[1469] C.J.CE., 29 septembre 1999, aff. C-56/98, *Modelo, Rec.*, p. I-6427 ; C.J.C.E., 21 septembre 2000, C-19/99, *Modelo II, Rec.*, p. I-7213 : « les émoluments perçus pour l'établissement d'un acte notarié constatant une opération relevant de la directive, dans le cadre d'un système caractérisé par le fait que les notaires sont des fonctionnaires de l'État et que les émoluments sont en partie versés à l'État pour financer des missions de celui-ci, constituent une imposition au sens de cette directive. »

[1470] C.J.C.E., arrêt *Modelo I* (56/98), *précité* ; *Modelo II* (C-19/99), *précité* ; 21 mars 2002, aff. C-264/00, *Grunderzentrum, Rec.*, p. I-3333 ; C.J.C.E., 30 juin 2005, aff. C-165/03, *Längst, Rec.*, p. 5637.

Le second critère, déterminant, est celui de la destination, au moins en partie, du produit du prélèvement au financement des dépenses publiques[1471].
Pour qu'un prélèvement opéré par un Etat membre en sus du droit d'apport harmonisé sur une opération visée par la Directive soit considéré incompatible avec le droit communautaire, il faut en outre qu'il ne tombe pas dans le champ d'application de l'une des dérogations prévues à l'article 12 de cette même directive[1472]. Ces dérogations, aux nombre de six, font l'objet d'une interprétation restrictive de la part de la Cour de justice[1473]. Elles recouvrent des hypothèses variées. L'une d'elles concerne l'apport de biens immeubles. Les Etats membres sont autorisés à percevoir sur ceux-ci le même impôt qu'ils prélèvent sur tout transfert de droit réel sur les immeubles (droit de mutation immobilière)[1474]. Une autre dérogation concerne les droits de mutation sur les apport de biens de toute nature, y compris les biens meubles ; elle est cependant soumise à la restriction que de tels apports soient rémunérés « autrement que par des parts sociales ». Dans la même catégorie de dérogations, on peut aussi citer « les droits frappant la constitution, l'inscription ou la main-levée des privilèges et hypothèques »[1475]. Sont également autorisées les « taxes sur la transmission des valeurs mobilières »[1476] . Une dernière exception à l'interdiction contenue à l'article 10 de la directive 69/335/CEE qui a donné lieu à plusieurs interventions interprétatives[1477] de la part de la Cour de justice est celle, déjà mentionnée, des « droits et taxes ayant un caractère rémunératoire ». La Cour a ainsi circonscrit cette notion aux prélèvements qui « comprennent les seules rétributions dont le montant est calculé sur la base du coût du service rendu »[1478]. Sont exclus du champ de la dérogation les sommes calculées en fonction d'éléments autres que le coût du service *sensu stricto*, tels que des prélèvements calculés proportionnellement à la valeur des biens faisant l'objet de l'opération en cause, ou proportionnellement au capital de la société ou des sociétés concernée par l'opération de constitution ou d'augmentation de capital. Il faut donc prouver une exacte proportionnalité entre les coût du service rendu individuellement et la somme versée par l'opérateur économique[1479].

[1471] On observe cependant une relativisation du second critère dans les conclusions de l'avocat général TIZZANO précédant l'arrêt *Längst (*C-165/03, *précité)*. Sur cette problématique : voy. PISTONE, P., « Sulla qualifica di diritti e onorari notarili come tributi ai fini della direttiva fiscale sulla raccolta di capitali », note sous C.J.C.E., 30 juin 2005, aff. C-165/03, *Längst* , *Rivista di diritto tributario*, 2005, n°7-8, III, p.142 à 150.

[1472] La Cour a reconnu un effet direct à l'article 12, 1, e) de la Directive 69/335/CEE (*précitée*) dans l'arrêt *Fantask* (C-188/95), *précité*.

[1473] C.J.C.E., arrêt *Commission c/ Belgique* (C-415/02), *précité,* pts 37 et 48.

[1474] Cette disposition se justifie par le souci de contraster des phénomènes d'évitement de l'impôt sur les transmissions de biens immeubles par le truchement de sociétés commerciales. Voy. C.J.C.E., arrêt *SIF* (C-42/96), *précité* , pt 34 et 36 et dispositif ; 15 juin 2006, aff. C-264/04, *Badischer Winzerkeller, Rec.*, p. I-5275, pts 36 à 38.

[1475] Directive 69/335/CEE, précitée, article 12, 1., d). Voy. C.J.C.E., arrêt *FECSA* (C-31/97 et C-32/97), *précité.*

[1476] Le terme de « transmission » doit être interprété restrictivement. Il ne comprend ni l'émission de telles valeurs, ni la livraison matérielle de titres nouvellement émis (C.J.CE. arrêt *Commission c/ Belgique*, C-415/02, *précité*). Par contre, les modalités de cette transmission de valeurs mobilières ne conditionnent pas l'application de la dérogation contenue à l'article 12, 1, a) de la directive 69/335/CEE . Est ainsi compatible avec la directive une « taxe en cas de transmission d'actions, indépendamment du point de savoir si, d'une part, la société émettrice de ces actions est admise à la cote d'une bourse et si, d'autre part, la transmission des actions a lieu en bourse ou directement du cédant à l'acquéreur » (C.J.C.E., 17 décembre 1998, aff. C-236/97, *Codan, Rec.*, p. I-8679).

[1477] Voy. notamment C.J.C.E , arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni* (C-71/91 et C-178/91), *précité* ; arrêt *Modelo I* (C-56/98), *précité* ; *Modelo II* (C-19/99), *précité*,; arrêt *SONAE* (C-206/99), *précité* ; arrêt *IGI.*(C-134/99), *précité*; 7 septembre 2006, C-193/04, *Organon Portuguesa, pas encore publié au Recueil,* pt 17.

[1478] Ne peuvent donc pas être pris en compte les coûts inhérents à la mise en place et au fonctionnement de la structure technique et/ou administrative par laquelle est rendu le service. Voy. C.J.C.E.,. arrêt *Ponente Carni,* (C-71/91 et C-178/91), précité, pts 41 et 42 ; arrêt *Modelo I* (C-56/98), *précité*, pts 29 à 32.

[1479] C.J.C.E., arrêt *Fantask e.a* (C-.188/95), *précité*, pt 31, arrêt *Modelo I* (C-56/98), *précité,* pt 30 ; arrêt *IGI* (C-134/99), *précité* , pt 31 ; arrêt *SONAE*, (C-206/99), *précité,* pt 34.

II. L'application de l'interdiction à la fiscalité des collectivités territoriales

Les interdictions visées à l'article 10 de la directive 69/335 concernent le plus souvent, des impôts de l'Etat central. En effet, même dans les Etats fédéraux ou fortement décentralisés de la Communauté, des matières telles que le droit des sociétés, l'impôt sur les sociétés, la réglementation et la taxation des opérations financières sur titres sont de la compétence du niveau fédéral. Ceci s'explique notamment par des raisons économiques. En fait, il s'agit des mêmes impératifs économiques qui sous-tendent la construction (économique) européenne. Un morcellement des compétences dans ces domaines à l'intérieur d'un même Etat causerait des obstacles importants à la libre circulation des capitaux et provoquerait des phénomènes de concurrence fiscale et de déplacement des capitaux entre entités territoriales du même Etat membre ou même vers l'extérieur, phénomènes qui seraient préjudiciables à l'Etat membre dans son ensemble[1480]. Une application de l'article 10 à des taxes établis par ou en faveur des collectivités politiques infra-étatiques est tout de même envisageable. Il existe en effet deux arrêts de la Cour, où celle-ci a eu à connaître de telles taxes. Il s'agit de deux arrêts du 11 décembre 1997, l'arrêt *SIF* et l'arrêt *Locamion*[1481]. L'arrêt *SIF* concerne notamment l'impôt communal italien sur les plus-values immobilières (dit INVIM)[1482]. L'INVIM s'applique à l'augmentation de la valeur des biens immeubles, situés sur le territoire italien, déterminée soit à l'occasion d'une mutation à titre onéreux ou d'apports d'immeubles à des sociétés, soit, s'agissant des biens immeubles appartenant à des sociétés, à la fin de chaque période de dix ans à compter de la date d'achat[1483]. Selon la Cour de justice, « ce n'est donc pas l'apport en tant que tel qui est imposé, mais la plus-value réalisée grâce à l'apport »[1484]. Une autre différence par rapport au droit d'apport est l'assiette de cet impôt n'est pas calculée sur la valeur réelle des biens apportés ou à apporter par les associés, mais sur la plus-value réalisée grâce à l'apport. Enfin, la Cour constate que l'INVIM est due par l'apporteur et non pas par la société bénéficiaire[1485]. Elle conclut donc à la compatibilité d'une telle imposition avec la directive 69/335/CEE. Malgré son nom, l'INVIM était un impôt établi par l'Etat. Les communes disposaient du droit de fixer le taux, dans le respect de *minima* et de *maxima* fixés par la loi, variant entre 3% et 30% selon la valeur du bien, et étaient destinataires des recettes de l'impôt jusqu'en 1992[1486].

[1480] Sur la concurrence fiscale dans l'Union européenne, voy. *infra,* Titre IV.

[1481] C.J.C.E., 11 décembre 1997, aff. C-8/96, *Locamion SA et Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire*, *Rec.*, p. I- 7055 et arrêt *SIF* (C-42/96), *précité.*

[1482] Dans l'arrêt SIF (C-42/96), la Cour de justice se prononce également sur la légalité de la taxe d'enregistrement (*«imposta di registro»*, régie par le décret n. 131 du président de la République, du 26 avril 1986, supplément ordinaire, *G.U.* n. 99, 30 avril 1986), de la taxe de transcription (*«imposta ipotecaria»*, régie par le décret législatif n. 347, du 31 octobre 1990, concernant les dispositions relatives aux taxes de transcription et d'inscription au livre foncier, supplément ordinaire n.75, *G.U.*, n.277, 27 novembre 1990) et la taxe d'inscription au livre foncier (*«imposta catastale»*, aussi régie par le décret législatif n.347).

[1483] Décret du président de la République n.643, du 26 octobre 1972, supplément ordinaire n.3, *G.U.* n.292, 11 novembre 1972. Ce décret a étét abrogé, avec effet au 1er janvier 1993, par l'article 17 du décret législatif n.504, du 30 décembre 1992, supplément ordinaire, n.137, *G.U.*, n.305 , articles 1, 2 et 3. Des dispositions transitoires rendent l'impôt exigible jusqu'au 1 janvier 2002 (voy. Loi n. 448 du 28 décembre 2001, supplément n.285/L, *G.U.*, n. 301, 29 décembre 2001, article 8).

[1484] C.J.C.E, arrêt *SIF* (C-42/96), *précité,* pt 22.

[1485] *Ibidem*, pt 23.

[1486] A partir du 1 janvier 1993, l'Etat est devenu le destinataire des recettes de l'*Invim,* jusqu'à sa suppression totale en 2001.

La taxe régionale française sur les certificats d'immatriculation des véhicules, objet de l'arrêt *Locamion*, est également un impôt de compétence principalement nationale. Cette taxe est due à l'occasion de toute immatriculation consécutive au changement de propriétaire suite à la mutation d'un véhicule automobile. La loi nationale instituant cette taxe prévoit que le taux de celle-ci peut être soit fixe soit proportionnel et est fixé par les régions. Le produit de cette taxe est attribué aux régions, sur base territoriale. Les faits sont les suivants. La SA *Locamion* est une société commerciale active dans le transport. *Locamion* réalise une opération de fusion-absorption de la société France Location. Par cette opération sont transmis tous les actifs et passifs de France Location à *Locamion*, parmi lesquels un important parc de véhicules (environ 1700). Cette fusion-absorption intervient alors que Locamion était déjà propriétaire de l'ensemble des actions de France Locamion. Elle ne donne donc lieu à aucune augmentation de capital, et donc à aucune émission de nouvelles parts sociales. Ayant introduit une demande d'immatriculation pour chacune de ces véhicules, *Locamion* se voit réclamer la taxe d'immatriculation correspondante. A la suite d'un recours administratif infructueux, *Locamion* saisit une juridiction nationale, qui pose deux questions préjudicielles à la Cour de justice. La première question porte sur l'application de la directive 69/335 à l'opération en cause. Il ne s'agit pas en effet d'une opération qui a entraîné une augmentation du capital social, rémunérée par des parts représentatives du capital social, comme le prévoit l'article 4, c) de la Directive[1487]. La Cour cependant laisse cette question en suspens, en la considérant un élément de fait à déterminer par le juge de renvoi. La seconde question porte sur l'applicabilité de l'article 10 à une taxe telle que la taxe régionale sur l'immatriculation. Selon la société *Locamion* et la Commission, « la taxe d'immatriculation constitue une charge financière qui frappe de manière indirecte une opération de rassemblement de capitaux, en sorte qu'elle tombe sous l'interdiction édictée par l'article 10 de la directive »[1488]. La Cour ne suit pas cette approche ; elle considère en effet qu'une telle taxe ne présente pas « les mêmes caractéristiques que le droit d'apport », ce qui exclut qu'elle puisse tomber dans le champ d'application de l'interdiction visée à l'article 10 de la directive 69/335. Tout d'abord, elle constate une différence dans le fait générateur : la taxe régionale ne frappe pas l'apport de véhicules à la société *Locamion,* mais leur mise en circulation. Le mode de calcul de la taxe régionale diffère aussi de celui du droit d'apport. Ce dernier est liquidé sur la valeur réelle des biens apportés, tandis que la taxe d'immatriculation prend comme base de calcul le type de véhicule, sa puissance, son poids et son age. En outre, la taxe d'immatriculation n'est pas liée à des formalités auxquelles les sociétés peuvent être soumises en raison de leur forme juridique[1489]. L'impôt est perçu indépendamment de la nature juridique de la personne faisant procéder à l'immatriculation[1490].

Cet arrêt montre de manière claire les limites de la directive 69/335 dans son aptitude à rejoindre les objectifs qu'elle se fixe, à savoir la levée des obstacles fiscaux aux rassemblements de capitaux. Il ne semble cependant pas qu'une application de cette directive à des impôts régionaux ou locaux soit pour autant remise en cause par les arrêts *SIF* et

---

[1487] Voy. les conclusions de l'avocat général *Cosmas* du 20 février 1997, précédant l'arrêt *Locamion (*C-8/96*), précité*, pts 36 à 38.

[1488] C.J.C.E., arrêt *Locamion*, (C-8/96), *précité*, pt 29.

[1489] Directive 69/335/CEE, *précitée*, article 10, c).

[1490] La position adoptée par la Cour peut être justifiée par l'argument développé dans les conclusions de l'avocat général COSMAS (*précitées)*, selon lequel l'interdiction [prévue à l'article 10 de la directive 69/335] ne vise pas toute espèce d'immatriculation ou de formalité qui serait nécessaire en vue de l'exercice de l'activité sociale. Toujours selon l'AG, « la directive et en particulier son article 10 n'avaient pas pour objectif d'exonérer les sociétés d'une manière générale de toute taxe indirecte au motif qu'elles procédaient à des rassemblements de capitaux ».

Locamion. Il n'y aurait d'ailleurs aucune raison de le faire[1491]. Une telle application est cependant assez improbable, vu l'interprétation restrictive donnée par la Cour de justice aux types d'impositions visées par la directive 69/335, en dépit des effets économiques de certaines autres impositions sur les opérations de rassemblement des capitaux. Toutefois, l'arrêt *Locamion* ne peut être considéré comme un parangon de l'application des interdictions contenues dans la directive 69/335, et cela pour trois raisons. La Cour de justice se base sur un contexte factuel déficient, où ni juge de renvoi ni les parties à l'instance ne lui ont fourni d'éléments de fait suffisants pour pouvoir trancher de manière claire. En outre, cet arrêt, contrairement à d'autres, n'est cité dans aucun autre arrêt rendu postérieurement par la Cour sur l'interprétation des articles 10 et suivants de la directive 69/335[1492]. Enfin, la Cour décide contre l'avis de la Commission, alors que l'arrêt est rendu sur question préjudicielle. Ceci induit à penser que des évolutions pourraient encore intervenir dans la jurisprudence de la Cour concernant ce secteur de l'harmonisation fiscale.

Section II : Les limitations relatives contenues dans les directives communautaires d'harmonisation fiscale

L'article 33 de la sixième directive et les articles 10 à 12 de la directive 69/335 se configurent donc comme des interdictions, également applicables aux pouvoirs régionaux et locaux des Etats membres. Leur finalité est de garantir l'effectivité du système commun harmonisé, respectivement de la TVA et du droit d'apport, malgré le fait que formellement, les Etats membres disposent encore d'une plénitude de compétence en matière fiscale. D'autres directives d'harmonisation contiennent des dispositions poursuivant le même objectif. Ces dernières ne peuvent toutefois être assimilables à des interdictions pures et simples[1493]. Elles soumettent plutôt l'exercice, en principe autorisé par le droit communautaire, des compétences fiscales nationales au respect de certaines conditions.

§1. Les limites à l'établissement d'impôts spéciaux à la consommation

Un secteur d'harmonisation où de telles limitations existent est celui des taxes spéciales à la consommation (accises). Le régime communautaire de la taxation des produits soumis à accises prévoit le rapprochement des législations nationales en ce qui concerne les éléments essentiels de telles impositions, tels le champ d'application, la structure, la base imposable, les taux et les exonérations[1494]. Trois types de produits font l'objet d'une harmonisation fiscale :

[1491] Voy. l'ordonnance *Grundzentrum* (C-264/00, *précitée*) et l'arrêt *Längst (C-165/03, précité)*, qui ne traitent pas d'impositions régionales mais qui mettent néanmoins en cause certains aspects de la législation des *Länder* allemands, relatifs à l'organisation administrative de la collecte de l'impôt .

[1492] Il n'y est fait référence à l'arrêt *Locamion* que dans les conclusions de l'avocat général TIZZANO présentées le 7 février 2002 précédant C.J.C.E., 17 octobre 2002, aff. C-339/99, *Energie Steiermark Holding*, *Rec.*, p. I-8837 et dans celles de l'avocat général COLOMER, présentées le 9 novembre 2004 précédant l'arrêt *Optiver* (C-22/03), *précité.*

[1493] Cette distinction entre limitations absolues et relatives ne trouve aucun fondement en droit communautaire. Elle est néanmoins utile dans une perspective de clarification de la répartition des compétences fiscales entre législateur communautaire et législateurs des Etats membres. Elle peut en outre être contestée, particulièrement en ce qui concerne l'inclusion des limitations des compétences fiscales des Etats membres en matière d'accises dans la catégorie des limitations relatives, alors que de telles limitations pourraient s'analyser comme des interdictions, dont les possibilités de dérogation sont toutefois plus larges que celles prévues en matière de TVA ou, surtout, d'impôts sur les rassemblements de capitaux.

[1494] Sur le régime des accises communautaires, voy. *supra.*

les huiles minérales et les autres produits énergétiques, l'alcool et les boissons alcooliques, les tabacs manufacturés.

I. Le contenu et la portée des limites contenues dans la Directive 92/12/CE

Les prescriptions des directives « accises », et en particulier de la directive 92/12/CE[1495], ne s'appliquent ni aux autres impositions qui frapperaient ces produits, ni aux impositions indirectes portant sur des autres catégories de produits ou sur des services. Les Etats membres restent donc libres de réglementer ces matières, dans le respect des autres dispositions du droit communautaire, telles l'article 90 CE et les règles en matière d'aide d'Etat. Néanmoins, dans l'optique de garantir l'effectivité de l'harmonisation des impôts spéciaux sur la consommation, la directive-cadre « accises » définit, outre son champ d'application matériel, les conditions encadrant ce pouvoir résiduel des Etats membres[1496]. Selon la Cour de justice, ces conditions sont d'interprétation stricte. Elles ne peuvent donc en aucun cas être invoquées par les Etats membres pour contourner les obligations qui leur sont imposées par le droit communautaire. Ainsi, la Cour a jugé que les Etats ne peuvent frapper d'une « autre imposition indirecte » des produits expressément exemptés de l'accise harmonisée par la directive 92/12[1497].

a) Les autres impositions indirectes sur les produits déjà soumis aux accises communautaires

L'article 3, §2 doit être lu en ayant à l'esprit la *ratio legis* de la directive 92/12, à savoir celui de faciliter la libre circulation des produits soumis à accises dans le cadre du marché intérieures et de la suppression des frontières fiscales[1498]. Ce paragraphe a donc comme objectif d'éviter que la libre circulation ne soit compromise par la multiplication de taxes nationales non harmonisées sur de tels produits. L'insertion d'un tel paragraphe dans la directive 92/12/CE a ainsi été rendue nécessaire, « compte tenue de la diversité des traditions fiscales des Etats membres en la matière et le recours fréquent aux impositions indirectes pour la mise en œuvre de politiques non budgétaires »[1499]. La Cour de justice interprète le

---

[1495] Directive 92/12/CE, *précitée*.

[1496] L'article 3 de la directive 92/12/CE est rédigé comme suit : « 1. La présente directive est applicable, au niveau communautaire, aux produits suivants tels que définis dans les directives y afférentes: — les huiles minérales ; — l'alcool et les boissons alcooliques ; — les tabacs manufacturés.

2. Les produits mentionnés au paragraphe 1 peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt.

3. Les États membres conservent la faculté d'introduire ou de maintenir des impositions frappant des produits autres que ceux mentionnés au paragraphe 1, à condition toutefois que ces impositions ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière. Sous le respect de cette même condition, les États membres garderont également la faculté d'appliquer des taxes sur les prestations de services n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, y compris celles en relation avec des produits soumis à accise. ».

[1497] C.J.C.E., arrêt *Braathens* (C-346/97), *précité*, pt 25, à propos d'une taxe suédoise sur les huiles minérales fournies en vue d'une utilisation comme carburant pour la navigation aérienne autre que l'aviation de tourisme privée et 25 septembre 2003, aff. C-347/01, *Commission c/ Italie, Rec.*, p. I-9861, pt 33, à propos d'une taxe sur les huiles lubrifiantes.

[1498] Directive 92/12/CEE, *précitée*, premier considérant : « considérant que l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur impliquent la libre circulation des marchandises, y compris celles soumises aux droits d'accises ».

[1499] C.J.C.E., 24 février 2000, aff. C-434/97, *Commission c/ France, Rec.*, p.1129, pt 18.

paragraphe 2 de l'article 3 de la Directive 92/12/CEE comme soumettant l'instauration ou le maintien de taxes nationales autres que les accises harmonisées sur les produits soumis à accises à deux conditions. La première condition consiste en ce que les taxes nationales poursuivent des finalités spécifiques et la seconde condition est qu'elle respectent les règles essentielles de la TVA ou des accises. La définition que la Cour donne de « finalité spécifique » est une définition ouverte et *a contrario*. Sous cette notion, il faut entendre « un but autre que (purement) budgétaire »[1500]. Reste cependant en suspens la question de savoir si le terme « finalité » concerne simplement l'objectif non fiscal de l'imposition *in abstracto* ou si, en outre, il recouvre l'affectation prédéterminée du produit de cette imposition à un fonds ou à un organisme chargé d'une mission spécifique. La jurisprudence communautaire induit à penser que sous le terme de « finalité spécifique » la Cour examine tant l'aspect de l'objectif que celui de l'affectation du produit de l'impôt[1501].

La seconde condition de compatibilité d'une accise nationale non harmonisée avec l'article 3, § 2 de la Directive 92/12/CE est celle du respect des « règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt ». Cette condition se comprend aisément en rapport à l'objectif de l'article 3 de la directive 92/12/CE, qui est celui d'assurer la libre circulation des produits soumis à accises sur le territoire de l'Union. Elle est cependant plus opaque lorsqu'il s'agit de l'appliquer à des taxes nationales existantes et a nécessité des éclaircissements de la part de la Cour de justice. Une première difficulté d'application est constituée par les divergences entre les versions linguistiques en plusieurs points d'importance[1502]. Tout d'abord, certaines versions contiennent, à l'instar de la version française, la préposition « ou » (ou son équivalent) dans la partie de phrase « pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée »[1503], ce qui oblige les Etats membres à respecter alternativement les éléments structurants de la TVA communautaire ou ceux des accises harmonisées. D'autres versions, en revanche, contiennent la préposition « et », ce qui suppose un respect cumulatif des règles essentielles du régime communautaire des accises et de celui de la valeur ajoutée. Ensuite, alors que la version française emploie pour décrire les normes communautaires à respecter par les Etats membres, la périphrase « règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée »[1504], d'autres versions linguistiques font référence à la réglementation ou aux règles fiscales relatives aux accises ou à la TVA [1505]. En outre, la version allemande n'oblige les Etats membres qu'à

[1500] C.J.C.E., arrêt *Commission c/ France* (C-434/97), *précité*, pt 19. Dans la jurisprudence, encore peu développée, de la Cour sur cet aspect, l'arrêt Commission contre France (C-434/97) donne, en filigrane, quelques précisions sur le sens à donner au terme de finalité spécifique. Dans cet arrêt, en effet, la Cour valide la « cotisation sur le tabac et les boissons alcooliques » française, dont le produit est destiné au financement de la sécurité sociale, et plus précisément à la Caisse nationale d'assurance maladie. Comme il est précisé dans l'intitulé même de la loi, cette cotisation est instaurée « en raison des risques que l'usage immodéré de ces produits comporte pour la santé ». Seule est en cause devant la Cour la partie de l'imposition portant sur les boissons alcooliques. Il importe de préciser que les griefs imputés par la Commission à cette cotisation ne porte pas sur la finalité spécifique qu'elle poursuit, mais sur la structure même de l'imposition (voy. *infra*). Cependant, le fait que la Cour accepte la position de la Commission et de la République française sur la finalité de l'impôt en cause démontre que celle-ci constitue bien une « finalité spécifique » selon la directive 92/12/CE.

[1501] C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pts 30 et 31. Sur cet arrêt , voy. *infra.*

[1502] Lorsque la Cour est confrontée à de telles différences entre versions linguistiques d'un même texte normatif, elle interprète ce dernier non plus littéralement, mais « en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément » (C.J.C.E., 27 mars 1990, aff. C-372/88, *Cricket St Thomas, Rec.* p. I-1345, pt 19). Lorsque plusieurs interprétations d'une disposition sont possibles, la Cour donne la priorité à celle « qui est de nature à sauvegarder son effet utile » (voy. e.a. C.J.C.E., 22 septembre 1988, aff. 187/87, *Land de Sarre e.a., Rec.* p. 5013, pt 19).

[1503] Il s'agit des versions allemande, espagnole, italienne, portugaise.

[1504] Les versions espagnole, grecque, italienne sont rédigées de la même manière

[1505] Version anglaise, danoise, finlandaise, néerlandaise, portugaise, suédoise

respecter les « principes d'imposition » (*Besteuerunggrundsätze*), non autrement définis, en matière d'accises et de TVA. Se pose donc la question de la portée de la condition imposée aux Etats membres. Soit ces derniers doivent respecter toutes les règles communautaires relatives à la détermination de la base d'imposition, au calcul, à l'exigibilité et au contrôle de la TVA ou des accises, soit il suffit qu'ils n'en respectent que les principes essentiels. Dans ce dernier cas, néanmoins, il s'agit de déterminer le contenu de tels principes.

En ce qui concerne la première divergence linguistique, le maintien de l'effet utile de l'article 3, §. 2 de la Directive 92/12/CE exclut que cette disposition puisse être interprétée de telle manière à imposer le respect cumulatif des deux régimes harmonisés des accises et de la TVA. Un tel respect est en effet impossible, vu les différences fondamentales de finalité et de structure de ces deux types d'impôts[1506]. Il faut donc privilégier l'interprétation alternative, où le choix est laissé aux Etats membres d'aligner leurs accises non harmonisée soit sur le régime des accises harmonisées, soit sur celui de la taxe sur la valeur ajoutée[1507]. En ce qui a trait à la seconde difficulté d'interprétation, la Cour s'appuie par contre sur l'économie générale et la finalité de la Directive 92/12/CE. Celle-ci tend à éviter les obstacles à la libre circulation des produits soumis à accises entre Etats membres de la Communauté. De tels obstacles sont constitués notamment par les formalités liées à l'assujettissement à un impôt non harmonisé et imposées par les Etats membres aux opérateurs économiques, en plus des obligations formelles découlant de la législation communautaire en matière d'accises et de TVA. Cet objectif, peut être atteint sans que les Etats membres doivent respecter toutes les règles pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de la TVA ou des accises. Selon la Cour de justice, « il suffit que les impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques soient conformes, sur ces points, à l'économie générale de l'une ou de l'autre de ces techniques d'imposition telles qu'elles sont organisées par la réglementation communautaire »[1508]. Une telle position de la Cour laisse une certaine latitude aux Etats membre dans l'établissement d'impositions indirectes spécifiques non harmonisées. Ainsi, au lieu de les limiter à ne pouvoir établir que des *accises bis* sur les produits soumis à accises, l'interprétation de la Cour de justice leur permet de varier les techniques d'imposition prévues par les directives d'harmonisation[1509], sans devoir les appliquer à des catégories de produits identiques à celles visées par celle-ci[1510]. Cette interprétation favorable aux Etats membres semble cependant laisser subsister des obstacles à la libre circulation des produits soumis à accises. Il convient en outre de remarquer que certains éléments essentiels ne sont pas visés par les directive d'harmonisation en matière d'accises. Ainsi, ni le champ d'application, ni le

---

[1506] Comme le précise la Cour dans le point 44 de l'arrêt EKW (C-437/97, *précité*) : « Ainsi, la [TVA] est proportionnelle au prix des biens qu'elle frappe tandis que les [accises] sont calculées, à titre principal, sur le volume du produit. En outre, la TVA est perçue à chaque phase du processus de production et de distribution (la taxe acquittée en amont lors de l'opération antérieure étant en principe déductible), tandis que les accises deviennent exigibles lors de la mise à la consommation des produits imposés (sans qu'intervienne un semblable mécanisme de déduction). Enfin, la TVA se caractérise par sa généralité tandis que l'accise n'est imposée que sur des produits déterminés. En conséquence, l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises prévoirait une condition impossible à réaliser s'il devait être interprété comme imposant aux États membres de respecter simultanément les règles de taxation relatives à ces deux catégories d'impôts ». Voir aussi sur le sujet TRAVERSA, E., « Il furto di merci non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso», *Rass. Trib.*, 2006, p. 371 à 375.

[1507] Pour la description de ces régimes, voy. *supra.*

[1508] C.J.C.E., arrêt *EKW*, C-437/97, *précité*, pt 47 et arrêt *Commission c/ France*, C-434/97, *précité*, pt 27.

[1509] Il s'agit, notamment, des impositions *ad valorem* et spécifique pour les tabacs, de l'imposition par volume d'alcool pur pour les alcools forts ou par volume sur les autres boissons alcoolisées.

[1510] Par exemple, une taxe sur les boissons alcooliques en teneur supérieure à 25% calculée sur le volume total serait compatible avec cette interprétation extensive de la directive, alors que l'accise communautaire sur la base du volume ne s'applique qu'à la bière, au vin et aux boissons de ce type et qu'elle prévoit qu'à partir de 22% l'accise est calculée sur le volume d'alcool pur contenu dans les boissons.

fait générateur des accises nationales non harmonisées ne doivent correspondre au champ d'application et au fait générateur des accises ou à ceux de la TVA communautaires[1511]. Cette lacune constitue également un obstacle à la libre circulation de tels produits.

b) Les impositions indirectes portant sur des produits non soumis à accises et sur les services en relation avec les produits soumis aux accises harmonisées

Si les Etats membres voient leurs compétences partiellement limitées en matière de taxation des produits soumis à accises, ils gardent cependant une plus grande autonomie pour les impôts portant sur d'autres produits, ainsi que pour les impôts sur les services en relation avec de tels produits. Ces impôts sont visés par l'article 3, paragraphe 3 de la Directive 92/12/CE, qui n'impose comme seule restriction que « ces impositions ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière ». La première catégorie d'impositions ne pose pas de problème de définition particulier. Il s'agit de tous les produits qui n'appartiennent pas aux catégories communautaires des huiles minérales et des autres produits énergétiques, des tabacs manufacturés et des alcools et des boissons alcooliques. La condition relative à l'absence de formalités liées au passage d'une frontière est tout aussi compréhensible dans le cadre de l'établissement du marché intérieur et de l'abolition des frontières fiscales[1512].
La seconde catégorie d'impositions visées par ce paragraphe nécessite par contre quelques commentaires. En effet, la distinction entre taxation d'un bien et taxation d'un service est parfois difficile à établir. Ainsi, en matière de TVA, de nombreux arrêts ont permis de tracer a ligne de démarcation entre livraisons de biens et prestations de services. Cette question réapparaît, dans un autre contexte, en matière d'accises. La démarche interprétative de la Cour consiste à déterminer la « caractéristique essentielle » ou « l'élément prépondérant » de l'opération en cause[1513]. En effet, la livraison d'un bien s'accompagne toujours de prestations

---

[1511] C'est notamment pour cette raison que la cotisation française sur les boissons alcooliques a été jugée compatible par la Cour de justice, quand bien même elle était due « en raison de l'achat par le consommateur de boissons en teneur en alcool supérieur à 25% vol. » . On peut tout de même se demander si une telle imposition respecte les règles relatives à l'exigibilité de l'accise, dès lors que le moment de « l'achat par le consommateur », visé par la loi française et celui de « la mise à la consommation » de produits soumis à accises, prévu par l'article 6.1 de la directive 92/12/CEE ne coïncident pas. D'ailleurs, dans l'arrêt *EKW* (C-437/97, *précité,* pt 44), de quelques mois postérieurs, la Cour adopte une position beaucoup plus restrictive pour une taxe autrichienne dont le fait générateur est le même que celui de la cotisation française, en énonçant que la taxe « ne respecte pas les règles relatives à l'exigibilité des accises, dès lors qu'elle n'est exigible qu'au stade de la vente au consommateur, et non lors de la mise à la consommation, telle que définie à l'article 6, paragraphe 1, de la directive sur les accises ».

[1512] Il peut donc aussi s'agir de formalités autres que celles imposées au moment de passer une frontière interne de la Communauté, telle que par exemple l'exigence de formulaires spéciaux.

[1513] L'enjeu de la distinction est cependant très différent. En matière de TVA, la qualification d'une opération comme prestation de services ou de livraison de bien a des conséquences déterminantes pour la détermination du lieu de cette opération. En matière d'accises, l'enjeu est de savoir de quelle latitude disposent les Etats membres pour établir des impôts indirects non harmonisés, c'est-à-dire une question liée à la détermination du champ d'application de l'article 3 de la directive 92/12/CE. Comp. en matière de TVA, C.J.C.E., arrêt *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94), *précité*, pts 12 à 14 et, en matière d'accises, C.J.C.E., 10 mars 2005, aff. C-491/03, *Hermann, Rec.*, p. I-2025, pts 20 à 24. Cette transposition de la jurisprudence en matière de TVA au domaine des accises est à notre sens contestable. La TVA est en effet un impôt général sur la consommation. C'est ce caractère général qui nécessite de considérer l'opération dans son ensemble, pour ensuite lui donner la qualification la plus adéquate. Dans le cadre des accises, qui sont des impôts spécifiques, on ne comprend pas pourquoi il serait nécessaire de procéder d'une telle manière globale. Il n'y a pas de raison de se préoccuper du fait qu'une opération soumise à la taxe communale, telle la livraison de boissons, intervienne ou non dans le cadre d'une opération plus globale telle la fourniture de repas, qui n'est d'ailleurs pas visée par cette imposition (alors qu'elle est soumise à la TVA). D'autant plus, que ces prestations sont aisément divisibles (le prix des boissons et les prix

de services accessoires, nécessaires à celle-ci, telles que par exemple le transport au lieu de vente. Il importe donc de discerner la part de la prestation de services dans l'opération examinée dans son ensemble. Le contexte de l'opération est donc primordial. Par exemple, selon la Cour, la simple vente de boissons alcooliques est une livraison de bien, tandis la même vente dans le cadre d'une activité de restauration, avec consommation sur place est une prestation de service[1514]. Par conséquent, une taxe sur la première opération doit respecter les conditions de finalité spécifique et de structure similaires à la TVA ou aux accises, tandis qu'une imposition qui aurait comme fait générateur la seconde opération devrait respecter la seule condition de ne pas donner lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière[1515]. L'enjeu de cette distinction est donc important dans la perspective de la détermination de l'étendue de la compétence laissée aux Etats membres.

II. L'application des limites à la fiscalité des collectivités territoriales

Ces restrictions ont trouvé à s'appliquer à des impositions établies par des collectivités territoriales des Etats membres. Les impôts spécifiques sur la consommation constituent en effet dans certains Etats membres comme l'Autriche ou l'Allemagne, une source importante de revenus pour celles-ci.

a) Les autres impositions indirectes sur les produits déjà soumis aux accises communautaires

L'article 3.2 de la Directive 92/12/CEE a ainsi connu une application retentissante dans l'affaire *EKW*[1516]. L'imposition en cause est la *Getränkesteuer*, perçue par les communes autrichiennes. Si un examen sommaire d'une telle imposition communale suffit à la Cour pour la considérer compatible avec l'article 33 de la sixième directive TVA[1517], elle examine en revanche en détail la structure et les caractéristiques de celle-ci pour juger de sa compatibilité avec la directive 92/12/CE. Les taxes communales en vigueur dans la ville de Vienne et en Haute-Autriche frappent, outre les livraisons à titre onéreux de glaces alimentaires, les livraisons à titre onéreux de boissons, tant alcooliques que non alcooliques, dans des lieux tels que les restaurants, brasseries, épiceries, ainsi que tous les autres endroits où ces boissons sont vendues en vue de leur consommation. Elles ne visent donc pas l'opération de revente de ces produits. Le taux de ces taxes communales est de 10% pour les boissons alcooliques et les glaces, et de 5% pour les boissons non alcooliques. La base imposable est constituée par le prix de vente, hors TVA et hors taxe sur les boissons. Des exonérations sont prévues pour les ventes de telles boissons qui interviennent au lieu de production de celles-ci, ainsi que les ventes de boissons effectuées à dans le cadre d'une activité de transport de personnes[1518].
Les taxes touchent donc en partie des produits soumis à accises au sens de la directive 92/12/CEE. Il s'agit des boissons alcooliques. Il faut donc que telles taxes respectent les deux

---

des plats préparés sont distincts). Cette position est défendue –sans succès- par la Commission dans l'affaire *Hermann* (C-491/03, *précité,* pt 19).

[1514] C.J.C.E, arrêt *Hermann* (C-491/03), *précité*, pt 19.

[1515] Dans l'arrêt *Hermann*, rendu sur question préjudicielle, une des questions posées à la Cour porte sur l'interprétation des termes « sous le respect de cette même condition ». La condition visée, a clarifié la Cour, n'est pas celle de poursuivre une finalité spécifique, mais bien de ne pas donner lieu à des formalités liées au passage d'une frontière. voy . Conclusions de l'avocat général COLOMER du 11 janvier 2005 précédant l'arrêt *Hermann, précitée*, pts 52 à 57, ainsi que C.J.C.E, arrêt *Hermann* (C-491/03), *précité*, pts 31 à 34.

[1516] C.J.C.E., arrêt EKW (C-437/97), *précité.*

[1517] Sur la compatibilité de la *Getränkesteuer* avec l'article 33 de la sixième directive TVA, voy. *supra.*

[1518] Voy. la loi fédérale autrichienne de financement (*Finanzausgleichsgesetz*) de 1993, *précitée*, article 14, alinéa 8.

conditions de l'article 3.2 de cette directive, relative à leur finalité et à leur structure. Le gouvernement autrichien avance dans ses conclusions trois finalités spécifiques que poursuivrait la taxe, à savoir le renforcement de l'autonomie communale, la promotion du tourisme et la protection de la santé publique[1519]. La première des finalités hypothétiques assignées à cette taxe sur les boissons, à savoir l'autonomie fiscale des collectivités locales, et le maintien de celle-ci, est un principe fondateur des Etats fédéraux, ainsi que des Etats où les collectivités décentralisées disposent d'importantes compétences normatives[1520]. Il est donc légitime qu'un Etat membre considère, de son point de vue de son ordre juridique interne, qu'un tel principe soit érigé en objectif d'une imposition[1521]. Cette approche n'est cependant pas partagée par la Cour de justice qui assimile purement et simplement le financement des collectivités locales à celui du budget de l'Etat[1522]. La Cour suit sur ce point tant la Commission que l'avocat général SAGGIO, sans toutefois reprendre les justifications que celui-ci avance dans ses conclusions[1523]. Le raisonnement de l'avocat général prend appui sur l'expression « autres impositions indirectes » contenue dans l'article 3.2 de la directive 92/12/CEE. Ces termes, selon lui, présupposent que les Etats membres ne peuvent introduire des impositions dont les finalités spécifiques seraient « celles qui sont poursuivies, ou pourraient l'être, par le biais des accises ». Il poursuit en énonçant que « si l'on considère qu'une des finalités des accises est de récolter des fonds pour couvrir les besoins budgétaires généraux des entités publiques, il convient d'exclure que les impôts ayant pour objectif d'augmenter les recettes des collectivités locales, comme les régions ou les communes, puissent être considérés comme destinés à poursuivre des finalités spécifiques et relever ainsi de la dérogation au régime général des accises »[1524].

On peut comprendre, d'un point de vue théorique, cette interprétation extrêmement restrictive de la notion de finalité spécifique faite par l'avocat général. Elle se heurte cependant tant à la logique des accises, qu'à la réalité fiscale des Etats membres. Tout d'abord, seraient exclue des possibles finalités spécifiques qui pourraient être invoquées par les Etats membres, toutes celles qui sont poursuivies ou qui pourraient l'être par le biais des accises. Traditionnellement, on tend à considérer que les accises, outre leur objectif budgétaire, propre à tout prélèvement fiscal, comportent une dimension dissuasive en ce qu'elles frappent des produits ou des comportements généralement vus comme nocifs pour la santé, pour l'environnement ou pour d'autres biens publics[1525]. Avancer que les Etats membres ne pourraient justifier leurs autres impositions indirectes nationales, ni par la protection de la santé publique, ni par la protection

---

[1519] Ces deux dernières causes de justification, rejetées par la Cour, semblent moins cohérentes que la première. Le lien de cette imposition avec la protection du tourisme est ténu, voire absent, d'autant plus que les *Länder* et les communes autrichiens disposent d'une taxe *ad hoc* sur le tourisme. Cette taxe fait d'ailleurs l'objet de l'arrêt *Pelzl* (C-338/97, *précité*, commenté *supra*). De même, en taxant de la même manière les glaces alimentaires et les boissons alcooliques, il est difficile de soutenir qu'une telle taxe poursuit l'objectif de protection de la santé publique, même si les boissons ne contenant pas d'alcool sont imposées à un taux moindre.

[1520] Voy. pour l'Italie et la Belgique, *supra,* Titre I.

[1521] En effet, la simple répartition du produit d'impôts nationaux ne peut être considéré équivalente, pour des raisons de transparence et de responsabilité, à la technique qui consiste à assigner la compétence législative et administrative relative à une impôt déterminé à l'autorité, fédérée ou décentralisée, qui bénéficie du produit de cet impôt.

[1522] C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pt 33 « Or, le renforcement de l'autonomie communale par la reconnaissance d'un pouvoir de prélever des recettes fiscales constitue un objectif purement budgétaire, lequel ne saurait, à lui seul, ainsi qu'il vient d'être indiqué, constituer une finalité spécifique au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive sur les accises. ».

[1523] Conclusions de l'AG SAGGIO présentées le 1 juillet 1999, précédant l'arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*.

[1524] Conclusions précédant l'arrêt *EKW* (C-347/97, *précité*), pt 39.

[1525] Voy. TERRA, B., "Excises", in THURONYI (V.), *Tax Law Design and drafting*, FMI, 1996, p. 246.

de l'environnement, restreindrait très considérablement la marge de manœuvre de ceux-ci[1526]. Ensuite, il faut tenir compte du fait que ni dans la législation communautaire, ni dans les législations nationales sur les accises, ne sont mentionnées les finalités spécifiques que poursuivrait chaque droit d'accise. Il existe d'ailleurs des cas dans les Etats membres où une partie du produit des accises est spécialement affecté au financement d'une politique déterminée[1527]. En outre, rien n'empêche, en l'état actuel du droit communautaire, les Etats membres d'affecter le produit de leurs accises à la politique de leur choix. Une interprétation restrictive de cette réalité pourrait être que la finalité spécifique poursuivie par une telle mesure exclurait nécessairement l'établissement d'une autre imposition indirecte qui aurait le même objectif. Soutenir une telle affirmation semble cependant peu excessif par rapport à l'objectif de la directive 92/12/CE. La Cour de justice a, dans l'arrêt *EKW*, opportunément refusé d'entrer dans de telles tentatives de justifications. Il semble donc qu'à l'avenir, la Cour, sous réserve de la présence d'éléments de l'imposition tels que la sélectivité et la destination du produit à un fonds spécial distinct du budget de l'Etat, pourrait apprécier de manière plus souple la condition de finalité spécifique[1528].

Il n'en demeure pas moins que la Cour de justice semble ainsi ignorer l'existence de divisions entre autorités publiques au sein des Etats membres et conserver une vision monolithique de ceux-ci, en dépit de leur réalité institutionnelle parfois complexe[1529]. La Cour conclut donc à l'incompatibilité de la *Getränkesteuer,* telle qu'elle s'applique aux boissons alcooliques, avec l'article 3.2 de la directive 92/12/CEE. Il reste cependant une question à se poser. Cette question, indispensable à la correcte exécution de l'arrêt de la Cour, est celle de la source de l'incompatibilité communautaire. En d'autres mots, il s'agit de savoir à qui est imputable la violation du droit communautaire constatée par l'arrêt de la Cour. La réponse est liée à l'agencement des compétences fiscales et financières des collectivités politiques en Autriche[1530]. Cet impôt n'est exclusivement communal que du point de vue de la répartition de son produit[1531]. Son établissement résulte cependant de l'action conjointe, par des mécanismes d'habilitation en cascades, de la fédération des Länder et des communes. C'est en effet une loi fédérale, le FAG (dans sa version de 1993) qui attribue aux communes le droit de prélever un impôt sur les boissons et les glaces alimentaires. L'exercice de ce droit est subordonné à une décision du conseil communal, sous réserve d'une habilitation

---

[1526] Il se peu cependant que la Cour déclare l'accise nationale compatible avec la directive 92/12/CEE en lui refusant la qualification d'impôt sur la base d'un critère de destination, comme elle l'a fait dans l'affaire *Commission c/ France* (C-434/97, *précité*).

[1527] En Belgique, par exemple, une partie des recettes des accises perçue sur les tabacs manufacturés sont versées au financement du secteur des soins de santé de l'Institut National de l'assurance maladie invalidité. Voy. Loi du 2 janvier 2001 portant des dispositions sociales et budgétaires, *M.B.*, 3 janvier, erratum 10 janvier 2001, article 66,§5 (plusieurs fois modifié).

[1528] Conclusions du 11 janvier 2005 de l'AG COLOMER précédant l'arrêt *Hermann* (C-491/03), *précité*, pt 23.

[1529] La Cour examine ensuite brièvement le respect de la seconde condition de compatibilité des impôts indirects non harmonisés à la directive 92/12/CEE. Elle le fait de manière surabondante, dès lors que les deux conditions sont cumulatives. Elle constate d'une part que la *Getränkesteuer* sur les boissons alcoolisées ne respecte par les éléments essentiels du régime des accises harmonisées. Elle est en effet calculée sur la base de la valeur du produit. Ceci contredit le mode de calcul des accises communautaires qui prend comme base imposable le volume soit total soir de l'alcool contenu dans le produit, et le poids du produit. En outre, le moment de l'exigibilité de l'imposition, fixé au moment de la vente au consommateur, diffère par rapport à celui de la mise à la consommation, prévu par l'article 6, 1 de la directive 92/12/CEE. La structure de la Getränkesteuer n'est pas davantage semblable à celle de la taxe sur la valeur ajoutée. Cet impôt n'est en effet perçu qu'à un seul stade du processus de distribution, au moment de la vente au consommateur final, et aucun mécanisme de déduction de la taxe payée en amont n'est prévu. Voy. C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pts 48 et 49.

[1530] Voy. *supra.*

[1531] Cet élément a été pris en compte par la Cour dans l'arrêt *EKW* pour limiter l'effet dans le temps de la déclaration d'incompatibilité de la taxe sur les boissons. Voy. C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pts 55 à 60 et *supra*, Chapitre I.

supplémentaire prévue par la législation du Land[1532]. Dans le cas d'espèce, il y a donc une triple responsabilité, de l'Etat fédéral, des *Länder*, et des communes[1533].

b) Les impositions indirectes portant sur des produits non soumis à accises et sur les services en relation avec les produits soumis aux accises harmonisées

L'arrêt EKW a eu des répercussions au-delà des frontières autrichiennes. Certaines communes allemandes percevaient en effet elles aussi une *Getränkesteuer*, une taxe sur les boissons[1534]. L'arrêt *Hermann* concerne un recours en appel devant la Cour administrative du Land de Hesse interjeté par la ville de Francfort, à suite d'un jugement du Tribunal administratif de Francfort annulant un avis d'imposition de la ville à l'égard d'un restaurant au titre de la taxe sur les boissons notamment pour incompatibilité avec la directive 92/12/CEE, tel qu'interprétée par la Cour de justice dans l'arrêt *EKW*[1535]. La question préjudicielle posée par la Cour administrative porte sur l'argument avancé par la ville selon lequel la taxe communale sur les boissons n'aurait pas pour objet la livraison de produits soumis à accises, mais la fourniture de services en relation avec ces mêmes produits. La taxe communale rentrerait donc dans le champ d'application de l'article 3.3 de la directive 92/12/CE et non dans celui de l'article 3.2, ce qui aurait pour conséquence de la soustraire au respect des deux conditions de finalité et de structure prévues par ce dernier[1536].
Cet argument est, de manière assez surprenante, accueilli par la Cour de justice. Selon cette dernière, « la livraison de boissons alcooliques aux clients dans le cadre d'une activité de restauration s'accompagne d'une série de services distincts des opérations qui sont nécessairement liées à la commercialisation de tels produits. Il s'agit de la mise à disposition d'une infrastructure comportant une salle de restauration avec meubles et dépendances (garde-robes, toilettes, etc.), de la fourniture de conseils et d'explications au client à propos des boissons servies, de la présentation de celles-ci dans un récipient adéquat, du service à table et, enfin, du débarrassage des tables et du nettoyage après consommation »[1537]. Celle-ci transpose de la sorte au cas d'espèce l'arrêt *Faaborg Gelting Linien*, rendu en matière de TVA[1538]. En consacrant une interprétation large de la notion de prestations de services en

---

[1532] FAG 1993, *précité*, article 15, §3.
[1533] Ceci explique que l'Autriche, pour exécuter l'arrêt de la Cour de justice, ait du modifier la loi fédérale de financement. L'impôt sur les boissons n'apparaît en effet plus dans la version du FAG de 2001 (pour rappel, l'arrêt est rendu en 2000). Y sont cependant prévues des subventions compensatoires de cet impôt pour les communes (voy. art.10, §7, 2. et art. 12, §2, 3 du FAG 2001).
[1534] Contrairement à l'Autriche, où il s'agissait d'un impôt présent sur tout le territoire, car prévu par un loi fédérale, l'impôt sur les boissons en Allemagne n'est pas prévu par un loi fédérale ou une loi d'un Land. Il n'était donc présent que dans les communes qui l'avaient établi sur la base de leur autonomie fiscale. Dans le cas de la ville de Francfort, c'est en vertu de l'article 7 la Constitution du Land de Hesse, que les villes et communes sont autorisées à percevoir des impôts sur la consommation et les dépenses, en dehors de toute disposition législative d'habilitation.
[1535] C.J.C.E., arrêt *Hermann* (C-491/03), *précité*. Le tribunal administratif considère en effet que la taxe communale de la ville de Francfort est très semblable en ce qui concerne son fait générateur aux taxes autrichiennes déclarés illégales par l'arrêt EKW (voy. *supra*). En outre, le règlement prévoyait une exonération générale pour les cidres produit dans la région, ce qui était contraire au principe d'égalité contenu dans la Constitution du Land de Hesse.
[1536] Il est intéressant de remarquer que cet argument de la ville de Francfort est avancé alors la ville avait abrogé en 2000 à la suite de l'arrêt EKW le règlement communal établissant un impôt sur les boissons.
[1537] C.J.C.E., arrêt *Hermann* (C-491/03), *précité*, pt 26. Le recours au contexte est une question d'interprétation. Selon la Commission, la fourniture de boissons dans un établissement où elle est consommée doit être assimilée à une livraison de biens, dès lors que « le prix d'achat du produit tient une place prépondérante » par rapport à la prestation de service qui consiste « essentiellement à présenter la boisson au client dans un récipient adéquat et sous la forme appropriée ».
[1538] C.J.C.E., arrêt C-231/94, *précité*.

relation avec des produits soumis à accises, la Cour de justice modère très fortement la portée de l'arrêt *EKW* et de l'interprétation de l'article 3.2 de la directive 92/12/CEE qui y est apportée. On peut même considérer qu'il s'agit d'un véritable revirement jurisprudentiel[1539], en tant que la taxe sur les boissons redevient compatible avec le droit communautaire lorsqu'elle vise des boissons consommées dans un restaurant. On pourrait se demander si ce revirement n'a pas été motivé par les conséquences financières considérables que l'arrêt *EKW* a entraînées en Autriche. Les réalités de la fiscalité locale semblent avoir conditionné d'une certaine manière les juges de Luxembourg. En ce sens, l'arrêt *Hermann* semble constituer pour les accises, le pendant de l'arrêt *Banca popolare di Cremona* pour la TVA[1540]. Si la Cour a été attentive à la portée financière et politique de son arrêt, il semble cependant, d'un point de vue juridique, que l'interprétation trop large donnée à la notion des « prestations de services en rapport avec des produits soumis à accises »[1541], conjuguée à la portée trop floue donnée à la condition de respect de la structure des accises harmonisées ou de la TVA[1542] et à la portée trop restrictive donnée à la notion de finalité spécifique par la Cour, dans l'arrêt EKW, n'a pas contribué à clarifier le sens des restrictions communautaires à la compétence fiscale des Etats membres et de leurs collectivités territoriales en matière de droits d'accises.

§2. Les limites en matière de franchises fiscales pour les particuliers et en matière de taxation des véhicules

Des autres limitations existent pour d'autres types d'impositions. Contrairement aux accises, elles ne concernent ni la structure ni la finalité de l'imposition. Elles restreignent par contre le champ d'application personnel de l'impôt national, le plus souvent dans une optique d'éviter une double imposition des situations transfrontalières. En matière d'impôts indirects, il s'agit des franchises fiscales et douanières accordées aux particuliers pour leurs biens personnels.

I. Le contenu et la portée des limites

Les Etats membres se voient interdire de taxer certains biens personnels dans le cas de leur transfert depuis un autre Etat membre à l'occasion de faits déterminés (transfert de résidence, mariage, établissement d'une résidence secondaire,...). Cette interdiction porte sur la TVA, sur les accises et sur les « autres taxes à la consommation normalement exigibles à l'importation définitive, par un particulier, de biens personnels en provenance d'un autre État membre »[1543]. Il ne s'agit donc pas d'une interdiction *ratione materiae,* concernant une

---

[1539] En effet, la taxe en cause dans l'arrêt *EKW* (C-437/97, *précité*) s'applique à l'ensemble des fournitures de boissons, qu'elles aient lieu concomitamment à des fournitures de repas (dans des restaurants) ou isolément.

[1540] C.J.C.E., arrêt *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité.*

[1541] C.J.C.E., arrêt *Hermann* (C-491/03), *précité.*

[1542] C.J.C.E., arrêt *Commission c/ France* (C-434/97), *précité.*

[1543] Directive 83/183/CEE, *précitée*, article 1. Bien que le texte de l'article 1 de la directive 83/183 mentionne encore la TVA et les accises, il doit être tenu compte que cette directive est, d'une part, partiellement abrogée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (*J.O.*, L 376, 31 décembre 1992, p. 1 à 19). L'article 2, paragraphe 2, de la directive 91/680 prévoit en effet que «[l]es dispositions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée prévues par les directives suivantes cessent d'avoir effet le 31 décembre 1992: [...] – directive 83/183/CEE [...]». D'autre part, la directive 92/12/CEE, précitée, abroge aussi en partie la directive 83/183 en prévoyant à l'article 23, paragraphe 3, que: «[l]es dispositions relatives aux droits d'accises prévues par les directives suivantes cessent d'avoir effet le 31 décembre 1992: [...] – directive 83/183/CEE [...]». La directive 83/183 reste en vigueur après l'achèvement du marché intérieur en 1992, à l'exception donc de la taxe sur la valeur ajoutée et des droits d'accises. Sans cette abrogation partielle, la directive

imposition dans son ensemble, mais bien d'une obligation d'exonération *ratione personae* de ces taxes à la consommation, dans les cas prévus par la directive 83/183/CEE [1544]. La notion de « taxes à la consommation normalement exigibles à l'importation définitive » ne doit pas s'entendre comme recouvrant l'ensemble des prélèvements perçus sur certains biens, ou sur tous les biens, dans l'Etat membre d'accueil. Il ne s'agit que des taxes « normalement exigibles à l'importation définitive ». La directive 83/183/CEE le précise d'ailleurs en excluant de son champ d'application matériel « les droits et taxes spécifiques et/ou périodiques concernant l'utilisation de ces biens à l'intérieur du pays, tels que, par exemple, les droits perçus lors de l'immatriculation des voitures automobiles, les taxes de circulation routière, les redevances télévision.»[1545].

Dans le prolongement de cette énumération restrictive, la Cour a, à diverses reprises, limité le champ d'application des franchises fiscales. Dans l'arrêt *Weigel,* il est question d'une taxe autrichienne sur la consommation-type : la *Normverbrauchsabgabe* (NoVA)[1546]. Cette taxe est due lors de la première immatriculation du véhicule en Autriche, tant pour les véhicules neufs achetés en Autriche que pour les véhicules achetés dans un autre Etat membre et « importés » successivement en Autriche. La Cour considère qu'une telle taxe ne rentre pas dans le champ d'application de la directive 83/183/CEE, parce que son fait générateur n'est pas l'importation du véhicule[1547]. La Cour admet néanmoins qu'une telle taxe « est susceptible d'influencer négativement la décision des travailleurs migrants d'exercer leur droit à la libre circulation »[1548]. Dans l'arrêt *Lindfors*, il est question de la taxe finlandaise sur les véhicules, appelée *autovero*[1549]. Celle-ci est due « avant l'immatriculation ou la mise en service en Finlande des voitures de tourisme»[1550]. Comme dans l'arrêt *Weigel*, la Cour refuse de faire entrer cette taxe dans le champ d'application de la directive 83/183/CEE, au motif que « le fait générateur de cette taxe est l'utilisation d'un véhicule sur le territoire finlandais, laquelle n'est pas nécessairement liée à l'opération d'importation ». La Cour de justice ne conclut pas pour autant à la compatibilité de la taxe avec le droit communautaire. Elle confie en effet au juge de renvoi la tâche de vérifier que les conditions d'application de celle-ci ne heurte pas la principe général de liberté de circulation et de séjour contenu à l'article 18 CE[1551]. Dans l'arrêt *Féron* enfin, la Cour, se refuse à examiner l'application éventuelle de la directive 83/183/CEE à une taxe néerlandaise sur les voiture de tourisme et les motos

---

83/183 nuirait à la correcte application de la législation communautaire en matière d'accises et de TVA, plutôt qu'elle ne la complèterait

[1544] L'exonération fiscale est parallèle à l'exonération douanière : voy. à ce sujet, le règlement (CEE) n° 918/83 du Conseil, du 28 mars 1983, relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières (*J.O.*, L 105, p.1) et C.J.C.E., arrêt *Féron* (C-170/03), *précité.*

[1545] Directive 83/183/CEE, *précitée*, article 1, 2ème paragraphe.

[1546] C.J.C.E., arrêt *Weigel* (C-387/01), *précité.* Ces véhicules importés supportent cependant un supplément d'imposition par rapport aux premiers. Ce supplément à la NoVA est considéré par la Cour imposition intérieure discriminatoire, contraire à l'article 90 CE (voy. *supra,* Titre II).

[1547] C.J.C.E., arrêt *Weigel* (C-387/01), *précité*, pt 47.

[1548] C.J.C.E., arrêt *Weigel* (C-387/01), *précité*, pt 54. La Cour poursuit cependant, au point 55, que « (...), le traité ne garantit pas à un travailleur que le transfert de ses activités dans un État membre autre que celui dans lequel il résidait jusque là est neutre en matière d'imposition (...) ». Sur les applications fiscales des libertés de circulation, voy. *supra*, Chapitre II.

[1549] C.J.C.E., arrêt *Lindfors* (C-365/02), *précité.* Cette taxe a déjà fait l'objet d'un arrêt antérieur de la Cour de justice. Il s'agit de l'arrêt *Tulliasiamies et Siilin* (C-101/00, *précité*). Dans cet arrêt, la Cour juge que l'*autovero* « constitue une imposition intérieure discriminatoire et interdite par l'article 90 CE dans la mesure où le montant de ladite taxe sur un véhicule d'occasion importé excède le montant de la taxe résiduelle incorporé dans la valeur d'un véhicule d'occasion similaire déjà immatriculé sur le territoire finlandais » (arrêt C-101/00, *précité,* pt 80).

[1550] La mise en service est « la mise en circulation du véhicule sur le territoire finlandais, même lorsqu'il n'a pas été immatriculé dans le pays » (article 2 de l'*autoverolaki* (1482/1994) -loi relative à la taxe sur les véhicules-, du 29 décembre 1994, dans sa version applicable en 1999) .

[1551] C.J.C.E., arrêt *Lindfors* (C-365/02), *précité*, pt 36.

(*Belasting van personeneauto's en motorrijwielen*), dans le cas d'une « importation » intracommunautaire d'un véhicule[1552]. Ce refus est apparemment motivé par le fait que la question préjudicielle posée par le *Hoge Raad* néerlandais, juge de renvoi ne porte que sur l'interprétation d'un règlement relative aux franchises douanières. En effet, selon le droit néerlandais, l'exonération fiscale est accordée lorsque les critères de l'exonération douanière sont remplis. La Cour ne suit pas sur ce point les conclusions de l'avocat général MADURO, en faveur de l'application de la Directive 83/183/CEE[1553]. Dans ces mêmes conclusions, l'avocat général MADURO défend une interprétation téléologique de la notion de taxes à la consommation, en fonction de l'impact que celles-ci ont sur la libre circulation des personnes au sein l'Union[1554]. Il n'est donc pas exclu que la Cour soit amenée à revoir sa jurisprudence restrictive, et à partir du principe que toute taxe à la consommation dont serait grevé un bien importé rentre dans le champ d'application de la directive, quitte à considérer ensuite que cette imposition rentre dans une des catégories d'impôts autorisés.

Néanmoins, tant que la Cour maintient sa jurisprudence actuelle, un problème de double imposition se pose de manière aiguë pour la taxation de véhicules automobiles[1555]. En effet, les voitures particulières sont un moyen de locomotion important, voire indispensable pour exercer de manière effective le droit à la libre circulation dans le territoire de l'Union européenne. Or, il n'y actuellement ni harmonisation, ni même coordination entre les Etats dans ce secteur. La proposition de directive présentée par la Commission dans cette matière devrait, si elle est adoptée, remédier à cette situation[1556]. En outre, dans cette éventualité, le droit fiscal communautaire s'enrichira d'une nouvelle interdiction *ratione materiae* en matière d'impôts indirects[1557]. La proposition entend en effet supprimer de manière graduelle dans l'ensemble des Etats membres les taxes d'immatriculation, et interdire à ces derniers d'introduire à l'avenir des taxes liées « à l'immatriculation de voitures particulières, ou à

[1552] C.J.C.E., arrêt *Féron* (C-170/03), *précité*. Cette taxe fait par ailleurs l'objet d'une procédure en infraction de la Commission, à la suite d'un arrêt de la Cour en matière de liberté d'établissement rendu à propos d'une taxe semblable en Autriche (C.J.C.E., 21 mars 2002, aff. C-451/99, *Cura Anlagen, Rec.* p. I-3193). Voy. la procédure n°2001/4993, ainsi que communiqué de la Commission du 7 juillet 2005 « Taxation des voitures: procédures d'infraction à l'encontre de la Grèce, des Pays-Bas et de la Pologne », n° IP/05/863.

[1553] Selon l'AG MADURO, « incontestablement, c'est uniquement en vertu du droit national néerlandais que le règlement n° 918/83 est rendu applicable à la situation dont le *Hoge Raad* est saisi. Ce règlement est applicable à l'importation de biens en provenance d'États tiers et concerne la franchise de droits communautaires à l'importation. Il n'est donc pas applicable dans le cadre des importations définitives d'un État membre » (pt 65 des conclusions de l'AG Maduro, *précitées*). Or, le règlement 918/83 prévoit des conditions plus restrictives que la directive 83/183/CEE, en ce qu'il subordonne l'octroi de la franchise à la condition que le bine ait été en la possession de la personne pendant les six mois précédant le transfert de résidence. La directive 83/183 n'exige seulement que la voiture ait été utilisée par la personne pendant au moins six mois avant le transfert de résidence. Comp. C.J.C.E., arrêt *Leur-Bloem* (C-28/95), *précité*.

[1554] Conclusions de l'AG MADURO, précédant l'arrêt *Féron* (C-170/03), *précité,* pt 62.

[1555] Cette jurisprudence confirmée encore une fois par C.J.C.E., *Commission c. Danemark* (C-138/04), *précité*. La Cour semble néanmoins assouplir par rapport à l'arrêt *Weigel* les conditions d'application à cette situation des dispositions relatives aux libertés de circulation, telles les articles 18 et 39 CE, en fonction « notamment du taux de la taxe et de ses modalités d'application. » (pt 16).

[1556] Proposition de la Commission du 5 juillet 2005 concernant les taxes sur les voitures particulières, *précitée*. Pour un commentaire, voy. *supra*.

[1557] Il existe déjà à l'heure actuelle certaines restrictions au pouvoir (para)fiscal des Etats membres de lever des charges sur les véhicules. En effet, la directive 1999/62 relative à la taxation des poids lourds pour l'utilisation de certaines infrastructures impose notamment aux Etats membres que les droits d'usage et les péages auxquels sont soumis les transporteurs routiers ne soient pas établis de manière discriminatoire en fonction de la nationalité (Directive 1999/62/CE, *précitée*, article 7, alinéa 4). Cette restriction n'est cependant pas établie dans un but de sauvegarder l'effectivité d'une disposition communautaire d'harmonisation, mais constitue plutôt une application du principe général de non-discrimination (voy. *supra*, Titre II).

l'autorisation sur la voie publique, dont les caractéristiques sont identiques ou analogues » à celles des taxes d'immatriculation visées par la proposition[1558].

II. L'applicabilité des limites à la fiscalité des collectivités territoriales

A l'heure actuelle, on ne compte ni procédures judiciaires ni procédures d'infractions mettant en cause une réglementation régionale ou locale dans le domaine des taxes à l'importation.. Il est cependant indéniable que tant la jurisprudence de la Cour que les réformes proposées par la Commission ont ou auront une incidence sur l'exercice de la compétence en matière de taxation des véhicules qui ont été transférées aux Régions ou aux pouvoirs locaux dans certains Etats européens, notamment en Belgique, en Italie[1559] et en Espagne[1560]. La « taxe de mise en circulation » et la « taxe de circulation sur les véhicules automobiles », présentes dans le système belge, sont toutes deux visées par les annexes de la proposition de directive de la Commission[1561]. Or, ces deux impôts fait partie de la catégorie des impôts régionaux, c'est-à-dire des impôts originairement de l'Etat, dont le produit et la plus grande partie de la compétence législative ont été transférés aux Régions[1562]. Les Régions belges sont en effet compétentes depuis la réforme de 2001 pour déterminer le taux, la base imposable et les exonérations de telles taxes[1563]. Elles ne sont cependant pas compétentes pour modifier la « matière imposable ». En ce qui concerne la taxe de circulation, la matière imposable est « le fait d'immatriculer et/ou d'employer des véhicules à vapeur ou à moteur servant soit au transport des personnes, soit au transport sur route de marchandises su d'objets quelconques ». Celle de la taxe de mise en circulation est « le fait de mettre sur la voie publique ou d'employer [certains] véhicules (...) ».[1564]. Les Régions n'ont fait depuis lors usage de ces nouvelles compétences qu'une seule fois chacune en ce qui concerne la taxe de circulation[1565], pour introduire une réduction de la taxe pour les véhicules respectueux de l'environnement en exécution d'une directive européenne[1566]. La taxe de mise en circulation

---

[1558] Proposition de la Commission du 5 juillet 2005, *précitée*, Chapitre III (« Suppression des taxes d'immatriculations. Interdiction d'introduire des taxes analogues »), articles 7 et 8 et annexe II.

[1559] La « tassa automobilistica regionale » est à l'origine perçue sous la forme d'additionnels à une taxe nationale. Elle est en suite progressivement transformée en un impôt propre des régions, dont les caractéristiques essentielles restent toutefois réglées par une loi nationale. Voy. COCIANI, S., *op. cit.*, p. 156ss.

[1560] En Espagne, les communes sont autorisées, sur la base de la loi nationale, à percevoir un impôt sur les véhicules automobiles, en fonction du type de véhicules et de la puissance fiscale. Voy. GARCIA MARTINEZ, A., *El impuesto sobre veiculos de traction mecanica*, Grenade, Comares, 2004.

[1561] Sont en outre visées par la proposition de la Commission la « taxe compensatoire des accises » et la « taxe de circulation complémentaire » (pour les véhicules alimentés au gaz liquide), qui sont toutefois en Belgique de compétence fédérale.

[1562] Loi de financement de 1989, précitée, article 3, alinéa 1, 10° et 11°. Les communes (et les agglomérations de communes) participent aussi à la répartition de l'impôt : elles reçoivent un décime additionnel à la taxe de circulation que l'Etat perçoit sur les véhicules automobiles (voy., C.T.A.I.R., article 42).

[1563] Avant 2001, les Régions percevaient le produit de la taxe de circulation sans toutefois pouvoir en déterminer les éléments essentiels, tandis que l'Etat fédéral restait entièrement compétent en ce qui concerne la taxe de mise en circulation.

[1564] Voy. COMMISSION DE LA CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS, Loi du 13 juillet 2001, Annexe 3, *Doc. Parl.*, Ch., session 2000-2001, n° 50/1183/007, p.159-160.

[1565] A propos de la taxe de mise en circulation, les trois régions ont modifié les taux en 2002(contenus à l'article 98 du Code des taxes assimilées aux impôts sur le revenus) et introduits certaines exonérations relatives aux transferts de véhicules entre personnes liées (C.T.A.I.R., article 100,).

[1566] Il s'agit de la Directive 98/69/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 1998 relative aux mesures à prendre contre la pollution de l'air par les émissions des véhicules à moteur et modifiant la directive 70/220/CEE (J.O., L 350, 28 décembre 1998, p. 1 à 57, articles 4 et 5). La transposition de cette directive a nécessité la conclusion d'un accord de coopération. Voy. le décret flamand du 24 mai 2002, le décret wallon du

pose dans les trois Régions, outre des risques de concurrence fiscale, des problèmes similaires, au niveau national, à ceux que la Cour de justice a traités dans les affaires *Weigel, Féron et Lindfors* au niveau communautaire. En outre, pour les véhicules étrangers importés définitivement dans le pays, la taxe est due, indépendamment du fait qu'une taxe similaire ait déjà été acquittée dans le pays d'origine[1567]. Ces inconvénients devront être résolus en tenant compte des avancées de la jurisprudence communautaire[1568], à moins que l'adoption de la proposition de directive de la Commission en ce domaine entraîne la suppression de telles taxes.

§3. Les limites en matière d'imposition directe des sociétés

Malgré le caractère parcellaire de l'harmonisation communautaire en matière d'impôt directs, il existe certaines limitations à l'exercice de la compétence fiscale des Etats membres dans ce domaine[1569]. Elles concernent principalement l'exonération de certaines opérations transfrontalières au sein de groupes de sociétés. Elles semblent cependant, dans l'état actuel de la législation communautaire, peu susceptibles de s'appliquer aux compétences fiscales des collectivités territoriales infraétatiques.

I. L'interdiction de retenue à la source sur certaines opérations transfrontalières entre sociétés associées

En matière d'imposition des sociétés, en effet, la directive « mère-fille » (90/435/CEE) contient l'interdiction *ratione personae* d'opérer une retenue à la source sur les dividendes versés par une société d'un Etat membre à sa société mère établie dans une autre Etat membre[1570]. La même limitation est prévue pour l'Etat membre de la société mère[1571]. La portée de ces limitations est quelque peu restreinte en ce que la directive prévoit également

---

8 juillet 2002 et l'ordonnance bruxelloise du 13 juin 2002, portant tous trois assentiment à l'Accord de coopération du 25 avril 2002 conclu entre la Région wallonne, la Région flamande et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'introduction d'une réduction de la taxe de mise en circulation sur la base de la norme d'émission du moteur (comme visé dans la Directive 98/69/C.E. du 13 octobre 1998) ou de la nature du combustible de propulsion, compte tenu de la neutralité fiscale et en vue de prévenir la concurrence entre les Régions au niveau de l'immatriculation des véhicules (*M.B.*, 13 juin, 12 et 23 juillet 2002).

[1567] Une atténuation de la charge fiscale est cependant prévue en fonction de l'ancienneté du véhicule. Voy. C.T.A.I.R., article 98, du tel qu'il est en vigueur dans les trois Régions.

[1568] En Belgique, existait en outre une taxe d'immatriculation. Celle-ci, après avoir été graduellement diminuée, a été en supprimée à partir du 1 janvier 2006 tant pour les véhicules « belges » que ceux importés depuis l'étranger. La suppression de celle-ci sert notamment à compenser la hausse des accises sur le carburant. Si cette réforme s'inscrit dans l'objectif de la proposition de la Commission de 2005 (*précitée*), elle ne vise cependant pas ce que la Directive entend par « taxe d'immatriculation ». En effet, dans l'annexe II de la proposition de Directive, la taxe belge qui est visée par la suppression est la taxe de mise en circulation. En cas d'adoption de la directive, le droit belge devra donc être mis en conformité avec le droit communautaire. En outre, un accord devra être trouvé avec les Régions, pour déterminer le cas échéant, une compensation financière.

[1569] En matière d'impôt sur les revenus, les immunités fiscales dont jouissent les institutions communautaires limitent également la compétence fiscale des Etats membres et de leurs subdivisons, et singulièrement de la Région de Bruxelles-Capitale et des communes la composant. Ces limitations ne sont cependant pas liées au processus d'harmonisation fiscale, mais constituent une application particulière du principe de loyauté communautaire, contenue à l'article 10 CE. Sur ces questions, voy. *supra*, Titre 1.

[1570] Directive 90/435/CEE, *précitée*, article 5. Le texte de l'article énonce que « les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source ». Cet article a été modifié en 2004. La substance n'en a toutefois pas été affectée. Ont été ainsi seulement supprimées une série de dérogations temporaires qui avaient été accordées à certaines Etats membres (Grèce, Portugal, Allemagne).

[1571] Directive 90/435/CEE, *précitée*, article 6 : « L'État membre dont relève la société mère ne peut percevoir de retenue à la source sur les bénéfices que cette société reçoit de sa filiale. »

d'une part que « l'expression «retenue à la source» utilisée dans la présente directive ne comprend pas le paiement anticipé ou préalable (précompte) de l'impôt sur les sociétés (...) » et, d'autre part, que « la présente directive n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes »[1572]. La Directive « intérêts-redevances » (2003/49/CE) contient des limitations et des tempéraments semblables, pour ce qui concerne « les paiements d'intérêts et de redevances échus dans un État membre (...), lorsque le bénéficiaire des intérêts ou redevances est une société d'un autre État membre ou un établissement stable, situé dans un autre État membre, d'une société d'un État membre »[1573].
La notion de retenue à la source n'est pas définie par ces directives[1574]. C'est donc à la Cour de justice qu'a échu la tâche d'en préciser le contenu. A ce jour, trois arrêts relatifs à l'interprétation de cette notion ont été rendus. Il s'agit des arrêts *Epson*[1575], *Athinaiki Zythopoiia*[1576], et *Océ van der Grinten*[1577]. L'arrêt *Epson* a considérablement élargi le champ d'application supposé de l'interdiction de retenue à la source prévue par la Directive 90/435/CEE. En effet, à première lecture, l'objet de la directive semble d'exempter les sociétés d'Etats membres différents, mais appartenant à un même groupe, du seul impôt sur les revenus distribués sous la forme de dividendes[1578]. Or, l'imposition en cause dans l'arrêt *Epson* n'est pas l'impôt sur le revenu, mais l'impôt portugais sur les successions et les donations (*imposto sobre as sucessões e doações*). Cet impôt frappait aussi, sous la forme d'une retenue à la source, la transmission à titre gratuit d'actions de sociétés. Cette dernière notion comprenait les dividendes payés, lors de chaque distribution de bénéfices, par des sociétés ayant leur siège au Portugal. La Cour rejette l'argument selon lequel l'exonération prévue par la Directive ne viserait que l'impôt sur le revenu. Elle considère au contraire que les termes «retenue à la source» qui y figurent ne sont pas limités à certains types d'impositions nationales précises[1579], pour peu qu'elle ait le même effet qu'un impôt sur le revenu. Dans l'arrêt *Athinaiki Zythopoiia*, la Cour poursuit son œuvre d'interprétation Cet arrêt concerne un mécanisme de réintégration dans la base imposable de l'impôt sur les revenu de la société filiale, des bénéfices distribués sous la forme de dividendes, et déjà taxés ou considérés non imposables comme tels. Cet arrêt donne l'occasion à la Cour d'établir les conditions auxquelles une imposition nationale doit être considérée une « retenue à la source » interdite par la directive 90/435/CEE.

[1572] Directive 90/435/CEE, *précitée*, article 7, §1 et §2.
[1573] Directive 2003/49/CE, *précitée*, article 1. La directive « fusions » (90/434/CE, *précitée*) peut également être interprétée comme restreignant la compétence fiscale des Etats membres. La limitation est cependant minime, considérant qu'elle a essentiellement pour but d'étendre aux fusions transfrontalières, le régime prévu pour les fusions internes.
[1574] Cette notion est empruntée au droit fiscal international. Voy. la Convention- Modèle OCDE, article 10, §2 et commentaire.
[1575] C.J.C.E., 8 juillet 2000, aff. C-375/98, *Ministerio Publico en Fazenda Publica et Epson Europe, Rec.*, p. I-4243.
[1576] C.J.C.E., 4 octobre 2001, aff. C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia c. Elliniko Dimosio, Rec.*, p. I-6797. Pour un commentaire de cet arrêt, STAVROPOULOS, I., "ECJ : Greek income tax Provision is a withholding tax within the meaning of the Parent-Subsidiary Directive", *European Taxation*, 2002, p. 94 à 98.
[1577] C.J.C.E., 25 septembre 2003, aff. C-58/01, *Océ van der Grinten c. Commissioners of Inland Revenue, Rec.*, p. I-9809.
[1578] Cette impression est renforcée par l'article 2 de la Directive 90/435/CEE (*précitée*), où est compté parmi les conditions d'applications de la Directive l'assujettissent plein à l'impôt sur le revenu des sociétés de l'Etat membre de résidence.
[1579] C.J.C.E., arrêt *Epson Europe (C-375/98),précité,* pt 22. La Cour énonce que l'objectif de la directive « serait compromis si [les Etats Membres] pouvaient délibérément priver les sociétés d'autres États membres du bénéfice de la directive en les soumettant à des impositions qui ont le même effet qu'un impôt sur les revenus bien que leur dénomination les rattache à la catégorie des impositions sur le patrimoine ».

La première condition concerne le fait générateur. Ce dernier doit consister dans le versement de dividendes. Une deuxième condition concerne la base imposable. L'imposition en cause doit être « directement fonction de l'importance de la distribution opérée »[1580]. Une troisième condition vise la nature et le moment des revenus taxés. L'imposition en cause doit ainsi porter, « sur des revenus qui ne sont taxés qu'en cas de distribution de dividendes et dans la limite des dividendes versés »[1581]. Enfin, l'arrêt *Océ van der Grinten*[1582] apporte des précisions importantes quant à la portée de la Directive 90/435/CE, quant à l'articulation de ses dispositions avec « les dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes »[1583]. Il y est question d'un prélèvement de 5% effectuée par le fisc anglais sur le montant cumulé des dividendes versés par une filiale anglaise à sa société mère néerlandaise et de l'avoir fiscal s'y rapportant. Ce prélèvement est expressément autorisé par la convention préventive de la double imposition signée par le Royaume Uni et les Pays –Bas. La Cour considère que seule la part du prélèvement frappant les dividendes constitue une retenue à la source au sens de la Directive 90/435/CEE[1584]. Celle-ci est toutefois compatible avec la Directive car elle fait partie d'un dispositif poursuivant le même objectif que cette dernière. Elle appartient en effet à un ensemble de règles relatives « au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes et visant par là même à l'atténuation de la double imposition »[1585]. *Mutatis mutandis*, cette jurisprudence est aussi applicable aux limitations contenues dans la Directive 2003/49/CE « intérêts-redevances ».

II. L'applicabilité des limites à la fiscalité des collectivités territoriales

Une application des interdictions contenues dans les directives d'harmonisation d'impôt des sociétés à la fiscalité régionale et/ou locale sans être exclue totalement, semble toutefois très improbable. La matière de la taxation des dividendes à l'impôt sur les revenus constitue dans la plupart des Etats européens une prérogative de l'Etat central[1586]. Ceci se comprend aisément, vu l'impact sur la distribution des flux de capitaux qu'aurait une trop grande différenciation des taux d'impositions à l'intérieur d'un même Etat. La jurisprudence de la Cour étend cependant l'interdiction à toute forme d'imposition qui présenterait les caractéristiques d'une retenue à la source visées par la directive, en ce y compris les droits d'enregistrement et de donation[1587]. En outre, si la Commission parvient à faire adopter sa future proposition de base commune consolidée de l'impôt des sociétés[1588], il est probable que celle-ci contienne des limitations similaires à celles existant pour la TVA et les accises, qui

---

[1580] C.J.C.E, arrêt *Athinaiki Zythopoiia (C-294/99), précité*, pt 28.

[1581] *Ibidem*, pt 29. Ceci a pour effet que « la filiale ne peut compenser l'élargissement de sa base imposable généré, par la distribution de bénéfices avec un revenu négatif qu'elle aurait réalisé au cours d'exercices antérieurs, contrairement au principe fiscal du report des pertes consacré par le droit des Etats membres ». Cette dernière condition permet aussi de distinguer conformément à l'article 7, 1 de la Directive, la retenue à la source du « paiement anticipé ou préalable (précompte) de l'impôt sur les sociétés à l'État membre (...) effectué en liaison avec la distribution des bénéfices ».

[1582] C.J.C.E, arrêt *Océ van der Grinten (C-58/01), précité.*

[1583] Directive 90/435/CEE, *précitée*, article 7, §2.

[1584] C.J.C.E, arrêt *Océ van der Grinten (C-58/01), précité*, dispositif. En effet, cette partie du prélèvement prévu par la convention relative à la double imposition présen,te l'ensemble des caractéristiques de la retenue de à la source, telles qu'énoncées dans l'arrêt *Athinaiki Zythopoiia.*

[1585] C.J.C.E, arrêt *Océ van der Grinten (C-58/01), précité*, pt 88.

[1586] Ce n'est cependant aps toujours le cas. Les pays basques espagnols, par exemple, sont compétents en matière d'impôt des sociétés (voy. *supra,* Titre II et *infra*, Titre IV).

[1587] Voy. C.J.C.E., arrêt *Epson Europe (C-375/98),précité*, concernant l'impôt portugais des successions et des donations.

[1588] Voy. *supra.*

dépasseraient donc le cadre de l'impôt sur le revenu, et s'appliqueraient à toute imposition grevant les sociétés des Etats membres. Une régionalisation de l'impôt des sociétés dans un ou plusieurs Etats membres accroîtrait ainsi l'emprise du droit communautaire sur les compétences fiscales régionales.

Chapitre 3 : Les régimes territoriaux différenciés en matière d'impôts harmonisés au sein des Etats membres

Il semble donc que la Cour de justice adopte une approche qui pourrait être qualifiée d'uniforme, selon qu'elle applique les directives d'harmonisation à des dispositions fiscales émanant de l'Etat central ou adoptées par d'autres collectivités au sein des Etats membres. Cette attitude est conforme non seulement à l'esprit, mais aussi à la lettre de la réglementation fiscale communautaire. Le droit communautaire, en effet, ne prévoit généralement pas d'application différenciée selon que le pouvoir national concerné par une question d'application du droit communautaire est l'Etat central ou une autre entité publique comme les régions ou les communes. En effet, l'attribution de compétences fiscales aux collectivités territoriales des Etats membres heurte *a priori* le principe de l'application uniforme du droit communautaire. Une reconnaissance jurisprudentielle de ces spécificités nationales s'inscrirait dans une logique opposée à celle de l'harmonisation. Ceci ne signifie cependant pas que de telles spécificités soient totalement absentes des directives d'harmonisation fiscale. Tout d'abord, certaines directives d'harmonisation contiennent des limitations de leur champ d'application territorial, octroyant de ce fait un statut fiscal particulier à certaines régions de certains Etats membres[1589]. En outre, ces directives prévoient généralement pour les Etats membres des possibilités de dérogations, sous réserve du respect de conditions de fond et de forme. Ces dérogations accordées aux Etats membres peuvent introduire un régime fiscal différencié en ce qui concerne certaines parties de leur territoire. Cette possibilité soulève la question plus générale de la compatibilité avec le droit communautaire d'un transfert à des autorités régionales de compétences normatives en matière d'impôts faisant l'objet de directives d'harmonisation.

Section I : Les régimes territoriaux différenciés dans le champ d'application des directives d'harmonisation fiscale

La manière la plus radicale de préserver l'autonomie fiscale des collectivités territoriales internes aux Etats membres est de prévoir, dans les directives d'harmonisation, une exclusion de celles-ci de leur champ d'application territorial. Ce procédé existe tant en matière de taxe sur la valeur ajoutée qu'en matière d'accises. Il est en revanche absent pour les autres impositions indirectes harmonisées, ainsi qu'en matière d'impôts directs.

§1. Le champ d'application territorial de la TVA communautaire

La sixième directive TVA définit son propre champ d'application à l'article 3[1590]. Le principe est, conformément à l'objectif de neutralité, que les dispositions de la sixième directive s'appliquent sur l'ensemble du territoire de la Communauté. Des exceptions à ce principe existent cependant.

[1589] Parmi lesquelles il en existe par ailleurs qui dispose par d'une autonomie fiscale en vertu de leur droit interne : Ceuta, Melilla, les Açores, ...

[1590] Voy. Directive 2006/112/CE, *précitée*, article 6.

Certaines exceptions sont dictées par le souci de conserver la cohérence entre la législation douanière et la législation fiscale. Sont ainsi exclus du territoire TVA l'île d'Helgoland et le territoire de Büsingen (Allemagne), les territoires de Ceuta et Melilla (Espagne), les villes de Livigno et de Campione d'Italia, ainsi que les eaux nationales du lac de Lugano (Italie). Les dispositions de la sixième directive ne s'appliquent donc pas sur le territoire couvert par les villes de Ceuta et Melilla. Cela signifie qu'il peut y être institué un impôt indirect général sur les opérations économiques dont les caractéristiques essentielles sont différentes de celles de la TVA. Les villes de Ceuta et Melilla, situées en vis-à-vis de l'Espagne, le long des côtes marocaines, disposent, en raison de circonstances historiques et géographiques, d'un statut d'autonomie particulier au sein du Royaume d'Espagne[1591]. Leur régime fiscal et financier est contenu dans le titre V des Lois Organiques établissant leur Statut[1592]. Celui-ci prévoit que Ceuta et Melilla disposent chacune d'une autonomie financière, garantie entre autres par l'attribution aux deux villes du produit de leurs impôts propres[1593]. En ce qui concerne ces derniers, les villes de Ceuta et de Melilla sont compétentes pour leur administration et leur recouvrement, « dans les formes établies par la législation sur le régime financier des autorités locales ». En tant que collectivités locales, elles ne disposent cependant pas, en vertu d'une application stricte du principe de légalité, du pouvoir d'établir l'impôt[1594]. Les impôts propres sont les impôts définis comme tels par la législation nationale en matière d'impôts locaux, ainsi que ceux considérés des « particularités économico-fiscales actuellement existantes » dans ces villes[1595]. Ces particularités subsistent « sans préjudice des adaptations nécessaires, dérivant de l'appartenance de l'Espagne à des entités supranationales, qu'il conviendra de réaliser »[1596]. Elles sont réglementées par une loi nationale. Ces impôts particuliers sont constitués, de « l'impôt sur la production, les services et l'importation », de l'impôt complémentaire sur les tabacs manufacturés, et l'impôt complémentaire sur les carburants et les combustibles pétroliers[1597]. L'impôt sur la production les services et l'importation constitue en quelque sorte l'équivalent de la TVA pour ces territoires. Plusieurs dispositions de la loi-cadre le confirment, en renvoyant expressément à la réglementation TVA[1598]. L'exercice du pouvoir normatif relatif à cet impôt est cependant soumis au respect des autres dispositions du droit communautaire qui s'appliquent au territoire de Ceuta et de Melilla. L'on songe particulièrement aux règles en matière de libre circulation des marchandises, en vertu desquelles l'Espagne a été contrainte, suite à un arrêt de condamnation par la Cour de justice, de modifier le régime de cet impôt[1599].

[1591] Ainsi, dès la moitié du 19ème siècle, le statut de port franc est attribué à ces deux villes, en vue de faciliter leur développement économique.

[1592] Il s'agit de la Ley Orgánica 1/1995, du 13 mars 1995, « de Estatuto de Autonomía de Ceuta », *B.O.E.*, 14 mars 1995 et de la Ley Organica 2/1995, du 13 mars 1995, « de Estatuto de Autonomía de Melilla », *B.O.E.*, 14 mars 1995.

[1593] Voy. L.O. 1/1995 et de la L.O. 2/1995, *précitées*, articles 34 et 36.

[1594] Constitution espagnole, articles 31 et 133. Voy. aussi QUERALT, J.M., SERRANO, C., e.a., *Curso de Derecho financiero y tributario*, 13ème ed., Madrid, Tecnos, 2002, p. 124 à 128.

[1595] L.O. 1/1995 et L.O. 2/1995, *précitées*, deuxième disposition additionnelle.

[1596] *Ibidem*, deuxième disposition additionnelle, *in fine*.

[1597] La structure de ces impôts est définie par la Loi 8/1991, du 25 mars 1991, « por la que se aprueba el Arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla », *B.O.E.*, 26 mars 1991, err. 21 septembre. Les villes de Ceuta et de Melilla peuvent compléter cette loi-cadre par un règlement communal (*Ordenanza*). C'est la raison pour laquelle les régimes fiscaux de ces impôts sont légèrement différents dans les deux villes. Les différences les plus marquantes se notent au niveau des taux, bien que ceux-ci doivent être compris entre 0,5 et 10% (voy. article 18 de la loi espagnole 8/1991, *précitée*).

[1598] Notamment en ce qui concerne le régime des exonérations, de la déduction et de la base imposable. Voy. la loi espagnole 8/1991, *précitée*.

[1599] C.J.C.E., arrêt *Ceuta (C-45/94)*, *précité*, et le commentaire, *supra*, Chapitre II.

D'autres régions, bien que comprises dans le territoire douanier communautaire, sont exclues du champ d'application territorial de la TVA, en raison de leur situation géographique et économique particulière. Il s'agit de certaines régions ultrapériphériques, telles les Département d'outre mer français[1600] et les îles Canaries, ainsi que le mont Athos (Grèce), les îles anglo-normandes (Royaume-Uni) et les îles Aland (Finlande). Si la Commission considère que ces dispositions excluant ces territoires du régime harmonisé de la TVA ne sont plus justifiées, « notamment sur le plan de la neutralité concurrentielle ou sur celui des ressources propres », elle peut présenter au Conseil les propositions appropriées» [1601].
Les DOM, sauf la Guyane, appliquent un régime local de TVA proche du régime communautaire tout en bénéficiant de certaines adaptations, notamment en matière de taux réduits. Est institué en outre une taxe à l'importation et à la production, l'octroi de mer. Cette taxe a fait l'objet de plusieurs arrêts de la Cour de justice, relatifs à la non-conformité aux dispositions du traité sur la libre circulation des marchandises[1602]. Il n'existe donc pas non plus de TVA aux Îles Canaries. Par contre, est présent un impôt local sur la consommation appelé *Impuesto General Indirecto de Canarias (*IGIC). Il existe en outre un autre impôt sur la consommation, *l'Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias* (AIEM). La vérification de la compatibilité communautaire de ces impôts ne se fait pas sur la base de la sixième directive, mais sur les règles du Traité applicable à ces territoires, principalement les règles relatives à la libre circulation des marchandises, en tenant compte du prescrit de l'article 299, §2 CE. C'est notamment en vertu de cet article que le Conseil, sur proposition de la Commission, a autorisé l'Espagne à prévoir des exonérations totales ou des réductions de l'impôt local AIEM en faveur d'une liste limitative de produits fabriqués localement[1603]. La sixième directive TVA prévoit également une extension de son champ d'application territorial à des territoires qui ne font pas partie de la Communauté, comme l'île de Man et de Monaco[1604].
Il apparaît cependant clairement du texte même de la directive que l'exclusion de parties du territoire de certains Etats membres n'est pas lié au fait que certains de ces « territoires » sont également des collectivités politiques dotées d'un certain degré d'autonomie fiscale. La référence à la notion de territoire est purement géographique. Il serait donc erroné de parler dans ce cadre d'une reconnaissance directe de l'autonomie fiscale de collectivités locales. Par contre, l'on peut affirmer que le droit communautaire reconnaît la diversité fiscale de ces régions par rapport au système harmonisé de la TVA[1605].

[1600]Voy. la 11ème directive TVA, n° 80/368/CEE, *J.O.*., L 90, 3 avril 1980, p. 41.
[1601] Sixième directive TVA, *précitée*, article 3, § 5 et Directive 2006/112/CE, *précitée*, article 8. Cette disposition est aussi applicable à l'extension du champ d'application de la sixième directive aux territoires non UE de l'île de Man et de Monaco. Ainsi, le statut fiscal des régions ultrapériphériques a été dernièrement revu par la Commission. Il fait l'objet de diverses décisions, propres à chaque région, et concerne la compatibilité du système fiscal de celles-ci vis-à-vis de l'ensemble du droit communautaire. 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, 09 juillet 2002, p. 22. Dans la directive
[1602] Sur la conformité de l'octroi de mer aux articles 25 E et 90 CE, voy. *supra*, Titre II.
[1603] Décision 2002/546/CEE, *précitée*. Ces exonérations ou réductions de taxe ne peuvent conduire à des différences de taxation excédant, selon les produits, 5, 15 ou 25%, étant précisé que le taux de 25% ne s'applique qu'au tabac. La décision de la Commission expire en 2011.
[1604] Sixième directive TVA, *précitée*, article 3, §4.
[1605]En effet, le fait que la sixième directive TVA ne s'applique pas à certains territoires et que, de cette manière, les impôts indirects généraux qui y sont en vigueur doivent faire l'objet d'un contrôle de conformité au droit communautaire amènent à une prise en compte du pouvoir fiscal autonome de ceux-ci, lorsqu'il existe en droit interne, dans les décisions d'autorisation du Conseil ou de la Commission, ainsi que, le cas échéant, dans les arrêts de la Cour de justice.

§2. Le champ d'application territorial des accises communautaires

La directive 92/12/CE détermine également le champ d'application territorial de l'ensemble des directives relatives aux produits soumis à accises[1606]. Ce champ d'application est semblable à celui de la TVA[1607]. *Mutatis mutandis*, les considérations générales formulées pour la TVA sont transposables à la territorialité du régime des accises. Certaines différences méritent toutefois d'être mentionnées. Ainsi, le régime communautaire des accises peut trouver à s'appliquer aux DOM et aux îles Canaries[1608], dans la mesure où respectivement la République française et le Royaume d'Espagne le notifient par une déclaration[1609]. En outre, la directive 92/12/CE reconnaît explicitement « le statut spécifique du Mont Athos tel qu'il est reconnu par l'article 105 de la Constitution hellénique »[1610]. Il s'agit d'un précédent intéressant en matière fiscale, dans la mesure où le droit communautaire admet une application différenciée de ses dispositions sur la base, non pas d'un critère strictement territorial, mais en vertu du statut spécifique reconnu à ce territoire dans le système constitutionnel interne[1611]. Une clause générale de révision de ces exceptions donne en outre à la Commission le pouvoir de proposer au Conseil les mesures appropriées[1612].

§3. Le champ d'application territorial des autres impôts harmonisés

Mis à part les cas des directives en matière de TVA et, surtout, en matières d'accises, les autres directives d'harmonisation fiscale ne contiennent pas (ou très peu) de référence aux collectivités territoriales des Etats membres, ou même à certains territoires à l'intérieur des Etats membres. C'est le cas en matière d'impôts indirects. La directive 69/335/CEE sur les rassemblements de capitaux ne mentionne pas un champ d'application spécifique par rapport au territoire de la Communauté[1613]. Certes, cette directive fait référence aux collectivités territoriales des Etats membres, dans le cadre de l'exonération totale ou partielle du droit d'apport en faveur des sociétés de capitaux qui fournissent des services d'utilité publique, que les Etats membres peuvent accorder à la condition que « l'État ou d'autres collectivités territoriales possèdent au moins la moitié du capital social » de ces sociétés. Cette mention ne concerne cependant pas une éventuelle application différenciée de la directive 69/335/CEE à une partie du territoire d'un Etat membre.
Les nombreuses directives concernant les franchises fiscales pour les particuliers ne font pas référence à leur champ d'application, et ne contiennent donc pas d'exclusion de certains

---

[1606] Directive 92/12/CEE, *précitée*, article 3. On peut remarquer que l'extension du champ d'application territorial des directives « accises » est étendu outre aux territoires de Monaco et de l'île de Man, également à ceux de San Marino (pour l'Italie) et de Jungholz et Mittelberg (pour l'Allemagne).
[1607] C'est notamment pour cette raison qu'existent à Ceuta et Melilla un « impôt complémentaire sur les tabacs manufacturés », et un « impôt complémentaire sur les carburants et les combustibles pétroliers » (voy. *supra*).
[1608] En ce qui concerne Madère et les Acores, comme en matière de TVA, ces îles sont incluses dans le territoire communautaire des accises, mais bénéficie de taux réduits (voir *infra*).
[1609] La notification peut prévoir que les directives relatives aux accises ne s'appliquent qu'à certains produits visés par celles-ci. *Voy.* Directive 92/12/CE, *précitée*, article 2, §2.
[1610] Directive 92/12/CE, *précitée*, article 2, §5.
[1611] Dans la logique de la reconnaissance communautaire de l'autonomie fiscale des collectivités régionales et locales des Etats membres, il serait donc envisageable, même pour les impôts faisant l'objet d'une harmonisation, d'introduire dans la législation des dispositions admettant une différenciation régionale de certains éléments de l'impôt si ces différenciations résultent non pas d'une volonté de créer des distorsions de concurrence, mais du cadre constitutionnel de la répartition des compétences fiscales. Admettant qu'une telle différenciation soit réellement conforme au droit communautaire, il faudrait néanmoins qu'elle fasse l'objet d'une dérogation expresse (voy. *infra*).
[1612] Directive 92/12/CE, *précitée*, article 2,§6.
[1613] Directive 69/335/CEE, *précitée*.

territoires de celui-ci[1614]. En matière de taxation des véhicules lourds, la Directive 1999/62/CE exclut de son champ d'application les « véhicules immatriculés aux Îles Canaries, à Ceuta et Melilla ainsi qu'aux Açores et à Madère, et effectuant des transports exclusivement dans ces territoires ou entre ces territoires et, respectivement, le territoire continental de l'Espagne ou du Portugal »[1615]. Cette exclusion reprend des territoires classiquement exclus des directives d'harmonisation et ne semble donc pas motivée par l'autonomie dont jouissent ces territoires sur le plan fiscal[1616]. C'est également le cas en matière d'impôts directs. Ni la directive « fusions » (90/434/CE), ni la directive « mère-fille » (90/435/CE), ni la directive « intérêts-redevances » (2003/49/CE) ne contiennent de réserves particulières quant à leur champ d'application territorial.

Section II : Les régimes territoriaux différenciés en vertu de dérogations autorisées par les directives d'harmonisation fiscale

Une autre manière d'introduire dans la réglementation communautaire des éléments de différenciation territoriale dans l'application des régimes des impôts harmonisés est de prévoir ou d'autoriser certaines dérogations spécifiques en faveur de territoires qui rentrent dans le champ d'application des directives communautaires. Certaines directives d'harmonisation contiennent des procédures et des critères permettant d'autoriser de telles dérogations en faveur d'un ou plusieurs Etats membres.

§1. Les dérogations générales et spécifiques en matière de TVA

La sixième directive TVA contient dans son texte même des dérogations au système commun de la TVA. Certaines de ces dérogations sont applicables à l'ensemble des Etats membres[1617], d'autres seulement à certains d'entre eux. Parmi ces dernières, quelques unes sont octroyées par la sixième directive en faveur de certains territoires à l'intérieur des Etats membres. Ainsi, les régions ultrapériphériques de Madère et les Acores, bien qu'étant englobées dans le territoire fiscal communautaire, bénéficient en vertu de la sixième directive de taux réduits par rapport aux taux applicables sur le continent portugais, tant sur les transactions internes à ces régions, qu'aux importations de biens dans celles-ci[1618]. De même, la République hellénique peut appliquer des taux de TVA jusqu'à 30 % inférieurs aux taux correspondants appliqués en Grèce continentale aux transactions dans certaines îles[1619].
En outre, la sixième directive prévoit en son article 27, la possibilité pour les Etats membres de se voir accorder des dérogations particulières[1620]. Ces dérogations sont soumises à deux conditions, une condition formelle, représentée par l'approbation par le Conseil à

[1614] Le seul cas de différenciation territoriale en la matière, en vigueur jusqu'en 2000, concerne une franchise de droits d'accise et de la TVA lors de l'importation des marchandises en Espagne par des voyageurs en provenance des îles Canaries et de Ceuta et Melilla (Directive 69/169/CEE, *précitée*, ancien article 7ter).
[1615] Directive 1999/62/CE, *précitée*, article 1.
[1616] Voy. *supra*.
[1617] Voy. par exemple, Sixième directive, *précitée*, articles 4, §4, article 5, §8, article 20, §4.
[1618] Sixième directive TVA, *précitée*, article 12, §6.
[1619] *Ibidem*, article 28, f).. Sont visées les départements de Lesbos, de Chios, de Samos, du Dodécanèse, des Cyclades et certaines îles de la mer Égée (Thassos, les Sporades du Nord, Samothrace et Skyros).
[1620] La généralisation de certains types de dérogation particulières a conduit le Conseil à introduire dans la sixième directive des dérogations de portée générale et à abroger les décisions couvrant ces dérogations pour les Etats membres qui en bénéficiaient. Voy. la Directive 2006/69/CE du Conseil du 24 juillet 2006, *précitée*, p. 9 à 14.

l'unanimité[1621], et une condition matérielle, consistant dans le fait que la dérogation soit justifiée par l'objectif « de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales »[1622]. Les dérogations accordées aux Etats membres sont d'interprétation stricte[1623] et ne peuvent être étendues au-delà des finalités pour lesquelles elles [ont été demandées] »[1624]. En outre, du point de vue de leur impact budgétaire, elles ne peuvent, selon la Cour de justice, déroger au respect de la base d'imposition de la TVA visée à l'article 11 de la directive que dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif [1625]. Cette condition a été reprise dans la sixième directive sous d'autres termes. Il est en effet prévu que « les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influer, sauf de façon négligeable, sur le montant global des recettes fiscales de l'État membre perçues au stade de la consommation finale »[1626]. La Cour de justice a eu l'occasion de préciser que « pour ce faire, il convient d'examiner si les dispositions que contient la décision [du Conseil] sont nécessaires et appropriées à la réalisation de l'objectif spécifique qu'elles poursuivent et si elles affectent le moins possible les objectifs et les principes de la sixième directive »[1627]. Le Conseil a néanmoins adopté un grand nombre de décisions autorisant les Etats à déroger au système général de la sixième directive[1628]. Parmi celles-ci, aucune ne concerne directement ou indirectement une mesure qui introduirait une différenciation de régime entre différentes collectivités territoriales à l'intérieur d'un Etat membre. Ceci se justifie par le fait que les causes pour lesquelles une demande de dérogation peut être introduite, à savoir la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, ne sont pas des objectifs qui se prêtent à une mise en oeuvre différenciée sur une base territoriale. Même dans l'hypothèse –peu probable, voire incompatible avec le droit communautaire[1629]- où la compétence en matière de TVA serait transférée de l'Etat central aux collectivités territoriales, ce serait toujours à l'Etat de demander la dérogation pour le compte des collectivités territoriales..

§2. Les dérogations générales et spécifiques en matière d'accises

En matière d'accises, en revanche, cette différenciation territoriale de régime fiscal est non seulement envisageable, mais a, en outre, déjà été mise en oeuvre. Ceci s'explique par le fait que les accises font l'objet d'une harmonisation moins poussée et que de telles impositions se prêtent mieux à avoir un rôle « instrumental » au service d'autres politiques, qui, elles,

---

[1621] Dans le cas de mesures nationales antérieures à l'entrée en vigueur de la sixième directive TVA, la condition de la délibération du Conseil est remplacée par l'obligation pour l'Etat membre concerné de notifier ces mesures à la Commission (voy. Sixième directive TVA, *précitée*, article 27,§ 5).

[1622] Voy. la Directive 2004/7/CE du Conseil du 20 janvier 2004 modifiant la directive 77/388/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne la procédure d'adoption de mesures dérogatoires ainsi que l'attribution de compétences d'exécution, *J.O.*, L 27, 30 janvier 2004, p.44 à 45.

[1623] C. J. C.E, 10 avril 1984, aff. 324/84, *Commission c. Belgique*, *Rec.*, p. 1861, pt 29.

[1624] C.J.C.E., arrêt *Skripalle* (C-63/96), précité, pt 30 ; 14 juillet 2005, aff. C-435/03, *British American Tobacco and Newman*, *Rec.*, p. 7077, pt 44. Sur ce dernier arrêt, voy. TRAVERSA, E., « Il furto di merci non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso», *op. cit*, p. 365 à 371.

[1625] C.J.C.E., arrêt *Skripalle (C-63/96)*, *précité*, pt 24. Cette limitation supplémentaire est dictée par le fait que l'une des quatre ressources propres est calculée en pourcentage de la base imposable TVA de chacun des Etats membres. Il est partant nécessaire que la dérogation concédée ait une trop grande influence sur le montant de la contribution qu'ils doivent verser à la Communauté. Sur les sources de financement du budget de la Communauté, voy. *supra*, Chapitre I.

[1626] Sixième directive TVA, *précitée*, article 27, §1. Voy . aussi la directive 2006/112/CE, *précitée*, article 395.

[1627] C.J.C.E., 19 septembre 2000, aff. jointes C-177/99 et C-181/99, *Ampafrance et Sanofi*, *Rec.*, p. I-7013, point 43 e 29 avril 2004, aff C-17/01, *Sudholz*, Rec., p. I-4271, point 46.

[1628] Un tableau ajourné des dérogations est disponible sur le site de la DG Taxation et Union douanière (*http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/index_fr.htm*).

[1629] Sur la compatibilité avec le droit communautaire d'une éventuelle régionalisation de la TVA, voy. *infra*..

peuvent nécessiter une approche différente en fonction de régions géographiques et/ou de la répartition interne des compétences au sein des Etats membres. Dans la directive cadre 92/12/CE, certaines dérogations temporaires sont expressément accordées à certaines Etats membres, comme les pays scandinaves. Il n'existe cependant pas de procédure générale de dérogations en matières d'accises, comme en matière de TVA. Ce sont donc les directives spécifiques en matière d'accises qui contiennent des dérogations en faveur de régions géographiques particulières des Etats membres[1630]. Celles-ci varient en fonction des catégories de produits soumis à accises, à savoir les tabacs manufacturés, les alcools et les boissons alcoolisées et enfin, les produits énergétiques et l'électricité. Le régime d'harmonisation des tabacs manufacturés est le plus ancien de ces trois régimes, la première directive d'harmonisation datant de 1972. Il est aussi le plus incomplet. Une accise minimale globale est fixée différemment pour les cigarettes et pour les tabacs manufacturés autres que les cigarettes[1631]. Les directives sur les tabacs ne prévoient pas de cas général de dérogation, ni de procédure y relatives. Par contre, dans le texte des directives, existent des dérogations en faveur des régions ultrapériphériques des Açores et de Madère, pour les cigarettes locales[1632], et en faveur de la Corse, pour l'ensemble des tabacs manufacturés produits localement, à la condition que la production locale ne dépasse une quantité déterminée[1633].
Le cadre de la taxation de l'alcool et des boissons alcooliques est lui défini par la directive 92/83/CEE, quant à la structure, et la directive 92/84/CEE, quant aux taux, qui prévoit la fixation d'un taux d'accise minimal en fonction du type de produit[1634]. Comme pour les tabacs manufacturés, aucune clause générale de dérogation n'est prévue. Seules sont donc admises les dérogations mentionnées dans le texte même des directives[1635] ou dans des décisions du Conseil. Il en existe au profit de régions déterminées, comme les régions ultrapériphériques des Açores et de Madère[1636], ou certaines îles grecques[1637]. Ces dérogations sont revues

---

[1630] Une dérogation générale, concernant les *duty free shops,* était cependant prévue pour tous les Etats membres jusqu'au 30 juin 1999 (Directive 92/12, *précitée*, article 28). La directive 92/12/CE contient des mesures anti-abus, qui sans s'analyser comme de véritables dérogations au régime général, laissent aux Etats membre une certaine marge d'autonomie. Ces mesures contenues aux articles 9 et 10 de la Directive concernent les modalités de preuve de la finalité commerciale de la détention dans un Etat membre de produits mis à la consommation dans un autre État membre, et la possibilité de prévoir une obligation de désigner un représentant fiscal pour les ventes intracommunautaires aux particuliers. Voy. TERRA, B. et WATTEL, P., *op. cit.*, pt 7.2.6.

[1631] Directive 92/79/CEE, *précitée*, article 2 (cigarettes) et Directive 92/80, *précitée*, article 3 (tabacs manufacturés autres que les cigarettes).

[1632] Directive 92/79/CEE, *précitée*, article 3, alinéa 2.

[1633] Directive 92/79/CEE, *précitée*, article 3, alinéa 4 et Directive 92/80/CEE, *précitée*, article 3, alinéa 4. Voy. la Directive 2003/117/CE du Conseil du 5 décembre 2003 modifiant les directives 92/79/CEE et 92/80/CEE en vue d'autoriser la République française à proroger l'application d'un taux d'accise réduit sur les produits du tabac mis à la consommation en Corse, *J.O.*, L 333, 20 octobre 2003, p. 49. Cette dérogation, quoique temporaire (jusqu'à 2009), accordée à la Corse semble poser un problème de compatibilité avec l'article 90 CE.

[1634] Directive 92/83/CEE, *précitée,* et Directive 92/84/CEE, *précitée.*

[1635] Sur la portée de l'article 23 de la directive 92/83/CEE, voy. C.J.C.E., arrêt *Commission c/ Grèce* (C-475/01), *précité.* Voy. aussi Directive 92/84/CEE, *précitée*, article 7.

[1636] Décision 2002/166/CE du Conseil du 18 février 2002 autorisant la France à proroger l'application d'un taux d'accise réduit sur le rhum "traditionnel" produit dans ses départements d'outre-mer, *J.O..*, L 055, 26 février 2002 p. 33 à 35, et la Décision 2002/167/CE du Conseil du 18 février 2002 autorisant le Portugal à appliquer une réduction du taux d'accise dans la région autonome de Madère, au rhum et aux liqueurs y produits et consommés, ainsi que dans la région autonome des Açores, aux liqueurs et eaux-de-vie y produites et consommées, J.O., L 055, 26 février 2002, p. 36 à 37. Ces décisions appliquent en matière d'accise la politique de soutien de la Communauté en faveur de ces régions. Voy. COMMISSION EUROPÉENNE, Rapport de la concernant la mise en oeuvre de l'article 299 2 du traité CE relatif aux mesures applicables aux régions ultra périphériques, COM(2002) 723 final, pt 3.2.

[1637] Directive 92/84/CE, *précitée,* article 7, qui prévoit également des réductions, entre autres, pour les régions de Gorizia et de la vallée d'Aoste en Italie.

périodiquement.[1638] Il convient de rappeler, de manière générale, qu'en vertu de la hiérarchie des normes communautaires, ces dérogations doivent respecter les règles de droit communautaire primaire, et spécialement l'article 90 du traité CE, interdisant les impositions intérieures discriminatoires[1639].

La directive 2003/96/CE restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité[1640] prévoit plusieurs possibilités spécifiques de dérogation[1641], telles une taxation différenciée entre catégories de produits, d'usages des mêmes produits ou de personnes, ou des exonérations totales ou partielles ou des réductions[1642]. Parmi les raisons justifiant ces possibilités particulières, aucune ne fait référence à un critère de différenciation territorial. Ceci ne signifie pas qu'un tel critère ne puisse servir de base à une dérogation. L'article 18 et l'annexe II de la directive 2003/96/CE énumère une série de dérogations particulières à certains Etats membres, parmi lesquelles se trouvent des régimes particuliers en faveur, notamment, de Madère, des Açores, de certaines îles grecques, de la Corse, du Val d'Aoste ou du Frioul. Il s'agit pour la plupart des mesures consistant dans l'octroi de niveaux réduits de taxation ou d'exonérations à certaines régions géographiques accordées sous l'empire des directives 92/81/CEE et 92/82/CEE, donc avant l'entrée en vigueur de la Directive 2003/96/CE, et temporairement maintenues à certaines conditions[1643]. Il existe en outre à l'article 19 de la Directive 2003/96/CE, une procédure générale de dérogation, par laquelle les Etats membres sont autorisés à introduire des réductions ou des exonérations « pour des raisons de politiques spécifiques » et qui est susceptible de couvrir cette hypothèse[1644]. Une décision du Conseil de 2005, prise sur la base de l'article 19, en fournit

---

[1638] Directive 92/84/CEE, *précitée*, article 8, où est prévue un réexamen de la dérogation par la Commission et le Conseil, en tenant compte du bon fonctionnement du marché intérieur, de la concurrence entre les différentes catégories de boissons alcooliques, de la valeur réelle des taux d'accises et des objectifs du traité en général .

[1639] Dans certains cas, une violation de l'article 90 CE peut être justifiée au moyen d'un autre article du Traité, comme l'article 299,§2 CE, pour les régions ultrapériphériques. Voy. les décisions 2002/166/CE et 2002/167/CE, *précitées*, et *supra*, Titre II.

[1640] Directive 2003/96/CE, *précitée*. Cette directive remplace les deux directives d'harmonisation des huiles minérales 92/81/CEE et 92/82/CEE, *précitées*, et en étend le champ d'application.

[1641] Directive 2003/96/CE, *précitée*, articles 5, 15, 16 et 17 e.a.. Voy. la directive 2004/74/CE du Conseil du 29 avril 2004 modifiant la directive 2003/96 en ce qui concerne la possibilité pour certains Etats membres d'appliquer, à titre temporaire, aux produits énergétiques et à l'électricité des niveaux réduits de taxation ou des exonérations, *J.O.*, L 157, 30 avril 2004, p. 87 à 99.

[1642] Les possibilités octroyées aux Etats membres de réductions du taux d'accises sont généralement soumises à la condition de respecter les niveaux minima de taxation fixés par la directive.

[1643] Directive 2003/96/CE, *précitée*, article 18 et Annexe II. Parmi ces mesures, on relève, pour la France, les réductions des taux d'accises pour la consommation en Corse (à la condition de respecter les taux minima), et pour les régions frappées de dépeuplement, pour l'Italie, pour la consommation dans les régions du Val d'Aoste et de Gorizia, pour les huiles minérales dans les régions d'Udine et de Trieste, pour le Portugal, pour l'accise sur le fuel consomme dans la région de Madère (à la condition que la réduction ne soit pas supérieure au surcoût lié au transport). D'autres dérogations non territoriales sont visées par l'annexe II. Elles concernent notamment des produits spécifiques, tels, par exemple, les carburants moins polluants, ou des activités particulières, comme les transports publics de plusieurs Etats membres, les ambulances italiennes, les taxis français, espagnols, italiens, ou encore les forces armées néerlandaises et italiennes.

[1644] Dans l'appréciation de ces « raisons de politique spécifique », la Commission dispose dans ce cadre d'un pouvoir d'appréciation important, dès lors qu'il lui incombe de prendre la décision de présenter ou non une proposition de dérogation au Conseil. Pour ce faire, la Commission prend en considération, comme le prévoit l'article 19.1, 4ème al., de la directive 2003/96/CE, différents critères, tels le bon fonctionnement du marché intérieur la nécessité d'assurer une concurrence loyale et les politiques communautaires de la santé, de l'environnement, de l'énergie et des transports. Cet article 19 de la Directive 2003/96/CE reprend la formulation de l'article 8, § 4 de l'ancienne directive 92/81 concernant les droits d'accise sur les huiles minérales. Sur la base de ce dernier article, le Conseil a notamment adopté en 2001 une décision, qui sans être de portée générale, regroupe un ensemble des dérogations accordées aux Etats membres. Voy. la Décision 2001/224/CE du Conseil du 12 mars 2001 relative aux taux réduits et aux exonérations de droits d'accise sur certaines huiles minérales

une illustration, en ce qu'elle admet une réduction de l'accise sur l'électricité en faveur de régions déterminées. La Suède est ainsi autorisée à maintenir une mesure interne en vigueur depuis 1981, destinée à compenser les différences climatiques, et les frais supplémentaires liés à la plus grande consommation d'énergie qui en découlent, entre le nord et le sud du pays[1645]. La Commission a, en revanche, refusé de soumettre au Conseil une proposition de renouvellement de dérogations en faveurs de régions et de provinces italiennes, à savoir la région du Val d'Aoste et les provinces de Gorizia, Udine et Trieste, venant à échéance le 31 décembre 2006. Dans la Communication qui expose les motivations de ce refus, la Commission considère que « l'argument selon lequel les régions en cause bénéficient d'un statut constitutionnel particulier dans la législation italienne est inopérant aux fins de l'article 19 »., et que « bien qu'il ne soit pas exclu que certaines considérations d'ordre régional puissent constituer des raisons de politique spécifiques au sens de l'article 19, le statut d'une région en droit constitutionnel interne ne correspond pas, en soi, à cette notion »[1646].

§3. Les dérogations aux autres régimes d'impositions harmonisées

Les autres directives d'harmonisation fiscale ne contiennent presque pas de dérogations en faveur des collectivités territoriales des Etats membres, ou même en faveur de certains territoires à l'intérieur des Etats membres. C'est le cas en matière d'impôts indirects. La directive 69/335/CEE sur les rassemblements de capitaux[1647] ne contient pas de dérogations particulières en faveur de l'une ou l'autre région d'un Etat membre[1648]. Les nombreuses directives concernant les franchises fiscales pour les particuliers sont également presque imperméables à la réalité régionale et locale[1649]. C'est également le cas en matière d'impôts directs. La directive « fusions » contient une clause générale anti-abus à l'article 11, assimilable à une clause de dérogation, mais qui n'est pas liée aux collectivités territoriales[1650]. Les autres directives d'harmonisation en matière d'imposition des sociétés, à savoir la directive « mère-fille » et la directive « intérêts-redevances », bien que contenant également des dispositions anti-abus et des dérogations semblables, apparaissent aussi totalement neutres, par rapport aux problématiques liées à l'autonomie fiscale des collectivités territoriales[1651].

---

utilisées à des fins spécifiques, *J.O.*, L 84, 23 mars 2001, p. 23 à 29. D'autres décisions en faveur d'Etats membres spécifiques ont néanmoins été adoptées par la suite.

[1645] Décision 2005/231/CE du Conseil du 7 mars 2005 autorisant la Suède à appliquer un taux d'imposition réduit sur l'électricité consommée par les ménages et les entreprises du secteur des services situés dans certaines zones du nord de la Suède, conformément à l'article 19 de la directive 2003/96/CE, *J.O.*, L 072, 18 mars 2005, p. 27.

[1646] 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.

[1647] Directive 69/335/CEE, *précitée*.

[1648] Néanmoins, on peut relever que la directive prévoit une disposition particulière en faveur de la République hellénique dans son ensemble (Directive 69/335/CEE, *précitée*, article 8).

[1649] Il est cependant fait état de régimes particuliers à l'article 9 de la Directive 83/182/CEE (précitée) relative aux franchises fiscales applicables à l'intérieur de la Communauté en matière d'importation temporaire de certains moyens de transport, et à l'article 11 de la Directive 83/183/CEE (précitée), concernant l'importation définitive, sans qu'ils n'aient trait aux collectivités territoriales.

[1650] Directive 90/434/CE, *précitée*, article 11. Pour un commentaire, voy. TERRA, B., et WATTEL, P., *op.cit*, pt 10.13 et PEETERS, B., *Europees Belastingrecht*, *op. cit.*, p. 478 à 491.

[1651] La directive 90/435/CEE, *précitée*, contient une clause générale anti-abus en son article 1, alinéa 2, prévoit en outre à l'article 5, §2, des dérogations temporaires en faveur de certaines Etats membres. La directive 2003/49/CE, *précitée*, contient en son article 5 une clause générale anti-abus, et prévoit des mesures transitoires dérogatoires au régime qu'elle établit en faveur de certains Etats membres (article 6). Sur les clauses anti-abus en droit communautaire, voy. WEBER, D., ***Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms: A Study on the Limitations under European Law to the prevention of tax avoidance*, Deventer, Kluwer, 2005.**

Section III : La compatibilité avec le droit communautaire de l'attribution aux collectivités territoriales de compétences en matière d'impôts harmonisés

Tant la technique de l'exclusion du champ d'application territorial que celle de la dérogation au régime général de l'imposition harmonisée ne préjugent, en principe, pas de l'exercice de compétences fiscales autonomes de la part des collectivités territoriales des Etats membres. En d'autres termes, cette autonomie normative éventuelle de la collectivité territoriale ne constitue généralement pas au regard du droit communautaire un élément pertinent afin d'apprécier et/ou de justifier cette rupture du principe de l'application uniforme du droit communautaire. La question se pose néanmoins de savoir un transfert de compétences de l'Etat central vers d'autres collectivités territoriales soulèvent questions de compatibilité communautaire lorsque le transfert concerne des impositions faisant l'objet de directives d'harmonisation.

§1. Les transferts internes de compétences en matière de droits d'accises

C'est en matière d'accises, et plus particulièrement dans le cadre de la directive 2003/96/CE sur la taxation des produits énergétiques[1652], que la Commission et le Conseil ont été pour la première, et à ce jour, unique fois confrontés à la question de la compatibilité communautaire d'un transfert interne de la compétence, dans ce cas partielle, d'un impôt harmonisé. L'impôt national concerné est la Taxe Intérieure sur les Produits pétroliers (TIPP) française.

I. La décision du Conseil concernant la régionalisation de la Taxe Intérieure sur les Produits pétroliers (TIPP) française

La France est entrée depuis 2003 dans un processus de décentralisation[1653]. Ce processus se caractérise, sur le plan fiscal et financier, par l'insertion d'un article 72-2 dans la Constitution, qui prévoit notamment la possibilité de confier aux collectivités territoriales certaines compétences en matière fiscale, portant tant sur la base imposable que sur le taux, dans les limites fixées par la loi nationale. Ce même article vise en outre à garantir que l'attribution de nouvelles compétences aux collectivités territoriales s'accompagne de la nécessaire couverture financière à leur exercice, que ce soit sous la forme de transferts financiers, ou sous la forme de l'attribution de prérogatives fiscales[1654]. En application de cette réforme constitutionnelle, le gouvernement français s'est proposé, parmi l'ensemble des prélèvements fiscaux existants en France, de confier aux régions différentes compétences en matière de Taxe Intérieure sur les Produits pétroliers (ci-après TIPP), une accise portant sur les carburants tels que le diesel et l'essence sans plomb.
Cette réforme concerne, d'une part, l'attribution aux régions d'une quote-part du produit de l'accise, en fonction de la consommation de carburant sur le territoire de la région. D'autre part, une compétence proprement législative est confiée aux conseils régionaux et consiste

[1652] Directive 2003/96/CE, *précitée*.
[1653] Voy. sur la révision constitutionnelle, la Loi constitutionnelle n° 2003-276 du 28 mars 2003 relative à l'organisation décentralisée de la République, *Journal officiel de la République française*, 29 mars 2003, n° 75, p. 5568.
[1654] L'article 72-2 de la Constitution française prévoit également un mécanisme de péréquation entre collectivités territoriales.

dans l'autorisation de voter une réduction de l'accise sur les carburants effectivement consommés sur le territoire régional. Cette réduction est strictement encadrée par des montants maximaux, dont la proportion par rapport à l'accise totale peut être calculée à environ 5,5%, tant pour le diesel que pour l'essence. La vérification de la réalité des consommations régionales s'opère sous différentes formes, dont l'imposition d'obligations administratives spécifiques et un système de contrôles aléatoires par les agents du service des douanes. En application de l'article 19 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, la mesure envisagée par le gouvernement français doit faire l'objet d'une autorisation du Conseil, délibérant à l'unanimité sur proposition de la Commission. Il s'agit en effet d'un cas de réduction de l'imposition qui n'est pas visé par d'autres articles de la directive. La demande de dérogation est transmise à la Commission, qui propose ensuite au Conseil d'adopter cette dérogation[1655]. Le vote du Conseil, moyennant quelques modifications, intervient le 24 octobre 2005[1656]. Les motifs de cette dérogation méritent une attention particulière. Ils semblent en effet être en porte à faux par rapport aux objectifs de l'harmonisation communautaire. Tout d'abord, l'examen de la mesure par la Commission apparaît, dans sa proposition de décision, relativement sommaire[1657]. Il se limite la plupart du temps à énoncer que la mesure envisagée par le gouvernement français respecte le cadre fixé par le directive 2003/96/CE[1658]. Cette conformité présumée est étayée par une analyse des effets économiques de la mesure, qui conclut à une absence de distorsion de concurrence, et à une validation de l'objectif de politique spécifique que celle-ci est censée poursuivre, à savoir « un renforcement de l'efficacité administrative par le développement d'un service public de qualité et moins coûteux »[1659], à travers la décentralisation. La Commission valide des thèses, peu ou pas du tout étayées, soutenues par le gouvernement français, telles que le fait que « la décentralisation est un facteur de croissance pour l'économie nationale »[1660]. Aucune référence n'est faite ni à la jurisprudence de la Cour de justice, ni aux objectifs de l'harmonisation communautaire.

[1655] Proposition de Décision du Conseil du 14 septembre 2004 autorisant la France à appliquer un niveau de taxation différencié sur des carburants, conformément à l'article 19 de la directive 2003/96/CE, COM (2004) 597 final.

[1656] 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. Les modifications par rapport à la proposition de la Commission, concernent principalement la durée de la dérogation, qui, initialement prévue de 6 ans dans la proposition de la Commission, est ramenée à 3 ans dans la texte adopté par le Conseil.

[1657] Dans sa proposition, la Commission fait référence à une « analyse globale de conformité avec les politiques communautaires » (Proposition de Décision du Conseil du 14 septembre 2004, *précitée,* p. 4, pt 2.1).

[1658] Par exemple, la Commission vérifie que les taux proposées sont supérieures aux taux minimaux fixés par celle-ci, ou que les règles instaurées par la réglementation française pour le contrôle et la circulation sont conformes aux exigences des directives « accises » 92/12 et 2003/96 (Proposition de Décision du Conseil du 14 septembre 2004, *précitée*, p. 4, pt 2.2).

[1659] Décision 2005/767/CE, *précitée*, 2ème considérant.

[1660] Cette approche serait inscrite dans le cadre d'une politique de subsidiarité. Selon la proposition, « La régionalisation s'inscrit dans une politique de subsidiarité en permettant la prise des décisions dans une multitude des domaines (formation professionnelle, développement économique, santé, enseignement, gestion des grands équipements, culture) au niveau approprié » (Proposition de Décision du Conseil du 14 septembre 2004, *précitée*, p. 5, pt 2.5.).

II. La compatibilité communautaire de la décision du Conseil concernant la TIPP française

Il apparaît indispensable de reconstruire l'analyse de cette problématique en partant de la prémisse suivante. Il ne s'agit pas d'un dédoublement de l'accise sur les carburants, où l'accise harmonisée serait nationale et l'accise non harmonisée serait régionale[1661]. Il s'agit d'un fractionnement de l'accise harmonisée, où, en plus de l'intervention des institutions communautaires et des institutions nationales d'un Etat membre, une partie de la compétence est confiée structurellement à un troisième niveau de pouvoir, à savoir aux régions d'un Etat membre, dans un objectif avoué de décentralisation. Ceci étant dit, il convient de confronter cette mesure avec les principes fondateurs de l'harmonisation communautaire, à savoir le principe du taux unique, le principe d'interprétation stricte des dérogations et de la spécificité de leur objectif, ainsi que le principe de la libre circulation des produits soumis à accises.

Le principe du taux unique est inhérent au processus d'harmonisation fiscale. Bien que l'harmonisation soit un réalisée par étapes et que l'on ne puisse pas –encore- parler d'une harmonisation complète des taux en matière d'accises, ni d'ailleurs en matière de TVA, certaines dispositions de la directive 2003/96/CE font transparaître ce principe. Ainsi, le fait-même de prévoir une procédure générale de dérogation à l'article 19 pour les Etats désireux d'introduire des réductions de l'accise présuppose qu'il existe un taux de référence dans chaque Etat membre[1662]. De nombreux autres articles de la directive 2003/96/CE prévoient également des possibilités de dérogation, plus circonscrites, mais néanmoins confirment ce principe[1663]. De telles dispositions seraient totalement superflues si chaque Etat membre pouvait introduire dans sa législation plusieurs taux nationaux, par exemple dans le cadre d'un transfert de compétences à des autorités régionales ou locales, à la seule condition de respecter les taux minimaux fixés par la réglementation communautaire. Cette position se retrouve implicitement dans la jurisprudence de la Cour de justice en matière d'accises sur les tabacs manufacturés[1664]. Le taux unique se justifie en outre par ce qui pourrait être appelé un effet de « *standstill* » des législations communautaires prévoyant une harmonisation par degrés. Considérant que la régionalisation proposée constitue une entorse grave au principe du taux unique, il convient de la justifier, sur la base de l'article 19 de la directive 2003/96. Cet article soumet toute demande de dérogation à deux conditions d'ordre matériel. La première a trait au caractère temporaire de la mesure nationale, avec une durée maximale de six ans. La seconde condition concerne l'objectif de la mesure dérogatoire. La directive 2003/96/CE parle à ce sujet de « raisons de politiques spécifiques ».

L'on voit bien transparaître dans la formulation-même de ces conditions, le souci de circonscrire la portée des dérogations admissibles à des situations ponctuelles et particulières[1665]. Il semble hasardeux de vouloir concilier les exigences posées par ces deux conditions avec une mesure nationale tendant à la régionalisation partielle d'une accise harmonisée. La France met en l'avant l'objectif d' « un renforcement de l'efficacité administrative par le développement d'un service public de qualité et moins coûteux ». La mesure en question contribuerait à financer le transfert d'autres compétences aux régions,

---

[1661] Cette dernière devrait alors faire l'objet d'une contrôle de compatibilité sur la base des articles 3.2 et 3.3 de la directive 92/12/CE (voy. *supra*).

[1662] Voy. directive 2003/96/CE, *précitée*, considérant n° 31 : « Il importe de prévoir une procédure autorisant les États membres à introduire, pour une période donnée, d'autres exonérations ou niveaux réduits de taxation. Ces exonérations ou réductions devraient être reconsidérées régulièrement. »

[1663] Il s'agit des articles 7,11, 15, 16, 17 et 18 de la Directive 2003/96/CE.

[1664] Voy. C.J.C.E., 27 février 2002, aff. C-302/02, *Commission c. France*, *Rec.*, p. I-2055, à propos des cigarettes, où il est fait référence notamment à un « traitement fiscal uniforme ».

[1665] Cette formulation fait écho dans la législation communautaire au principe jurisprudentiel de l'interprétation stricte des dérogations.

dans l'idée qu'une décentralisation accrue aurait un effet bénéfique sur l'efficacité de l'action administrative. Un tel objectif ne peut se concevoir que sur le moyen, voire le long terme. Il est donc illusoire de le penser comme une situation temporaire[1666]. En outre, inclure « le renforcement de l'efficacité administrative » dans la définition de « politiques spécifiques » revient à vider cette dernière condition de sa substance, dès lors que l'on peut difficilement concevoir objectif plus général pour une institution publique, à quelque niveau de pouvoir que ce soit. Cette interprétation large que la Commission et le Conseil font des objectifs spécifiques visés par la directive 2003/96/CE tranche en effet radicalement avec l'interprétation très restrictive de la Cour de justice du terme semblable de « finalités spécifiques » de l'article 3.2 de la Directive 92/12/CE[1667]. La Cour a considéré dans ce cadre que le renforcement de l'autonomie locale comme un objectif purement budgétaire, et donc de portée générale[1668]. La dérogation accordée à la France est également très générale non seulement en ce concerne les produits qu'elle vise, vu qu' il s'agit de tous les types de gazole et d'essence sans plomb à usage non professionnel[1669] mais surtout à propos des parties du territoire auxquelles elle s'applique, toutes les régions françaises étant concernées. En ceci, elle manque de cohérence avec l'ensemble des autres dérogations qui ont été accordées dans la cadre de l'article 19 de la Directive 2003/96/CE[1670].

Enfin, une mesure de régionalisation des accises telle que celles envisagée par la France s'accompagne de formalités administratives supplémentaires pour certaines opérateurs du secteur. Or, le régime communautaire des accises est basé sur le principe de la libre circulation de ces produits dans le pays où ils sont mis à la consommation. Un obstacle à cette libre circulation peut être constitué par des formalités administratives non prévues par le régime communautaire. La réglementation communautaire en matière de circulation des produits soumis à accises étant une réglementation exhaustive, pour laquelle les Etats membres ne conservent pas de compétences résiduelles[1671], des obligations de type comptable mises à charge des opérateurs par une réglementation d'un Etat membre dans le but de garantir l'application de la mesure semblent constituer des obstacles à la libre circulation, susceptibles d'affecter les échanges intracommunautaires[1672].

[1666] Cette objection est d'autant plus justifiée que, dans le texte adopté par le Conseil, la durée de validité de la dérogation a été ramenée de six à trois ans. Voy. Décisions 2005/767/CE, *précitée*, article 2.

[1667] Directive 92/12/CE, *précitée*, article 3, 2.

[1668]. Voy. C.J.C.E., arrêt *EKW*, *précité*, pt 33 et *supra*.

[1669] L'article 7,2 de la Directive 2003/96 admet une différenciation entre le gazole à usage privé et le gazole à usage commercial.

[1670] Ces dernières visent soit des produits spécifiques, tels, par exemple, les carburants moins polluants, soit des activités particulières, comme les transports publics de plusieurs Etats membres, les ambulances italiennes, les taxis français, espagnols, italiens, ou encore les forces armées néerlandaises et italiennes, soit encore des régions définies soit nominalement, comme la Corse, Madère, le Val d'Aoste, ou la ville de Shannon, soit par référence à certaines indices socio-économiques, telles que les régions françaises frappées de dépeuplement. Voy. e.a. l'annexe de la Décision 2001/224/CE du Conseil du 12 mars 2001 relative aux taux réduits et aux exonérations de droits d'accise sur certaines huiles minérales utilisées à des fins spécifiques, Journal officiel n° L 084 du 23/03/2001 p. 0023 – 0029 et, pour les produits énergétiques en général, les article 5 et 18 de la Directive 2003/96.

[1671] C'est d'ailleurs un des rares secteurs de l'harmonisation communautaire où il existe des règlements, en plus des directives. Voy. notamment le Règlement (CEE) n° 2719/92 de la Commission, du 11 septembre 1992, relatif au document administratif d'accompagnement lors de la circulation en régime de suspension des produits soumis à accises, *J.O.*, L 276, 19 septembre 1992, p. 1à 10 et le Règlement (CEE) n° 3649/92 de la Commission, du 17 décembre 1992, relatif au document d'accompagnement simplifié pour la circulation intracommunautaire de produits soumis à accises, qui ont été mis à la consommation dans l'État membre de départ, *J.O.*, L 369, 18 décembre 1992, p. 17 à 24.

[1672] Ces formalités ont aussi une incidence sur les produits en provenance d'autres Etats membres. Ces obstacles administratifs supplémentaires doivent faire l'objet d'un contrôle de compatibilité avec les article 28 à 30 CE.

§2. Les transferts internes de compétences en matière d'autres impôts harmonisés

Il ne fait aucun doute que la décision du Conseil sur la TIPP française constitue un précédent encombrant. Dans l'éventualité où un Etat membre proposerait le transfert de compétences aux collectivités locales *sensu lato* d'autres accises, ou même d'autres impositions harmonisées, il serait difficile de s'y opposer dans son principe[1673]. Tel est en effet le résultat de cette décision, à moins que la Cour de justice n'ait un jour à connaître de ce type de phénomènes et y mette un frein. Il convient néanmoins de nuancer ce constat en fonction du degré d'harmonisation communautaire de chaque type d'imposition. En ce qui concerne la TVA, le degré élevé d'harmonisation de la base imposable, combiné au principe du taux unique et aux critères stricts auxquelles sont soumises les dérogations au système commun de la TVA, compromet fortement un éventuel transfert de compétences normatives vers les collectivités territoriales[1674]. Dans le cadre actuel du droit communautaire, outre les difficultés de nature administrative qu'un tel transfert pourrait causer[1675], on peut de plus s'interroger sur la manière selon laquelle un tel transfert contribuerait au renforcement de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales, étant donné la marge de manœuvre relativement réduite dont disposent les Etats membres à l'heure actuelle[1676]. Ces collectivités ne pourraient en outre, vu l'interdiction de l'article 33 de la sixième directive TVA, introduire des impôts semblables. Concernant les accises, il convient d'attirer l'attention sur la possibilité laissée aux Etats membres d'introduire des accises non harmonisées, prévue à l'article 3 de la directive 92/12/CE. Dès lors qu'une telle possibilité existe, la nécessité de procéder à un transfert interne de compétences en matière d'accises harmonisées se justifie d'autant moins, vu la liberté des Etats membres ou des collectivités territoriales d'introduire dans leur système des autres impôts spéciaux à la consommation. Malgré la décision du Conseil sur la TIPP, et le caractère moins affirmé dans les directives d'harmonisation « accises » du principe du taux unique par rapport à la sixième directive TVA, de tels transferts devraient être exclus.

Un processus d'harmonisation implique que les Etats membres ne prennent pas de mesures qui remettent fondamentalement en cause l'idée fondamentale sous-tendant ce processus, à savoir la nécessité d'unification progressive des règles applicables à certaines opérations économiques. C'est le cas lorsqu'un Etat membre, à travers des transferts de compétences à

[1673] Un impôt espagnol semblable à la TIPP, *l'Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos,* composé d'une partie nationale et d'une partie régionale, soulève en effet les mêmes problèmes de compatibilité à la directive 2003/96/CE, quant à sa parti régionale. La décision du Conseil sur la TIPP semble cependant avoir interrompu la procédure d'infraction 2002/2315-A que la Commission avait intenté à l'égard de l'Espagne en 2002. Voy. les lois espagnoles 21/2001 et 24/2001 du 27 décembre 2001, *B.O.E.*, 31 décembre.

[1674] Il existe néanmoins dans plusieurs Etats membres des mécanismes de répartition des recettes générées par la TVA entre Etat central et entités fédérées. Voy. par exemple les Communautés en Belgique, *supra*, Chapitre I.

[1675] L'on songe principalement à la nécessite dans un tel contexte de créer une opération imposable qui aurait les caractères d'un acquisition intracommunautaire, mais qui s'appliquerait aux échanges entre collectivités territoriales.

[1676] Voy. cependant la proposition de « TVA intégrée » des professeurs M. KEEN et S. SMITH, où se superposeraient deux TVA, una TVA communautaire pour les opérations entre « opérateurs enregistrés » (assujettis) et una TVA nationale ou régionale pour les opérations entre ces derniers et les consommateurs finaux, défendue par MUGURUZA ARRESE, J., « La autonomia financiera de las regiones en el processo de construccion europea », *Cuadernos Europeos de Deusto*, 2002, n. 27 , p. 130 et 131. Voy. aussi MENDELLA, F.M., *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, Giuffré, 2005, p. 87 à 91 ; D'AMATI, N., "L'autonomia finanziaria delle regioni: dalla negazione al federalismo fiscale", *Dir. Prat. Trib.*, 1999, I, p. 3 à 20, sp. p. 18. Même à supposer qu' un tel système rencontrerait mieux les exigences du marché unique, en étant basé sur le principe du lieu de consommation, il nécessiterait cependant une réforme de la sixième directive.

des niveaux de pouvoirs régionaux ou locaux, provoque une « désharmonisation » interne d'une compétence communautaire. Il faut néanmoins distinguer ce cas de celui où, préalablement à l'harmonisation communautaire, les pouvoirs régionaux ou locaux étaient déjà compétents pour la matière en question. Le droit communautaire dérivé ne peut en effet contraindre un Etat membre à revoir son système institutionnel, même si une révision de la répartition interne des compétences pourrait être imposée par des exigences liées au respect des règles fondamentales du Traité, comme les règles de libre circulation[1677]. Par contre, un effet de *standstill*, qui pourrait être reconduit au principe de loyauté communautaire de l'article 10 CE[1678], devrait s'appliquer à des réformes postérieures à l'adoption de l'instrument législatif d'harmonisation.

Ce principe semble avoir été observé par la Belgique en matière de droit d'enregistrement sur les apports en société. Lors de la régionalisation des droits d'enregistrement, postérieurement à l'entrée en vigueur de la directive 69/335/CEE, l'Etat a gardé la compétence en matière de droits d'apports[1679]. Le régime établi par la directive concernant l'imposition des opérations de rassemblement de capitaux semble en effet prévu dans une optique d'assurer la plus grande uniformité communautaire possible dans la taxation des apports en société, toute disparité entre les législations nationales, fussent-elles minimes, amenant à d'importantes distorsions de concurrence[1680]. Il semble donc que, dans un tel contexte tendant à la suppression des droits d'apports dans la Communauté, un transfert de la compétence interne en matière de droits d'apports aux collectivités territoriales soit non seulement peu opportun, mais, en outre, contraire à la Directive 69/335/CEE.

Enfin, en matière d'impôts directs, le peu d'instruments d'harmonisation existants laisse les Etats membres en principe libres d'organiser la répartition interne des compétences comme ils l'entendent. Une double précision s'impose néanmoins. Tout d'abord, ces transferts ne peuvent s'effectuer que dans le respect du Traité, principalement des libertés de circulation et du régime communautaire des aides d'Etat[1681]. Ensuite, l'adoption éventuelle d'une directive d'harmonisation en matière de base commune d'imposition des sociétés, annoncée par la Commission, est susceptible de remettre en cause cette liberté d'organisation interne, dans la mesure où celle-ci ne pourra avoir comme conséquence de créer des différences de réglementation entre les Etats membres, et entre les collectivités territoriales des Etats membres quant aux éléments de la base d'imposition qui auront été harmonisés. En effet, si les Etats membres s'accordent pour adopter, à travers cette base harmonisée, le principe selon lequel l'harmonisation de l'impôt des sociétés sert les objectifs de l'établissement du marché unique, on peut légitimement se poser la question de savoir si un transfert interne des compétences dans cette même matière serait compatible avec une telle visée.

[1677] Voy. *supra*, Titre II.

[1678] Sur le principe de loyauté communautaire, voy. *supra*, Titre I.

[1679] Les Régions sont néanmoins compétentes pour les droits d'apport sur les biens immeubles affectés ou destinés partiellement ou totalement à l'habitation et apportés par une personne physique. Voy. Loi de financement de 1989, *précitée*, article 3, 6° et C.D.E., articles 115 et 115bis. Sur cette question, voy. BOURGEOIS, M., « L'autonomie fiscale des communautés et des régions après les accords du Lambermont », *Act. Dr.*, 2001, p. 524-525.

[1680] C'est pourquoi la fourchette des taux prévus par la Directive est aussi restreint (entre 0 et 1%), et que celle-ci ne prévoit aucune différenciation sur base territoriale, que ce soit dans son champ d'application ou dans les dérogations.

[1681] Voy. respectivement le Titre II, *supra*, et le Titre IV, *infra*..

Conclusions du Titre III

L'harmonisation communautaire des législations fiscales des Etats membres est un phénomène difficilement compatible avec des renforcements éventuels de l'autonomie normative en matière fiscale des collectivités territoriales de ces mêmes Etats. En effet, les règles contenues dans les directives d'harmonisation affectent de manière conséquente la souveraineté fiscale des Etats. C'est le cas pour la taxe sur la valeur ajoutée, matière où l'on observe un renversement du principe d'attribution des compétences des Etats membres à la Communauté. Concernant cet impôt, les Etats ne disposent plus que de l'autonomie que la réglementation communautaire leur confère expressément, à savoir, principalement, la fixation du taux normal et des taux réduits, au-dessus des taux minimaux fixés par la législation communautaire, la définition certaines exonérations et les modalités de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Et, même en ce qui a trait à ces éléments, la compétence des Etats est fortement encadrée, tant par le texte de la sixième directive TVA, récemment refondu par la directive 2006/112/CE, que par la jurisprudence restrictive de la Cour de justice, notamment en ce qui concerne le principe de la neutralité fiscale du régime harmonisé. C'est aussi le cas en matière d'accises sur les produits énergétiques, sur les tabacs et sur les alcools et les boissons alcooliques. Le corpus de règles communautaires en la matière déterminent en grande partie la structure et le taux de celles-ci, même s'il ne peut être considéré former un système commun d'imposition, à l'instar de la taxe sur la valeur ajoutée. De moindre incidence budgétaire, l'harmonisation, et bientôt la suppression, des droits d'apports sur les rassemblements de capitaux conditionnent également les compétences fiscales des Etats membres. D'autres directives visent, de manière moins ambitieuse, à harmoniser les régimes d'imposition de certaines situations transfrontalières, comme, en matière d'imposition des particuliers, les transferts temporaires ou définitifs de biens entre Etats membres ou en matière d'imposition des sociétés, les réorganisations, les paiements de dividendes ou les paiements d'intérêts et des redevances entre sociétés d'Etats membres différents.

Afin d'assurer l'effectivité de ces régimes communautaires, il importe que leur fonctionnement ne soit pas compromis par l'existence dans les systèmes fiscaux des Etats membres d'impositions aux caractéristiques non seulement identiques, mais aussi semblables, à celles des impôts harmonisés. Ce souci se traduit dans les directives d'harmonisation, par la présence de règles édictant des limitations, absolues ou relatives, à l'égard des compétences des Etats membres. Ces limites d'origine communautaire constituent des obstacles potentiels à la diversification fiscale au sein des Etats membres, ce qui entrave indirectement le développement d'une fiscalité autonome de la part des collectivités territoriales. Néanmoins, il apparaît que la Cour de justice interprète ces limitations, du moins dans l'état actuel de la jurisprudence communautaire, de manière particulièrement favorable à la préservation de l'autonomie fiscale et financière tant des régions que des collectivités locales. Dans l'arrêt *EKW*, cet objectif n'est pas étranger à la limitation, par la Cour de justice, des effets dans le temps de l'arrêt déclarant l'incompatibilité d'une taxe communale avec le régime communautaire des accises, seul cas d'une telle limitation dans le temps en matière fiscale[1682]. En outre, dans les affaires *Hermann*, concernant les accises sur les boissons alcooliques[1683], et *IRAP*, à propos de la TVA[1684], la Cour opère de manière déguisée un revirement de jurisprudence, dont la conséquence la plus immédiate est le maintien d'impositions de compétence, au moins partielle, de régions et/ou de communes d'Etats membres. En effet, si

[1682] C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*. Voy. Titre I.
[1683] C.J.C.E., arrêt *Hermann* (C-491/03), *précité*.
[1684] C.J.C.E, arrêt *Banca popolare di Cremona* (C-475/03), *précité*.

ces impôts avaient été déclarés incompatibles avec le droit communautaire, ces collectivités non seulement auraient été dans l'obligation de procéder au remboursement des sommes illégalement perçues, sauf limitations des effets de l'arrêt dans le temps, mais auraient été en outre privées, pour l'avenir, de la compétence autonome dont elles disposaient en vertu du droit interne au regard de la fixation de certains éléments de ces impôts. Ces arrêts induisent à penser que les directives d'harmonisation dans leur interprétation actuelle ne constitue pas, ou plus, un frein significatif à la diversification fiscale interne aux Etats membres, favorable aux collectivités territoriales composant ceux-ci.

Cette diversification fiscale peut également prendre la forme d'une application différenciée, sur base territoriale, d'un même régime d'imposition. Bien qu'un tel phénomène apparaisse dans son principe en contradiction avec l'objectif de l'harmonisation, les directives communautaires, principalement en matière de TVA et d'accises, admettent tant des limitations de leur champ d'application territorial, que des dérogations spécifiques en faveur de régions particulières des Etats membres. Certaines de ces limitations se justifient par un souci de cohérence avec la politique douanière communautaire, ou encore avec la politique communautaire de soutien aux régions ultrapériphériques. D'autres régimes d'exception reflètent des exigences de politique interne à certains Etats membres et constituent ainsi des entorses au principe de l'application uniforme du droit communautaire. Ces mêmes limitations appréhendent généralement la notion de région selon un critère purement géographique, sans référence à l'éventuelle autonomie fiscale dont disposerait la région en vertu du droit interne.

Il existe néanmoins une dérogation en faveur de la France, en l'espèce au régime communautaire des accises harmonisées sur les huiles minérales, arrêtée par le Conseil sur proposition de la Commission, dont la principale motivation consiste en l'attribution aux régions françaises d'une compétence partielle sur l'accise harmonisée, auparavant de compétence entière de l'Etat central. Il est préoccupant que ni le Conseil ni la Commission n'aient soulevé l'argument selon lequel une telle réforme interne serait en contradiction totale avec le processus d'harmonisation communautaire. L'on observe ainsi, tant de la part des organes législatifs que juridictionnels de la Communauté, une certaine difficulté à concilier les exigences de l'harmonisation fiscale communautaire, tendant vers l'uniformisation des systèmes, avec les phénomènes de répartition interne des compétences fiscales des Etats membres, inspirés au contraire par un objectif de diversification. Cette difficulté pourrait être interprétée comme la manifestation d'un affaiblissement de la dynamique communautaire d'harmonisation des systèmes fiscaux. Il semble plus judicieux de la comprendre comme l'illustration de l'ambiguïté fondamentale de l'intégration fiscale communautaire, qui, à l'inverse des systèmes de (dés)intégration fiscale des Etats membres, ne comporte pas de critères clairs de répartition des compétences fiscales entre le centre et la périphérie. Le résultat en est que l'attribution d'une compétence d'harmonisation fiscale au niveau communautaire n'a pas pour effet de soustraire aux Etats membres leur compétence originaire, mais tout au plus de la restreindre. Aussi longtemps que de tels critères de répartition n'auront pas été déterminés par une *Finanzverfassung* communautaire[1685], le respect du principe de l'application uniforme du droit communautaire semble se limiter à induire, à l'heure actuelle, un effet de *standstill* dans l'attribution de compétences aux collectivités territoriales en matière d'impôts harmonisés, malgré les difficultés d'ordre politique que la mise en œuvre d'une telle clause de *standstill* peut causer dans les Etats membres en cours de fédéralisation, comme l'Italie et la Belgique.

[1685] Sur les conditions d'une telle constitution financière communautaire, voy. *infra*, Titre V.

Titre IV : L'autonomie fiscale des collectivités territoriales face au contrôle communautaire des aides d'état et de la concurrence fiscale

Le faible degré d'harmonisation en matière d'impôts directs, et particulièrement en matière d'imposition des sociétés, ne constitue pas seulement un obstacle à l'établissement du marché unique. Il est aussi une cause des phénomènes de concurrence auxquels se livrent les Etats membres afin d'attirer, de maintenir ou de protéger les investisseurs et les entreprises sur leur territoire. L'attribution par les Etats membres d'avantages fiscaux aux entreprises est, en effet, un mécanisme classique[1686]. Les institutions communautaires disposent, pour lutter contre cette concurrence, de deux types d'instruments de régulation. D'une part, le contrôle opéré par la Commission dans le cadre de l'interdiction des aides d'Etat, en vertu des articles 87 et 88 du Traité CE, constitue la réponse classique à ces phénomènes d'intervention des autorités publiques des Etats membres dans la vie économique[1687]. D'autre part, l'adoption par le Conseil d'un Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises vise spécifiquement les mesures fiscales des Etats membres considérées comme dommageables. L'intensification de l'action communautaire dans ce secteur réalise un rapprochement des législations des Etats membres, qualifiée par certains de « troisième voie » de l'harmonisation fiscale communautaire[1688]. Et, à l'instar de l'harmonisation négative par l'application des libertés de circulation et de l'harmonisation fiscale *sensu stricto,* le développement de cette troisième voie se heurte à de nouveaux enjeux concernant ses applications aux mesures fiscales prises ou appliquées par des collectivités régionales et locales. Cette question soulève d'importantes interrogations quant à son impact sur l'autonomie fiscale de telles collectivités, et, plus généralement, sur la répartition territoriale de compétences fiscales au sein des Etats membres.

Chapitre 1 : Le régime des aides d'Etat des articles 87 et 88 du Traité CE

Il y a plus de trente ans, la Cour de Justice consacrait, dans un arrêt *Italie c/ Commission*[1689], l'applicabilité des règles en matière d'aides d'Etat contenues dans le Traité CE aux mesures fiscales des Etats membres[1690]. Bien que la Communauté ne soit en principe pas compétente

[1686] Par rapport à un subside ordinaire, une réduction de la charge fiscale est plus discrète et moins coûteuse, du moins sur le court terme. Elle est également plus facile à administrer. Enfin, elle produit des effets économiques immédiats et tangibles sur les entreprises concernées, sans que l'Etat doivent mobiliser de nouvelles ressources.

[1687] WAELBROECK, D., « La compatibilité des systèmes fiscaux généraux avec les règles en matière d'aides d'État dans le Traité CE », *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruylant, 2004, p. 1023.

[1688] PANAYI, C., "State Aid and tax : the third way?", *Intertax* , vol. 32, n. 6-7, 2004, p. 283. *Contra* DI BUCCI, V., « Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie », *Rass. Trib.*, 2003, p. 2336 ; C.J.C.E., 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 , pts 65ss .

[1689] C.J.C.E., 2 juillet 1974 , aff. 173/73, *Italie c/ Commission, Rec.*, p. 709, où la Cour considère que « ni le caractère fiscal ni le but social éventuels de la mesure litigieuse ne suffiraient à la mettre à l'abri de la règle de l'article 92 [87CE] ».

[1690] Il existait cependant des précédents dans le cadre du traité CECA : C.J.C.E., 23 février 1961, aff. 30/59, *De Gezamelijke Steenkolenmijnen in Limburg c/ Haute autorité, Rec.*, p. 1. Voy. aussi C.J.C.E., 25 juin 1970, aff. 47/69, *France/Commission, Rec.* p. 487, concernant une taxe parafiscale imposée au secteur textile .

en matière de fiscalité directe, la nature fiscale d'une réglementation ne peut en effet soustraire celle-ci au contrôle des institutions communautaires chargées de l'application du régime des aides d'état[1691]. Ce n'est cependant que bien plus tard, dans les années '90, que la Commission s'est spécialement occupée de la problématique des aides d'état fiscales, non plus comme l'une des expressions du régime général des aides d'état, mais comme objet spécifique de politiques communautaires[1692]. Depuis 2001, le nombre de cas où le régime des aides d'état a été appliqué à des mesures fiscales s'est, en effet, fortement développé. Il s'agit désormais d'une partie intégrante du droit fiscal communautaire. Le régime mis en place par le Traité lui-même, dans ses articles 87 et 88, se caractérise par un principe fondateur, celui de l'interdiction des aides d'états aux entreprises. Ce principe, s'il constitue le point de départ et le fondement de l'action des institutions communautaires dans ces secteur, est cependant loin d'être absolu. Il est en effet assorti de nombreuses et diverses exceptions. Ces exceptions ont nécessité la mise en place d'une procédure de contrôle de la compatibilité des aides d'Etat nationales avec le droit communautaire, dans laquelle la Commission joue un rôle prépondérant.

Section I : Le principe de l'interdiction des aides d'Etat

L'article 87 CE énonce en son paragraphe 1 que « sauf dérogations prévues par le présent traité, sont incompatibles avec le marché commun, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. »[1693]. En premier lieu, il convient de remarquer que cette interdiction est dépourvue d'effet direct. Elle ne peut donc être invoquée devant les juridictions nationales[1694]. Une telle restriction à l'efficacité de cette norme se justifie par les dérogations dont celle-ci fait l'objet et par la volonté de sauvegarder

---

[1691] ROCCATAGLIATA, F. et MEDICI, S. "Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali", *Riv. It. Dir. Pub. Com.*,.1998, n° ¾, p. 619ss ; NUZZO, E., "Le incentivazioni fiscali e le attività economiche in ambito CEE", *Rass. Trib.*,1998, n.5, p. 1211ss.; FICHERA, F., "Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n° 1, 1998, p 84ss. ; LAROMA JEZZI, P., "Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali", *Riv. It. Dir. Pub. Com.*, n°1, 2004, pp. 91 ss. ; RUSSO, P., "Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale", *Riv. It. Dir. Pub. Com*, 2004, n°1, p.225s.; KUBE, H., "Nationales Steuerrecht und europäisches Beihilfenrecht", in BECKER, U. et SCHON, W., *Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2005, p. 99 à 117. Voy. aussi les actes du colloque *Aiuti di Stato nel Diritto Comunitario e misure fiscali* du 17 septembre 2003, à Rome, publiés dans *Rassegna. Tribitaria*, 2003, n°6, p. 2241 à 2359.

[1692] Cette prise ne considération spécifique des aides d'état de nature fisacle peut notamment se justifier par le caractère généralement automatique et non limité dans le temps des aides fiscales par rapport aux aides sous la forme de subsides. A ce sujet, voy. MALHERBE, J. et AUTENNE, J., « Fiscalité et stimulation de l'économie », *Ann. dr. Louvain*, 1981, p.173 à 182. ; AUTENNE, J. et DE LAME, J., « Incitation fiscale à la recherche scientifique », in X., *Liber Amicorum Albert Tiberghien* , Anvers, Kluwer, 1985, p. 37 à 58.

[1693] 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 une 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. Voy. *infra*.

[1694] C.J.C.E., 19 juin 1973, aff. 77/72, *Capolongo, Rec.*, p. 611 et 22 mars 1977, aff. 78/76, *Steinlike et Weinlig*, Rec., p. 595

le rôle de la Commission dans l'examen de la compatibilité des aides nationales. En effet, cette fonction serait réduite à néant si une autre institution, communautaire ou nationale, pouvait déclarer une aide incompatible avec le Traité CE[1695].

§1. Les critères de qualification des aides d'Etat

La détermination des mesures nationales auxquelles peut s'appliquer l'interdiction de l'article 87 CE est donc d'une extrême importance. Or, la notion d'aide n'est pas définie par le Traité[1696]. Sur la base de l'article 87 CE, la Cour de Justice et la doctrine ont dégagé quatre critères cumulatifs auxquelles celles-ci doivent satisfaire pour entrer dans le champ d'application de cet article. Premièrement, elle doit accorder un « avantage » à certaines entreprises ou à certaines productions. Deuxièmement, il doit s'agir d'une « intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État ». Troisièmement, elle doit « fausser ou menacer de fausser la concurrence ». Quatrièmement, cette intervention doit être « susceptible d'affecter les échanges entre États membres »[1697].

I. Le caractère étatique de la mesure

Le critère le plus évident à première vue de qualification d'une mesure en aide d'Etat est sans aucun doute, le fait que celle-ci soit d'origine étatique. La jurisprudence a cependant montré que, dans de nombreux cas, cette condition n'était pas d'application aisée. Une constatation s'impose d'emblée. La formulation de l'article 87 CE laisse sous-entendre une double conception de l'origine étatique de la mesure en cause. La première est relative au financement de cette mesure. Les mots « au moyen de ressources de l'état » y font référence. La seconde concerne l'imputabilité de la mesure à l'Etat (« intervention de l'Etat »). Il peut arriver que ces deux éléments ne soient pas présents simultanément. La possibilité qu'ils soient disjoints amène à trancher un conflit d'interprétation de cette condition, relatif à l'application alternative ou cumulative de ces deux éléments. Après certaines hésitations, la Cour a consacré, par un revirement de jurisprudence[1698], une approche cumulative de ces deux

---

[1695] Il convient de distinguer les aides *incompatibles* et les aides *octroyée illégalement*. La compatibilité d'une aide concerne la nature de celle-ci. Son examen consiste à déterminer si une aide tombe sous la prohibition générale de l'article 87 CE ou si au contraire elle peut être justifiée par une des dérogations contenues dans le Traité ou dans le droit dérivé. La légalité par contre, renvoie à la conformité de la procédure par laquelle une aide a été octroyée aux règles contenues dans l'article 88 CE. Cette dernière question est d'ordre procédural. Voy. *infra.*

[1696] Sur les enjeux de la définition de la notion d'aide, DONY, M., « La notion d'aide d'Etat », *C.D.E.*, 1993, vol. 29, n°3-4, p. 399 à 344 ; SLOTBOOM, M. « State Aid in Community Law : A Broad or Narrow Definition ? », *European Law Review*, 1995, vol. 20, p. 289 à 301 ; CHEROT, J.-Y., *Les aides d'Etat dans les communautés européennes*, Paris, Economica, 1998, p. 17 à 32 ; SANTACRUZ, J., *Las ayudas publicas ante el derecho Europeo de la Competencia*, Aranzadi, 2000, p. 59ss. ; WOUTERS et VAN HEES, « Les règles communautaires en matière d'aides d'Etat et la fiscalité directe : quelques observations critiques », *C.D.E.*, 2001, n°5-6, p. 652ss. ; MARTÍN JIMÉNEZ, A., « El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicacion del art. 87.1 TCE.. », *Noticias de la UE*, n. 196/2001, p. 81ss. ; PINTO, C., *Tax competition and Eu law*, Kluwer, 2003, p. 107ss. ; WINTER, J., « Redefining the notion of state aid in article 87(1) of EC Treaty », *C.M.L.R.*, 2004, n°41, p. 475 à 504 ; SUTTER, F.P., *Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen*, Wien, Linde Verlag, 2005, p. 39 à 72

[1697] Ces quatre critères, devenus classiques, se retrouvent dans les arrêts rendus par le Cour (et le Tribunal) depuis l'origine. La doctrine les classe dans l'ordre présenté ci-dessus. Il arrive cependant que pour les besoins de la cause, la Cour (ou le Tribunal) intervertisse l'ordre de ces conditions. Pour une application, voy. e.a. C.J.C.E., 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark, Rec.*, p. I-7747, pt 75.

[1698] C.J.C.E.,16 décembre 2002, aff. C-482/99, *Stardust Marine, Rec.* p. I-4397, concernant des mesures de soutien financier prises par une banque publique en faveur d'une entreprise en difficulté. Dans cet arrêt, la Cour adopte une interprétation large de la notion de ressources d'Etat, englobant « tous les moyens pécuniaires que les

éléments[1699]. En matière fiscale, cependant, la condition de l'origine étatique de la mesure ne présente dans la plupart des cas[1700], que peu d'intérêt. En effet, par définition, une mesure de cette nature est toujours à la fois imputable à l'Etat et présuppose un transfert de ressources publiques[1701]. Le transfert de ressources publiques est constitué par le renoncement de l'Etat membre à percevoir un impôt ou une partie de l'impôt qu'il aurait normalement pu exiger de la part de l'entreprise[1702]. Comme l'énonce la Cour de Justice, « sont notamment considérées comme aides les interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques »[1703].
Cette condition doit toujours s'apprécier au niveau du bénéficiaire de l'aide. Elle couvre aussi l'hypothèse des taxes parafiscales versées à des fonds institués ou désignés par l'Etat[1704]. Le fait que l'avantage fiscal octroyé par l'Etat ait *in fine* un résultat positif en termes de ressources budgétaires, par exemple parce qu'il a permis d'attirer des investisseurs étrangers, ne conditionne ainsi pas sa nature d'aide[1705]. En ce qui concerne l'imputabilité, deux précisions s'imposent cependant. Tout d'abord, comme dans les autres branches du droit communautaire, la notion d'Etat ne renvoie pas à la structure institutionnelle des Etats membres, mais englobe l'ensemble des autorités publiques d'un Etat membre. Elle inclut donc les autorités fédérées et décentralisées d'un Etat membre[1706]. Ensuite, pour qu'une

---

autorités publiques peuvent effectivement utiliser pour soutenir des entreprises, sans qu'il soit pertinent que ces moyens appartiennent ou non de manière permanente au patrimoine de l'État» (pt 37). Par contre, en ce qui concerne la question de l'imputabilité, elle considère que « le seul fait qu'une entreprise publique soit sous contrôle étatique ne suffit pas pour imputer des mesures prises par celle-ci, telles que les mesures de soutien financier en cause, à l'État » (pt 52). Voy. aussi C.J.C.E , 16 mai 2002, aff. C-482/99, *France/Commission*, *Rec.* p. I-4397, pt 24.

[1699] Sur l'historique de la jurisprudence de la Cour, voy. MEROLA, M., « Le critère de l'utilisation des ressources publiques », in DONY, M., et SMITS, C., *Aides d'Etats*, P.U.B., 2005, p. 19-50. Pour une application : C.J.C.E. , 13 mars 2001, aff. C-379/98, *PreussenElektra, Rec.*, p.I-2099, à propos d'une réglementation nationale imposant à des entreprises d'approvisionnement en électricité une obligation d'achat d'électricité à partir de sources renouvelables à des prix minimaux et répartissant les charges en découlant entre ces entreprises et les entreprises d'exploitation de réseaux en amont .

[1700] Voy. cependant C.J.C.E., 17 mars 1993, affaires jointes C-71/91 et C-72/91, *Sloman Neptun, Rec.*, p. I-887. La Cour conclut que l'application par l'Allemagne, aux navires marchands immatriculés en Allemagne, d'un régime permettant de soumettre certains marins ressortissants de pays tiers à des conditions de travail et de rémunération d'un autre Etat et donc moins favorables n'est pas constitutif d'une aide d'Etat, parce que cet avantage n'est pas financé par des ressources d'Etat. Voy. aussi T.C.E., 5 avril 2006, aff. T-351/02, *Deutsche Bahn, Rec.*, p. II-1047, et *infra.*

[1701] Communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, *J.O.*, C 384, 10 décembre 1998, p. 3, pt 10. Sur les taxes parafiscales, voy. *infra.*

[1702] C.J.C.E., arrêt *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen* (30/59), *précité*, p. 39; 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España , Rec.* p. I-877, pt 13-14; 19 mai 1999, aff. C-6/97, *Italie c/ Commission , Rec.*, p. I-2981, pt 15-17; 29 juin 1999, aff. C-256/97, *DM Transport, Rec.* p. I-3913, pt 19; 19 septembre 2000, aff. C-156/98, *Allemagne c/ Commission*, ("Einkommensteuergesetz") , *Rec.* p. I-6857, pt 25-26.

[1703] La notion de «ressources d'État» utilisée par la Cour est plus large que celle de subvention. Selon la Cour, celle-ci inclut «non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques». Ces allégement fiscaux peuvent en outre être temporaires, sans pour autant que leur nature change . C'est, par exemple, le cas de report d'impôts. Voy. C.J.C.E., arrêt « *Einkommensteuergesetz* » (C-156/98), *précité*, pt 25 et 17 juin 1999, aff. C-75/97, *Belgique c/ Commission , Rec.* p. I-3671, pt 23.

[1704] C.J.C.E., arrêt *PreussenElektra* (C-379/98*), précité*, pt 58. Il faut néanmoins que l'Etat ou l'organisme public ait le pouvoir de disposer librement de ces ressources. Voy. à ce sujet, C.J.C.E., 15 juillet 2004, aff. C-345/02, *Pearle, Rec.* p. I-07139.

[1705] Rapport du 9 février 2004 sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, C(2004) 434, pts 18 à 20.

[1706] C.J.C..E , 14 octobre 1987, aff. 248/84, *Allemagne c/ Commission, Rec.*, p. 4013, pt 17.

mesure soit véritablement imputable à un Etat membre, il faut que celui-ci n'ait pas agi dans le cadre d'un compétence liée de mise en œuvre du droit communautaire[1707].

II. La perturbation du fonctionnement du marché intérieur

Une mesure nationale ne peut en outre être constitutive d'une aide d'état incompatible avec le droit communautaire que si elle a pour effet, réel ou simplement potentiel[1708], de perturber le fonctionnement du marché intérieur. Sans cela, il n'y a aucune justification à faire intervenir les règles du Traité. La Cour de Justice y consacre d'ailleurs les troisième et quatrième conditions de son énonciation. La troisième porte sur la distorsion de la concurrence, tandis que la quatrième traite de l'affectation des échanges entre Etats membres. La distorsion de concurrence est généralement prouvée lorsque l'existence d'un avantage en faveur de certaines entreprises a été établie[1709].

La notion de distorsion de concurrence reçoit une interprétation très large[1710]. La Cour considère en effet que « la concurrence est faussée dès que l'aide financière accordée par l'État renforce la position concurrentielle de l'entreprise bénéficiaire par rapport aux entreprises qui lui font concurrence »[1711]. En outre, la notion de distorsion de la concurrence peut être prise en compte dans une dimension évolutive. Selon la Cour, « lorsqu'elle vérifie l'existence d'une aide au sens de cette disposition, la Commission n'est pas strictement liée par les conditions de la concurrence existant à la date d'adoption de sa décision. Elle doit procéder à une évaluation dans une perspective dynamique et tenir compte de l'évolution prévisible de la concurrence et des effets qu'aura sur elle l'aide en question »[1712]. Dans le cas des aides fiscales, cependant, une telle condition n'a pas encore posé de problèmes majeurs d'application[1713].

Il en va de même pour la condition liée à l'affectation des échanges entre les Etats membres. Selon la Cour, « la condition d'application de l'article 92, paragraphe 1, du traité, selon laquelle l'aide doit être de nature à affecter les échanges entre États membres ne dépend pas

---

[1707] A propos de l'exemption de droits d'accise sur les carburants accordée par la directive 98/81/CEE (aujourd'hui 2003/96/CE, *précitée)* aux transporteurs aériens, voy. C.J.C.E., arrêt *Braathens (C-346/97), précité.* Voy. aussi C.J.C.E., 16 mai 2002, aff. C-482/99, *France c/ Commission, Rec.* p. I-4397 ; DI BUCCI, V., *op. cit.*, p. 2331 , ainsi que *infra,*.

[1708] C.J.C.E., 15 décembre 2005, aff. C-148/04, *Unicredito Italiano, Rec.*, p. I-11137, pt 54 et aff. C-66/02, *Italie c/ Commission, Rec.*, p. I-10091, pt 111.

[1709] Sur la notion d'avantage, voy. *infra.*

[1710] KEPPENNE, J.-P., *Guides des aides d'Etat communautaires*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p.120.

[1711] C.J.C.E., 17 septembre 1980, aff. 730/79, *Philip Morris Holland, Rec.* p. 2671, pt 11 ; 11 novembre 1987, aff. 259/85, *France c/ Commission, Rec.* p. 4393, pt 24. C'est ce qui fait dire à l'avocat général CAPOTORTI dans ses conclusions précédant l'arrêt *Philip Morris Holland* (730/79) qu' « en règle générale, on peut présumer que toute aide publique fausse ou menace de fausser la concurrence » (p. 2368). La Cour et le Tribunal limitent cependant cette présomption aux aides au fonctionnement, à savoir « les aides qui (...) visent à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait dû normalement supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales » (voy. C.J.C.E., 19 septembre 2002, aff. C-113/00, *Espagne c/ Commission, Rec.*, p. I-7601, pt 69 ; T.C.E., 30 avril 1998, aff. T-214/95, *Vlaamse Gewest, Rec.*, p. II-717, pt 43 ; 8 juin 1995, aff. T-459/93, *Siemens/Commission, Rec.* p. II-1675, pts 48 et 77).

[1712] C.J.C.E., 30 septembre 2003, affaires jointes C-57/00 P et C-61/00, *Freistaat Sachsen / Commission, Rec.* p. I-9975, pt 211. Cependant, l'avocat général COLOMER considère « qu'il faut nécessairement partir de la situation de concurrence qui existait dans le marché commun avant l'adoption de la mesure litigieuse. Cette situation est le résultat de nombreux éléments qui ont, sur les coûts de production, une incidence différente dans chacun des États membres » (Conclusions précédant l'arrêt de la Cour du 19 mai 1999, aff. C-6/97, *Italie/Commission, Rec.* p. I-2981, pt 34),.

[1713] Pour certains cas non-fiscaux où cette question s'est posée : voy. KEPPENNE, J.-P (1999)., *op.cit.*, p.120ss ; BENZONI, L., "Les aides d'Etat et leur impact sur la concurrence et les échanges entre les Etats membres" *Revue de la concurrence et de la consommation*, 2003, n°133, p. 12 à 15..

de la nature locale ou régionale des services fournis ou de l'importance du domaine d'activité concerné »[1714]. Cette condition est présumée remplie lorsque l'entreprise bénéficiaire de l'aide exerce une activité économique dans laquelle existent des échanges entre les Etats membres[1715]. La Commission considère que c'est toujours le cas pour les entreprises multinationales, actives dans des secteurs ouverts à la concurrence. Il arrive cependant que certaines aides, de par leur montant peu élevé[1716], n'aient qu'une incidence très réduite sur le marché unique. C'est dans ce contexte que la Commission a adopté, sur la base d'un règlement d'habilitation du Conseil[1717], un Règlement établissant les plafonds de ces aides dites *de minimis*[1718].

III. L'enjeu du critère de l'avantage en matière fiscale

La condition de l'avantage constitue le critère déterminant de la qualification d'une mesure nationale comme aide d'Etat. Cette condition pose des problèmes d'application complexes, tant de manière générale que dans le cas particulier des aides de nature fiscales. Ce n'est donc pas un hasard si cet élément est généralement présenté comme la première condition de l'article 87 CE. Il renvoie tant à la nature et aux effets de la mesure, qu'à ses bénéficiaires, et peut ainsi être envisagé selon deux aspects distincts. L'analyse de ce critère comporte en effet un aspect matériel, lié à la forme et aux effets que l'avantage peut prendre en matière fiscale, et un aspect personnel, à savoir le champ d'application de ses bénéficiaires. C'est sous cet angle que l'on se réfère lorsqu'on aborde la problématique de la sélectivité, ou de la spécificité[1719].

[1714] C.J.C.E., arrêt *Altmark* (C-280/00), *précité*, pt 82 ; 21 juillet 2005, aff. C-71/04, *Xunta de Galicia, Rec.*, p. I-7419, pt 40.

[1715] Comme le décrit la Commission , « le simple fait que l'aide renforce la position de cette entreprise par rapport à d'autres entreprise concurrentes dans les échanges intracommunautaires, permet de considérer que ces échanges sont affectés. Ni l'importance relativement faible d'une aide [sauf les règles *de minimiis*], ni la taille modeste du bénéficiaire ou sa part très réduite sur le marché communautaire, ni même l'absence d'activité à l'exportation de ce bénéficiaire ou le fait que l'entreprise exporte la quasi-totalité de sa production en dehors de la communauté ne modifient ce constat[références omises] » (Communication de 1998 sur la fiscalité des entreprises, *précitée*, pt 11)

[1716] Voy. cependant T.C.E., arrêt *Vlaams Gewest* (T-214/95), *précité*, pt 49, où le Tribunal juge que «même une aide d'une importance relativement faible est de nature à affecter les échanges entre États membres lorsque, comme en l'espèce, le secteur dans lequel opère l'entreprise qui en bénéficie connaît une vive concurrence ».

[1717] Règlement (CE) n°994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne et certaines catégories d'aides d'état horizontales, *J.O.*, L 142, 14 mai 1998, p. 1 à 4., article 2. Le Conseil est en effet habilité par l'article 89 du Traité CE à « prendre tous règlements utiles en vue de l'application des articles 87 et 88 (...)».

[1718] Sont ainsi présumées ne pas remplir les critères de l'article 87, §1 CE les aides dont le montant ne dépasse pas 200000 Euros en équivalent subvention brut sur une période de trois ans, quels que soient la forme et l'objectif des aides. Voy. le Règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 12 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides *de minimis*, *J.O..*, L 379, 28 décembre 2006, p. 5, article 2.

[1719] Une telle distinction, au sein de cette condition, est considéré superflue par certains, comme KEPPENNE, J.P.(*op.cit.*, p. 23-24). S'il est vrai qu'il est difficile dans la réalité de distinguer ces deux composantes dans une même mesure, une telle distinction remplit un rôle pédagogique de clarification des concepts. C'est entre autres pour cette raison que la Commission, ainsi que d'éminents auteurs de doctrine, l'introduisent dans leurs analyses. Voy. SCHÖN, W., "Taxation and State Aid in the European Union", *C.M.L.R.*, 1999, n°5, pp. 927-928, LUJA R., *Assessment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: A View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation*, Anvers, Intersentia, 2003, p. 49, et Communication de la Commission de 1998, *op.cit.*, p. 8.

a) Forme et effet de l'avantage

C'est dans le cadre de la détermination de la forme de l'avantage que la Cour a développé le critère de référence de l'investisseur privé en économie de marché. Cette notion est à comprendre dans un sens économique, et ne fait donc pas référence à des catégories d'actes juridiques déterminés. Une analyse économique des effets de la mesure est donc nécessaire. La Cour considère, dans son appréciation, tant les cas où « l'entreprise bénéficiaire reçoit un avantage économique qu'elle n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché »[1720], que ceux où l'entreprise ne supporte pas « des coûts qui auraient normalement dû grever les ressources financières propres de l'entreprise »[1721]. Ces deux cas ont trait à deux typologies distinctes de mesures. D'une part, existent les aides positivement accordées par l'Etat à certaines entreprises, tels des subsides. D'autre part, il y a des aides attribuées « passivement » par l'Etat, en renonçant à percevoir des sommes qui lui auraient été dues sans l'existence de la mesure d'aide. C'est à cette dernière catégorie qu'appartiennent les aides de nature fiscale, tout comme celles consistant en un allègement des cotisations sociales[1722].
Il n'y a donc pas de mesure qui *a priori* puisse être exclue, de par sa nature, du champ d'application de l'article 87 CE. Il faut par contre, du point de vue des effets, que le bénéficiaire de la mesure se retrouve dans une position plus favorable que d'autres entreprises se trouvant dans une situation analogue de fait et de droit et qui n'ont pas pu en profiter. En matière fiscale, un tel constat est parfois difficile à établir. Il existe en effet de nombreux avantages d'application générale. L'avantage présuppose néanmoins qu'une entreprise soit placée dans une situation plus favorable que si elle avait fait l'objet d'un traitement fiscal considéré normal . Il faut donc, pour apprécier l'avantage, établir un tel paramètre de référence, qui serait le montant de l'impôt que l'entreprise favorisée aurait payé en l'absence de la mesure d'aide[1723]. Un tel paramètre n'est pas aisément identifiable, vu la complexité des

---

[1720] C.J.C.E., 11 juillet 1996, aff. C-39/94, *SFEI, Rec* . p. I-3547. Voy. GHELARDUCCI, F. et CAPANTINI, M., « Gli aiuti di Stato e il principio dell'investitore privato negli orientamenti della Commissione e nella giurisprudenza comunitaria" in MASSERA, A. (éd.), *Il diritto amministrativo dei servizi pubblici tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, Pisa, PLUS, 2004, p. 127 à 148.

[1721] C.J.C.E., 14 février 1990, aff. C-301/87, *France/Commission, Rec.*, p. I-307, pt 41.

[1722] A ce propos, nous renvoyons au cas belge des aides *Maribel bis et ter*, qui consistaient en des réductions majorées de cotisations sociales pour les entreprises des « secteurs les plus exposés à la concurrence internationale » : voy. la décision 97/239/CE de la Commission, du 4 décembre 1996, concernant les aides prévues par la Belgique dans le cadre de l'opération Maribel *bis/ter* (*J.O.*, L 95, 1997, p. 25, et l'arrêt de condamnation de la Cour y relatif (C.J.C.E., 17 juin 1999, aff. C-75/97, *Belgique c/ Commission, Rec.*, p. I-3671).

[1723] Cette question a fait l'objet d'une analyse détaillée dans un autre cadre, à savoir celui de l'organisation mondiale du commerce. Dans l'affaire dite des FSC (« *Foreign Sales Corporations* ») américaines, l'organe d'appel a en effet été amené à préciser cette notion (ici, appelée subvention) pour l'application l'*Accord sur les subventions et les mesures compensatoires.* Cet accord prévoit en son article 1.1 a) 1) ii) que constitue une subvention le cas où « des recettes publiques normalement exigibles sont abandonnées ou ne sont pas perçues (par exemple, dans le cas des incitations fiscales telles que les crédits d'impôt) ». L'organe d'Appel écrit dans son rapport que « ... l'"*abandon*" de recettes "*normalement* exigibles" signifie que les pouvoirs publics se sont procurés moins de recettes qu'ils ne l'auraient fait dans une situation différente, c'est à dire "normalement". En outre, le terme "abandonnées" donne à penser que les pouvoirs publics ont renoncé à un droit de se procurer des recettes qu'ils auraient "normalement" pu se procurer. Cela ne peut pas, cependant, être un droit abstrait, car les pouvoirs publics pourraient, en théorie, imposer *toutes* les recettes. Il doit y avoir un point de référence normatif défini permettant de faire une comparaison entre les recettes que l'on s'est effectivement procurées et les recettes que l'on se serait "normalement" procurées. Par conséquent, nous sommes d'accord avec le Groupe spécial lorsqu'il dit que l'expression "normalement exigibles" suppose une comparaison entre les recettes exigibles en vertu de la mesure contestée et les recettes qui seraient exigibles dans une autre situation. Nous pensons aussi comme le Groupe spécial que les règles en matière d'imposition appliquées par le Membre en question doivent constituer la base de comparaison. ... Ce qui est "normalement exigible" dépend donc des règles en matière d'imposition que chaque Membre choisit d'établir pour lui-même » (Rapport de l'Organe d'Appel, US-FSC Art.

systèmes fiscaux et la multiplicité des résultats d'imposition auxquels l'emploi de l'une ou l'autre technique fiscale ou comptable permettrait d'arriver. Il arrive ainsi qu'il ne soit pas possible de retrouver dans la législation, ou dans la pratique administrative, une règle générale, permettant d'établir une comparaison avec le cas d'espèce. Il convient donc de définir ce repère de manière plus abstraite, c'est-à-dire sur la base d'une situation comparable. Il n'y a par exemple pas d'avantage lorsque « l'Etat restitue aux contribuables qui en font la demande des taxes ou redevances qui n'étaient pas dues en raison de leur incompatibilité avec le droit communautaire, dans la mesure ou il s'agit de la simple compensation d'un désavantage précédemment infligé»[1724].

Néanmoins, les aides fiscales peuvent prendre des formes très variées, à tel point que, selon la Commission, « un inventaire exhaustif de la totalité des cas dans lesquels un mesure fiscale peut être qualifié d'aide est impossible à établir ». Ces modalités dépendent en effet « de l'évolution des méthodes d'imposition et de l'ingénierie fiscale »[1725]. Les aides peuvent concerner l'établissement de tant d'impôts directs qu'indirects et influencer un ou plusieurs des éléments de ceux-ci. Concernant la base imposable, les aides peuvent être octroyées sous la forme d'exonérations totales ou partielles, permanentes ou temporaires (« vacances fiscales ») de revenus, ou de déductions dérogatoires[1726]. Il existe aussi des traitement de faveur en matière d'amortissements[1727], de report de pertes, de constitutions de réserves exonérées, de réductions de base imposable. La méthode de calcul de la base imposable peut constituer une aide d'état en elle-même[1728], y compris lorsqu'elle ne porte que sur certains éléments du revenu[1729]. Les aides peuvent aussi concerner le taux, dans le cas de taux réduit ou de *splitting* des revenus à taux différents, ou encore porter directement sur le montant de l'impôt dû, sous la forme de crédits d'impôt ou d'autres réductions. Les aides peuvent en outre résulter de l'application de règles favorables dans une convention préventive de la double imposition[1730]. Au niveau du recouvrement, il peut exister des règles spécifiques autorisant un report de paiement de l'impôt, tel qu'un ajournement[1731], voire une annulation de la dette fiscale. L'avantage peut découler d'une négligence administrative « sélective », ou simplement de décisions administratives individuelles, prenant par exemple la forme d'un *ruling* ou d'une transaction[1732]. Enfin, il peut être la conséquence de l'application de règles fiscales prévoyant le remboursement total ou partiel d'un impôt précédemment acquitté pour des motifs autres que celui de l'illégalité ou de l'incompatibilité communautaire de celui-

---

21, 5, *WT/DS108/AB/RW*, § 87 à 92, spécialement §87). Cette comparaison avec un niveau de référence renvoie à la condition de sélectivité, traitée séparément *infra*.

[1724] KEPPENNE, J.-P., « Politiques fiscales nationales et contrôles des aides d'Etat », *J.T.D.E.*, 2000, p. 26.

[1725] Rapport du 9 mars 2004 sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matières d'aides d'Etat aux mesure relevant de la fiscalité directe des entreprises, *C(2004) 434*.

[1726] A propos de exonération de retenue sur des dividendes revenant aux fondations bancaires italiennes, C.J.C.E., 10 janvier 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze, Rec.*, p. 289.

[1727] Décision 96/369/CE de la Commission du 13 mars 1996 concernant une aide fiscale en matière d'amortissements au profit des compagnies aériennes allemandes, *J.O.*, L 146, 20 juin 1996, p. 42.

[1728] Voir le régime du coût de revient majoré (« cost plus ») appliqué notamment par les centres de coordination belges. Selon la Commission, « si cette méthode ne relève pas per se, du champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, du Traité CE, elle peut cependant être à l'origine d'un avantage lorsque les modalités d'imposition retenues ne tiennent pas dûment compte de la réalité économique des transactions et qu'elle aboutit à une imposition inférieure à celle qui aurait été due si la méthode normale d'imposition avait été appliquée » (Rapport de la Commission de 2004, *précité*, pt 10).

[1729] Par exemple, en matière de *transfer pricing* : voy. LUJA, R., (2003), *op. cit.*, p. 30ss.

[1730] Décision du 17 février 2003, *J.O.*, L 204, 13 août 2003, p. 51, concernant le cas de l'Irlande, qui appliquait à certains bénéfices produits à l'étranger la méthode de l'exemption alors que la règle générale est celle du crédit d'impôt.

[1731] C.J.C.E., arrêt *DM Transport* (C-256/97), *précité*.

[1732] Voy. notamment Communication de la Commission de 1998, *précitée*, pt 9.

ci[1733]. En matière de fiscalité directe, il n'est pas nécessaire que l'avantage soit attribué à l'entreprise. La Cour a en effet jugé que constitue une aide d'état l'octroi d'allègement fiscaux à l'impôt sur les revenu accordées à des investisseurs dans le cadre de prise de participation dans certaines sociétés situés dans les nouveaux *Länder* allemands[1734]. Dans cet arrêt, la Cour suit la position prise par la Commission dans sa décision qui distingue entre les bénéficiaires directs, à savoir les investisseurs, et les bénéficiaires indirects, à savoir les entreprise[1735].
En matière de fiscalité indirecte, la mesure d'aide peut bénéficier soit aux producteurs des biens soumis à taxation réduite ou exemptés ou aux consommateurs de ces biens. Ce dernier type d'aide pose des problèmes d'application non négligeables dans le cadre des impôts indirects harmonisés, et particulièrement de la TVA[1736]. Aussi, l'éventualité que « l'avantage » accordé par l'Etat puisse être considéré comme une contrepartie d'une obligation de service public imposée à l'entreprise bénéficiaire ne peut exclure que l'ensemble du régime soit constitutif d'une aide[1737]. La phase de la quantification de l'avantage est alors déterminante[1738].

[1733]C.J.C.E., 8 novembre 2001, aff. C-143/99, *Adria Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, *Rec.* p. I-8365.

[1734] C.J.C.E., arrêt *Einkommensteuergesetz* (C-156/98), *précité*, pt 18 à 25.

[1735] Décision 98/476/CE de la Commission du 21 janvier 1998 concernant les allégements fiscaux accordés en vertu de l'article 52, paragraphe 8, de la loi allemande relative à l'impôt sur le revenu (*Einkommensteuergesetz*), *J.O.*, L 212, 1998, p. 50 : « l'avantage économique réside dans le fait que, par rapport à la situation juridique antérieure à l'entrée en vigueur [de la mesure], la demande de participations dans les entreprises bénéficiant indirectement du régime s'accroît; il s'ensuit que les investisseurs (bénéficiaires directs) sont disposés à prendre des participations dans des entreprises des nouveaux Länder et de Berlin, à des conditions qui sont plus avantageuses pour ces dernières qu'en l'absence de la mesure en question. Il en résultera une augmentation du volume des participations dans les entreprises en question et/ou une amélioration des conditions contractuelles (prix de la participation par rapport à sa valeur nominale, durée et rémunération de celle-ci, etc.) fixées pour ces prises de participation en faveur des entreprises en question». Cette même approche est suivie par la Commission dans d'autres cas, comme à propos de l'octroi par l'Etat français de l'exclusivité de distribution du livret d'épargne défiscalisé Livret bleu (Décision 2003/216/CE de la Commission du 15 janvier 2002 concernant l'aide d'État mise à exécution par la République française en faveur du Crédit Mutuel, *J.O.*, L 088, 4 avril 2003 p. 39 à 75). Cette décision a cependant été annulée par le Tribunal, pour motivation insuffisante (T.C.E., 18 janvier 2005, aff. T-93/02, *Rec.*, p. II-143).

[1736] Tout d'abord, il s'agit d'un impôt assez fortement harmonisé, et il faut donc veiller à la concordance des règles en matière d'aides d'état avec celles contenues dans les directives d'harmonisation. Ensuite, et surtout, se pose le problème de savoir si l'exemption Tva est véritablement un « avantage », dès lors que la réalisation d'opérations exemptées en aval induit l'interdiction pour l'assujetti de déduire la Tva payée en amont afférente à ces dernières opérations. Pour un exemple, voy. la Décision 93/625/CEE de la Commission du 22 septembre 1993 concernant plusieurs aides accordées par les autorités françaises au PMU et aux sociétés de courses (*J.O.*, L 300, p. 15) et l'arrêt y relatif (T.C.E., 27 janvier 1998, aff. T-67/94, *Ladbroke / Commission*, *Rec.*, p.II-1), où l'avantage consistait, entre autres, en la dispense de la règle de décalage d'un mois pour la déduction de la TVA. Un arrêt relativement récent a cependant considéré comme une aide le fait qu'une catégorie professionnelle (ici, les médecins) passe d'un régime d'assujettissent ordinaire à un régime d'exonération, sans qu'il soit imposé une réduction de la déduction déjà opérée sous le régime précédant pour la réalisation d'opérations exonérées sur la base du nouveau régime. Le changement de régime était liée à l'adhésion de l'Autriche à la Communauté européenne en 1995. Voy. C.J.C.E., 3 mars 2005, aff. C-172/03, *Heiser*, Rec., p. I-1627.

[1737] Une illustration de ce principe est constituée par l'arrêt *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl contre Giuseppe Calafiori* (C.J.C.E., 30 mars 2006, aff. C- 451/03, *Rec.*, p. I-2941). Il s'agit d'une affaire qui peut être qualifiée de fiscale, bien qu'elle n'ait pas trait en temps que telle à la concession par un Etat membre d'un avantage de nature proprement fiscale. Est en effet en cause un système de rémunérations versées par l'Etat sous forme de contributions en compensation du droit/devoir exclusif octroyé à des « Centres d'Assistance Fiscale » (C.A.F.), qui peuvent être des organisations patronales, des syndicats et patronats de travailleurs ou des agents chargés du recouvrement de l'impôt, d'assister certaines catégories de contribuables dans leurs obligations de déclaration fiscale. En sus de la question de la compatibilité d'un tel régime avec le principe de la liberté d'établissement de l'article 43 CE, se pose ainsi le problème de la conformité de celui-ci avec l'article 87 CE. Cette conformité dépend de la possibilité d'analyser les compensations versées par l'Etat comme la rémunération de prestations destinées à faire face à des obligations de service public, au sens de l'arrêt *Altmark* (C-280/00

b) Bénéficiaires de l'avantage

Une fois déterminé l'avantage, il faut pour que celui-ci soit constitutif d'une aide d'état, qu'il remplisse la condition de la sélectivité, ou de la spécificité. Cette condition est remplie lorsque l'avantage est accordé « à certaines entreprises[1739] ou à certaines productions ». Il convient ainsi de vérifier que l'avantage soit « spécifique », c'est-à-dire qu'il ne découle pas de l'application d'une règle générale[1740]. En matière fiscale, il s'agit toujours d'un avantage qui n'est pas absolu, dès lors que le paiement d'un impôt, même diminué, représente pour l'entreprise une charge, mais qui doit être établi en comparaison avec la charge fiscale qui pèse sur d'autres entreprises qui appartiennent à la même catégorie, abstraitement définie selon des critères de similarités de situation. C'est ce qui induit l'avocat général *Tizzano* à affirmer, dans ses conclusions précédant l'arrêt *Ferring*, à considérer que « la solution doit donc être recherchée au cas par cas, en tenant compte des caractéristiques propres de chaque affaire et, en particulier du rapport de concurrence existant entre les opérateurs intéressés, de

---

,précité). Selon la Cour, pour que tel soit le cas, il faut que les circonstances suivantes soient remplies: (1) la société destinataire doit se charger de l'exécution d'obligations de service public clairement définies; (2) les critères de calcul de la rémunération doivent être fixés au préalable de façon objective et transparente; (3) le montant de la rémunération doit se limiter à couvrir les coûts supplémentaires impliqués par l'obligation, majorés d'un bénéfice raisonnable; (4) si l'entreprise n'a pas été sélectionnée dans le cadre d'une procédure de marché public susceptible de désigner le candidat qui fournit la prestation la plus avantageuse pour la collectivité, le niveau de la compensation doit être calculé en fonction des coûts qu'une entreprise moyenne bien gérée aurait supportés pour faire face aux exigences du service public (voy. les conclusions du 28 juin 2005 de l'avocat général COLOMER dans l'affaire *C.A.F.*, C-451/03, *précitée*, pt 61, qui renvoie à l'arrêt *Altmark*, C-280/00, *précité*, pts 87 à 93). Dans le cas des *C.A.F.*, la Cour a considéré que ces critères n'étaient pas rencontrés. En outre, le système italien est contraire à l'article 43 CE. Sur les compensations pour obligations de service public, voy. e.a. CARTEI, G. F., « I servizi di interesse economico generale tra riflusso dogmatico e regole di mercato », *Riv. It. Di. Pub. Com*, 2005, n° 5, p. 1219 à 1235 ; LOTTINI, M., « I servizi di interesse economico generale : una nozione controversa », *Riv. It. Di. Pub. Com.*, 2005, n°, p. 1351-1392 ; COLOMBINI, G. « Il finanziamento dei servizi pubblici » in MASSERA, A. (éd.) , *op. cit.*, p. 149-163 ; BOISSARD, B., « Les compensations de service public consacrées par la Cour de justice des Communautés européennes : (commentaire des affaires Altmark Trans, Gemo et Enirisorse) », *Rev. Dr. Pub. Sc. Pol.*, 2004, n°4, p. 1173 à 1192 ; GIORELLO, M., « Gestion in house, entreprises publiques et marchés publics : la Cour de justice au croisement des chemins du marché intérieur et des services d'intérêt économique général » , *R.D.U.E*, 2006, n°1, p. 23 à 50. En matière fiscale, voy. C.J.C.E., arrêt *Cassa di Risparmio di Firenze* (C-222/04), *précité*, pts 129 à 146 et DE STEFANO, M., « Le agevolazioni fiscali concesse dalla legge italiana alle banche che effettuano operazioni di ristrutturazione sono aiuti di Stato incompatibili con il diritto comunitario (nonostante i principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto) », *Il fisco*, 2006, n°3, p. 356 à 361 ; HÜTTEMANN, R., « Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit und europäisches Beihilfenverbot : Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 10.1.2006 (Italienische Bankstiftungen) auf das deutsche Steuerrecht », *Der Betrieb*, 2006, n° 17, p. 914 à 921.

[1738] Quantifier un avantage soulève d'importantes difficultés lorsque celui-ci résulte de l'application simultanée de plusieurs règles, ou de méthode d'évaluation forfaitaire de la part de l'Etat membre. Voy. à ce propos, concernant les méthodes alternatives des prix de transferts, le Rapport de la Commission de 2004, *op. cit.*, pt 11 à 13 et les décisions citées ; à propos de la globalisation de la taxe professionnelle communale en France, la décision 2005/709/CE de la Commission du 2 août 2004 concernant l'aide d'État mise à exécution par la France en faveur de France Télécom (Aide d'État C 13/b/2003), *J.O.*,L 269, 14 octobre 2005, p. 30, ainsi que C.J.C.E., aff. C-441/06, *Commission c/ France*, pendante devant la Cour et T.C.E., affaires T-427/04, *France c/ Commission* , et T-17/05, *France Telecom c/ Commission*, pendantes devant le Tribunal.

[1739] Sur la notion d'entreprise, ici, dans le cadre de l'application des règles de concurrence : voy. C.J.C.E., 23 avril 1991, aff. C-41/90, *Höfner et Elser, Rec.*, p. I-1779, pt 21, cité par KEPPENNE, J.P. (2000), *précité*, p. 27 ; C.J.C.E., 16 mars 2004, aff. C-264/01, C-306/01, C-354/01 et C-355/01, *AOK Bundesverband e.a., Rec.*, p. I-2493, point 46 ; C.J.C.E , affaire *Cassa di Risparmio di Firenze* (C-222/04), *précité*, pts 107 à 125.

[1740] BACON, K., « State aid and general mesures », *Yearbook of European Law*, 1997, vol. 17, p. 269 à 321.

la raison d'être de la taxe et des effets qu'elle produit »[1741]. Il est donc exclu que puisse être constitutive d'une aide d'Etat une mesure d'application générale. Pour la Commission, sont *a priori* des règles générales les « mesures fiscales ouvertes à tous les acteurs économiques opérant sur le territoire d'un Etat membre ». Une telle définition n'empêche donc pas les Etats membres de « choisir la politique économique qu'ils jugent la plus appropriée ». Sont visées les « mesures [générales] de pure technique fiscale » et les mesure poursuivant un objectif de politique économique générale en réduisant la charge par rapport à certains coûts de production », tels que l'environnement, la recherche et le développement, l'emploi,...[1742] De telles mesures peuvent cependant être plus favorables à certaines entreprise ou à certain secteurs qu'à d'autres. Une telle conséquence, lorsqu'elle découle d'éléments de fait, n'influe pas sur la qualification de ces mesures comme aides[1743].

Il est important de souligner que la vérification de la condition de sélectivité se doit d'avoir comme base territoriale l'Etat membre en question. On ne peut donc appliquer les article 87 et 88 CE à des situations où une mesure prise par un Etat membre créerait une inégalité de traitement entre les entreprises de cet Etat membre et celles d'un ou plusieurs autres Etats membres. L'appréciation de la sélectivité se fait donc sur la base étatique de la mesure. Les conséquences de la mesure d'aide sur les conditions de concurrence avec d'autres Etats membres pourront être prises en compte dans l'appréciation des conditions liées à l'affectation des échanges avec les Etats membres ou l'influence sur la concurrence. Les différences législatives et réglementaires entre les Etats membres qui créent des distorsions de concurrence sont donc exclues du champ d'application du régime des aides d'Etat. Elles peuvent cependant, le cas échéant, être aplanies par des actes législatifs de droit dérivé pris dans le cadre de l'harmonisation des législations (articles 93 CE pour les impôts indirects et 94 CE pour les impôts directs[1744]).

Il n'en demeure pas moins que la nature sélective de la mesure peut être appréciée sous plusieurs angles. Il arrive ainsi que l'examen de la sélectivité d'une mesure nécessite des analyses approfondies. Les critères sur lesquels la mesure nationale se base pour conférer une aide sont en effet multiples. Il peut s'agire d'un critère personnel, comme dans le cas où l'aide est accordée à une entreprise individuelle, par exemple, dans le cadre d'une transaction fiscale[1745], ou en considération de son cas particulier, si l'administration dispose du pouvoir discrétionnaire pour accorder l'avantage[1746]. Il peut être question d'un critère matériel. La sélectivité matérielle renvoie elle-même à de multiples critères de classification, tels que la forme juridique, la dimension[1747], l'appartenance à un groupe, l'appartenance à un secteur

---

[1741] Conclusions de l'AG TIZZANO du 8 mai 2001 du précédant C.J.C.E., 22 novembre 2001, C-53/00, *Ferring*, *Rec.*, p. I-9067, pt 39.

[1742] Communication de la Commission de 1998, *précitée*, pt 13.

[1743] *Ibidem*, pt 14. L'exemple y est fait d'entreprises qu ne seraient pas actives dans le secteur de la recherche &développement et qui ne pourraient donc pas bénéficier d'exonérations en faveur de telles activités.

[1744] L'article 95, §2 CE exclut en effet les dispositions fiscales du champ d'application de l'article 95, §1 CE, relatif à l'adoption par le Conseil à la majorité qualifiée de mesures relatives au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont pour objet l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur. Voy. *supra*, Chapitre I.

[1745] KEPPENNE, J.-C. (2000), *op. cit.*, p. 28.

[1746] C.J.C.E., 26 septembre 1996, aff. C-241/94, *France c/ Commission, Rec.* p. I-4551, pts 23 et 24 et C.J.C.E., 1 décembre 1998 , aff. C-200/97, *Ecotrade, Rec.*, p. I-7007, pt 40.

[1747] Pour une application à des PME, voy. la Décision C (1998) 1434 de la Commission du 13 mai 1998 relative aux aides d'État sous forme d'allègements fiscaux prévus par la loi italienne n° 549/95 en faveur d'entreprises des secteurs de l'automobile, des chantiers navals et des fibres synthétiques, ainsi que d'entreprises sidérurgiques relevant du traité CECA, *J.O* , L 47, 25 février 1999 p. 6.

déterminé[1748], le montant des investissements réalisés par l'entreprise[1749] ou encore les caractéristiques des travailleurs de l'entreprise[1750]. Cette sélectivité matérielle peut aussi être mise en oeuvre dans l'application de règles disciplinant des impôts indirects[1751] . Enfin, il peut s'agit d'une sélectivité « régionale » ou géographique. L'avantage est alors accordé à des opérateurs économiques situés dans une zone géographique déterminée. L'appréciation de la sélectivité régionale ne tient en principe pas compte de l'auteur de la mesure en cause[1752]. Il peut donc s'agir de l'autorité nationale ou d'une autorité régionale ou locale.

L'appréciation du caractère spécifique de la mesure fiscale nationale est parfois difficile à établir. Il existe en effet des règles d'apparence générale, mais d'effet sélectif parce qu'elle ne s'appliquent *in concreto* qu'à des entreprises d'une certaine catégorie, sans toutefois être visées par les catégories de mesures générales citées dans la Communication de 1998 sur la fiscalité des entreprises[1753]. Par exemple, dans l'affaire *Ramondin*, l'avantage fiscal, consistant en un crédit d'impôt, était ouvert à toutes les entreprises disposées à investir au moins un montant de 2,5 milliards de ESP (plus de 15 millions d'Euros), condition qui avait pour résultat de limiter le bénéfice de cet avantage aux très grandes entreprises[1754]. De même, dans une affaire portant sur l'octroi d'une aide liée à l'exercice d'une activité intra-groupe dans les îles *Aaland*, la Commission a considéré que le fait que l'avantage fiscal soit subordonné à la création d'une société induit dans les faits à réserver le bénéfice de l'avantage à « un groupe de sociétés qui soit suffisamment grand pour générer un chiffre d'affaire permettant de couvrir les frais fixes et de dégager un bénéfice » [1755]. Il faut donc être particulièrement attentif à ce type de mesures pseudo-générales[1756], qui ne vont pas sans rappeler les discriminations déguisées, ou indirectes, dans le cadre des libertés de circulation. Les pratiques administratives « sélectives » des administrations fiscales rentrent aussi dans cette catégorie. La complexité du système fiscal amène en effet bien souvent les administrations à disposer d'un pouvoir d'interprétation, qui dans certains cas peut s'avérer considérable. Il s'accompagne parfois d'un véritable pouvoir discrétionnaire de conférer l'avantage à une entreprise plutôt qu'une autre. Pour ne pas être constitutif d'une aide, ce pouvoir ne peut cependant être exercé, comme le rappelle la Cour, « en dehors de la simple gestion des recettes fiscales selon des critères objectifs »[1757].

[1748] Voy. C.J.C.E., arrêts *Transporteurs routiers* (C-6/97), *précité*, pt 15-17 (crédit d'impôt en faveur des transporteurs routiers italiens) ; arrêts *Maribel bis/ter* (C-75/97), *précité* (mesure belge de réductions des charges sociales visait les secteurs les plus exposés à la concurrence internationale).

[1749] T.C.E., 6 mars 2002, affaires jointes T-92/00 et T-103/00, *Território Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava et Ramondín, SA et Ramondín Cápsulas, SA c/ Commission* , *Rec.*, p. II-1385, pts 61-62 (aides aux entreprises dans les pays basques).

[1750] C.J.C.E., 7 mars 2002, aff. C-310/99, *Italie c/ Commission, Rec.*, p. I-2289 (réduction ou exonération des charges sociales pour l'embauche de jeunes travailleurs).

[1751] C'est le cas, par exemple, d'une exonération de la taxe autrichienne sur les boissons en faveur des producteurs locaux de vin. Voy. Décision de la Commission, du 3 février 1999, concernant une aide d'État accordée par l'Autriche sous forme d'exonérations fiscales applicables au vin et aux autres boissons fermentées en cas de vente directe au consommateur sur le lieu de production, *J.O.*, 1999, L 305, p. 27. Cette même exonération a été discutée dans le cadre de l'affaire *EKW* : voy. les conclusions de l'avocat général SAGGIO du 1 juillet 1999, précédant C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pts 60 et 61.

[1752] Sur cette question, voy. *infra*, Section 3.

[1753] Communication de la Commission de 1998, *précitée,* pt 13.

[1754] T.C.E., arrêt *Ramondin* (aff. jointes T-92/00 et T-103/00), *précité*, pts 37 à 41. Un autre aspect de la dimension sélective du régime des pays basques consistait dans le fait que seules les sociétés crées postérieurement à l'entrée en vigueur de la mesure était éligibles pour recevoir ces aides. Ceci restreignait le champ d'application de ces aides à des entreprises bien déterminées.

[1755] Décision de la Commission du 10 juillet 2002, *J.O.*., L 329 , 5 décembre 2002, p. 22, pt 52, et Rapport de la Commission de 2004, *précité*, pt 28

[1756] Voy. aussi T.C.E., arrêt *Ramondin* (aff. jointes T-92/00 et T-103/00), *précité*, pt 149.

[1757] C.J.C.E., arrêt *France c/ Commission* (C-241/94), *précité*, p. I-4551.

§2. Les causes de justifications des aides

Si la présence de l'ensemble des quatre conditions est nécessaire pour conclure que la mesure étatique en cause constitue une aide d'état, elle n'est cependant pas suffisante. En effet, les mesures nationales peuvent être justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal. Il peut en outre s'agir de mesures parafiscales, assimilables à des contributions rémunérant un service rendu aux entreprises par l'autorité publique.

I. La justification de l'avantage due à la nature ou à l'économie du système

Il faut que de telles mesures ne soient pas rendues nécessaires ou fonctionnelles par rapport à l'efficacité du système fiscal[1758]. Cette possibilité de dérogation particulière existe dans la jurisprudence de la Cour depuis le début de l'application du régime des aides d'Etats à la matière (para)fiscale, dans l'arrêt *Italie c/ Commission* de 1974[1759]. Néanmoins, la justification selon laquelle des mesures fiscales concurrentes ou comparables existeraient dans d'autres Etats membres ne peut être considérée comme constituant une « justification par la nature ou l'économie du système ». Le système de référence est en effet le système fiscal national, et non pas un hypothétique système fiscal communautaire. C'est à l'Etat membre auteur de la mesure qu'il incombe d'alléguer cette dérogation, et d'y apporter les éléments destinés à établir la nécessité de celle-ci[1760]. Bien que cette exception soit souvent invoquée pour expliquer l'apparente sélectivité de la mesure nationale, elle n'est pas liée à l'une ou à l'autre condition de la notion d'aide. Par exemple, en matière de faillites, c'est à propos de la condition de la perte de ressources publiques que la Cour de justice accepte cette cause de justification[1761].
La Cour de justice, ainsi que la Commission, adoptent toutefois une interprétation restrictive d'une telle exception[1762]. Il faut qu'il s'agisse d'une caractéristique intrinsèque du système fiscal national[1763], motivée par une certaine rationalité économique ou une « nécessité

[1758] Décision 96/369/CE, *précitée,* considérant V. et la Communication de la Commission de 1998, *précitée*, pt 23.
[1759] C.J.C.E., 2 juillet 1974, aff. 173/73, *Italie c/ Commission, Rec.*, p.709, pt 33 : « il faut conclure que le dégrèvement partiel des charges sociales à titre d'allocation familiale incombant aux employeurs dans le secteur du textile est une mesure destinée à exempter partiellement les entreprise d'un secteur industriel particulier des charges pécuniaires découlant de l'application normale du système général de prévoyance sociale, sans que cette exemption se justifie par la nature ou l'économie de ce système ».
[1760] Rapport de la Commission de 2004, *op. cit.*, pt 35.
[1761] C.J.C.E., arrêt *Ecotrade* (C-200/97), *précité*, pt 36 : « A cet égard, contrairement à ce que soutient la Commission, l'éventuelle perte de ressources fiscales_qui résulterait pour l'État de l'application du régime d'administration extraordinaire, en raison de l'interdiction absolue des voies d'exécution à titre individuel et de la suspension des intérêts sur toutes les dettes de l'entreprise concernée, ainsi que de la diminution corrélative des bénéfices des créanciers, ne saurait en elle-même justifier la qualification d'aide dudit régime. En effet, une telle conséquence est inhérente à tout régime légal fixant le cadre dans lequel s'organisent les relations entre une entreprise insolvable et l'ensemble de ses créanciers, sans pour autant qu'il puisse en être déduit automatiquement l'existence d'une charge financière supplémentaire supportée directement ou indirectement par les pouvoirs publics et destinée à accorder aux entreprises concernées un avantage déterminé ».
[1762] *Comp.* avec la cause de justification liée à la cohérence du système fiscal, concernant l'application des libertés de circulation, *supra*, Titre II.
[1763] Cette cause de justification ne s'applique pas seulement aux mesures strictement fiscales. On dénombre aussi dans la jurisprudence de la Cour et du Tribunal des applications en matière de sécurité sociale. Voy. par exemple, C.J.C.E., 5 octobre 1999, aff. C-251/97, *France c/ Commission, Rec.*, p. 6639 (Allégement des charges sociales en contrepartie des coûts résultant pour des entreprises d'accords collectifs en matière d'aménagement et de réduction du temps de travail).

objective »[1764] . Un traitement fiscal différencié peut ainsi être justifié à l'égard de certains secteurs économiques. La Commission considère en effet que « une exception ou des différenciations à l'intérieur [d'un] régime [fiscal] sont justifiées par la nature ou l'économie du système » [...], si elles résultent directement des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal de l'état membre concerné »[1765]. Elle opère ensuite des distinctions qui apparaissent contradictoires, en ce qui concerne leur forme, et contestables, quant à leur principes. Selon la Commission, « une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs – notamment les but sociaux et régionaux- et d'autre part, les objectifs inhérents au système fiscal lui-même »[1766]. Elle poursuit en affirmant que « la raison d'être du système fiscal est de collecter des recettes destinées à financer les dépenses de l'Etat »[1767]. Une telle vision est extrêmement réductrice. Elle est d'ailleurs en partie contredite dans la Communication elle-même, lorsqu'il est affirmé peu avant que « la progressivité des barèmes d'imposition sur les revenus et sur les bénéfices se justifie par la logique redistributive de l'impôt »[1768]. Le système fiscal poursuit des objectifs multiples. Il serait erroné d'établir à l'intérieur de ce système des distinctions artificielles entre ses hypothétiques objectifs internes et externes[1769]. Le système fiscal ne peut se départir de sa logique redistributive. Celle-ci est liée à des considérations d'équité sociale, qui prévalent sur l'objectif purement fiscal du système, mais qui font partie sans aucun doute des « objectifs inhérents au système fiscal lui-même »[1770]. C'est aussi pour des considérations purement sociales que certains pays exemptent de l'impôt sur les bénéfices des organismes sans but lucratif, comme les fondations ou les associations sans but lucratif. Il s'agit d'un choix de politique nationale où est reconnu comme légitime et digne de protection l'objectif poursuivi par ces organismes. Dans cette optique, l'argument présent dans la Communication, selon lequel ces organismes ne seraient pas assujettis à l'impôt sur les bénéfices parce que « aucun bénéfice ne serait dégagé » ne semble pas correct. Dans la plupart des Etats membres, quand bien même ces organismes clôtureraient l'exercice avec un solde positif, leur régime fiscal ne changerait pas, dès lors que ce dernier est en effet le plus souvent fonction du but [social] poursuivi[1771]. Les autres exemples cités dans la

---

[1764] QUIGLEY, C., "The notion of a State aid in the EEC" , *European Law Review*, 1988, p. 254.

[1765] Communication de 1998 sur la fiscalité des entreprises, *précitée*, pt 16. L'on peut néanmoins se demander si la progressivité remplit les critères de l'aide d'Etat, dès lors que la différence des taux rend impossible la détermination d'un taux normal d'imposition, par rapport auquel un taux avantageux pourrait être déterminé. Dans un système d'imposition progressive, les taux applicables aux tranches inférieures de revenu ne peuvent être qualifiées de taux réduits par rapport au taux marginal. En effet, tous les contribuables se voient appliquer les mêmes taux : les différences d'imposition globale sont liées au fait que certains contribuables ne disposent pas de revenus suffisamment élevés pour se voir appliquer à une partie de ceux-ci les taux des tranches supérieures de revenus. Sur la progressivité, voy. TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, vol. 1, 2ème éd., Dr.Otto Schmidt, 2000, p. 479 à 534.

[1766] Communication de 1998 sur la fiscalité des entreprises, *précitée*, pt 26.

[1767] Cette vision renvoie à la différence opérée par la doctrine entre les éléments structurels du système fiscal et les dépenses fiscales (« tax expenditures »). Voy. POLACKOVA BRIXI, H., VALENDUC, C., LJ SWIFT, Z. (éd.), *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending Through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies*, Washington, World Bank Publications, 2003 ; SCHÖN, W. (1999), *op. cit.*, p. 925ss ; KEPPENNE, J.-P.(2000), *op. cit.*, p. 29. Dans le cadre de l'appréciation de la notion d'aides, nous pensons cependant qu'une telle distinction n'est ni souhaitable, ni, surtout, praticable (voy. *infra.*)..

[1768] Communication de 1998 sur la fiscalité des entreprises, *précitée*, pt 24.

[1769] Voy. à ce propos les distinctions établies par la doctrine allemande entre *Fiskalzwecknormen* , *Sozialzwecknormen et Vereinfachungszwecknormen* : TIPKE, K ., *op. cit.*, p. 77 à 88 .

[1770] Il s'agit en effet d'une question de capacité contributive, qui dans certains pays européens, comme l'Italie, est un principe fiscal constitutionnel.

[1771] Sur, en Belgique, les critères de distinction de champ d'application entre l'impôt des personnes morales et l'impôt des sociétés, voy. LOUVEAUX, H., *Fiscalité du secteur non marchand*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 13 à 41. Sur, en Italie, la différence entre le régime fiscal des organismes non commerciaux et des sociétés commerciales, voy. D'ANDO, V. *Enti non commerciali : Associazioni, Fondazioni, Organizzazioni di*

Communication, tels que le traitement fiscal des coopératives[1772] ou l'imposition forfaitaire des petites et moyennes entreprises appellent le même raisonnement. Ils semblent en effet rentrer dans la justification de l'économie du système fiscal.
Par contre, contrairement à ce que la Communication laisse à entendre, la justification due à la nature ou à l'économie du système concerne selon nous moins une logique inhérente au système ou à certains principes directeurs ou fondateurs du système, que le caractère objectif, raisonnable et proportionné de la distinction posée par la mesure de l'Etat membre concerné. C'est- heureusement- ce qui ressort globalement de la jurisprudence de la Cour et du Tribunal[1773], de la position de la doctrine[1774] et de la pratique actuelle de la Commission. Ainsi, à titre d'exemple de justification acceptée par la Commission, on peut citer deux cas d'exonérations ou d'allégements de l'impôt foncier en faveur de terrain agricoles, au vu du « rôle spécifique du foncier dans la production agricole »[1775]. Un autre exemple concerne l'exonération des droits de transferts en faveur de sociétés à participations lors de leur transformation en société de capitaux de droit commun. Dans ce dernier cas, l'exonération pouvait être justifiée par un principe de neutralité fiscale inhérent au système italien[1776]. Lorsqu'il est établi qu'une mesure fiscale avantage une catégorie déterminée de contribuables, il convient de rechercher l'objectif, explicite ou implicite, d'une telle mesure. Si la mesure en cause, après examen, a pour seul objectif manifeste de créer des distorsions de concurrence favorables à certaines entreprises, elle ne peut être reconduite à la nature ou à l'économie du système[1777]. Ceci fait dire à KEPPENNE qu'une telle cause de justification apparaît

---

volontariato, Comitati e Onlus : disciplina civilistica, adempimenti fiscali e previdenziali, Esselibri, 2006, 2ème éd..

[1772] Sur cette question, voy. T.C.E., 12 décembre 2006, aff. T-146/03, *Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad de Madrid e Federación Catalana de Estaciones de Servicio/ Commission, pas encore publié au Recueil.*

[1773] C. J.C.E., arrêt *Maribel* (C-75/97), *précité*, pt 34; T.C.E., 29 septembre 2000, aff. T-55/99, *CETM c/ Commission, Rec.*, p. II-03207, pt 52 ; arrêt *Ramondin* (aff. jointes T-92/00 et T-103/00), *précité*, pts 161 à 171 ; arrêt *Stations services* (T-146/03), *précité*, pts 118 à 121. Dans ce dernier arrêt, le Tribunal admet que des objectifs tels que la libéralisation du secteur de la distribution des carburants, ou le renforcement du mouvement coopératif en Espagne, peuvent fonder une justification sur la base de l'économie ou du système fiscal, à condition toutefois qu'un rapport de nécessite et de proportionnalité tant de l'objectif que de la mesure soit dûment prouvé. C'est d'ailleurs en vertu de l'absence d'une telle motivation que le Tribunal annule une décision de la Commission établissant que les mesures prises par l'Espagne en faveur des coopératives agricoles ne sont pas constitutives d'une aide d'Etat. (voy. la Décision 2003/293/CE de la Commission, du 11 décembre 2002, relative aux mesures en faveur du secteur agricole mises à exécution par l'Espagne à la suite de la hausse du coût du carburant, *J.O.*, 2003, L 111, p. 24).

[1774] C'est ainsi que DI BUCCI parle de « *Gebotene Diskriminierung* », c'est à dire de discrimination nécessaire, ou selon une traduction littérale, de discrimination ordonnée ou commandée ou encore imposée [par le système]. Voy. DI BUCCI, *op. cit.*, p. 2329.

[1775] Communication de la Commission de 1998 sur la fiscalité des entreprises, *op. cit.*, pt 27 et Rapport de la Commission de 2004, *op. cit.*, pt 36. Il s'agit d'une décision concernant le Danemark (Décision n°53/99) et d'une autre concernant les Pays-Bas (décision n°20/2000), disponibles sur le site *http://europa.eu.int/comm/secretariat_general/sgb/state_aids.*).

[1776] Décision C 27/99 du 5 juin 2002 relative à une aide d'état aux exonérations fiscales et prêts à des conditions préférentielles consenties en Italie à des entreprises de services publics dont l'actionnariat est majoritairement public, *J.O.*, L 77, 24 mars 2003, p. 21.

[1777] Voy. les conclusions de l'avocat général COLOMER sous C.J.C.E., *Transporteurs routiers* (C-6/97), *précité*, pt 27 : « Je reconnais qu'il peut être parfois difficile de tracer la ligne de démarcation entre les mesures qui peuvent constituer des subventions publiques et les mesures qui relèvent de l'économie fiscale générale d'un État. Tout système de bonification fiscale a pour effet d'exonérer un ensemble ou une catégorie de contribuables des obligations que comporte le régime commun. Ces exonérations s'inspirent souvent d'objectifs distincts de ce qu'il convient d'appeler les exigences fiscales primaires. Elles répondent par exemple à des impératifs sociaux, à des impératifs de développement industriel ou régional ou encore à des fins similaires (...). A cet effet, l'État devra établir à quelle logique interne au système ces mesures obéissent, logique qui devra, évidemment, être étrangère à toute intention d'améliorer les conditions d'un secteur par rapport à ses concurrents étrangers. ». Voy.

difficilement concevable dans des cas de sélectivité régionale ou sectorielle, tandis qu'elle semble plus facilement envisageable dans le cas de mesures sélectives du point de vue matériel *sensu stricto*, c'est-à-dire liées aux caractéristiques intrinsèques des entreprises contribuables[1778]. Dans cette optique, il est possible de lier la notion d'aide à celle de discrimination, et de considérer, avec l'avocat général COSMAS, dans le cadre de l'affaire *Ladbroke I*, que « l'interdiction des aides d'État se présente comme une émanation du principe général d'égalité et de la règle qui en découle selon laquelle des situations identiques sont toujours soumises à une même réglementation »[1779]. Une telle affirmation ne va pas sans rappeler que dans le cadre des libertés fondamentales du Traité, la Cour a également accepté une cause de justification liée à la cohérence du système, même si celle-ci n'a reçu aucune autre application depuis sa consécration dans les arrêts *Bachmann* et *Commission c/ Belgique*[1780].

II. Les particularités des taxes parafiscales

Outre la justification par la nature ou l'économie du système, une autre justification à l'interdiction de l'article 87 CE trouve son fondement dans une certaine idée de compensation. La Cour de justice s'est prononcée à ce sujet dans le cadre de taxes parafiscales affectées à un fonds ou à un organisme dont la mission consistait à rendre certains services à des entreprises actives dans un secteur déterminé[1781]. Si les taxes parafiscales rentrent dans le champ d'application de l'article 25 CE, sanctionnant l'interdiction des taxes d'effet équivalent à des droit de douane, lorsqu'elle sont prises isolément, et de l'article 90 CE, lorsqu'elle font partie d'un système d'impositions intérieures, elle peuvent en outre entrer dans le champ d'application de l'article 87 CE. Dans l'arrêt *Compagnie Commerciale de l'Ouest*, la Cour a en effet précisé que « une taxe parafiscale comme celle en cause dans la présente espèce peut constituer, en fonction de l'affectation de son produit, une aide étatique, incompatible avec le marché commun, si les conditions d'application de l'article [87 CE] sont réunies [...]»[1782]. Pour que l'affectation du produit de la taxe parafiscale en cause ne soit pas constitutive d'une aide, il importe de vérifier, d'une part, qu'il y ait une exacte correspondance entre les entreprises sur lesquelles pèse l'obligation de contribution et celles qui sont destinataires des prestations effectuées par ce fonds, et d'autre part, qu'il y ait proportionnalité des montants des cotisations et du coût des services rendus[1783].

---

aussi les conclusions de l'avocat général JACOBS du 19 février 1998 précédant C.J.C.E., 7 mai 1998, affaires jointes C-52/97 à C-54/97, *Viscido, Rec.*, p. I-2629, pt 15: C.J.C.E., arrêt *Maribel bis/ter* (C-75/97), *précité*, pt 39, ainsi que conclusions de l'avocat général LA PERGOLA du 12 décembre 1998 précédant cet arrêt, pt 18.

[1778] KEPPENNE (2000), *op. cit.*, p.30. Pour une illustration, voy. C.J.C.E., arrêt *Gil insurance* (C-308/01), *précité*, pts 65 à 78, concernant le régime britannique de taxation sur les primes d'assurance, caractérisé par l'existence de taux différents.

[1779] Conclusions de l'avocat général COSMAS présentées le 13 mai 1997, précédant C.J.C.E., aff. C-353/95, *Tiercé Ladbroke SA contre Commission, Rec.*, p. I-7007, pt 30.

[1780] C.J.C.E., arrêts *Bachmann* (C-204/90) et *Commission c/ Belgique* (C-300/90), *précités*. Sur la justification tirée de la cohérence du système fiscal, voy. *supra*, Chapitre II.

[1781] Il existe de nombreux exemples dans la jurisprudence de la Cour. Voy. parmi les arrêts les plus récents, entre autres, C.J.C.E., 21 octobre 2003, affaires jointes C-261/01 et C-262/01, *Van Calster et Cleeren, Rec.*, p. I-12249 ; 20 novembre 2003, aff. C-126/01, *GEMO, Rec.*, p. I-13769 ; 27 novembre 2003, aff. C-34/01 à C-38/01, *Enirisorse*, Rec., p. I-14243 ; 13 janvier 2005, aff. C-174/02, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant, Rec.*, p. I-85 ; arrêt *Jersey Potato* (C-292/03), *précité*. Voy. aussi C.J.C.E., arrêts IGAV (94/74) ; *Steinlike & Weinlig* (78/76) ; *Interzuccheri* (105/76); *Lornoy* (C-17/91) ; *Sanders* (C-149 et 150/91) ; *CELBI* (C-266/ 91), *précités*.

[1782] C.J.C.E., 11 mars 1992, affaires jointes C-78/90 à C-83/90, *Compagnie commerciale de l'Ouest e.a., Rec.*, p. I-1847, pt 32.

[1783] Comp. avec les motivations de C.J.C.E., arrêt *Pearle* (C-345/02), *précité*, concernant une taxe obligatoire levée par une association commerciale sur les membres, aux fins de financer une campagne publicitaire en

Cette vérification permet d'empêcher les aides en faveur de la production nationale qui sont financées par des taxes parafiscales grevant tant la production nationale que les produits concurrents importés. Ce type de taxes est constitutif d'une aide incompatible avec le Traité quel que soit le montant de la taxe. La raison en a été développée par la Cour de justice dans un arrêt *Commission c/ France* de 1970[1784]. En substance, si l'aide accordée à la production nationale s'accroît avec le rendement de cette taxe, il y a un double effet protecteur en faveur des entreprises nationales. D'une part, il y a le montant de l'aide proprement dire. D'autre part, il y a le fait que tout accroissement des ventes des entreprise étrangères sur le territoire de l'Etat membre en cause profite aux entreprise nationales de cet Etat membre, qui, par hypothèse, n'ont pas réalisé l'effort qui a amené à l'augmentation du volume des ventes[1785]. Cette position se justifie *a fortiori* par souci de cohérence lorsque la taxe parafiscale est contraire à l'article 25 CE ou, plus probablement, à l'article 90 CE. Il n'est cependant pas nécessaire qu'il en soit ainsi. Le prélèvement peut être en effet conforme au Traité dans sa structure, tout en y était contraire en ce qui concerne son affectation. Le fait d'inclure les produits importés dans le champ d'application de ce type de taxes parafiscales ne constitue cependant plus une présomption irréfragable d'aide d'état incompatible avec le Traité, contrairement à ce qui semblait ressortir de la pratique de la Commission. Pour que de tels prélèvements puissent être déclarés compatibles, il suffit désormais, pour renverser cette présomption, de montrer qu'ils sont affectés de manière telle à procurer des avantages à l'ensemble des entreprise du secteur, qu'elles soient nationales ou ressortissantes d'autres Etats membres[1786].

Section II : Les exemptions

La qualification d'une mesure nationale comme aide d'Etat n'implique pas nécessairement que celle-ci soit considérée incompatible avec le droit communautaire. En effet, l'article 87 CE prévoit une série d'exemptions, grâce auxquelles un nombre importants d'aides octroyées par les Etats membres subsistent. Le régime des exceptions traduit l'exigence de trouver un juste équilibre entre les impératifs liés à l'établissement d'un marché unique où existe une véritable libre concurrence, et les nécessités pour les Etats membres de pouvoir mener leurs politiques nationales, en poursuivant certains objectifs économiques ou sociaux par des instruments, tels que des subsides, des compensations, ou des incitants sous forme pécuniaire. Ces exemptions se trouvent aux paragraphes 2 et 3 de l'article 87 CE. A l'instar de toutes les dérogations à une règle générale, les causes d'exemption déterminées par ces paragraphes

---

faveur de membres, où il est fait référence, non pas à une compensation entre coûts et bénéfices, mais au pouvoir de disposer librement des sommes versées.

[1784] C.J.C.E., 25 juin 1970, aff. 47/69, *Commission c/ France, Rec.*, p. 487, pt 18 à 23.

[1785] KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 405.

[1786] Communication relative à une aide financée par des taxes parafiscales que les Pays-Bas se proposent d'accorder pour la publicité en faveur des plantes ornementales, *J.O.*, C 227, 26 juillet 1997, p. 5. Outre l'hypothèse des taxes parafiscales, il existe de nombreuses possibilités d'applications simultanées des règles d'aides d'état et des règles relatives aux libertés de circulation. Il faut considérer ces deux régimes comme indépendants l'un de l'autre, bien qu'ils concourent tous les deux à la réalisation du marché unique. Leurs champ d'application sont en effet distincts. Il suffit de penser à un régime d'aide fiscale qui pourrait être déclarés incompatible même en l'absence de taxation d'opérateurs étrangers/ non-résidents, tel par exemple une exonération dans le cadre de l'impôt sur le revenu des sociétés. Dans le cas de l'application des libertés de circulation, il est essentiel que la situation des ressortissants nationaux et communautaires, ou celles des résidents et des non–résidents dans l'Etat membre concernée puisse être comparée, et donc que la mesure étatique s'applique aussi à ces derniers. Voy. W. SCHON (1999), *op. cit.*, p. 917 ; VAN CALSTER, G., « Greening the EC's state aid and tax regimes », *European Competition Law review*, 2000, vol. 21, n°6, p. 294 à 314 et C.J.C.E., arrêt *Commission c/ France* (18/84), *précité*, pts 13 à 15 ; arrêt *Gil Insurance* (C-308/01), *précité*, pts 31, 35 à 37, 47 ; 15 juin 2006, affaires jointes C-393/04 et C-41/05, *Air liquide industries, Rec.*, p. I-5293.

sont d'interprétation restrictive. Leur nombre et leur complexité d'application sont à l'origine de l'absence d'effet direct de l'article 87 CE dans son ensemble, et justifient la procédure mise en place par l'article 88 CE[1787].

§1. Les exemptions obligatoires

Certains types d'aides bénéficient d'une exemption *de iure*, c'est-à-dire sans pouvoir d'appréciation des organes chargés de l'application du régime des aides d'Etat, en premier lieu la Commission. Elles sont énoncées à l'article 87, §2, qui stipule que « sont compatibles avec le marché commun: a) les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits ; b) les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires ; c) les aides octroyées à l'économie de certaines régions de la République fédérale d'Allemagne affectées par la division de l'Allemagne, dans la mesure où elles sont nécessaires pour compenser les désavantages économiques causés par cette division. ».

Tout d'abord, les aides à caractère social peuvent être ainsi qualifiées en tenant compte, entre autres, des particularités des bénéficiaires de celles-ci. L'on songe à des consommateurs dans une situation socio-économique *a priori* défavorisée, comme les personnes à faibles revenus, les personnes handicapées, ou encore les mineurs d'age. Un autre indice de l'existence d'une telle aide est la politique nationale dans laquelle elle s'insère. A titre d'exemple, il peut ainsi s'agir, de la politique de l'éducation, de la politique du logement, de l'aide aux familles, de la lutte contre la pauvreté, ou de la protection des consommateurs. L'avantage doit être accordé directement aux bénéficiaires, et non de manière médiate, c'est-à-dire à l'entreprise qui leur fournit le service ou le bien pour lequel l'aide est octroyée[1788].

Ensuite, les aides visant à compenser les dommages causés par des calamités naturelles doivent répondre à certains critères stricts. Ainsi, il faut que l'évènement qui ait causé le dommage ait déjà eu lieu et soit véritablement extraordinaire. Il ne peut en aucun cas s'agir d'un risque normal et probable lié à l'exercice d'une activité commerciale déterminée[1789]. En outre, il faut que la compensation octroyée soit égale au dommage subi par l'opérateur économique. Il ne peut donc être question de surévaluation du dommage pour octroyer des aides illégales de manière occulte.

Enfin, l'autorisation des aides octroyées à certaines régions allemandes constitue une reconnaissance, par le droit communautaire, de l'effort consenti par l'ancienne RFA suite à la réunification de l'Allemagne. Bien que cette mesure apparaisse transitoire par nature, elle continue à subsister dans le Traité CE. La Cour a cependant fortement limité, dans l'arrêt *Einkommensteuergesetz* (« loi relative à l'impôt sur le revenu ») la portée de cette exemption. aux « désavantages économiques provoqués dans certaines régions allemandes par l'isolement qu'a engendré l'établissement de cette frontière physique, tels que la rupture de voies de communication ou la perte de débouchés faisant suite à l'interruption des relations commerciales entre les deux parties du territoire allemand » [1790]. Ont été, en revanche, exclues

---

[1787] Sur la procédure en matière d'aide d'Etat, voy. *infra*.

[1788] Dans ce dernier cas, en effet, il est possible que l'aide favorise indûment les entreprises nationales. Voy. KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 377.

[1789] A titre d'exemple, on peut citer comme risques inhérents à l'activité commerciale, des modifications de valeur des matières premières, des grèves ou autres des arrêts de travail,

[1790] C.J.C.E., arrêt C-156/98, *précité*, pt 52. Dans cet arrêt, la Cour a validé la décision de la Commission déclarant incompatible avec le droit communautaire un dégrèvement fiscal à l'investissement, « destiné à stimuler le marché des participations dans des entreprises situées dans les nouveaux Länder allemands et à Berlin-Ouest et à augmenter par voie de conséquence les fonds propres de ces entreprises » . Ce dégrèvement consiste en la possibilité de déduire intégralement le montant du bénéfice réalisé de la vente de certaines

du champ d'application de celle-ci toutes les autres mesures tendant à résorber « les différences de développement entre les anciens et les nouveaux Länder [qui] s'expliquent par d'autres causes que la coupure géographique résultant de la division de l'Allemagne et notamment, par les régimes politico-économiques différents mis en place dans chaque partie de l'Allemagne »[1791]. De telles mesures peuvent toutefois faire l'objet d'une exemption sur la base de l'article 87, 3, c) CE, comme la Commission l'a plusieurs fois accepté[1792].
D'un point de vue procédural, la Commission doit se limiter, pour apprécier la compatibilité de telles aides de droit, à vérifier que celles-ci sont effectivement des aides remplissant les critères objectifs fixés par ce paragraphe, sans aucun pouvoir d'appréciation, ni quant aux effets de la mesure nationale, ni quant à l'intention des auteurs de celle-ci. Du point de vue de leur importance relative, il apparaît de la pratique de la Commission, que le nombre des exemptions accordées sur la base du § 2 de l'article 87 sont relativement rares par rapport à l'ensemble des décisions d'exemption[1793] .

§2. Les exemptions discrétionnaires

La plupart des décisions de compatibilité d'une aide avec le droit communautaire concernent donc des cas visés par le §3 de l'article 87 du Traité. Contrairement aux hypothèses prévues au §2, les mesures nationales constitutives d'aides d'Etat qui poursuivent un des objectifs du §3 nécessitent, avant d'être déclarées compatibles par la Commission, un examen approfondi de leur nature et de leurs effets sur le maintien de la libre concurrence. Une décision positive sur leur compatibilité avec le marché unique résulte d'une pondération globale des effets positifs de la mesure et des conséquences négatives de celle-ci sur les échanges intracommunautaires, ainsi que d'une pris en compte de l'intérêt communautaire. Dans cette optique, la Commission procède à un triple test de compatibilité de la mesure par rapport à l'objectif que celle-ci poursuit. Il faut ainsi que l'aide soit véritablement nécessaire pour atteindre l'objectif, que le mécanisme d'attribution d'une telle aide soit transparent et, enfin, il faut que ces aides ne soient pas contraires à l'intérêt communautaire[1794]. Pour ce faire, elle

---

immobilisations, du montant des frais d'acquisition de participations dans des sociétés de capitaux, lorsque cette acquisition est liée à une augmentation de capital ou à la constitution de nouvelles sociétés de capitaux. Les sociétés dans lequel est réalisé l'investissement doivent cependant remplir une double condition : qu'elles comptent au plus 250 salariés sous contrat de travail à la date de l'acquisition des participations et que celles-ci aient leur siège social ainsi que leur direction dans les nouveaux Länder ou à Berlin. Voy. Décision 98/476/CE de la Commission du 21 janvier 1998 concernant les allégements fiscaux accordés en vertu de l'article 52, paragraphe 8, de la loi allemande relative à l'impôt sur le revenu (*Einkommensteuergesetz*)], *J.O.*, L 212, 30 juillet 1998, p. 50 à 57 et les conclusions de l'AG SAGGIO présentées le 27 janvier 2000 dans l'affaire C-156/98. Voy. aussi T.C.E., 15 décembre 1999, affaires jointes T-132/96 et T-143/96, *Freistaat Sachsen e.a./Commission, Rec.*, p. II-3663.

[1791] C.J.C.E., arrêt C-156/98, *précité*, pt 55. La raison est en est selon la Cour que « les désavantages économiques dont souffrent globalement les nouveaux Länder n'ont pas été causés directement par la division géographique de l'Allemagne » (arrêt C-156/98, pt 54). Cette interprétation restrictive a a été critiqué par une partie de la doctrine européenne. Voy. sur ce point PANAYI, C., *op. cit.*, p. 293.. Elle a été néanmoins confirmée dans C.J.C.E., 30 septembre 2003, affaires jointes C-57/00 P et C-61/00, *Freistaat Sachsen / Commission, Rec.* p. I-9975 (appel de l'arrêt du Tribunal dans les affaires jointes T-132/96 et T-143/96, *précité*) .

[1792] Voy. e.a. Décision de la Commission du 28 février 2001 concernant le régime d'aide «Prime fiscale 1999», que l'Allemagne envisage de mettre à exécution en faveur de certaines entreprises opérant dans les nouveaux *Länder*, y compris Berlin, *J.O.*., 19 octobre 2002, L 282, p. 15. Voy aussi le communiqué de presse IP/01/280 du 28 février 2002.

[1793] KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 331

[1794] C'est notamment le cas lorsque certains éléments de l'aide sont constitutifs de violation d'autres articles du Traité CE, ou de dispositions du droit dérivé. Voy. en rapport avec les articles 25 et 90 CE, C.J.C.E., 3 mai 2001, aff. C-204/97, *Portugal C/ Commission, Rec.*, p. I-3175, pts 41 à 51 , ainsi qu'en matières d'accises, T.C.E., 27 septembre 2000, aff. T-184/97, *BP Chemicals, Rec.*, p. II-3145, pts 56 à 57, et 79.

examine la mesure nationale sous différents aspects, tels les bénéficiaires de la mesure, la nature de l'aide elle-même, le type d'activité économique qu'elle incite, ou encore la situation socio-économique du lieu où elle est appliquée[1795].

I. La typologie des exemptions discrétionnaires

Les objectifs prévus par l'article 87, §3, a) à e) recouvrent des réalités variées. Ainsi, l'article 87, §3, b) vise deux hypothèses très différentes. La première hypothèse est celle « des aides destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ». Ces projets ne doivent pas nécessairement être portés par des entreprises de l'ensemble des Etats membres. Il faut cependant que le projet soit suffisamment défini et qu'il bénéficie, de par sa qualité, son envergure et ses retombées, à l'ensemble de la Communauté[1796]. L'autre hypothèse de cet alinéa vise à « remédier à une perturbation grave de l'économie d'un État membre ». La pratique de la Commission est sur cette notion très restrictive. Il faut que soit menacé l'ensemble de l'économie d'un Etat membre, ou au moins un nombre important de ses secteurs[1797].
Ensuite, l'article 87, §3, c) autorise, outre les aides à finalité régionale[1798], les aides visant au développement de certaines activités économiques particulières. Pour certaines de ces aides, la pratique de la Commission a été suffisante pour permettre à celle-ci de dégager des lignes directrices destinées aux Etats membres, codifiant la pratique antérieure dans l'objectif de renforcer la sécurité et la prévisibilité des décisions portant sur la compatibilité des aides des Etats membres. En outre, le Conseil a autorisé la Commission, sur la base de l'article 89 CE, à adopter dans certains cas des règlements généraux d'exemption[1799]. En ce qui concerne les aides à finalité horizontale, sont ainsi exemptées les aides en faveur des petites et moyennes entreprises, de la recherche et du développement, de la protection de l'environnement, de l'emploi et de la formation[1800]. La Commission a également adopté des lignes directrices concernant les aides et le capital -investissement[1801]. Parmi les aides plus particulières, existent les aides aux entreprises en difficulté[1802]. Elles concernent soit la restructuration soit le sauvetage d'entreprise en difficulté. Cette notion vise une entreprise « incapable, avec ses ressources propres ou avec les fonds que sont prêts à lui apporter ses propriétaires/actionnaires ou ses créanciers, d'enrayer des pertes qui la conduisent, en l'absence d'une intervention extérieure des pouvoirs publics, vers une mort économique quasi certaine à court ou moyen terme »[1803]. Ces aides se caractérisent par le principe de non

---

[1795] Pour un descriptif de ces éléments, voy. KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p.400-405.
[1796] Voy. la Décision du 13 mars 1996 concernant une aide fiscal en matière d'amortissement au profit des compagnies aériennes allemandes, J.O., L 146, 20 juin 1996, p. 42 ainsi que C.J.C.E., arrêts *Unicredito Italiano*, (C-148/04), et *Italie c/ Commission* (C-66/02), précités, pts 72ss., concernant la validité de la décision 2002/581/CE de la Commission, du 11 décembre 2001, relative au régime d'aides d'État mis en œuvre par l'Italie en faveur des banques (J.O., 2002, L 184, p. 27), à l'occasion de la transformation des établissements de crédit de droit public en sociétés par actions.
[1797] A propos de la situation économique de la Grèce en 1985, jugée suffisamment grave par la Commission pour appliquer l'exemption : voy. la décision du 7 octobre 1987, *J.O.*., L 76, 22 mars 1998, p.18.
[1798] Sur les aides à finalité régionale, voy. *infra.*
[1799] Règlement n°994/98, *précité*. Sur les règlements d'exemption, voy. *infra,* à propos de la procédure.
[1800] Ces types d'aides sont par ailleurs visées par le Règlement d'habilitation du Conseil n °994/98, *précité*.
[1801] *J.O.*, C 235, 21 août 2001, p. 3 à 11.
[1802] Lignes directrices communautaires pour les aides d'État au sauvetage et à la restructuration d'entreprises en difficulté, *J.O.*, C 244, 1 octobre 2004, pages 2 à 17. La première version des ces lignes directrices date de 1994.
[1803] *Ibidem*, pt 9.

récurrence. Enfin, de nombreuses communications concernent des aides apportées à des secteurs déterminés, principalement dans le secteur des communications et du transport[1804].
L'article 87, §3, d) a trait aux aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine. Plusieurs aides de nature fiscales ont été approuvées par la Commission, notamment dans le cadre de la politique cinématographique et audiovisuelle des Etats membres[1805]. Dans le traitement de telles aides, la Commission se retrouve souvent à devoir concilier des objectifs *prima facie* contradictoires, à savoir d'une part l'ouverture des marchés nationaux en matière culturelle, et d'autre part, la protection spécifique d'œuvres d'une culture ou d'une langue déterminée. C'est ainsi que la Commission a adopté des critères spécifiques pour juger de la compatibilité de telles aides[1806].
L'article 87, §3, e), enfin, constitue en quelques sorte une soupape de sécurité, permettant de pallier, dans certaines cas, au caractère exhaustif de l'énumération de l'article 87, §3. Le Conseil, statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission, est ainsi autorisé à établir d'autres catégories d'aides susceptibles d'être déclarées compatibles avec le marché commun. Dès lors qu'il y est fait référence à des « catégories d'aides », cette base juridique ne peut en principe pas être utilisée pour rendre compatibles des aides individuelles, ou des aides à des entreprises déterminées[1807]. On retrouve des exemples d'application de cette dérogation dans le secteur de la construction navale[1808] et de l'industrie houillère[1809]. Malgré leur diversité, ces catégories d'aides sont toutes basées sur des principes communs. A la base du régime des exceptions, est en effet présente l'idée selon laquelle certaines aides particulières servent l'intérêt collectif européen. Il faut ainsi que l'aide soit nécessaire à la réalisation de l'objectif qu'elle vise. Il en découle logiquement que l'aide est, en principe, versée en échange d'une certaine contrepartie[1810].

II. L'importance des aides à finalité régionale

En termes quantitatifs cependant, la catégorie d'exemptions la plus importante est celles des aides à finalité régionale. En vertu des alinéas a et c de l'article 87, §3 CE, peuvent ainsi être exemptées, d'une part, « des aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi », et d'autre part, « des aides destinées à faciliter le développement (...) de certaines régions économiques, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans

---

[1804] Nous renvoyons au site de la DG Concurrence de la Commission Européenne (*http://www.europa.eu.int/comm/competition/state_aid/legislation*), ainsi qu'à KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 477ss.

[1805] Voy. la Communication de la Commission au Conseil, au Parlement Européen, au Comité économique et social et aux Comité des Régions, sur certains aspects juridiques liés aux oeuvres cinématographiques et autres oeuvres audiovisuelles COM(2001) 534, *J.O.*, C 43, 16 février 2002, p. 6 à 17, ainsi que la Communication sur le suivi de la communication 2001/534, *J.O.*, C 123, 30 avril 2004, p. 1à 7. Voy. aussi. la décision de la Commission du 11 novembre 2003 concernant l'aide n° N 463 /2003 (*J.O.*, C 34, 7 février 2004, p. 7), relative à une taxe fiscale française sur les spectacles, dont le produit est affecté à la « la production de spectacles de variétés et la production de spectacles d'art lyrique et d'autre part la production de spectacles d'art dramatique destinés à être représentés dans des théâtres privés ». Il s'agit d'une reconduction pour cinq ans du régime de soutien déjà approuvé par la Commission en 1999/2000 (aides N 485/99 et N 818/99).

[1806] Communication 2001/534, *op. cit.*, p. 8 et 9.

[1807] Dans ce dernier cas, le Conseil devrait recourir à la procédure établie par l'article 88, §2, 3 CE. Ceci n'a cependant pas toujours été le cas. Voy. KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 498.

[1808] JORIS, T., *Nationale steunmaatregelen en het Europees gemeenschapsrecht: een onderzoek van het communautaire beleid, met bijzondere nadruk op procedure en rechtsbescherming*, Anvers, Maklu, 1994, p. 232.

[1809] Règlement (CE) n° 1407/2002 du Conseil du 23 juillet 2002 concernant les aides d'État à l'industrie houillère, *J.O.*, L 205, 2 août 2002, p. 1 à 8.

[1810] Ce qui explique que , sauf exceptions, les aides au fonctionnement soient déclarées incompatibles avec le droit communautaire. Voir KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 388ss.

une mesure contraire à l'intérêt commun ». La Commission a précisé les conditions d'application des exemptions dans des communications, dont la dernière, datant de 2006, couvre la période allant de 2007 à 2013[1811]. Selon la Commission, « les aides à finalité régionale doivent être accordées au titre d'un régime multisectoriel faisant partie intégrante d'une stratégie de développement régionale visant des objectifs clairement définis »[1812].
La catégorie des aides régionales concerne deux types de régions se trouvant dans des situations économiques distinctes. D'une part, les régions visées au point a) sont les régions dont la situation économique peut être considérée comme extrêmement défavorable du point de vue de la Communauté dans son ensemble[1813]. Les références à « un niveau de vie anormalement bas » et à « un grave sous-emploi » sont interprétées par la Cour comme limitant la portée de cette exemption à des régions particulièrement en retard du point de vue du développement économique. Dans les lignes directrices de la Commission, il est précisé que les conditions requises pour l'application du paragraphe a) de l'article 87 CE « sont remplies si la région, (...) , a un produit intérieur brut (PIB) par habitant mesuré en standard de pouvoir d'achat (SPA) ne dépassant pas le seuil de 75 % de la moyenne communautaire »[1814]. Les régions ultrapériphériques sont présumées entrer dans cette catégorie, quel que soit leur PIB par habitant[1815]. Un régime transitoire est mis en place pour les régions qui, à la suite de l'élargissement, ne se retrouve plus dans cette catégorie[1816].
D'autre part, les régions visées par l'alinéa c) sont des régions dont le retard économique se calcule par rapport à la moyenne nationale de l'Etat membre considéré[1817]. Les conditions d'application de cette exemption sont donc moins strictes qu'en ce qui concerne l'alinéa a). Par contre, l'intensité de l'aide accordée sous cette exemption sera plus faible[1818] et, en outre, il faudra que les aides couvertes par celle-ci «n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun». D'une telle restriction découle notamment l'obligation pour les Etats membres d'inscrire les aides en question « dans le cadre d'une politique régionale bien définie». Pour maintenir le caractère exceptionnel des aides, il faut que la portée géographique et démographique de celles-ci soit définie de manière limitative au niveau de la Communauté. C'est ainsi que la Commission a fixé la limite de couverture globale de population à 42 % de la population de l'actuelle Communauté de 25 États membres[1819]. Néanmoins, il est nécessaire de laisser aux Etats membres une certaine latitude dans le choix des aides qu'ils désirent accorder à certaines de leurs régions. C'est pourquoi la Commission procède à la détermination, en collaboration avec chaque Etat membre, des

---

[1811] Lignes directrices concernant les aides d'État á finalité régionale pour la période 2007-2013, *J.O.*, C 54, 4 mars 2006, p. 13 à 45. Voy. aussi le Règlement (CE) 1628/2006 de la Commission du 24 octobre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides nationales à l'investissement à finalité régionale, *J.O.*, L 302, 1 novembre 2006, p. 29.

[1812] Lignes directrices 2007-2013, *op.cit.*, considérant 10. Sont exclues du champ d'application de celles-ci certains types d'aides spécifiques, telles les aides à la sidérurgie ou les aides aux entreprises en difficultés, qui font l'objet de règles particulières.

[1813] C.J.C.E., arrêt *Espagne c/ Commission* (C-113/00), *précité*, pt 65; 14 janvier 1997, aff. C-169/95, *Espagne c/ Commission, Rec.* p. I-135, pt 15 ; arrêt *Allemagne c/ Commission* (248/84), *précité*, pt 19.

[1814] Lignes directrices 2007-2013, *op.cit.*, considérant 16.

[1815] Lignes directrices 2007-2013, *op.cit.*, considérant 17. Sur les régions ultrapériphériques, voy. *supra*, Chapitre II et *infra*, section 3.

[1816] En effet, la Commission calcule que 75 % de la moyenne du PIB de l'UE-15 correspond à 82,2 % du PIB de l'UE-25.

[1817] Voy. notamment Lignes directrices 2007-2013, *op.cit*, considérant 44.

[1818] Par exemple, les aides accordées sous le paragraphe a) peuvent à certaines conditions, être des aides au fonctionnement, en principe interdites . Voy. Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, considérant 76.

[1819] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, considérant 13.

bénéficiaires des aides, c'est-à-dire des régions admissibles à recevoir des aides[1820], ainsi que de la part maximale de la population nationale couverte par les aides, et de l'intensité de celles-ci, en fixant des plafonds selon le type de mesures[1821].

Section III : La procédure de contrôle des aides d'Etat

Les difficultés qu'engendrent l'application tant des critères de définition des différentes mesures nationales susceptibles de constituer des aides d'Etat interdites par le Traité, que l'appréciation des exemptions dont certaines d'entre elles pourraient bénéficier pour in fine être déclarées compatibles avec le marché commun, ont rendu indispensable la mise en place d'une procédure centralisée de contrôle des aides d' Etats au niveau communautaire. Les grands principes de ce contrôle sont contenus dans l'article 88 CE, qui énonce, au §1, que « la Commission procède avec les États membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces États. Elle propose à ceux-ci les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché commun ». Les modalités d'application de l'article 88 CE font l'objet d'un règlement *ad hoc* du Conseil[1822].

§1. Le rôle central de la Commission

Le régime communautaire se caractérise par la centralité de la Commission dans le contrôle des aides d'états nationales. Ce rôle central a d'ailleurs été reconnu par la Cour de Justice[1823]. La procédure devant la Commission diffère cependant selon qu'il s'agit d'une aide existante, d'une aide nouvelle ou d'une aide illégale.

I. Les aides existantes

L'article 88, §1 CE fait référence aux régimes d'aides existants dans les Etats membres. Sous ce terme, on vise des aides dont la mise en oeuvre et l'application ne soulèvent pas de questions quant à leur compatibilité avec le droit communautaire, en tout cas pour le passé. Le règlement de procédure dénombre ainsi cinq catégories d'aides existantes[1824]. Parmi celles-ci, les trois catégories principales sont les aides antérieures à l'adhésion de l'Etat membre en cause, les aides approuvées par la Commission ou par le Conseil et les aides « réputées avoir été autorisées ». Il s'agit dans ce dernier cas d'aides nouvelles qui ont été notifiées à la Commission, et pour lesquelles celle-ci n'a pas pris de décision dans un délai de deux mois de la notification[1825]. Il existe aussi deux autres catégories d'aides existantes : les

---

[1820] C'est dans ce but que la Commission dresse des « cartes régionales » de chaque état membre en collaboration avec ceux-ci. Voy. KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 415ss et Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, Annexe V.

[1821] Les aides sont ainsi réparties en différentes catégories, chacune avec leur plafond. Parmi les aides à l'investissement, on distingue ainsi les aides en faveur des grandes entreprises, les aides aux PME. Existent ensuite les aides dans le cadre de grands projets d'investissement. Sur les aides régionales, voy. *infra*, section III.

[1822] Règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil, du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE, *J.O.*., L 83, 27 mars 1999, p. 1-9.

[1823] Entre autres, C.J.C.E., arrêt *Steinlike en Weinlig* (78/76), *précité*, pt 9 et arrêt *Banco Exterior de Espana* (C-387/92), *précité*, pt 16. KEPPENNE va jusqu'à parler de « compétence exclusive » de la Commission « sous réserves de certaines exceptions et atténuations » (KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 156).

[1824] Règlement n° 659/1999, *précité*, article 1, b).

[1825] Cette catégorie d'aides, appelées aussi aides Lorenz, a été instituée par la Cour de Justice Voy. C.J.C.E., 11 décembre 1973, aff. 120/73, *Lorenz, Rec.*, p. 1471, pt 4, et KEPPENNE (1999), *précité*, p. 183. Elle a ensuite été reprise dans le Règlement 659/1999.

aides « dont il peut être établi qu'elle ne constituait pas une aide au moment de [leur] mise en vigueur, mais qui [sont] devenue[s des] aide[s] par la suite en raison de l'évolution du marché commun et sans avoir été modifiée[s] par l'Etat membre » et les aides pour lesquelles les pouvoirs de la Commission en matière de récupération des aides ont été prescrits (prescription décennale)[1826].

La qualification d'une aide comme aide existante comporte plusieurs conséquences[1827]. Lorsqu'une aide est considérée comme existante, l'Etat membre peut continuer à la verser aux entreprises bénéficiaires, en étant dispensé de l'obligation de notification[1828] et sans que la Commission puisse opérer de nouveau contrôle. L'Etat membre doit veiller, dans cette optique, à respecter scrupuleusement les règles d'attribution de l'aide telles qu'elles ont été notifiées à la Commission, en se conformant le cas échéant, aux conditions imposées par celle-ci dans sa décision déclarant une telle aide compatible avec le marché intérieur. C'est pourquoi ce type d'aides fait l'objet d'un *monitoring* serré de la part de la Commission, sur la base des informations qui doivent lui être fournies par les Etats membres[1829]. La procédure en matière d'aides existantes est fixée par le Règlement 659/1999[1830]. Sur la base des informations recueillies auprès de l'Etat membre auteur de la mesure, la Commission peut considérer qu'un régime d'aides n'est pas, ou n'est plus, compatible avec le marché commun. L'Etat membre est alors invité à présenter des observations dans un délai d'un mois, éventuellement prorogeable. A la suite des observations de l'Etat membre, la Commission peut soit infirmer, soit confirmer sa position sur le caractère incompatible de l'aide existante. Dans ce dernier cas, elle émet une recommandation sur les mesures à prendre par l'Etat membre. Ces mesures peuvent être de plusieurs ordres. Il peut d'agir de supprimer purement et simplement le régime, de le modifier, substantiellement ou formellement. Lorsque l'Etat membre ne se conforme pas à la recommandation, la Commission peut engager la procédure en matière d'aides nouvelles.

II. Les aides nouvelles

Au contraire des aides existantes, les aides nouvelles constituent une catégorie résiduaire. Elle sont définies par le Règlement 659/1999/CE comme « toute aide, c'est-à-dire tout régime d'aide ou toute aide individuelle, qui n'est pas une aide existante, y compris toute modification d'une aide existante »[1831]. Ces aides font l'objet d'une obligation quasi inconditionnelle de notification préalable à la Commission[1832]. Cette obligation de notification est « la clé de tout le système de contrôle mis en place par le Traité, car elle met la Commission en mesure de mener un examen préventif de tous les projets d'aides »[1833]. L'article 88, §3 CE prévoit en effet que « la Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. (...) ». L'obligation de notification porte aussi sur les aides susceptibles de tomber sous une des catégories d'exemptions obligatoires, visées à l'article 87, §2 CE. En effet, c'est à la

---

[1826] Règlement n° 659/1999, *précité,* article 1, b), iv et v.

[1827] La matière fiscale présente ici des reliefs particuliers. En effet, un régime d'aide fiscal peut, sans que l'on y apporte une modification directe, voir ses effets modifiés en cas de changement du système fiscal général (par exemple, les taux). Voy. pour une cas d'école, LUJA, R.(2003), *op. cit.*, p. 88.

[1828] Sur l'obligation de notification, voy. *infra*, à propos des aides nouvelles.

[1829] KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 189ss.

[1830] Règlement n° 659/1999, *précité,* articles 17 à 19

[1831] Règlement n° 659/1999, *précité*, article 1, c).

[1832] Pour autant, bien sur, que les mesures nationales puisse être qualifiées d'aides au sens de l'article 87, §1, ou qu'elles ne bénéficient pas d'une exemption de notification expressément prévue par une texte communautaire (voy. *infra*).

[1833] KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 201.

Commission, et non à l'Etat membre, qu'il incombe d'apprécier si les conditions fixées pour chacune de ces catégories d'exemption sont remplies. Le règlement d'habilitation du Conseil n° 994/98 autorise néanmoins la Commission à prévoir une dispense de notification pour les mêmes catégories d'aides pour lesquelles elle a reçu la compétence d'établir, en ce qui concerne leur compatibilité avec le marché intérieur, des règlements généraux d'exemption[1834]. La Commission a fait usage de cette compétence dans plusieurs secteurs[1835], dont récemment en matière d'aides régionales[1836]. Cette pratique crée le risque que, pour un nombre toujours croissant de mesures nationales, les Etats membres procèdent eux-mêmes à l'examen de la compatibilité de celles-ci, avec le risque d'adopter des critères d'appréciation divergents par rapport à ceux de la Commission. En outre, la coexistence de règlements d'exemption avec des lignes directrices, comme par exemple en matière d'aides régionales, est source d'incertitude juridique pour les Etats membres[1837]. D'un autre côté, il faut admettre qu'une solution inverse aurait eu pour conséquences d'inonder la Commission de demandes portant sur la compatibilité de mesures manifestement conformes au droit communautaire, en lui empêchant de focaliser son attention sur les mesures nationales plus problématiques.
En l'absence de dispense de l'obligation de notification, donc dans le cadre de la procédure normale, la notification constitue le début de la procédure de contrôle. Elle a pour effet immédiat que « l'État membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées, avant que cette procédure ait abouti à une décision finale »[1838] ou à une absence de décision endéans un certain délai[1839]. La Commission peut, suite à la notification, procéder à une demande de renseignements complémentaires auprès de l'Etat membre[1840]. Cette phase préliminaire peut se clore soit par une décision que la mesure ne constitue pas une aide, soit, si la mesure en cause est constitutive d'une aide mais peut néanmoins être considérée compatible, par une « décision de ne pas soulever d'objections ». Si, par contre, la Commission est d'avis que la mesure notifiée est constitutive d'une aide d'état incompatible, elle peut adopter une « décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen »[1841]. Cette décision

---

[1834] Voy. *supra.*

[1835]. Voy. pour les PME, le Règlement de la Commission (CE) 70/2001 du 12 Janvier 2001 sur l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides aux petites et moyennes entreprises, *J.O.*, L 10, 13 janvier 2001, pages 33 à 42 ; pour la recherche et le développement, limité au PME, le Règlement de la Commission (CE) n° 364/2004 du 25 février 2004 amendant le Règlement (CE) 70/2001 concernant l'extension de son champ d'application aux aides à la recherche et au développement, *J.O.*, L 63, 28 février 2004, pages 22 à 29 ; pour la formation, le Règlement de la Commission (EC) n° 68/2001 du 12 Janvier 2001 sur l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides à la formation, *J.O.*, L 10, 13 janvier 2001, pages 20 à 29, tel que modifié en 2004 ; pour l'emploi, le Règlement de la Commission (EC) 2204/2002 du 12 Janvier 2001 sur l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides à l'emploi, *J.O.*, L 337, 13 décembre 2002, pages 3-14. Auparavant, la plupart de ces exemptions faisaient uniquement l'objet de lignes directrices ou d'encadrements. C'est encore le cas de la protection de l'environnement, avec les Lignes directrices de 2001 (*J.O.*, C 37, 03 février.2001, p. 3 à 15) et la recherche et développement en général, avec la Communication de la Commission - Encadrement communautaire des aides d'État à la recherche et au développement (*J.O.* , C 045, 17 février 1996, p. 5 à 16, tel qu'amendée en 1998, 2001, 2002 et prolongée en 2005). Dans ce domaine, voy. aussi en matière fiscale, la Communication de la Commission du 22 novembre 2006, « Vers une utilisation plus efficace des incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement », COM (2006) 728, 14p..

[1836] Règlement de la Commission (CE) n° 1628/2006, *précité.*

[1837] Sur les rapport entre lignes directrices et règlements d'exemption, et sur l'effet « safe harbour » ou plafond de ces derniers, voy. C.J.C.E., 14 avril 2005, aff. C-110/03, *Belgique c/ Commission*, *Rec.*, p. I-2801, pts 27 à 55.

[1838] Traité CE, article 88, §3, dernière phrase.

[1839] Règlement n° 659/1999, *précité*, article 4, §5 et §6.

[1840] Règlement n° 659/1999, *précité*, article 5.

[1841] *Ibidem*, article 6, §1 : « La décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen récapitule les éléments pertinents de fait et de droit, inclut une évaluation préliminaire, par la Commission, de la mesure proposée visant à déterminer si elle présente le caractère d'une aide, et expose les raisons qui incitent à douter de sa compatibilité avec le marché commun. La décision invite l'État membre concerné et les autres parties intéressées à présenter

prolonge l'effet suspensif de la mise en oeuvre de la mesure par l'Etat membre. Elle permet à toutes les parties intéressées[1842] et à l'Etat membre concerné de présenter leurs observations. Dans un délai de dix-huit mois, éventuellement prorogeable de commun accord entre l'Etat membre et la Commission, cette dernière rend une décision finale. La décision peut soit approuver la mesure, soit l'approuver moyennant le respect de certaines conditions de la part de l'Etat membre[1843], soit la déclarer constitutive d'une aide incompatible avec le marché commun. Dans un tel cas, l'Etat membre est tenu de la supprimer ou de la modifier. Si l'Etat membre n'obtempère pas à la décision de la Commission ou s'il ne met pas en oeuvre les conditions fixées par celle-ci pour que l'aide soit considérée compatible, la Commission peut saisir la Cour de Justice[1844].

III. Les aides illégales

Il arrive que les Etats membres, pour diverses raisons, ne notifient pas ou notifient tardivement, à la Commission les mesures constitutives d'aides d'Etat qu'ils ont adoptées et commencé à exécuter. Ce défaut de notification constitue une violation de l'article 93, §3 CE. Dans ce cas, il s'agit d'aides illégales. Celles-ci constituent des déviations par rapport à la « bonne pratique » qui consiste à notifier à temps les mesures nationales d'aides, et à les faire approuver par la Commission avant qu'elles ne soient octroyées à leurs bénéficiaires. Dans la mesure du possible, le règlement de procédure, qui ne fait que codifier sur ce point la pratique antérieure de la Commission et la jurisprudence de la Cour de justice et du Tribunal de première instance, applique à cette catégorie d'aides la même procédure qu'en matière d'aides nouvelles.

Il y a cependant certaines différences importantes, principalement en ce qui concerne la prise de connaissance par la Commission de la mesure, les pouvoirs d'injonction de la Commission et l'obligation qui peut être imposée à l'état membre de rembourser l'aide illégalement perçue[1845]. Premièrement, l'existence de ces aides illégales peut être portée à la connaissance des services de la Commission de différentes manières. Il peut s'agir de plaintes d'autres Etats membres, ou d'entreprises concurrentes des entreprises bénéficiaires de la mesure, ou encore par la presse généraliste ou des revues spécialisées. Le mode par lequel ces informations parviennent la Commission est sans importance. Dès que celles-ci sont en sa possession, elle doit les examiner « sans délai ». Le fait qu'il n'y ait pas eu de notification régulière implique

---

leurs observations dans un délai déterminé, qui ne dépasse normalement pas un mois. Dans certains cas dûment justifiés, la Commission peut proroger ce délai. ».

[1842] Sur la notion de parties intéressées, voy. POLLEY, R., "Die Konkurrentenklage im Europäischen Beihilfenrecht », *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftrecht*, 1996, p.300 ; KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 221ss ; STOLBA, M., *Europäisierung staatlicher Beihilfen*, Francfort, Peter Lang, 1999, p. 361ss.

[1843] La compétence de la Commission d'enjoindre l'Etat membre au respect de certaines conditions peut être très large. Dans l'affaire du Crédit lyonnais, par exemple, le système d'aide mis en place par la France n'a été accepté que moyennant une obligation pour le Crédit Lyonnais de réduire de façon importante sa présence commerciale en Europe et hors Europe. Voy. FELTKAMP, R. et PESARESI, N. « L'application des règles communautaires en matière d'aides d'état aux établissements de crédit », 1995, disponible sur le site de la Direction générale de la Concurrence de la Commission (*http://europa.eu.int/comm/competition/speeches/text/sp1995_045_fr.html*, 12 décembre 2006). Cette compétence de la Commission est néanmoins sujette au contrôle des juridictions communautaires. Voy. KEPPENNE (1999), *op. cit.* p. 229 et *infra*..

[1844] Règlement n° 659/1999, *précité*, article 23. Si l'Etat membre est condamné par la Cour de Justice, et qu'il n'exécute pas le jugement rendu par la Cour, la procédure prévue à l'article 228 du traité CE est applicable. Sur cette procédure, voy. *supra*, Titre I.

[1845] Voy. sur les effets des décisions de la Commission dans l'ordre interne des Etats membres, PICIOCCHI, P., « Gli effetti delle decisioni della Commissione europea », note sous Cass. , 10 décembre 2002, n.17564, *Dir. Prat. Trib. Int.*, n.3, 2003, p.884.

que le délai de deux mois, à la suite duquel l'aide est réputée existante, ne court pas[1846]. Deuxièmement, après avoir examiné les informations en sa possession, la Commission peut demander à l'Etat membre concerné de lui fournir des renseignements supplémentaires, à l'instar de ce qui est prévu dans le cadre de la procédure concernant les aides nouvelles. La différence réside cependant dans le fait que, si l'Etat membre ne fournit pas les renseignements demandés dans le délai fixé par la Commission, celle-ci peut arrêter une décision portant injonction de fournir les informations[1847].
Parallèlement à ce pouvoir d'injonction relatif aux demandes d'informations, la Commission dispose également d'un pourvoir d'enjoindre l'Etat membre, soit de suspendre le versement de l'aide illégale[1848], soit même de lui ordonner la récupération provisoire de celle-ci[1849]. Le non-respect, par un Etat membre, d'une de ces injonctions autorise la Commission à saisir la Cour de Justice.
Troisièmement, au terme de la procédure, l'éventuelle décision négative de la Commission doit en principe comporter pour l'Etat membre l'obligation de récupérer l'aide auprès des bénéficiaires de celle-ci. Si l'aide est accordée sous la forme d'une exemption fiscale, l'Etat membre n'est néanmoins pas tenu d'étendre le bénéfice de l'exemption à l'ensemble des contribuables[1850]. De même, si l'exemption de l'impôt est totale, il ne doit pas supprimer l'impôt pour se conformer au droit communautaire[1851]. La récupération de l'aide ne peut être exigée par la Commission « si, ce faisant, elle allait à l'encontre d'un principe général de droit communautaire »[1852]. En outre, le pouvoir d'ordonner la restitution des aides illégales est soumis à un délai de prescription de dix ans à partir du jour où l'aide illégale est attribuée au bénéficiaire[1853].

§2. L'intervention des autres institutions communautaires et nationales

Néanmoins, il arrive que d'autres acteurs, comme le Conseil, les juridictions européennes, et même, dans une certaine mesure, les Etats membres[1854], prennent part à la procédure de contrôle des aides.

I. Le pouvoir exceptionnel du Conseil de rendre une mesure d'aide compatible avec le marché commun

Le Conseil dispose d'un pouvoir particulier, qui l'autorise à rendre exceptionnellement compatible avec le Traité une mesure adoptée par un Etat membre qui présente l'ensemble des caractéristiques d'une aide d'Etat. Quelle que soit la catégorie d'aides considérée, le Traité CE admet en effet que « sur demande d'un État membre, le Conseil, statuant à

[1846] Règlement n° 659/1999, *précité* article 10, §1 et KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p.241.
[1847] Règlement n° 659/1999, *précité* article 10, §3.
[1848] Si ce pouvoir de suspension peut aisément se concevoir dans le cadre d'aides versées sous la forme de subsides, il est par contre plus difficile d'imaginer que la Commission puisse en faire usage en matière d'aides de nature fiscale. Voy. LUJA, R. (2003), *op. cit.*, p . 94ss.
[1849] Règlement n° 659/1999, *précité* article 11.
[1850] C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pt 52; 13 juillet 2000, aff. C-36/99, *Idéal Tourisme* v *Etat belge*, *Rec.*, p. I-6049, pts 20; 2001, aff. C-390/98, *Banks* v *The Coal Authority and Secretary of State for Trade and Industry Rec.*, p. I-6117, pt 80.
[1851] C.J.C.E., arrêt *Air Liquide* (C-393/04 et C-41/05), *précité*, pts 40 à 46, et 48..
[1852] Règlement n° 659/1999, *précité*, article 14, §1, *in fine*.
[1853] Règlement n° 659/1999, *précité*, article 15, §1. Sur les limites à la récupération des sommes versées ou perçues en violation du droit communautaire, voy. *supra*, Chapitre 1.
[1854] Les collectivités politiques infraétatiques, par contre, sont totalement exclues de la procédure, même dans le cas où elles sont les auteurs de l'aide objet de la procédure de contrôle. Voy. *infra*.

l'unanimité, peut décider qu'une aide, instituée ou à instituer par cet État, doit être considérée comme compatible avec le marché commun, en dérogation des dispositions de l'article 87 ou des règlements prévus à l'article 89, si des circonstances exceptionnelles justifient une telle décision ». Pour éviter tout risque de chevauchement des procédures, il est également prévu que « si, à l'égard de cette aide, la Commission a ouvert la procédure prévue au présent paragraphe, premier alinéa, la demande de l'État intéressé adressée au Conseil aura pour effet de suspendre ladite procédure jusqu'à la prise de position du Conseil. Toutefois, si le Conseil n'a pas pris position dans un délai de trois mois à compter de la demande, la Commission statue. »[1855]. Cet article consacre ainsi le pouvoir du Conseil de substituer son appréciation à celle de la Commission, en tenant compte d'impératifs de nature politique auxquelles cette dernière est en principe étrangère. Le pouvoir du Conseil est en ce sens discrétionnaire. Plusieurs limites cependant existent à l'application de cette dérogation. Tout d'abord, les décisions prises par le Conseil sur la base de cet article ne peuvent concerner que des cas individuels. Il ne s'agit en aucun cas d'un pouvoir réglementaire tel que celui prévu à l'article 89 du Traité CE. Ensuite, il faut que le Conseil justifie son intervention par des circonstances exceptionnelles. Cette condition est cependant interprétée de manière assez lâche par la Cour de Justice, ce qui rend son respect par le Conseil relativement aisé[1856]. Enfin, il apparaît à la lecture de l'article 89 CE que le Conseil ne peut intervenir que si la Commission n'a pas encore rendu de décision finale[1857].

II. La vérification de la légalité des aides par les juridictions nationales

L'appréciation des critères de détermination d'une aide, et de son éventuelle compatibilité, ressort de la compétence exclusive des institutions communautaires[1858]. Cependant, la vérification du respect des règles formelles de procédure instituées par le traité CE peut être appréciée par le juge national[1859]. En effet, l'article 88, §3 CE fonde la compétence des juridictions nationales de vérifier le respect de la *légalité* des aides[1860]. Cette compétence trouve sa justification dans l'effet direct de l'interdiction contenue dans la dernière phrase de l'article 88, §3 CE, et donc dans les droits des justiciables à une protection contre la mise en œuvre d'aides illégales[1861]. Dans l'exercice de cette compétence, il arrive que le juge national soit amené à coopérer avec la Commission[1862], ou à poser une question préjudicielle à la Cour de Justice. La manière par laquelle l'effet direct de cette interdiction est sauvegardé par la juridiction dépend de l'ordre juridique interne de l'Etat auquel elle appartient[1863]. Néanmoins, selon la Cour, « les juridictions nationales doivent garantir aux justiciables qui sont en mesure de se prévaloir [de la méconnaissance de l'article 88,§3 CE] que toutes les conséquences en

---

[1855] Traité CE, article 88, §2, alinéas 3 et 4.

[1856] C.J.C.E., 29 juin 2004, aff. C-110/02, *Commission c/ Conseil, Rec.*, p. I-6333 ; 22 juin 2006, aff. C-399/03, *Commission c/ Conseil, Rec.*, p. I-5629 (centres de coordination belges).

[1857] KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 282 à 283.

[1858] L'existence de règlements d'exemptions par catégorie relativise quelque peu cette affirmation. Voy. KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 311 et 320 et *supra.*.

[1859] Communication relative à la coopération entre la Commission et les juridictions nationales dans le domaine des aides d'État, *J.O.*, C 312, 23 novembre 1995, p. 8 à 13, pt 4.

[1860] ALTIERI, A., « Competenze del Giudice nazionale in materia di aiuti di stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive », *Rass. Trib.*, 2003, p. 2339ss.

[1861] KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p.303.

[1862] Communication relative à la coopération entre juridictions nationales et la Commission en matière d'aides d'état, *J.O.*, C 312, 23 novembre 1995, p.8. Cette communication reprend et explicite la jurisprudence de la Cour de Justice. Voy. C.J.C.E. , 21 novembre 1991, aff. C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires and Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c. France*, *Rec.*, p. I-5505, pts 9, 10, 11 et 14.

[1863] C.J.C.E., arrêt *Lorenz* (120/73), *précité*, pt 9.

seront tirées, conformément à leur droit national, tant en ce qui concerne la validité des actes comportant mise à exécution des mesures d'aide, que le recouvrement des soutiens financiers accordés au mépris de cette disposition ou d'éventuelles mesures provisoires »[1864]. Le devoir de l'Etat membre de supprimer ou de retirer la mesure constitutive d'aide et de remédier aux effets négatifs sur la concurrence qu'elle a pu engendrer ne peut être entravé par une condition d'intérêt, fût-il général ou lié à la bonne foi du contribuable[1865]. Les juridictions nationales interviennent également dans une phase ultérieure, à savoir dans le cadre de contentieux portant sur l'application des décisions de la Commission et sur la restitution des aides[1866]. Dans ce cadre aussi, elles peuvent recourir à la procédure préjudicielle devant la Cour de Justice, en posant soit une question sur la validité de la décision de la Commission ou sur l'interprétation de celle-ci[1867].

III. Le contrôle étendu des juridictions communautaires

Cependant, les juridictions communautaires sont le plus souvent amenées à intervenir dans le cadre de recours formés contre les décisions de la Commission. En vertu de la nouvelle répartition des compétences entre la Cour de justice et le Tribunal de première instance, ce dernier est désormais compétent pour statuer sur les recours à l'encontre des décisions de la Commission en matière d'aides d'état intentés tant par des particuliers que par les Etats membres[1868]. Un recours contre l'arrêt du Tribunal est possible devant la Cour de Justice. Les juridictions communautaires ne peuvent en principe substituer leur propre appréciation économique à celle de la Commission. Elles exercent ainsi un contrôle de conformité de la décision au droit communautaire. Ce contrôle porte sur la vérification du respect des règles de procédure et de motivation, ainsi que de l'exactitude matérielle des faits retenus pour opérer le choix contesté, de l'absence d'erreur manifeste dans l'appréciation de ces faits ou de l'absence de détournement de pouvoir[1869]. Dans la pratique cependant, il arrive que les juridictions communautaires, en se basant sur l'idée que «la notion d'aide d'État [...] présente un caractère juridique et doit être interprétée sur la base d'éléments objectifs (...), exerce un *entier contrôle* en ce qui concerne la question de savoir si une mesure entre dans le champ d'application de l'article [87], paragraphe 1, du traité » [1870]. Celle-ci connaît également de recours formés à l'encontre des Etats membres pour inexécution des décisions de la Commission, soit par la Commission elle-même, soit par un autre Etat membre, en vertu de l'article 88 CE .

Chapitre 2 : Le régime du Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises

Le régime mis en place par le Traité CE en matière de contrôles des aides d'état constitue donc un instrument puissant donné aux institutions communautaires pour réguler le

---

[1864] C.J.C.E., arrêt C-354/90, *précité*, pt 12.
[1865] C.J.C.E., 20 mars 1997, aff. C-24/95, *Alcan Deutschland, Rec.* p. I-01591 et ALTIERI, *op. cit.*, p. 2343.
[1866] C.J.C.E., arrêt *SFEI* (C-39/94), *précité*, pt 52 : « Lorsqu' il est vraisemblable qu' un certain temps s' écoulera avant que la juridiction nationale statue définitivement, il lui appartient d' apprécier la nécessité d' ordonner des mesures provisoires telles que la suspension des mesures en cause afin de sauvegarder les intérêts des parties ».
[1867] KEPPENNE (1999), *op. cit.*, p. 640ss.
[1868] Sur la répartition des compétences entre la Cour et le Tribunal, voy. *supra*, Chapitre I.
[1869] Conclusions de l' AG JACOBS du 27 octobre 2005 précédant C.J.C.E., arrêt *Cassa di Risparmio di Firenze* (C-222/04), *précité*, pt 109 et la jurisprudence citée.
[1870] C.J.C.E.,16 mai 2000, aff. C-83/98, *France c/ Ladbroke Racing et Commission, Rec.* p. I-3271, pt 25 ; T.C.E., 17 octobre 2002, aff. T-98/00, *Linde c/ Commission , Rec.* p. II-3961, pt 40.

comportement des Etats membres vis-à-vis de leurs entreprises. Il ne s'agit cependant pas du seul outil dont a fait usage la Communauté pour éviter que les Etats membres usent de leurs prérogatives en matière de politique économique et fiscale de façon contraire aux objectifs du Traité. Cette nouvelle approche est dictée par la volonté d'accorder une plus grande importance à un phénomène dont l'impact sur les économies européennes est croissant : la concurrence fiscale[1871]. Cette concurrence fiscale a pour conséquence potentielle de pénaliser non seulement certaines entreprises par rapport à d'autres, mais, plus préoccupant, certains Etats membres par rapport à d'autres. La notion de concurrence fiscale dommageable renvoie à cette lutte active que se livrent les Etats pour attirer, ou au moins, pour garder les investisseurs privés. Pour endiguer ce phénomène, les institutions communautaires ont développé une technique moins invasive de la souveraineté des Etats membres, afin de convaincre/contraindre ceux-ci de ne pas exercer leurs compétences en matière de fiscalité (ici, directe) d'une manière supposée « dommageable » aux autres Etats membres, et à la Communauté dans son ensemble. Ces phénomènes de dumping fiscal ont acquis avec la libéralisation des mouvements de capitaux une importance particulière pour l'équilibre financier de la plupart d'entre eux. L'investissement dans l'économie d'un Etat (membre), et par conséquent le désinvestissement dans l'économie d'un autre etat (membre) étant facilité, une entreprise est d'autant plus sensible au caractère plus ou moins favorable des dispositions fiscales de cet Etat. Les Etats membres sont ainsi pressés d'adapter leurs systèmes fiscaux de telle sorte à minimiser la charge fiscale des entreprises qui viendront s'y installer ou qui y sont actives : non pas de manière absolue, mais relativement aux systèmes fiscaux des pays géographiquement et économiquement proches. C'est ainsi qu'afin de lutter contre la concurrence fiscale dommageable, les institutions communautaires ont préféré recourir à la *soft law*, en édictant le Code de Conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises.

Section I : Le Code de conduite comme réponse à la concurrence fiscale dommageable

Le Code de Conduite dans le domaine de fiscalité des entreprises représente sans doute un point culminant dans l'action de la Commission dans le domaine de la lutte à la concurrence fiscale dommageable entre Etats membres. Il faut néanmoins garder à l'esprit qu'il s'agit d'un évènement à l'intérieur d'un processus continu, dont la nécessité a été mise en évidence dès la naissance de la construction européenne[1872], mais qui a été véritablement amorcé durant les

---

[1871] Sur la concurrence fiscale dans l'UE, parmi l'abondante doctrine tant juridique qu'économique existant sur le sujet, voy. e.a CNOSSEN, S., (dir-), *Tax Coordination in the European Community,* Kluwer, 1987 ; HUGOUNENQ, R., LE CACHEUX, J., MADES, Th., « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », *Revue de l'OFCE*, 70, 1999, p. 63 à 109 ; BESSON, J.-L., « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », *R.F.F.P.*, 1999, n°70, pp.231 à 243 ; VOSS, R., « Die Grenzen des Steuerwettbewerbs in der EU», *Zeitschrift für Europarechtlichen Studien*, 1999, n°3, p.335 à 365 ; ENGLERT et SAINTRAIN, « Les pouvoirs publics face à la concurrence fiscale » *Reflets et perspectives de la vie économique*, XL, 2001, n°3, p. 310 à 316 ; MALHERBE, J., « Concurrence fiscale dommageable et paradis fiscaux », J.T., 2001, n° 527, p. 57 à 64 ; OATES, W.., « Fiscal competition and the European Union : contrasting perspectives », *Regional Science and Urban Economics*, 2001, n°31, p. 133 à 145 ; CASTAGNEDE, B., "Souveraineté fiscale et Union européenne", *R.F.F.P.*, n°80, 2002, p.53 à 60 ; RUBENS, E., *La fiscalité des entreprises : aspects économiques de la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne* , Bruxelles, Larcier, 2002 ; MEIER, E. et PERROT, T., « Les aides fiscales comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *R.D.F.*, n°3, 2002, p. 136 à 149 ; SCHON, W. (éd.) , *Tax Competition in Europe*, Amsterdam, IBFD, 2003 ; PINTO, C., *op. cit.*; DOS SANTOS, A.C., *La régulation communautaire de la concurrence fiscale. Une approche institutionnelle*, Thèse de Doctorat, U.C.L., 2006, non publiée, 687p.

[1872] Le rapport NEUMARK de 1962 constitue le premier document communautaire dans lequel les disparités entre systèmes fiscaux nationaux sont envisagées comme un obstacle à l'établissement au « jeu loyal de la concurrence entre Etats membres ». Il y est notamment proposé une harmonisation de l'imposition des sociétés

années 1990, et est toujours en cours aujourd'hui[1873]. L'acteur principal de ce processus a été, comme souvent en matière fiscale, la Commission, et on soulignera particulièrement l'impulsion du Commissaire au marché Intérieur de la Commission SANTER (1995-1999), M. MONTI.

§1. Les constats du rapport Ruding

C'est en effet la Commission, sous l'impulsion de la commissaire C. SCRIVENER, qui charge en 1990 une commission d'experts en matière fiscale, présidé par O. RUDING, de rédiger un rapport sur le phénomène de concurrence fiscale dommageable entre les Etats membres de la Communauté[1874]. La commission RUDING reçoit comme mission d'évaluer l'impact sur le marché intérieur des distorsions causées par la diversité des systèmes fiscaux des Etats membres en matière d'imposition des sociétés, et, le cas échant, de formuler des propositions quant à l'adoption de règles communautaires visant à éliminer ces distorsions. La Commission RUDING rend son rapport en 1992[1875]. Les conclusions de celui-ci confirment le phénomène. Les systèmes fiscaux des Etats membres[1876] diffèrent de manière importante en ce qui concerne l'établissement des éléments essentiels de l'imposition des sociétés, tels la formation de l'assiette ou l'application du taux. Ces différences affectent de manière significative le rendement du capital investi en fonction de l'Etat membre concerné, et conditionnent donc grandement les choix des entreprises quant à la localisation de leurs investissements. Le rapport émet à la suite de ce constat plusieurs recommandations quant aux mesures à adopter au niveau communautaire[1877]. Parmi les mesures proposées, on compte

---

et de leurs actionnaires, consistant à appliquer un système d'imputation avec un taux différencié pour les bénéfices distribués et non-distribués. A l'époque, l'harmonisation était perçue comme plus respectueuse de la souveraineté des Etats membres par rapport à l'uniformisation des législations nationales. COMMISSION EUROPÉENNE, *Rapport du Comite Fiscal et Financier*, annexe A, 95, O.P.O.C.E., Bruxelles, 1962. Pour un Commentaire de ce rapport, voy. CARTOU, L., *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, 1986, p. 312ss. ; ROCCATAGLIATA, F., "Diritto tributario comunitario", in UCKMAR, V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, Cedam, 1999, p. 684 à 690 ; DOS SANTOS, A., (2006), *op. cit.*, p. 171 à 181 et COMMISSION EUROPÉENNE, *Company taxation in the internal market*, Document de travail, COM (2001) 582 final, Luxembourg, 2002, p. 55ss. Ce rapport à été suivi par d'autres, dont le rapport Tempel, (COMMISSION EUROPENNE, Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes, , Luxembourg, 1970), le rapport WERNER (Rapport au Conseil et à la Commision concernant la réalisation par étapes de l'union économique et monétaire dans la communauté", *supplément au Bull. CEE*, n°11, 1970) et le rapport Burke (COMMISSION EUROPENNE, Rapport de la Commission au Conseil sur les perspectives de convergences des systèmes fiscaux dans les Communautés, COM (80) 139 fin, *J.O.*, C 184, 2 août 1978).

[1873] L'application des règles contenues dans le code de Conduite aux nouveaux états membres ayant adhéré à la Communauté en 2004 en est un exemple. Voy. *infra.*

[1874] Cette année correspond avec l'année du retrait de la proposition de la Commission en matière d'harmonisation de l'imposition des sociétés. Ce retrait marque l'abandon de la part de la Commission d'un stratégie d'harmonisation globale des systèmes fiscaux des Etats membres, et le redéploiement de l'action communautaire ne matière de fiscalité sur les bases de la subsidiarité, de la coordination et de l'harmonisation ciblée. Voy. Communication de la Commission au Conseil et au Parlement du 20 avril 1990, *Orientations en matières de fiscalité des entreprises*, SEC (90) 601, *Bull. CEE, supplément 4/91* et DOS SANTOS, A., (2006), *op. cit.*, p. 193ss.

[1875] COMMISSION EUROPEENNE, *Rapport du Comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises*, 18 mars 1992, O.P.O.C.E., 1992, 210 p. + annexes.

[1876] L'analyse porte aussi sur les systèmes fiscaux des pays de l'AELE de l'époque, à savoir l'Autriche, la Suède, la Finlande, la Suisse et l'Islande.

[1877] Pour un commentaire plus détaillé du Rapport RUDING, voy. TERRA et WATTEL, *op. cit.*, pt 4.2.4 ; PINTO, C., *op. cit..*, p. 31 à 35; BOVENBERG, A., CNOSSEN, S., VANISTENDAEL, F., WESTERBURGEN, J., *Harmonization of company taxation in the European community : some comments on*

l'élimination de la double imposition des paiements intragroupes, tels les intérêts, les dividendes et les redevances, la compensation transfrontalière des pertes entre sociétés d'Etats membres différents appartenant à un même groupe, ou encore le rapprochement des taux nominaux de l'impôt des sociétés, et l'harmonisation à long terme des règles de définition de la base imposable. Dans le contexte de l'époque (le Traité de Maastricht n'avait pas encore été adopté), de telles propositions semblent irréalisables, tant du point de vue juridique, dès lors qu'elles apparaissent en contradiction avec le principe de subsidiarité, que, surtout, politique, l'harmonisation de la fiscalité directe n'étant pas à l'ordre du jour. Ceci explique la réaction mitigée de la Commission au rapport RUDING[1878]. Celle-ci rejette d'une part catégoriquement toute harmonisation générale de l'imposition des sociétés que ce soit en matière de taux ou de base imposable, sans doute préférant rassurer les Etats membres sur leur compétence exclusive. D'autre part, elle accueille favorablement les propositions de mesures ciblées sur les paiements intragroupes et sur la compensation des pertes[1879]. Entre-temps, la Commission fait adopter par le Conseil la directive « mère-fille »[1880], et elle concorde avec le rapport RUDING sur la nécessité de l'extension de son champ d'application. Il faut attendre 1996 pour que les distorsions de nature fiscale pointées dans le rapport RUDING soient prises en compte dans le cadre d'une approche globale de la part de la Commission. Cette nouvelle approche s'écarte de la vision traditionnelle de l'harmonisation fiscale, consistant à transférer la compétence de rédaction législative de l'échelon national à l'échelon communautaire, afin de résoudre les distorsions nées des différences de législation entre les Etats membres par une uniformisation des concepts ou des régimes contenus dans celles-ci. Elle est esquissée dans le rapport intitulé « Fiscalité dans l'Union européenne »[1881]. Ce document identifie trois défis majeurs de la politique fiscale de l'Union : la stabilisation des recettes fiscales des Etats membres, le bon fonctionnement du marché intérieur, et la promotion de l'emploi. Il met en avant pour résoudre ces défis la nécessite d'une plus grande coordination des politiques fiscales des Etats membres, spécialement en ce qui concerne la taxation des entreprises et du capital, dans l'intérêt mutuel de ces derniers et de la Communauté[1882]. Il est suivi quelques mois plus tard d'un rapport sur les développements des systèmes fiscaux, qui se base sur les travaux d'un groupe de haut niveau composé de représentants des Ministres des Finances des pays membres[1883], qui confirme empiriquement les affirmations contenues dans le premier rapport MONTI[1884]. C'est dans ce rapport qu'est émise pour la première fois officiellement l'idée de l'adoption d'un Code de bonne conduite, qui assorti à une application plus stricte des

---

the Ruding committee report, Deventer, Kluwer, 1993 ainsi que les numéros spéciaux de *Ec Tax Review*, « National responses to the Ruding Committee report », 1993, n°1, p. 16 à 51 et n°2, p. 116 à 134.

[1878] Communication de la Commission du 27 juillet 1992, SEC (92) 118.

[1879] Sur la compensation des pertes, voy. *supra*, Titre III, à propos de l'arrêt *Marks and Spencers* (C-446/03), précité.

[1880] Directive 90/435/CEE, *précitée*. Sur cette directive, voy. *supra*, Titre III.

[1881] Rapport présenté le 20 mars 1996 en vue d'une réunion informelle du Conseil Ecofin (« premier rapport Monti »), SEC (96) 487, publié dans *EC Tax Review*, 1996, n°2, p. 94ss.

[1882] Voy. CNOSSEN, S., « Monti's ecofin discussion paper », *Intertax*, 1996, p. 228ss.

[1883] Pour la Belgique, il s'agissait de Mr WILLOCKX, à l'époque député européen. Voy. Question orale de Mr Hatry du 18 juillet 1996 au vice-premier ministre et ministre des finances et du commerce extérieur sur le groupe de haut niveau sur la fiscalité », *Ann. Parl., Sén.*, sess. ord. 1995-1996, n° 1-59.

[1884] COMMISSION EUROPENNE, "La fiscalité dans l'union européenne - Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux", COM (96) 546 fin, 22 octobre 1996 (« second rapport Monti »). Dans le document, est mis en valeur un phénomène que certains auteurs ont appelé la « croix de Monti », sur la base de sa représentation graphique. Sur la période 1980-1994, on observe une augmentation de la taxation globale du facteur travail salarié, et une diminution correspondante de l'imposition sur les autres facteurs de production, tels le capital et le travail non-salarié. Parmi les explications possibles de ce phénomène, le rapport met en évidence la concurrence fiscale dommageable entre Etats membres pour attirer les facteurs de production plus mobiles, comme le capital, et sa répercussion sur la taxation des facteurs de production moins mobiles, comme le travail, afin de maintenir le niveau global de dépenses publiques. Voy. PINTO, *op. cit.*, p.37.

règles en matières d'aide d'Etat, constituerait un instrument efficace dans la lutte conte la concurrence fiscale dommageable[1885].

§2. Le contenu et les caractéristiques du Code de conduite

Le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises est adopté par le Conseil en 1997[1886], sur proposition de la Commission, dans le cadre d'un « paquet fiscal » pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable contenant deux autres mesures, l'une concernant la fiscalité de l'épargne, l'autre relative aux paiements transfrontaliers d'intérêts et redevances entre entreprises associées[1887]. Le Code de conduite « vise les mesures ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté »[1888]. Pour définir ces mesures, le Code de conduite énonce un critère général, ainsi que plusieurs éléments à prendre en compte pour sa vérification, à travers lesquels une mesure nationale peut être considérée potentiellement dommageable. Ce critère est « l'établissement d'un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'Etat membre concerné ». Le Code poursuit en énonçant divers éléments constitutifs d'indices du caractère dommageable d'une mesure fiscale. Il s'agit ainsi de vérifier, « si les avantages sont accordés exclusivement à des non-résidents ou pour des transactions conclues avec des non-résidents », ou « si les avantages sont totalement isolés du marché national, de sorte qu'ils n'ont pas d'incidence sur la base fiscale nationale », ou « si les avantages sont accordés même en l'absence de toute activité économique réelle et de présence économique substantielle à l'intérieur de l'Etat membre offrant ces avantages fiscaux », ou « si les règles de détermination des bénéfices issus des activités internes d'un groupe multinational divergent des principes généralement admis sur le plan international, notamment les règles approuvées par l'OCDE », ou enfin, « si les mesures fiscales manquent de transparence, notamment lorsque les dispositions légales sont appliquées avec souplesse et d'une façon non transparente au niveau administratif »[1889].

Concernant les mesures répondant à ces critères, le Code impose aux Etats membres des obligations, en principe non contraignantes, de deux natures différentes. Il s'agit du gel de toute nouvelle mesure et démantèlement des régimes existants. L'obligation de gel impose aux Etats membres de ne pas introduire de nouvelles mesures fiscales dommageables telle que

---

[1885] Il ne s'agit cependant pas du premier instrument de *soft law* adoptée par les institutions communautaires. Voy. en effet, la Recommandation 94/79/CE: de la Commission, du 21 décembre 1993, relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des non-résidents dans un État membre autre que celui de leur résidence, J.O., L 39, 10 février 1994, p. 22 à 28, ainsi que la Recommandation 94/390/CE de la Commission du 25 mai 1994, concernant le mode d'imposition des petites et moyennes entreprises *J.O.*, L 177, 9 juillet 1994, p. 1 à 19.

[1886] Conclusions du Conseil Ecofin du 1er décembre 1997 en matière de politique fiscale, *J.O..*, 6 janvier 1998, C 2, p.1 (ci-après « Code de conduite »).

[1887] Communication du 1er octobre 1997 de la Commission au Conseil, « Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne - Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable », COM (97) 495. Les deux autres mesures n'ont été adoptée que dans leur principe lors du Conseil ECOFIN de 1997. Il faut attendre 2003, après de longues négociations entre la Commission, les Etats membres, et même certaines Etats tiers, pour qu'elles soient finalement votées sous la forme de directives. Voy. SCHON (2002), *op. cit*, p. 10 et 11, et *supra,* Titre III.

[1888] Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, *op. cit.*, pt A. Ce même point précise que « les mesures fiscales visées par le code incluent à la fois les dispositions législatives ou réglementaires ainsi que les pratiques administratives ».

[1889] Code de conduite, *op. cit.*, pt B. Pour une analyse approfondie du Code et des ses implications, voy. BRATTON, W. et Mc CAHERY, J., « Tax coordination and Tax competition in the European Union ; Evaluating the code of conduct for business taxation", *Common Market Law Review*, 2001, n° 38, p. 677 à 718.

définies par le Code de Conduite[1890]. L'obligation de démantèlement vise à faire cesser les phénomènes de concurrence fiscale dommageable déjà existants. Elle contraint les Etats membres « à réexaminer leurs dispositions existantes et pratiques en vigueur à la lumière des principes sous-jacents au code (...) » et, si nécessaire, à les modifier, voire à les supprimer[1891]. Il convient ici d'insister sur le caractère *sui generis* des obligations imposées aux Etats membres. Il ne s'agit pas en effet de contraintes découlant du caractère obligatoire des règles contenues dans le Code, dont le non-respect peut être sanctionné par un organe administratif ou juridictionnel. Ceci se marque dans la technique légistique employée. Plutôt qu'un présent impératif, le Code fait usage des mots « les Etats membres s'engagent », un présent exhortatif en quelque sorte. Une telle formulation pourrait se révéler une déclaration d'intention privée de toute effectivité. Ceci n'a pas été le cas du Code de Conduite qui, au contraire, a connu une application extrêmement large et uniforme dans l'ensemble des Etats membres[1892]. Ce succès a été obtenu malgré d'une part, le caractère apparemment non-contraignant de l'instrument, et d'autre part, la définition relativement vague donnée par le Code à la notion de mesure fiscale dommageable.

En ce qui concerne la première faiblesse du Code, elle n'est en réalité qu'apparente. Certes, les règles contenues dans le Code ne peuvent être invoquées devant une juridiction. Le Code de Conduite s'inscrit de cette manière dans la nouvelle approche adoptée par les institutions communautaires en matière de politique législative européenne[1893] . Néanmoins, dans le cadre du phénomène de concurrence fiscale dommageable que le Code se propose de combattre, une règle de *hard law* conduirait à une application sans doute moins effective, et en tout cas plus disparate. En effet, le respect d'une telle règle passe par une procédure judiciaire ou administrative. Une telle procédure est nécessairement individuelle. Or, les mesures fiscales potentiellement considérées comme dommageables adoptées par l'ensemble des Etats membres sont nombreuses[1894]. Il s'agit cependant d'assurer l'égalité de traitement entre tous les Etats membres, malgré l'impossibilité de mener l'ensemble des procédures d'infraction de manières parallèle[1895]. En outre, le risque existe de voir certaines mesures nationales considérées pour l'une ou l'autre raison comme compatible avec le droit communautaire, malgré les distorsions de concurrence que de telles mesures causeraient au sein du marché intérieur[1896]. La nature de la contrainte exercée par le Code de Conduite a permis d'éviter, au moins partiellement, ces problèmes. Tout d'abord, il existe une contrainte morale de la part des Etats, qui, par consensus successifs, ont accepté d'abord de constater l'existence d'une concurrence fiscale entre Etats membres, ensuite d'en reconnaître le caractère dommageable, et, enfin, de concourir sur la nécessité de lutter contre ce phénomène. Arrivé à un tel stade, il est difficile, et politiquement inopportun, de refuser de tirer les conséquences logiques de ces constats successifs, en acceptant de mettre en pratique les solutions aux problèmes posés. Il en

---

[1890] Code de conduite, *op. cit.*, pt C.

[1891] *Ibidem*, pt D.

[1892] Certains Etats membres, dont la Belgique, ont cependant réussi, sans toutefois en contester les motifs, à postposer l'application des obligations contenues dans le Code à certaines régimes fiscaux de faveur. Concernant les centres de coordination, voy. MALHERBE, J., DE WOLF, M. et SCHOTTE, C., « Les centres de coordination après la réforme fiscale belge pour 2003 », *L'année fiscale*, Paris, P.U.F., 2003, p. 177 à 191.

[1893] Sur le sujet, voy. GRIBNAU, H., « Improving the legitimacy of soft law in EU tax law », intervention lors du colloque « *Verso una costituzione fiscale europea ?* » tenu à Bologne les 28 et 29 octobre 2005, Actes en cours de publication.

[1894] Voy. *infra*, sur les mesures visées par le rapport PRIMAROLO.

[1895] En effet, ne fût-ce que le décalage temporel entre la première et la dernière procédure d'infraction se serait traduit par un avantage considérable en terme de ressources fiscales en faveur du dernier sanctionné, malgré l'obligation de restitution des aides illégalement perçues.

[1896] Ce dernier risque se serait d'ailleurs révélé presque inévitable si les critères employés dans les procédures d'infraction aurait été ceux relativement stricts, du régime des aides d'Etat. Sur les rapports entre aides d'Etats et code de conduite, voy. *infra.*

va aussi du rapport de loyauté à l'égard des institutions communautaires. Ensuite et surtout, la source de l'effectivité des normes contenues dans le Code de Conduite est à rechercher dans la pression que les Etats membres exercent les uns sur les autres (*peer pressure*). La situation est en effet celle bien connue du « dilemme du prisonnier »[1897]. Enfin, le dernier élément qui contribue à assurer l'effectivité du Code est la menace brandie par la Commission, et mise en œuvre dans certains cas, de recourir aux procédures d'infractions en matière d'aide d'Etats en cas de mauvaise volonté de la part d'un Etat membre dans l'application du Code[1898].

§3. La mise en oeuvre du Code de conduite

La seconde faiblesse du Code est son manque de précision. Il n'est en effet fait nulle part référence à une mesure concrète prise par un Etat membre qui serait constitutive d'une « mesure fiscale dommageable ». Ici aussi, il faut garder à l'esprit que la nature non-contraignante des instruments de lutte à la concurrence fiscale dommageable dans l'Union permet leur adaptation continue et graduelle au contexte politique. Il n'est donc pas nécessaire, contrairement à un texte législatif classique, de prévoir l'ensemble des éléments qui conditionnent son applicabilité. Ces éléments peuvent être ajoutés progressivement, avec le consensus des destinataires des normes ainsi définies. Le Code procède de cette manière. La résolution de 1997 prévoit ainsi la création, dans le cadre du Conseil, d'un groupe chargé d'évaluer les mesures fiscales susceptibles de relever du Code. Ce groupe est crée en 1998. Surnommé « groupe PRIMAROLO », d'après sa présidente, il rend son rapport final au Conseil en 1999[1899]. Ce rapport est rendu public en 2000. Il pointe soixante-six mesures potentiellement dommageables, classées en six groupes[1900]. Ces conclusions ne sont cependant endossées par le Conseil, vu le mécontentement de la plupart des Etats membres de voir figurer leurs régimes fiscaux spéciaux. Plutôt que de rejeter le rapport PRIMAROLO, le Conseil adopte des lignes directrices[1901] dans l'accord intérimaire sur le paquet fiscal[1902], qui s'inspirent de certains critères définis par le rapport. Ce n'est qu'en 2003 que finalement le

---

[1897] L'obstacle majeur qui empêche un Etats membre de ne pas adopter des mesures fiscales dommageables est constitué par le fait que d'autres Etats membres adoptent ce type de mesures. Ainsi, plutôt que de courir le risque de se retrouver dans la pire des situations possibles, où un Etat s'abstiendrait de prendre de telles mesures, tandis que les autres Etats le feraient, l'Etat en question adopte de telles règles. Dans ce dernier cas, il est certain de faire au moins jeu égal avec les autres Etats, si ceux-ci ont aussi des régimes fiscaux de faveur, sinon d'offrir des conditions plus favorables aux investisseur que ces derniers, dans le cas inverse. Cette décision est prise pour minimiser les risques liées aux comportements des autres acteurs, alors que l'ensemble de ceux-ci est conscient du fait que la solution optimale serait une abstention généralisée de prendre de telles mesures. Le Code de Conduite permet d'atteindre cette solution optimale. Sur le dilemme du prisonnier et la théorie des jeux, voy. POUNDSTONE, W., *Prisoner's Dilemma: John von Neumann, Game Theory and the Puzzle of the Bomb*, Doubleday, 1992; BINMORE K. *Jeux et théorie des jeux.*, Bruxelles, De Boeck Université, 1999 .

[1898] Voy. *infra.*

[1899] 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 CD TAXUD de la Commission européenne (« Rapport PRIMAROLO »).. Sur la méthodologie suivie par le groupe dans la rédaction du rapport et le rôle joué par la Commission et les Etats membres dans la détermination des mesures potentiellement fiscalement dommageables, voy. PINTO C., *op. cit.*, p. 208ss.

[1900] Il s'agit de cinq groupes liées à la nature des régimes étudiées : services intragroupe, services financiers et sociétés offshore, autres régimes sectoriels spécifiques, incitations à caractère régional et autres mesures (cétégoie résiduaire), ainsi que d'une catégorie supplémentaire, sur base territoriale, visant les régimes des territoires dépendants et associés. Voy. Rapport PRIMAROLO, *op. cit.*, pts 10ss et *European Taxation*, 2000, vol. 40, n° 9, p. 426ss..

[1901] Document 13563/00 FISC 193, 20 novembre 2000, non accessible au public, cité par PINTO, C., *op. cit.*, p. 430.

[1902] Conclusions du Conseil ECOFIN du 26 et 27 novembre 2000, « Annexe à l'évolution du rapport Primarolo ».

Conseil accepte l'ensemble des conclusions du rapport PRIMAROLO[1903] et que les Etats membres consentent à modifier ou à supprimer les 66 mesures qu'il vise, non sans que certains Etats membres aient obtenu un prorogation de certains régimes au-delà de 2003[1904]. Le processus d'évaluation et de démantèlement des mesures fiscales potentiellement dommageables se poursuit avec l'élargissement. Les critères fixés par le Code de conduite sont en effet considérés comme partie intégrante de l'acquis communautaire dans le cadre des négociations d'adhésion avec les dix nouveaux Etats membres[1905]. Parallèlement à l'action du groupe PRIMAROLO, la Commission, de son côté, entame dès 2001 un examen de grande envergure de certaines mesures des Etats membres déclarées potentiellement dommageables par le Rapport et non notifiées par ceux-ci[1906]. Cette enquête est suivie le lancement de onze procédures formelles d'infractions aux règles en matière d'aides d'Etats[1907].

Section II : Le rapport entre le régime du Code de conduite et le régime des aides d'Etat

Cette attitude de la Commission pose la question délicate du rapport entre le régime du Code de conduite et les régimes des aides d'Etats. En effet, le rôle important que les institutions communautaires attribuent désormais à la *soft law* dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable dans l'Union ne traduit pas une volonté de renoncer à appliquer les instruments déjà existants[1908].

[1903] L'accord est trouvé lors des Conseils ECOFIN du 21 janvier 2003 et du 19 mars 2003. Le paquet fiscal est adopté le 3 juin 2003. Voy. Communiqué de presse de la Commission n° IP/03/787 du 3 juin 2003.

[1904] Il s'agit des centres de coordination belges, du régime hollandais des CFM, du traitement fiscal du revenu étranger irlandais, des holdings 1929 luxembourgeois et de la zone franche de Madère..

[1905] Environ cinquante mesures fiscales ont été ainsi jugées potentiellement dommageables par la Commission. Les nouveaux Etats les plus concernés sont, sans surprises, Chypre et Malte, que certains auteurs considèrent des paradis fiscaux non officiels. Voy. Dos SANTOS, A.C., « Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne », *R .I.D.E.*, 2004, n.1, p. 13.

[1906] Il s'agit de quinze mesures dans onze Etats membres qui sont visées. Voy. Communiqué de la Commission, n°IP/01/982 du 11 juillet 2001. Les procédures formelles d'examen concernent onze mesures dans huit Etats membres, dont l'Espagne (centre de coordination aux pays Basques). Les quatre autres mesures visées par l'examen de la Commission, sont « soit de mesures qui étaient déjà à l'œuvre avant l'adhésion à l'Union européenne, soit de mesures qui ,selon la Commission, ne constituaient pas des aides d'État ou étaient compatibles avec les règles communautaires mais qui, en raison de l'évolution du marché commun, sont aujourd'hui considérées comme des aides d'État non compatibles. Il revient maintenant aux États membres de décider s'ils acceptent les propositions de la Commission ». Parmi ces mesures, on compte les centres de coordination en Belgique et les centres de services financiers et d'assurance de Trieste.

[1907] Les onze décisions négatives concernent le régime d'assurances captives des îles Aland (Finlande), les centres de coordination ou de services financiers en Espagne, Allemagne, Italie, France (deux régimes), Belgique et Luxembourg, certaines sociétés établies à Gibraltar, les sociétés financières de Luxembourg, le régime irlandais de « Foreign Income » et le régime néerlandais en faveur des activités financières internationales. Voy. la liste dans DI BUCCI, V., *op. cit.*, p. 2316 et 2317.

[1908] En outre, l'adoption du code de conduite, ainsi que de la communication en matière de fiscalité directe des entreprises ne peuvent en aucun cas être considérées comme la condition de l'applicabilité du régime des aides d'Etat aux mesures fiscales en faveur des entreprises. Voy. 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, pts 61 et 62, ainsi que les conclusions de l'AG KOKOTT du 6 mai 2004, communes aux affaires C-183/02, C-186/02 P, C-187/02 P et C-188/02 P, *précitées*, pts 35 à 50 et 57 à 61.

§1. Des régimes distincts

Le régime du Code de conduite et le régime des aides d'états sont en effet distincts. Ils diffèrent notamment quant à leur fondement, à leur champ d'application et aux institutions chargées de leur mise en œuvre[1909]. Le Code de Conduite, vise à protéger les intérêts économiques et financiers des Etats membres contre les tentatives d'autres Etats membres de provoquer le déplacement d'entreprises, et donc de base imposable. Le Code a ainsi pour objectif d'atténuer la pression qui pèserait sur ces Etats membres de conférer à certains opérateurs économiques particulièrement mobiles des avantages fiscaux par ailleurs injustifiés. En d'autres termes, le Code tente de restreindre la concurrence entre Etats membres, lorsque celle-ci est considérée dommageable à la politique fiscale de l'ensemble de ceux-ci[1910]. En revanche, la *ratio legis* de l'interdiction des aides d'Etats est constituée par le souci de protection des entreprises actives sur le marché communautaire envers les désavantages subis du fait de l'intervention d'un ou plusieurs Etats membres en faveur d'entreprises concurrentes. Cet objectif rejoint l'interdiction des discriminations de certaines entreprises par rapport à d'autres sur la base de critères de nationalité ou de résidence. Il s'agit donc de favoriser la libre concurrence entre entreprises, sans référence au caractère dommageable ou non de cette concurrence, dès lors qu'il s'agit d'opérateurs privés. Il est certes vrai qu'une des conséquences de l'interdiction de principe des aides d'Etats est de limiter *de facto* le pouvoir des Etats membres de recourir à ce type d'instruments pour attirer ou garder des investisseurs, et donc de restreindre de manière globale la concurrence entre Etats. Cette conséquence ne peut cependant être vue comme un objectif, même de manière indirecte. Le régime des aides d Etat est d'ailleurs profondément inadapté pour réguler le phénomène de la concurrence fiscale entre Etats membres[1911].

Le champ d'application de ces deux instruments contribue également à distinguer fondamentalement le Code de conduite du régime des aides d'états. Le premier est limité à la fiscalité directe des entreprises. En outre, on pourrait ajouter une ultérieure restriction, en précisant qu'il ne vise que les mesures nationales prises en matière de fiscalité directe des entreprises qui ont été reconnues comme potentiellement dommageables par consensus de l'ensemble des Etats membres, éventuellement basé sur un rapport d'experts, comme ce fut le cas du rapport PRIMAROLO. L'interdiction de principe des aides d'Etats a un champ d'application beaucoup plus large. Non seulement, elle s'applique à toute mesure constitutive d'une aide sous quelque forme que ce soit. Même en ne prenant en compte que les mesures fiscales, l'interdiction s'étend à tous les types d'impositions, directes et indirectes, sur les entreprises et sur les particuliers[1912]. En outre, elle ne nécessite pour être effective aucun consensus de la part des Etats membres sur la nature d'aide d'état de la mesure. Une limite existe cependant. En effet, seules les mesures qui remplissent les critères de la notion d'aide, dégagés par la Commission et par les juridictions communautaires peuvent être appréhendés

---

[1909] Il existe d'autres différences , tel que celle liée à leur caractère juridiquement contraignant ou non (voy. *supra*), et à leur champ d'application territorial. Les aides s'appliquent sur le territoire communautaire et dans les Etats AELE, tandis que le Code de conduite, ne s'applique pas aux Etats AELE, mais comporte une extension fonctionnel à certains territoires dépendants et associes des Etats membres. Voy. DOS SANTOS, A. (2004), *op. cit.*, p. 30.

[1910] Dans les considérants du Code de Conduite, les Etats reconnaissent « les effets positifs d'une concurrence loyale et la nécessité de consolider la compétitivité internationale de l'Union européenne et des Etats membres, tout en constatant que la concurrence fiscale peut également déboucher sur des mesures fiscales comportant des effets dommageables».

[1911] La raison principale en est le caractère casuistique de l'application du régime des aides d'Etats et le fait que la qualification d'une mesure comme aide n'est pas conditionnée à la situation en vigueur dans d'autres Etats membres de la communauté. Voy. DOS SANTOS (2004), *op. cit.*, p. 29.

[1912] PINTO, C., *op. cit.*, p. 206.

par ce biais. Cette limite est moins contraignante dans le cadre du Code de Conduite, dès lors que les critères fixés par ce dernier sont plus lâches, et surtout qu' *in fine* la décision par consensus permet d'intégrer dans la liste des mesures fiscales dommageables des régimes qui ne seraient pas constitutifs d'aides d'Etat selon le droit communautaire.
Ce constat amène à pointer la troisième différence entre les deux régimes, liée aux institutions chargées de la mise en œuvre. Le contrôle des aides d'états se caractérise par le rôle presque exclusif attribue par le Traité à la Commission. Le Code de conduite, au contraire, confie le rôle moteur dans l'évaluation des mesures nationales potentiellement dommageables et dans le contrôle de celles-ci au Conseil, la Commission ne jouant qu'un rôle ancillaire de préparation et de coordination[1913].

§2. Une approche complémentaire

Plutôt que de concevoir l'approche du Code de conduite comme substitutive à l'approche du régime des aides d'état, il faut l'envisager dans un rapport de complémentarité avec cette dernière[1914]. Plusieurs éléments permettent de supporter cette thèse. Tout d'abord, le Code de conduite comporte une référence explicite aux aides d'Etat. Au point J du Code, il est en effet prévu que « le Conseil constate qu'une partie des mesures fiscales couvertes par le code est susceptible d'entrer dans le champ d'application des dispositions des articles [87 et 89] du traité CE relatives aux aides d'Etat »[1915]. Il y est aussi fait état de l'engagement de la Commission de « veiller scrupuleusement à la mise en oeuvre rigoureuse des règles relatives aux aides en cause, en tenant compte *inter alia* des effets négatifs de ces aides que l'application du code mettra en évidence ». Enfin, le Code ajoute que « le Conseil note aussi l'intention de la Commission d'examiner ou de réexaminer au cas par cas les régimes fiscaux en vigueur et les nouvelles législations des Etats membres en assurant une cohérence et une égalité de traitement dans l'application des règles du Traité »[1916]. Le point J du Code fait ainsi le lien entre deux politiques mises en œuvre par les institutions communautaires, à savoir la politique de coordination des politiques économiques (et fiscales) nationales des Etats membres et la politique de contrôle des interventions des pouvoirs publics, et des distorsions de concurrence entre entreprises que celles-ci pourraient causer dans le marché intérieur.
Ce rapport entre le régime du Code de conduite et celui des aides d'état est néanmoins basé sur la primauté du second sur le premier. Selon la Cour, « ces conclusions du Conseil (...) ne peuvent en aucun cas lier la Commission dans l'exercice de ses compétences propres, lesquelles lui sont confiées en matière d'aides d'État par le traité »[1917]. Dans la pratique, cependant, l'évaluation d'une mesure ou d'une régime national par le Code de conduite a

---

[1913] Il a été expliqué supra que la Commission a été l'artisan principal de la lutte contre la concurrence fiscale dommageable. Ce fait est cependant indépendant de la question du peu de pouvoir décisionnel dont celle-ci dispose dans le système d'évaluation et de suivi mis en place par le Code de conduite. Voy. par exemple, Code de conduite, *op. cit.*, pt I.
[1914] TERRA/WATTEL, *op. cit.*, 4.2.6.
[1915] Dans ce même point est annoncée la publication des lignes directrices pour l'application des règles relatives à la fiscalité directe des entreprises, publication qui a pris la forme de la communication le 30 novembre 1998 (*précitée*). C'est ce lien profond qui existe entre le Code de Conduite et la Communication qui expliquerait pourquoi cette dernière ne porte que sur les aides fiscales aux entreprises en matière de fiscalité directe, négligeant de la sorte les aides aux entreprises sous la forme de réductions d'impôts indirects, d'impôts sur les travailleurs ou encore de cotisations de sécurité sociale. Voy. DOS SANTOS, A (2004), *op. cit.*, p.28.
[1916] Certains auteurs y voient une manifestation de la primauté des impératifs politiques des Etats membres sur la correcte et surtout indépendante action de l'administration communautaire. DOS SANTOS, A., « Point J of the Code of Conduct or the primacy of politics over Administration », *European Taxation,* vol. 40, 2000, n°9, p. 417 à 421.
[1917] C.J.C.E., 22 juin 2006, affaires jointes C-182/03 et C-217/03, *Belgique et Forum 187 c/ Commission, Rec.*, p. I-5479, pt 151.

comme effet soit de mettre à jour l'existence d'une aide, soit de modifier ou d'infléchir l'analyse que la Commission en (a) fait, en fonction du type d'aide en question (existante, illégale, compatible, notifiée ou en cours d'examen)[1918]. Il existe en effet certaines similitudes entre le régime du Code de conduite et le régime des aides d'Etat. Par exemple, les critères de qualification des aides d'Etat, d'une part, et des mesures fiscales dommageables, de l'autre, ne différent pas fondamentalement. Ces deux régimes ne sont pas mutuellement exclusifs. Comme le rappelle la Commission, « la qualification de mesure fiscale dommageable au titre du code de conduite n'affecte pas la qualification éventuelle de la mesure en tant qu'aide d'Etat »[1919]. Les deux régimes envisagent ainsi la plupart des éléments constitutifs des mesures nationales de manière semblable. Ils font chacun référence à l'origine étatique de la mesure ; ils présupposent tous deux que celle-ci confère un avantage ; ils tiennent compte des effets de celle-ci sur la concurrence entre entreprises et sur les échanges entre Etats membres[1920]. Seule la condition de la sélectivité est exprimée d'une manière telle dans le Code de Conduite qu'elle laisse à entendre qu'elle recouvre une réalité partiellement différente, plus liée à la notion d'anormalité de la mesure, même si, dans la plupart des cas, ces deux approches tendent à se confondre[1921]. Cette similitude apparente de critères n'a cependant pas empêché que certaines mesures des Etats membres jugées conformées au Code de Conduite aient par la suite été considérées par la Commission des aides d'état incompatibles avec le Traité[1922].

§3. Une limite commune

Tant le Code de conduite que l'interdiction des aides d'état appliquée aux mesures fiscales comportent une limite matérielle qui pourrait se révéler problématique dans la lutte à la concurrence fiscale entre Etats membres. Ni l'un ni l'autre instrument ne permettent en effet d'évaluer les effets des mesures véritablement générales prises par les Etats membres[1923],

---

[1918] DOS SANTOS, A.(2004), *op. cit.*, p.39. Une telle approche, consistant à remettre en cause une précédente déclaration de compatibilité par la Commission, d'une mesure nationale a d'ailleurs été fortement critiquée, notamment dans le cadre du régime en vigueur à Madère.

[1919] Communication de la Commission sur la fiscalité des entreprises de 1998, *op. cit.*, pt 30. *Comp.* Code de conduite , *op. cit.*, pt J.

[1920] DOS SANTOS écrit à ce sujet que « le régime des aides a été envisage pour protéger certains bénéficiaires situés dans 'Etat membre en cause (entreprises ou secteurs internes), alors que, dans le cas du Code, comme nous pouvons le déduire d'après la ratio du régime et des indices du préjudice, il s'agit souvent de protéger des entreprises non résidentes (*ring fencing*) ou des activités qui n'ont pas d'expression dans l'économie réelle ou qui n'exigent pas une présence économique substantielle dans l'Etat membre qui concède les avantages fiscaux (entreprises « fantômes » ou fausses entreprises) » (DOS SANTOS (2004), *op. cit.*, p.33).

[1921] *Contra* SEER, R., "Die gemeinschaftsrechlichen Rechtsquellen und Ihre Wirkung auf das Steuerrecht" intervention lors du colloque « *Verso una costituzione fiscale europea ?* » tenu à Bologne les 28 et 29 octobre 2005, Actes en cours de publication.

[1922] Voy., par exemple, la Décision de la Commission du 20 décembre 2001, concernant un régime d'aide mis à exécution par l'Espagne en 1993 en faveur de certaines entreprise nouvellement créées dans la province de Guipuzcoa, *J.O..*, 24 mars 2003, L 77, p. 1 (exemption décennale de l'impôt des sociétés pour les sociétés nouvellement créées), pt 63 : « la Commission estime que l'analyse au regard du code de conduite ne saurait se substituer à l'appréciation à la lumière des règles en matière d'aides d'État. En effet, les critères établis au point B(36) du code de conduite pour déterminer le caractère "dommageable" d'une mesure fiscale sont différents des critères utilisés pour déterminer si une mesure fausse la concurrence ou affecte les échanges. Il se peut donc qu'une mesure ne soit pas jugée dommageable car elle ne répond pas aux critères dudit point B mais fausse la concurrence ou affecte les échanges».

[1923] Le Code de conduite permet cependant de couvrir certaines mesures « générales », telles des mesures qui seraient constitutives d'aides d'états sélectives mais qui seraient justifiées par la nature ou l'économie du système. Il s'agit de mesures structurelles, motivée par des raisons fiscales, mais qui avantages certains contribuables (ex. taxes compensatoires, précomptes libératoires, ...). Voy. DOS SANTOS, A.(2004), *op. cit.*, p.36. Dans le régime des aides d'Etats, certains auteurs ont vivement critiqué l'existence même d'un critère de

même s'ils se révèlent dommageables pour les autres Etats membres[1924]. Cette limite commune aux deux régimes plaide en faveur d'un plus grand rapprochement des législations fiscales nationales. Dans cette perspective, le Code de conduite peut aussi être vu comme la premier instrument que se sont forgé les institutions communautaires dans la poursuite de l'objectif de l'harmonisation de l'imposition des sociétés au niveau de l'Union. Curieusement, ce même Code de conduite peut être également perçu comme un échec dans cette direction. Il se caractérise en effet par une prédominance du rôle des Etats membres dans son élaboration, et par une intervention de la Commission nettement plus en retrait de ce qui pourrait être attendu d'un « gouvernement européen ». A l'appui de cette dernière thèse, on observe ainsi un infléchissement de la stratégie fiscale de la Commission, perceptible dès 1997, où l'approche globale cède le pas à une approche plus ciblée, moins ambitieuse, même en matière d'impôts indirects[1925]. De l'objectif initial d'harmonisation totale des systèmes fiscaux des Etats membres, la Commission s'oriente vers une plus pragmatique coordination des politiques fiscales nationales[1926]. Cette approche demeure l'approche actuelle, même si dans ses plus récentes communications et documents de travail la Commission annonce l'harmonisation, au moins partielle de la base imposable des sociétés actives dans différents Etats membres[1927]. Elle est sans doute motivée par les nombreux obstacles, principalement d'ordre politique, à sa réalisation. Parmi ces obstacles, on peut certainement compter la nécessité ou la volonté au sein de certains Etats membres de mettre en place des fiscalités territorialement différenciées dans une optique de décentralisation ou de fédéralisation.

Chapitre 3 : Les limites communautaires à l'adoption de mesures fiscales d'aide aux entreprises par les collectivités territoriales

En effet, la nécessité de mettre en place des fiscalités territorialement différenciées au sein des Etats membres est ressentie différemment selon qu'il s'agisse des Etats membres ou des institutions communautaires. Elle peut être également perçue de manière différente en fonction des Etats membres, selon que ceux-ci ait adopté une structurelle institutionnelle fédérale, ou décentralisée, ou soient en passe de le faire. La différenciation territoriale des avantages fiscaux octroyés aux entreprises au sein d'un même Etat membre pose dans ce contexte des problèmes particuliers. Tant au regard du contrôle des aides d'Etat que du régime du Code de Conduite, un tel phénomène est en effet *a priori* constitutif d'une violation du droit communautaire, dès lors que cette différenciation introduit nécessairement au sein de

---

sélectivité : voy. BOURGEOIS, J.H.J., "State aids, taxation measures and specificity, some thoughts", *Mélanges Michel Waelbroeck*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 765-776, sp. 775.

[1924] Il existe actuellement deux pays dont le régime d'imposition des sociétés est très sensiblement plus favorable que celui pratiqué par l'ensemble des autres Etats membres : l'Irlande, et l'Estonie. L'Irlande applique un taux nominal uniforme de 12,5% à l'impôt des sociétés, alors que la moyenne d'imposition européenne est supérieure à 30%. L'Estonie pratique un régime encore plus favorable : l'imposition des sociétés n'existe pas en tant que telle, seul étant imposé les bénéfices distribués des sociétés, résidentes ou non-résidentes. Il semble en outre que Chypre aurait un régime similaire. Voy. MEUSSEN, G., « The Eu fights against harmful tax competition : Future developments », *EC Tax Review*, n. 3, 2002, p.159

[1925] Voy. *supra*, Titre III.

[1926] Voy. la Communication de la Commission du 1 octobre 1997, *précitée*..

[1927] Voy. la Communication de la Commission de 2005 sur l'ACCIS, *précitée* et le Document de travail de la Commission Européenne, « Company taxation in the internal market », COM (2001) 582 final, O.P.O.C.E., 2002.

l'Etat membres des éléments de sélectivité territoriale[1928]. Toutefois, la question se pose de savoir si l'existence de compétences fiscales autonomes dans le chef de collectivités territoriales d'un Etat peut faire échec à la qualification des mesures, prises en vertu de ces compétences, comme aides d'Etat ou comme mesures fiscalement dommageables. En outre, quand bien même ces mesures seraient constitutives d'aides d'Etat, il importe de vérifier si elles pourraient néanmoins bénéficier d'une exemption en tant que rentrant dans la catégorie des aides régionales.

Section I : La qualification en droit communautaire des mesures fiscales territorialement sélectives

L'approche généralement adoptée par les institutions communautaires, principalement la Cour et la Commission, que l'on pourrait qualifier de traditionnelle, consiste à n'aborder cette question que sous l'angle des effets des mesures, sans tenir compte de l'autorité qui les a édictées. Cette approche se fonde sur le principe de neutralité vis-vis des formes de répartition des compétences au sein des Etats membres. Fortement présente dans le régime des aides d'Etat, elle ressort également, même si de manière plus nuancée, de l'examen sur la base du Code de Conduite, des régimes fiscaux dommageables mis en œuvre par certaines collectivités territoriales de la Communauté.

§1. Dans le régime des aides d'Etat

En matière d'aides d'Etat, il importe de vérifier dans quelle circonstances et à quelles conditions une mesure prise par une autorité régionale ou locale peut être qualifiée d'aide d'état. Il convient pour ce faire d'examiner la présence des quatre critères de l'aide, et ensuite, de s'assurer qu'une telle mesure ne peut être justifiée par la nature ou l'économie du système. A ce sujet, les affaires des aides fiscales aux entreprises établies dans les provinces basques particulièrement intéressantes.

I. L'applicabilité du régime des aides d'état aux mesures fiscales prises par les collectivités territoriales

Sur la question de l'applicabilité du régime des aides d'état aux mesures fiscales prises par les collectivités territoriales, tant la pratique de la Commission[1929] que celle des juridictions communautaires[1930] sont constantes. Ce principe est affirmé par la Cour de justice dans un arrêt concernant des aides à la sidérurgie octroyées par le Land de Rhénanie-Westphalie, dans lequel la Cour énonce : « le fait que ce programme d'aides ait été adopté par un Etat fédéré ou une collectivité territoriale, et non par le pouvoir fédéral ou central, n'empêche pas l'application de l'article [87], paragraphe 1, du Traité, dès lors que les conditions de cet

---

[1928] GROSS, I., "Subventionsrecht und "schädlicher Steuerwettbewerb" : Selektivität von Steuervergünstigungen als gemeinsames Kriterium", *Recht der internationalen Wirtschaft,* vol. 48, 2002, n° 1 , p.46 à 55.

[1929] Décision 82/401 de la Commission du 5 mai 1982, relatives à des aides accordées en Sicile dans les secteurs viti-vinicole et des fruits et légumes, *J.O.*, L 173, 19 juin 1982, p. 20 ; Décision 91/389/CEE de la Commission, du 18 juillet 1990, relative à des aides de la ville de Hambourg, *J.O.*, L 215, 2 août 1991, p. 1, annulée par C.J.CE., 13 avril 1994, affaires jointes C-324/90 et C-342/90, *Allemagne et Pleuger Worthington GmbH c/ Commission., Rec.,* p. I-1173, pour de motifs qui n'avaient pas trait à la condition de sélectivité.

[1930] T.C.E., arrêt *Vlaams Gewest* (T-214/95), *précité*, concernant un prêt sans intérêt accordé par une autorité régionale à une compagnie aérienne privée.

articles sont remplies » [1931]. La justification donnée par la Cour à ce principe se base sur une conception large de la condition de l'emploi de ressources d'état[1932]. Il semble en effet difficilement contestable que les mesures octroyées au moyen des ressources des collectivités territoriales doivent, en règle, suivre le même régime de celles qui sont attribuées par l'Etat central. La solution inverse conduirait à d'inacceptables abus et viderait de sa substance le régime mis en place au niveau communautaire. En matière fiscale, ce risque est particulièrement présent. En effet, il suffirait alors aux Etats membres de soutenir leurs entreprises par l'intermédiaire des pouvoirs régionaux et locaux, dont les dépenses fiscales seraient par ailleurs éventuellement compensée par des transferts financiers, pour contourner l'interdiction de l'article 87 CE. La question du caractère mineur de l'atteinte qu'une mesure régionale ou locale serait susceptible de porter au commerce entre Etats membres ne trouve pas, contrairement à ce que l'on aurait pu penser, beaucoup d'écho dans la pratique de institutions communautaires. De manière cohérente avec les autres types d'aides, ces deux conditions sont, en matière d'aides régionales, en général facilement établies par la Commission, avec l'approbation des juridictions communautaires. En effet, ni le champ d'application limité de la mesure d'aide prise par une collectivité territoriale[1933], ni le caractère restreint du territoire sur lequel des opérateurs économiques bénéficient de l'aide[1934], ni le caractère quantitativement peu important de l'aide régionale[1935], ne peuvent être pris en compte pour considérer que les conditions relatives à l'atteinte au marché intérieur ne sont pas remplies. Elles doivent néanmoins être justifiées de manière autonome sur la base

---

[1931] C.J.C.E., 14 octobre 1987, aff. C-248/84, *Allemagne c/ Commission, Rec.*, p.4013, pt 17. Il existe néanmoins une affaire antérieure concernant aussi des aides dans le Land de Rhénanie-Westphalie, cette fois à la reconversion minière. Cet arrêt porte cependant sur une mesure prise par le pouvoir central. En outre, la mesure d'aide est considérée à la fois trop sélective du point de vue matériel et pas assez du point de vue territorial, en ce sens que les avantages attribués au secteur minier n'étaient pas réservés à des zones du Land spécialement touchées par la fermeture des charbonnages. Voy. C.J.C.E., 12 juillet 1973., aff. 70/72, *Commission c/ Allemagne. Rec.*, p. 813. Comp. Décision 2006/566/CE de la Commission du 23 novembre 2005 concernant le régime d'aide que l'Allemagne entend mettre en œuvre relativement à l'exonération de l'impôt sur les mutations foncières en faveur des sociétés immobilières dans les nouveaux Länder dans la région correspondant au marché de l'emploi de Berlin, *J.O.*, L 226, 18 août 2006, p. 16–22. Par la suite, la Cour a eu l'occasion d'appliquer ce principe à des mesures fiscales. Voy. e.a. C.J.C.E., arrêt *Banco exterior de espana*, (C-387/92), *précité*, pt 14.

[1932] C.J.C.E., arrêt C-284/58, *précité*, pt 17 : « en effet, [l'article 87 CE], en mentionnant les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'Etat sous quelque forme que ce soit , vise tout aide financière au moyen de ressources publiques . Il s'ensuit que les aides accordées par des entités régionales et locales des Etats membres, quels que soient le statut et la désignation des celles-ci, sont soumises à l'examen de conformité à l'article [87] du Traité ».

[1933] A propos d'une aide accordée par une autorité locale (ici, la ville de Seraing) : C.J.C.E., 15 juin 2006, affaires jointes C-393/04 et C-41/05, *Air Liquide Industries c/ Ville de Seraing et Province de Liège, pas encore publiée au Recueil*, pts 33 à 37, concernant l'exonération d'une taxe communale sur la force motrice, profitant aux seuls moteurs utilisés dans les stations de gaz naturel, à l'exclusion des moteurs utilisés pour d'autres gaz industriels.

[1934] Voy. e.a. C.J.C.E., 14 septembre 1994, affaires jointes C-278/92 à C-280/92, *Espagne c/ Commission, Rec.* p. I-4103, point 42 ; arrêt *Xunta de Galicia* (C-71/04), *précité*, pt 39 ; arrêt *Air Liquide* (C-393/04 et C-41/05), *précité*, pt 36 ; T.C.E., 4 avril 2001, aff. T-288/97, *Friuli Venezia Giulia, Rec.* p. II-1169, pts 41 à 46, à propos d'aides octroyées par la région Frioul-Vénétie Julienne (Italie) aux entreprises de transport routier de marchandises de la région. Dans cet arrêt, le Tribunal, considère que « (...), en ce qui concerne l'argument (...) selon lequel la plupart des entreprises bénéficiaires des aides en cause exercent exclusivement leur activité au niveau local, il y a lieu de rappeler que, suivant une jurisprudence bien établie, une aide peut être de nature à affecter les échanges entre les États membres et à fausser la concurrence même si l'entreprise bénéficiaire se trouvant en concurrence avec des producteurs d'autres États membres ne participe pas elle-même aux exportations. Une telle situation peut également se présenter lorsqu'il n'y a pas de surcapacité dans le secteur en cause. En effet, lorsqu'un État membre octroie une aide à une entreprise, la production intérieure peut s'en trouver maintenue ou augmentée, avec cette conséquence que les chances des entreprises établies dans d'autres États membres d'exporter leurs produits vers le marché de cet État sont diminuées » (arrêt T-288/97, pt 51).

[1935] T.C.E., arrêt *Vlaams Gewest* (T-214/95), *précité*, pts 48 et 49.

d'éléments de fait raisonnablement probants[1936]. De telles mesures émanant des collectivités territoriales doivent en outre être examinée sous l'angle de l'avantage, sous celui de ses effets sur les échanges, et, surtout, de la sélectivité, ou spécificité. En ce qui concerne la forme de l'avantage, les différentes techniques fiscales auquel il peut être recouru en matière de taxes régionales et locales ne différent en général pas de celles employées par le législateur fiscal national[1937].

Il existe par contre un cas d'aide qui soulève des questions intéressantes. Il s'agit de l'exonération ou de la réduction de taxes locales ou régionales concédée par l'Etat central. Dans l'arrêt *Banco Exterior de Espana*, la Cour de justice est amenée à juger de la compatibilité communautaire d'une loi espagnole qui exonère « les institutions publiques de crédit qui justifient de leur qualité de contribuable [...] de tout type d' impôt national, provincial ou municipal ou institué au profit d' un autre organisme ou institution de droit public »[1938]. Sans grande surprise, cette mesure est considérée par la Cour comme une aide d'état incompatible avec le Traité[1939]. L'arrêt de la Cour est néanmoins intéressant à un double titre. Tout d'abord, l'exonération de taxes locales par l'Etat central est une mesure dans le cadre de laquelle l'autorité publique qui confère l'avantage d'un point de vue normatif (l'Etat central) est distincte de l'autorité publique qui *in fine* subira un manque à gagner du fait de l'octroi de l'avantage à certains contribuables (la commune). Il s'agit certes d'autorités publiques toutes deux rattachables à l'Etat espagnol, et liées par des liens de subordination institutionnelle et de dépendance financière. Ces collectivités sont néanmoins distinctes, ce qui permet de s'interroger sur l'application cumulative de deux critères liés à l'origine étatique de la mesure, à savoir le critère du financement, d'une part, et celui de l'imputabilité, de l'autre[1940]. Cette question ne pourrait pas modifier la nature d'aide d'état d'une telle mesure. Ella pourrait par contre avoir une incidence sur la validité des règles mises en place par l'Etat central pour la restitution des aides illégalement perçues. La seconde originalité de l'arrêt de la Cour est le contexte dans lequel elle a été amenée à trancher cette question. L'arrêt est en effet rendu sur question préjudicielle dans le cadre d'un litige opposant la *Banco de Crédito Industrial SA*, (devenue entre-temps *Banco Exterior de España SA*) à la municipalité de Valence. Ce litige concerne un avis d' imposition établi au titre de la taxe municipale frappant l'utilisation ou la jouissance de locaux à des fins professionnelles. Cependant, contrairement à la pratique courante, ce n'est pas une entreprise qui soulève la question de la compatibilité de l'aide avec le doit communautaire, mais l'autorité publique. Il s'agit donc d'un exemple où le droit communautaire vient au secours des prérogatives fiscales des autorités locales[1941].

[1936] Cette preuve « ne saurait résulter de la simple affirmation selon laquelle l'aide est sélective ». Voy. C.J.C.E., 19 octobre 2000, affaires jointes C-15/98 et C-105/99, *Sardegna Lines*, *Rec.*, p. I- 8855, pt 63, concernant des aides de la Région de Sardaigne au secteur de la navigation.

[1937] Sur les différentes formes que peut prendre un avantage de nature fiscale, voy. *supra*, Chapitre 1..

[1938] C.J.C.E., arrêt *Banco exterior de espana*, (C-387/92), *précité*, pt 3.

[1939] *Ibidem*, pt 22.

[1940] Sur ces deux critères, voy. *supra*, Section I.

[1941] Un autre exemple plus récent d'aide d'état octroyée sous la forme de réductions de taxes locales est l'aide reçue par *France Telecom*, qui pendant plusieurs années a bénéficié d'une globalisation avantageuse du montant dû aux communes françaises au titre de la taxe professionnelle. Voy. la décision 2005/709/CE de la Commission du 2 août 2004, *précitée*. Des recours ont été introduits contre cette décision tant par l'Etat Français (affaire pendante T-427/04) que par France Télécom (affaire pendante T- 17/05). Voy. aussi le communiqué de presse de la Commission n° IP/04/981 du 20 juillet 2004 : « Cette décision montre que, pour être efficace et équitable le contrôle des aides d'Etat doit saisir les différentes modalités, parfois créatives, avec lesquelles un Etat est amené à soutenir des entreprises moyennant des aides incompatibles avec les règles européennes de la concurrence ». La Commission a en outre introduit un recours en manquement pour inexécution de sa décision à l'égard de la France (affaire 441/06, recours introduit le 25 octobre 2006). Comp. C.J.C.E., arrêt *Camara Municipal do Porto* (C-446/98), *précité*, en matière d'assujettissement à la TVA de redevances communales de stationnement.

II. L'enjeu de la sélectivité

En ce qui concerne la sélectivité des mesures d'aides fiscales, plusieurs hypothèse doivent être distinguées, tenant compte du fait que la sélectivité peut être tant matérielle que territoriale. Envisagée du point de vue de l'Etat central, les mesures qu'il adopte et qui sont d'application « régionale », dans un sens purement territorial, remplissent le critère de sélectivité, et sont donc constitutives d'aides d'Etat, à la condition bien évidemment qu'elle satisfasse aux autres critères. Cette position se retrouve dans la pratique de la Commission[1942], et dans la jurisprudence[1943], y compris en ce qui a trait aux mesures fiscales et parafiscales[1944]. Elle est cependant parfois contestable.

A ce sujet, un arrêt de la Cour AELE portant sur une mesure de différenciation dans le taux des cotisations patronales de sécurité introduite dans le système de sécurité sociale norvégien[1945] mérite une attention particulière[1946]. Cette différenciation est opérée sur la base du critère de la résidente permanente de l'employeur. Le taux de ces cotisations oscille entre 0%, pour les régions les plus septentrionales et 14% , pour les régions les plus méridionales et les plus densément peuplées. Le critère de la résidence est le seul critère de différenciation. Ce système s'applique à toutes les entreprises et organismes, publics ou privés, sauf à l'administration centrale. Le gouvernement norvégien justifie la mesure au nom de la nécessité de maintenir un certain niveau d'activité dans les régions du Nord.. Au vu de la neutralité du système par rapport aux caractéristiques intrinsèques des entreprises auxquelles cette mesure s'applique, elle devrait être considérée comme partie intégrante du système fiscal et financier général de la Norvège. Cet argumentaire est rejeté par l'autorité de surveillance AELE, qui, en ligne avec la pratique de la Commission, considère qu'une telle différenciation est constitutive d'une aide d'Etat[1947]. A la suite d'un recours de la Norvège, la Cour AELE confirme la décision de la Commission[1948]. En particulier, la Cour AELE rejette la possibilité qu'une différenciation sur un critère uniquement territorial puisse être justifiée par la nature ou l'économie du système[1949]. WISHLADE déduit de l'approche suivie dans cette affaire,

---

[1942] Voy. notamment la décision de la Commission du 21 mai 1997, relative à la mise en place de zones prioritaires ultrapériphériques dans les DOM francais (aide N 847/96, *J.O*, C 245, 12 août 1997) ; la décision de la Commission du 16 décembre 1997, relative au régime des aides régionales à l'investissement dans les îles Canaries et à leur régime économique et fiscal (aide N 144/A/96, *J.O.*, C 65, 28 février 1998) et la décision 2002/780/CE de la Commission, du 28 février 2001, relative à l'aide en faveur de certaines entreprises actives dans les nouveaux Länder (J.O., L 282, 19 octobre, 2002, p. 15). Voy. aussi la décision 98/476/CE de la Commission, du 21 janvier 1998, relative aux réductions prévues par l'article 52, paragraphe 8, de la loi allemande sur l'impôt sur le revenu (*Einkommensteuergesetz*) (*J.O.*, L 212, 30 juillet 1998, p. 50), qui a donné lieu à l'arrêt de la Cour C-156/98, *précité*.

[1943] C.J.C.E., arrêt *Einkommensteuergesetz* (C-156/98), *précité* (déductions fiscales pour l'investissement accordée à des entreprises des nouveaux Länder allemands) . Le fait de qualifier une mesure d'aide d'état ne préjuge cependant pas de sa compatibilité avec le marché intérieur. Sur les critères de compatibilité des mesures « régionales », voy. *infra*.

[1944] Cette question dépasse le champ du droit fiscal : voy. C.J.C.E., 26 septembre 2002, aff. C-351/98, *Espagne c/ Commission, Rec.*, p. I-8031, pt 66 ; arrêt *Belgique c/ Commission* (C-110/03), *précité*, pt 56 et 57.

[1945] La Norvège fait partie de l'espace économique européen, dans lequel s'applique un régime d'interdiction des aides d'Etat identique sous bien des aspects au régime existant dans l'UE. Le contrôle du respect de ces règles est confiée à une autorité de surveillance et à la Cour AELE. Sur l'AELE, voy. HANSEN, L., et WAEVER, O., (éd.), *European integration and national identity : the challenge of the Nordic states*, London, Routledge, 2002. Sur la Cour AELE, BAUDENBACHER, C., TRESSELT, P., ORLYGSSON (éd.), T., *The EFTA court : ten years on*, Oxford, Hart, 2005.

[1946] WISHLADE, F., *State aid and competition policy in the European Union*, Deventer, Kluwer, 2003, p. 19.

[1947] Autorité de surveillance AELE, décision n°165/98/COL du 2 juillet 1998, *J.O.*., C 38, 5 février 1998.

[1948] Cour AELE, 20 mai 1999, aff. E-6/98, *Norvège c. Autorité de surveillance*, disponible sur *www.eftacourt.lu.*

[1949] Cour AELE, arrêt E-6/98, *précité*, pt 38.

approche qui reflète celle de la Commission, que la forme que la mesure prend joue, contrairement à ce qu'affirme la Commission, un rôle très important dans la qualification de la mesure comme aide d'Etat[1950]. En effet, si l'avantage avait été accordé, non pas sous la forme d'une réduction directe des cotisations du système de sécurité sociale national, mais sous la forme d'une réduction de l'impôt local sur le revenu, compensée par une augmentation des transferts financiers de l'Etat central, le résultat économique aurait été sensiblement le même. Par contre, un tel mécanisme n'aurait pu rentrer dans le champ d'application de la notion d'aide[1951].

Lorsqu'une mesure (fiscale) est prise par une entité fédérée ou décentralisée, cela n'implique pas nécessairement que la sélectivité de cette mesure doive être analysée du point de vue territorial. Elle peut l'être aussi sous l'aspect matériel. Par exemple, dans le cas de *l'Exécutif régional wallon*[1952], la nature sélective de l'aide en cause n'est pas le fait que celle-ci soit octroyée par une autorité locale (en l'occurrence, la province de Namur), mais plutôt que cet aide ne bénéficie qu'à une seule entreprise, *Glaverbel*[1953]. En matière fiscale également, c'est principalement sous l'angle de la sélectivité matérielle que la Commission, dans un premier temps, puis ensuite les juridictions communautaires, ont analysé les différentes mesures d'aides à l'investissement adoptées par des collectivités territoriales.

III. Les aides octroyées par les régions basques (I) : l'opinion de l'avocat général SAGGIO

Ainsi, dans une décision rendue par la Commission en 1993, certains avantages fiscaux[1954] octroyées par les gouvernements des provinces basques à certaines entreprises sont considérées des aides d'Etat incompatibles avec le droit communautaire[1955]. Le Royaume

---

[1950] WISHLADE, F. (2003), *op. cit.*, p. 19.

[1951] WISHLADE, F. (2003), *op. cit.*, p. 20.

[1952] C.J.C.E., 8 mars 1988, affaires jointes 62/87 et 72/87, *Exécutif régional wallon et SA Glaverbel c/ Commission,. Rec.*, p. 1573.

[1953] Il s'agit d'une cas d'application de la loi belge du 17 juillet 1959 instaurant et coordonnant des mesures en vue de favoriser l'expansion économique et la création d'industries nouvelles, *M.B.*, 29 août 1959. En vertu d'une décision 75/397/CEE de la Commission du 17 juin 1975 (*J.O.*, L 177, 8 juillet 1975, p. 13 à 15), la Belgique était tenue de notifier les cas individuels significatifs d'application de cette loi.

[1954] Décision 93/337/CEE de la Commission, du 10 mai 1993, concernant un système d'aides fiscales à l'investissement au Pays basque, *J.O.*, L 134, 3 juin 1993, p. 25 à 29, sp. p. 27 : « Ces avantages consistent en une bonification de 95 % de l'impôt sur les transmissions patrimoniales et actes juridiques documentés (ITPAJD), pour les actes et contrats relatifs aux investissements éligibles ; en un crédit fiscal de 20 % des investissements situés dans la province en question, dans le cadre l'impôt sur les sociétés (IS); à certaines conditions, en un crédit fiscal de 20 % des investissements dans le cadre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPF), et en d'autres avantages à l'IS et à l'IRPF, relatifs notamment à l'amortissement des biens d'investissement et à certaines investissements dits, d'intérêt technologique spécial ».

[1955] Dans la décision 93/337/CEE de la Commission, il est dit que les aides des pays basques sont « incompatibles avec le marché commun aux termes de l'article [87] paragraphe 1, compte tenu du fait qu'elles sont octroyées selon des modalités contraires à l'article [43] du traité » (Décision 93/337/CEE, *précitée*, p. 27). Telle est la formulation reprise dans le dispositif de la décision. Dans l'analyse des mesures, il apparaît que la question de la compatibilité de ces mesures avec l'article [43] CE n'intervient que postérieurement à la qualification de ces mesures comme aides d'état. En effet, cette question n'est abordée qu'au point IV de la décision, alors que le point III conclut déjà que : « Compte tenu des considérations qui précèdent, ce système basque d'aides fiscales à l'investissement remplit les conditions de l'article [87] paragraphe 1 du traité ». Les considérations auxquelles cette phrase fait référence sont, notamment en ce qui concerne la sélectivité, que les mesures en cause « ne s'appliquent respectivement qu'aux entités opérant exclusivement au Pays basque et aux sujets passifs qui, ayant leur résidence habituelle dans la province en question, réalisent l'activité éligible exclusivement au Pays basque ». Il s'agit d'une reconnaissance explicite de la sélectivité territoriale de la mesure. La décision poursuit dans les termes suivants : « En outre, ces aides ne s'appliquent qu'à certaines entreprises parce que les activités suivantes n'en bénéficient pas: intermédiaires de commerce, service

d'Espagne réagit à la décision de la Commission. Dès lors qu'il n'est compétent, du point de vue interne pour abroger les normes basques, l'Etat espagnol prend deux mesures distinctes. D'une part, il prévoit par une loi nationale le remboursement des sommes excédentaires versées à titre d'impôt par des personnes (non espagnoles) résidentes de l'Union européenne qui pour cette raison n'ont pu se voir octroyé les avantages prévus par la législation basque[1956]. La Commission considère que cette loi avait pour effet de rendre le système conforme à la liberté d'établissement[1957]. D'autre part, il attaque devant le *Tribunal Superior de Justicia del Pais Vasco* lesdites *normas forales* [1958]. Malgré la décision 93/337/CEE de la Commission, les provinces basques continuent d'adopter postérieurement à celle-ci des mesures fiscales d'aides à l'investissement sur leur territoire. Le Royaume d'Espagne conteste les mesures adoptées par les trois provinces basques pour les exercices imposables 1993 et 1994 devant les juridictions internes[1959]. Dans le cadre de ces recours en annulation, la question de la compatibilité des mesures est posée par le Tribunal suprême du Pays Basque à la Cour de Justice[1960]. La Cour de justice ne peut cependant se prononcer, dès lors que l'action devant le juge *a quo* est retirée[1961] peu de temps après que l'avocat général SAGGIO rende ses conclusions[1962].

---

d'alimentation, location de machines, d'appareils de mesure et d'éléments de transport, services personnels, services récréatifs et culturels ». Une telle formulation tend à considérer qu'aux yeux de la Commission, les mesures en cause apparaissent également matériellement sélectives. Dès lors, on peut se poser légitimement la question de savoir pour quelle raison la Commission préfère le motif de l'incompatibilité des mesures basques avec l'article [43] CE, alors que ce motif apparaît superflu. La Commission a vraisemblablement choisi le motif le plus juridiquement fondé. En effet, une affirmation trop péremptoire de la nature sélective d'une mesure fiscale régionale du simple fait de l'attribution de la compétence fiscale à la région aurait, ce qui est d'ailleurs arrivé, suscité de vives réactions, tant de la part des Etats membres et de leurs subdivisions, que de la doctrine. Voy. URREA CORRES, M., « El ejercicio de la compentencia del pais vasco en materia fiscal y su compatibilitad con el derecho comunirtario europeo », *Revista de Derecho Comunitario Europeo,* 2002, v. 6, no. 12, p. 525 à 545, sp. p. 527.

[1956] Il s'agit de la Loi 42/1994 du 30 décembre 1994, de *Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, B.O.E.*, 31 décembre 1994 .

[1957] Lettre de la Commission au Royaume d'Espagne du 3 février 1995, citée dans les conclusions de l'AG SAGGIO du 1 juillet 1999 dans les affaires jointes C-400/97, C-401/97, et C-402/97, *précitées*, pt 6. .

[1958] Le recours de l'Etat espagnol a été rejeté par la juridiction basque. Cependant, les lois basques ont été finalement annulées à la suite d'une appel devant le *Tribunal Supremo* espagnol (arrêt du 7 Février 1998, *Rec.* 1998, 1111, p.1752). Le motif d'annulation a cependant été basé, non pas sur une violation du droit communautaire, mais sur une violation de la « ley de concierto economico » réglant les rapport financiers entre l'Espagne et le Pays basque. Il a été jugé que la législation basque induisait des distorsions importantes dans l'allocations des ressources, en créant une différence de traitement injustifiée entre entreprises espagnoles résidentes aux Pays basque et les autres entreprises espagnoles. Pour un commentaire de la décision d'annulation du *Tribunal supremo*, voy. CARRENO GUALDE, V ., « Ayudas publicas concedidas por los entes territoriales : la jurisprudencia del tribunal de las comunitades europeas », *Revista de Derecho Comunitario Europeo,* Juillet-Décembre 2000, n.8., p.636.

[1959] Pour une analyse plus approfondie des affaires basques, voy., CARRENO GUALDE, V., *op. cit* , p. 634-642 ; FICHERA, F., « Aiuti fiscali e Paesi Baschi », *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2002, n°2, p. 425 à 455 ; MARTÍN LÓPEZ, J.: « Aiuti fiscali, agevolazioni fiscali territoriali e potere tributario forale spagnolo », *Giurisprudenza delle Imposte*, 2003, n. 4/5 ; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M: « Ayudas a la inversión en el País Vasco a la luz de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado », *Información Fiscal,* 2003, n° 55, p. 85 à 120.

[1960] Il s'agit des affaires *Administración General del Estado* contre *Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa* (C-400/97), *Juntas Generales d'Alava et Diputación Foral d'Alava* (C-401/97) et *Juntas Generales de Vizcaya* (C-402/97, *précitées.*

[1961] Ordonnance du 16 février 2000, affaires jointes C-400/97, C-401/97 et C-402/97, *précitée.* L'Etat espagnol a retiré son action, en exécution du quatrième d'une série de huit accords conclus entre le Pays basque et l'Etat espagnol le 14 juillet 2000. Ces accords ont été conclus dans le cadre de la « *Commision mixta de Cupo* », commission paritaire compétente pour les relations financières entre le Pays Basque et l'Etat espagnol , *voy.* URREA CORRES, M., *op.cit.*, p. 529.

[1962] Conclusions AG SAGGIO (C-400/97, C-401/97, et C-402/97*), précitées.*

Ces conclusions de l'avocat général SAGGIO fournissent cependant d'importantes clarifications sur l'application du critère de sélectivité à des mesures prises par des autorités régionales. Ces clarifications se caractérisent par une vision négative du fédéralisme en matière fiscale, où ce dernier est vu comme un obstacle potentiel à l'effectivité du droit communautaire, voire un moyen de le contourner. L'avocat général SAGGIO écrit ainsi que « le fait que les mesures en cause aient été prises par des collectivités territoriales dotées d'une compétence exclusive en vertu du droit national est en réalité, ainsi que la Commission l'a observé, une circonstance purement formelle, qui ne suffit pas à justifier le traitement préférentiel réservé aux entreprises qui relèvent du champ d'application des *normas forales* »[1963]. En outre, à l'argument des autorités basques selon lequel la mesure serait justifiée par la nature ou l'économie du système, l'avocat général SAGGIO répond que ces termes « se réfèrent non pas à des éléments formels, tel le degré d'autonomie de l'entité territoriale en question, mais à l'existence d'une situation matérielle différente qui justifie que l'on s'écarte des règles générales »[1964].

Ce jugement de valeur sévère sur l'autonomie du Pays basque apparaît à la fois inutile et inopportun. Il n'est néanmoins pas surprenant, parce que –d'une certaine manière- conforme aux objectifs économiques de la Communauté et à la politique de celle-ci en matière d'aides d'état. Tout d'abord, le jugement de valeur est inutile. En effet, le régime mis en place par les provinces basques étant contraire à l'article 52 CE, le fait d'ajouter qu'il est également contraire à l'article 87 n'apparaît pas utile pour résoudre le litige du juge *a quo*. En outre, le régime comportait certains éléments de sélectivité matérielle[1965], vu qu'il était basé sur des règles identiques aux règles faisant l'objet de la décision de la Commission de 1993[1966]. Ensuite, le jugement de valeur est inopportun. En affirmant que « l'autonomie fiscale des Territoires basques ne reflète en effet aucune spécificité du territoire en question - en termes de conditions économiques telles que le niveau de l'emploi, les coûts de production, les infrastructures, le coût de la main-d'œuvre - qui exigerait donc, indirectement, un traitement fiscal différent par rapport à celui en vigueur dans le reste du territoire espagnol »[1967], l'avocat général conteste le bien fondé de la répartition des compétences en Espagne. Or, cette répartition est certainement liée à des raisons historiques et politiques. L'on peut en outre se demander pourquoi elle devrait être économiquement justifiée, d'autant plus que dans cette phrase l'avocat général ne fait pas référence aux mesures fiscales à l'investissement en cause, mais à « l'autonomie fiscale des Territoires basques » en général. Une telle vision du fédéralisme porterait à admettre un contrôle de la Cour de Justice sur les réformes constitutionnelles internes aux Etats membres sur la base de leur efficacité économique. Il s'agit ici d'une hypothèse qui est aux antipodes de la notion de subsidiarité sur laquelle la répartition des compétences entre Etats membres et Union est censée se construire.

Enfin, ce jugement de valeur n'est cependant pas surprenant. L'avocat général SAGGIO fonde son opinion sur un élément de fait incontestable. Les mesures en cause sont « destinées exclusivement à des entreprises situées dans une région donnée de l'État membre en question et constituent pour ces entreprises un avantage dont ne peuvent pas bénéficier les entreprises qui veulent réaliser des opérations économiques analogues dans d'autres zones de cet État »[1968]. Du point de vue des investisseurs en effet, il est indéniable que les mesures en vigueur dans les provinces basques rendent l'investissement plus attractif que dans les autres

---

[1963] *Ibidem*, pt 37.
[1964] *Ibidem*, pt 38.
[1965] Voy. WISHLADE, F. (2003), *op. cit.*, p. 21.
[1966] Ce fait est d'ailleurs rappelé dans les Conclusions AG SAGGIO (C-400/97, C-401/97 et C-402/97), *précitées*, pt 6 !
[1967] Conclusions AG SAGGIO (C-400/97, C-401/97 et C-402/97), *précitées*, pt 38.
[1968] *Ibidem*, pt 35.

provinces espagnoles. Dès lors que le territoire de référence en matière d'aides d'état est l'Etat membre conçu comme un tout, la mesure a des effets sélectifs. Toujours du point de vue de l'investisseur, ces mesures ne peuvent être considérées des mesures liées à la nature ou à l'économie du système, parce qu'elles sont indépendantes de la situation particulière de cet investisseur, envisagée selon des critères économiques.
Une telle position s'inscrit dans la logique des institutions communautaires d'extension maximale du champ d'application de la notion d'aide à toutes les mesures étatiques. Ce souci d'extension prévient le risque de se retrouver avec des mesures étatiques hors champ d'application du régime, pour lesquelles la Cour de justice ne pourrait pas procéder à un contrôle de proportionnalité. Il traduit une grande méfiance à l'égard des Etats membres, plus qu'à l'égard de leurs subdivisions. Cette méfiance est exprimée par l'avocat général SAGGIO, qui dans ses conclusions craint que « [...], l'État [puisse] aisément éviter l'application, dans une partie de son territoire, des dispositions communautaires en matière d'aides d'État, tout simplement en apportant des modifications à la répartition interne des compétences dans certains domaines, de manière à invoquer ainsi, pour ce territoire déterminé, la nature «générale» de la mesure en question »[1969].

IV. Les aides octroyées par les régions basques (II) : le point de vue des juridictions communautaires

Il n'y a pas que l'Etat espagnol qui s'est estimé lésé par la façon dont les autorités basques ont fait usage de leur compétence fiscale. Les autres *Comunitades autonomas (CA)* sont aussi victimes de cette politique fiscale agressive. L'affaire *Ramondin* est à ce sujet un exemple de la manière dont le droit communautaire peut venir en aide à des régions qui subissent la concurrence fiscale d'autre régions à l'intérieur d'un même Etat. *Ramondin* est une société spécialisée dans la production de bouchons de bouteilles de vins et spiritueux, établie à Logroño, dans la CA de la Rioja[1970]. En 1997, la société *Ramondin* créée une filiale, *Ramondin* Capsulas, détenue à 99,8% par *Ramondin* SA et transfère ses installations de Logroño a Laguardia, localité située à 5km de Logroño mais en territoire basque. Par cette opération, *Ramondin Capsulas* est admise à bénéficier d'un crédit d'impôt de 45% sur les investissements ainsi que d'autres avantages fiscaux concernant principalement une réduction de la base imposable pendant les quatre premiers exercices bénéficiaires, prévus par la législation d'Alava. Une plainte concernant ces faits est alors déposée à la Commission par le Président de la CA de la Rioja. Après avoir lancé une procédure formelle sur la base de 88, §2 CE[1971], la Commission adopte la décision 2000/795/CE. Cette décision déclare que les aides versées par « le Royaume d'Espagne » aux sociétés *Ramondin* et *Ramondin Capsulas* sont incompatibles avec le droit communautaire[1972].

[1969] Conclusions AG SAGGIO (C-400/97, C-401/97, et C-402/97), *précitées*, pt 37.
[1970] Cette CA jouxte le *Territorio Historico de Alava* (Pays Basque).
[1971] Parallèlement à cette procédure particulière, la Commission a lancer une procédure formelle concernant le régime général mis en place par la province d'Alava, ainsi que par les autres territoires historiques de Guipúzcoa et Vizcaya. La décision de lancer la procédure formelle a été attaquée devant le Tribunal de première instance : TCE, 23 octobre 2002, affaires jointes T-346/99, T-347/99 et T-348/99, *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava, Territorio Histórico de Guipúzcoa - Diputación Foral de Guipúzcoa, Territorio Histórico de Vizcaya - Diputación Foral de Vizcaya c. Commission, Rec.*, p. II-4259. La procédure formelle s'est close par plusieurs décisions d'incompatibilité. Voy. le Communiqué de presse de la Commission du 11 juillet 2001, n° IP/01/981.
[1972] Décision 2000/795/CE de la Commission, du 22 décembre 1999, concernant l'aide d'État 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, art. 2 : « Sont incompatibles avec le marché commun les aides d'État accordées par l'Espagne: a) à Ramondín Cápsulas SA et consistant dans la réduction de l'assiette imposable au titre des entreprises nouvellement créées,

La décision 2000/795/CE est adoptée quelques mois après la décision 1999/718/CE. Cette dernière décision concerne en partie les même avantages fiscaux[1973], mais implique une autre entreprise, à savoir une filiale espagnole du constructeur d'électroménagers *Daewoo*[1974]. Dans l'évaluation de la condition de spécificité, tant la décision 1999/718/CE que la décision 2000/795/CE de la Commission évitent soigneusement de faire référence à la compétence fiscale autonome de la CA du Pays Basque[1975]. En ce qui concerne l'avantage lié à la réduction de base imposable, la Commission estime que « le caractère sélectif résulte notamment du fait que seules les entreprises nouvellement créées peuvent bénéficier de cet avantage fiscal (...) ». En outre, « le caractère spécifique est renforcé par le fait que seules les entreprises investissant 80 millions d'ESP et créant dix emplois peuvent bénéficier de la réduction de la base imposable »[1976]. Enfin, la Commission déduit cet élément de la motivation de la mesure, à savoir celui de « stimuler la création de nouvelles initiatives

---

prévue à l'article 26 de la Norma Foral no 24/1996 du 5 juillet 1996; b) à Ramondín SA et consistant dans l'octroi d'un crédit d'impôt pour un montant correspondant à 45 % du coût de l'investissement déterminé par la Diputación Foral de Álava dans sa décision no 738/1997 du 21 octobre 1997, pour la partie de l'aide qui, en application des règles de cumul des aides, excède le plafond de 25 % ESN des aides à finalité régionale au Pays Basque ». La première des deux mesures avait déjà été annulée par un arrêt du *Tribunal Superior de Justicia* du Pays Basque le 30 septembre 1999 dans le cadre d'un recours introduit par l'association des entrepreneurs de La Rioja (arrêt du 30 septembre 1999, *Aranzadi. TSJ et AP*, avril 2000, n°22, p. 1991, considérant 7, cité par CARRENO GUALDE, *op. cit.*, p.637).

[1973] Elle concerne, outre les avantages généraux à l'investissement en cause dans l'affaire *Ramondin,* un nombre important d'avantages spécifiques fiscaux et autres contenus dans un « contrat de collaboration » *ad hoc* (*contrato de colaboración*), que les autorités régionales basques et *Daewoo Electronics* ont signé en 1996 et ayant pour objet l'installation d'une usine de réfrigérateurs par Daewoo sur le territoire basque.

[1974] Décision 1999/718/CE de la Commission du 24 février 1999 concernant l'aide d'État mise à exécution par l'Espagne en faveur de *Daewoo Electronics Manufacturing España SA* (Demesa), *J.O.*, 13 novembre 1999, L 292, p. 1. Cette dernière décision fait suite à une plainte plus classique déposée à la Commission par des associations d'entreprises concurrentes. La première plainte date du 11 juin 1996. Elle émane de la Fédération espagnole des fabricants d'appareils électroménagers de type "produits blancs" (*Asociacíon Nacional de Fabricants de Electrodomesticos de Línea Blanca*). D'autres plaintes concernant la même aide ont été déposées de la part d'un concurrent de Demesa, *l'European Committee of Manufacturers of Electrical Domestic Equipement* ainsi que par *l'Associazione Nazionale Industria Elettrotecniche ed Elettroniche* (Italie).

[1975] La Commission maintient la même attitude dans d'autre décisions concernant les provinces basques : voy. Décision 2003/192/CE de la Commission du 20 décembre 2001, concernant un régime d'aide mis à exécution par l'Espagne en 1993 en faveur de certaines entreprise nouvellement créées dans la province de Guipúzcoa, *J.O.*, 24 mars 2003, L 77, p. 1, concernant une exemption décennale de l'impôt des sociétés pour les sociétés nouvellement créées. Voy. aussi la Décision 2003/28/CE de la Commission du 20 décembre 2001 concernant un régime d'aide d'État mis à exécution par l'Espagne en 1993 en faveur de certaines entreprises nouvellement créées dans la province d'Álava (Espagne), *J.O.*, L 17, 22 janvier 2003, p. 20 à 39 ; Décision 2003/86/CE de la Commission du 20 décembre 2001 concernant un régime d'aides d'État mis à exécution par l'Espagne en 1993 en faveur de certaines entreprises nouvellement créées dans la province de Vizcaya (Espagne) , *J.O.*, L 040, 14 février 2003, p.11 à 31 ; la Décision 2002/892/CE de la Commission du 11 juillet 2001 concernant le régime d'aide d'État mis à exécution par l'Espagne en faveur de certaines entreprises nouvellement créées dans la province d'Álava, *J.O.*, L 314, 18 novembre 2002, p. 1 à 16 ; Décision 2002/540/CE de la Commission du 11 juillet 2001 concernant le régime d'aides d'État mis à exécution par l'Espagne en faveur de certaines entreprises nouvellement créées dans la province de Guipúzcoa, *J.O.*, L 174, 04 juillet 2002, p. 31 à 45 ; la décision 2002/820/CE de la Commission du 11 juillet 2001 concernant le régime d'aides d'État mis à exécution par l'Espagne en faveur des entreprises de la province d'Álava sous la forme d'un crédit d'impôt de 45 % des investissements, *J.O.*, L 296, 30 octobre 2002, p. 1 –19 ; Décision 2002/894/CE de la Commission du 11 juillet 2001 concernant le régime d'aides d'État mis à exécution par l'Espagne en faveur des entreprises de la province de Guipúzcoa sous la forme d'un crédit d'impôt de 45 % des investissements, *J.O.*, L 314, 18 novembre 2002, p. 26 à 44 ; Décision 2003/27/CE de la Commission du 11 juillet 2001 concernant le régime d'aides d'État mis à exécution par l'Espagne en faveur des entreprises de la province de Vizcaya sous la forme d'un crédit d'impôt de 45 % des investissements, *J.O.*, L 017, 22 janvier 2003, p. 1 à 19.

[1976] Décision 1999/718/CE et décision 2000/735/CE, *précitées*, considérant 111.

entrepreneuriales ».[1977] L'avantage lié à l'octroi du crédit d'impôt est également, selon la Commission, matériellement sélectif. Tout d'abord, la législation basque octroie un pouvoir discrétionnaire de l'administration de la *Diputacion foral* de déterminer les investissements qui peuvent bénéficier du crédit d'impôt[1978]. Bien que cet élément soit suffisant pour établir que la condition de sélectivité est remplie, la Commission ajoute que l'existence d'un montant minimal d'investissement (2,5 milliards d'ESP), en dessous duquel le bénéfice du crédit d'impôt ne peut être accordé « est suffisamment élevé pour limiter de facto l'applicabilité du crédit aux seuls investissements mobilisant des ressources financières importantes », c'est-à-dire aux grandes entreprises[1979]. Le caractère temporaire de la mesure ne fait qu'accentuer le fait que crédit d'impôt est un « instrument de politique industrielle en faveur de certains gros investissements que l'administration considère comme opportun d'encourager »[1980].

Les décisions 1999/718/CE et 2000/795/CE sont ensuite attaquées devant le Tribunal de première instance des Communautés européennes[1981]. Les parties requérantes dans ces deux procédures avancent, parmi plusieurs autres arguments, que les mesures en cause, même si elles sont sélectives, sont justifiées par la nature ou l'économie du système, du fait que « le système fiscal basque, qui trouve son fondement dans la constitution espagnole, est justifié, en tant que tel, par la nature et l'économie du système général espagnol »[1982]. Contrairement aux conclusions de l'avocat général SAGGIO, l'arrêt du Tribunal répond à cet argument en clarifiant tout d'abord que « la décision attaquée n'affecte (...) nullement la compétence du *Territorio Histórico de Álava* pour adopter des mesures fiscales générales applicables sur l'ensemble du territoire de la région concernée »[1983]. Il ajoute par contre que « le fait que le *Territorio Histórico de Álava* dispose d'une autonomie fiscale reconnue et protégée par la Constitution du Royaume d'Espagne ne dispense toutefois pas cette région du respect des dispositions du traité en matière d'aides d'État »[1984].

Il répond ensuite à des arguments que l'on serait tenté de qualifier de non pertinents. Ainsi, il est avancé que le but de la mesure de réduction d'impôt est « de récolter le maximum de recettes fiscales possible », en encourageant les investissements sur le territoire historique d'Alava[1985]. De même, il est soutenu que « la pression fiscale globale au Pays basque est

---

[1977] Cette motivation confirme selon la Commission « qu'il s'agit d'une aide au démarrage des entreprises nouvellement créées, ne permet pas de considérer la mesure comme étant conforme à la nature ou à l'économie du système fiscal en cause » (Décision 2000/735/CE, *précitée*, pt 112).

[1978] Décision 1999/718/CE et décision 2000/735/CE, *précitées*, pt 81.

[1979] Décision 1999/718/CE et décision 2000/735/CE, *précitées*, pt 82.

[1980] Décision 1999/718/CE et décision 2000/735/CE, *précitées*, pt 100. En outre, à la fin de son analyse, la Commission fait preuve de la même prudence. Elle y indique qu'elle « ne se prononce pas sur les autres mesures contenues dans le régime fiscal spécifique de la province d'Álava ». Le terme « spécifique » est nénamoins employé pour définir l'ensemble du régime. L'on peut se demander s'il faut y voir une admission de la part de la Commission que l'entièreté du régime fiscal de la province d'Alava est spécifique, au sens qu'il remplit la condition de spécificité. Il semble que non : il s'agit plutôt pour la Commission de se réserver le droit d'examiner d'autres avantages qu'auraient reçu de la part des autorités basques les entreprises en cause ou d'autres entreprises semblables.

[1981] La décision 1999/718/CE est attaquée par le *Territorio Histórico de Álava - Diputación Foral de Álava,* , par la *Comunitad Autonoma* du Pays Basque (notamment) et par *Demesa* (affaires T-127/99, T-129/99 et T-148/99, jointes par une ordonnance du 5 juin 2001). Un recours contre la décision 2000/735/CE est introduit par le Territoire historique d'Alava, ainsi que par *Raimondin SA et Raimondin Capsulas SA* (affaires T-92/00 et T-103/00 ont été jointes par une ordonnance du 5 juin 2001).

[1982] T.C.E., arrêt *Ramondin* (T-92/00 et T-103/00), *précité*, pt 56 ; arrêt *Demesa* (T-127/99, T-129/99 et T-148/99), *précité*, pt 141 : « le Territorio Histórico de Álava dispose depuis des centaines d'années d'une autonomie fiscale reconnue et protégée par la constitution de l'État espagnol ».

[1983] T.C.E., arrêt *Ramondin* (T-92/00 et T-103/00), *précité*, pt 27.

[1984] T.C.E., arrêt *Ramondin* (T-92/00 et T-103/00), *précité*, pt 57.

[1985] T.C.E., arrêt *Ramondin* (T-92/00 et T-103/00), *précité*, pt 61. Cet argument a quelque chose d'excentrique, dans la mesure où tout système fiscal a pour but de récolter le maximum de recettes fiscales possibles. Mis à part le fait qu'un tel objectif pourrait justifier toute mesure fiscale, on ne comprend pas bien ce que les parties

supérieure à celle qui existe dans le reste de l'Espagne »[1986]. Les deux recours sont donc rejetés, du moins, en ce qui concerne l'affaire *Daewoo*, pour l'octroi des différents avantages fiscaux octroyés par la province d'Alava[1987]. A la suite de pourvois en annulation des arrêts du Tribunal, la Cour de justice valide l'appréciation de ce dernier[1988].

V. La neutralité vis-à-vis de structures institutionnelles des Etats membres

En conclusion, le Tribunal n'est pas tombé dans le piège tendu par les autorités basques qui souhaitaient porter le débat sur le terrain du droit constitutionnel[1989]. La stratégie consistant à faire dire aux institutions communautaires que le système de répartition des compétences fiscales en Espagne, fondé sur la Constitution et sur des droits pluriséculaires, aurait pu mener à un conflit, non seulement d'interprétations juridiques, mais surtout de positions politiques entre « régionalistes » et « européanistes », aux débouchés incertains[1990]. Malgré une certaine reconnaissance de l'autonomie fiscale du Pays Basque, l'arrêt du Tribunal valide cependant la décision de la Commission. Cette décision reflète la pratique constante de la Commission consistant « à qualifier comme aides des régimes fiscaux qui sont applicables dans des territoires ou régions déterminées et qui sont favorables par rapport au régime général d'un État membre »[1991], quelles que soient les autorités qui ont adopté ces régimes.

---

pouvaient espérer du Tribunal en avançant un tel argument. Probablement, il s'agit d'un manière maladroite d'exprimer le souci de préserver l'autonomie financière du pays basque. Cet argument toutefois n'a jamais été accepté par la Cour de justice ni par le Tribunal dans un tel contexte.

[1986] Faisant feu de tout bois, les parties lancent cette justification, à laquelle le Tribunal répond justement que « cet argument n'est toutefois nullement de nature à démontrer que des mesures fiscales qui réservent des avantages spécifiques à certaines entreprises seraient justifiées par la logique interne du système fiscal du territoire historique d'Álava » (T.C.E., arrêt *Ramondin* (T-92/00 et T-103/00), *précité,* pt 64).

[1987] L'arrêt de la Cour de justice annule cependant les points de la décision concernant des subventions à l'investissement, ainsi qu'une aide en nature sous la forme de l'occupation gratuite d'un terrain pendant une période déterminée.

[1988] 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.

[1989] T.C.E., arrêt *Demesa* (T-127/99, T-129/99 et T-148/99), *précité*, pt 146 : « Contrairement à ce que prétendent les parties requérantes, la Commission ne s'est donc pas fondée, dans la décision attaquée, sur la constatation que la mesure fiscale en cause ne s'applique qu'à une partie du territoire espagnol, à savoir l'Álava, pour conclure à la sélectivité de la mesure. Les parties requérantes ne sauraient donc prétendre que la décision attaquée met en cause la compétence normative du Territorio Histórico de Álava d'adopter des mesures fiscales de nature générale ».

[1990] MUGURUZA ARRESE, J., *op. cit.*, p. 137.

[1991] Voy. notamment la décision 2003/442/CE du 11 décembre 2002 concernant la partie du régime portant adaptation du système fiscal national aux spécificités de la Région autonome des Açores qui concerne le volet relatif aux réductions des taux d'impôt sur les revenus, *J.O.*, 18 juin 2003, L 150, p.52, pt 26. S'agissant de mesures prises par des autorités centrales, la Commission renvoie dans cette même décision en outre, à sa décision du 21 mai 1997, concernant la création de zones prioritaires ultrapériphériques et de mesures de désenclavement économique dans les DOM (aide N 847/96, *J.O.* C 245, 12 août 1997), à sa décision du 16 décembre 1997, , concernant le régime d'aides régionales à l'investissement et au fonctionnement portant modification du régime économique et fiscal des îles Canaries (aide N 144/A/96, *J.O.*, C 65, 28 février 1998), et à sa décision 2002/780/CE du 28 février 2001 concernant le régime d'aide «Prime fiscale 1999», que l'Allemagne envisage de mettre à exécution en faveur de certaines entreprises opérant dans les nouveaux Länder, y compris Berlin (*J.O.*, L 282, 19 octobre 2002, p. 15). Voy. également la décision 98/476/CE de la Commission du 21 janvier 1998 concernant les allégements fiscaux accordés en vertu de l'article 52, paragraphe 8, de la loi allemande relative à l'impôt sur le revenu (*Einkommensteuergesetz*), *précitée*.

Il s'agit de l'approche traditionnelle des institutions communautaires en matière d'aides d'Etat[1992], caractérisée par la neutralité vis-à-vis de l'organisation territoriale interne des Etats membres, qui renvoie elle-même au principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des Etats membres dans la mise en œuvre du droit communautaire[1993]. Cette neutralité peur être envisagée sous un angle positif comme la reconnaissance de la souveraineté pleine et entière des états membres de la répartition des compétences dans l'ordre interne. De manière négative, cette neutralité peut être vue comme le refus de la prise en compte, au regard de l'application du régime des aides d'Etat,, de l'autonomie normative des collectivité locales, telle qu'elle leur est reconnue dans l'ordre interne[1994].

§2. Dans le régime du Code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises

Tout comme en matière des aides d'Etats, il existe dans le Code de Conduite des dispositions qui concernent particulièrement des régions géographiques des Etats membres. La lutte contre la concurrence fiscale dommageable est en effet un domaine d'action parmi d'autres, qui doit ainsi s'insérer le plus harmonieusement possible dans le cadre tracé par les autres politiques communautaires. Parmi ces politiques, le développement des régions économiquement plus faibles occupe une place importante. C'est cette exigence qui est pointée dans le point G du Code de Conduite[1995].

I. Les mesures dommageables territorialement sélectives

Comme pour le régime des aides d'Etat, il n'est pas fait référence à la source des mesures dommageables, à l'intérieur de l'Etat membre[1996]. Concernant les mesures d'application régionale ou locale, nous pouvons dire que parmi les 206 mesures prises par les Etats Membres[1997], hors territoires dépendants ou associés[1998], et analysées par le rapport *Primarolo*, environ 35 pouvaient être qualifiées de la sorte[1999]. Parmi les 66 mesures

---

[1992] WISHLADE, F., « Plus ça change, plus c'est la même chose? - Recent developments in EU competition policy and regional aid control », *European Policy Research Paper*, n° 58, European Policies Research Centre, Novembre 2005, p. 50 à 55.

[1993] Sur ce principe, voy. *supra*, Titre I.

[1994] Cette approche est reprise par les juridictions nationales. Voy. RODRÍGUEZ CURIEL, J.W., « La autonomía fiscal de las autoridades intraestatales no excluye la calificación de ayuda de Estado (sentencia del Tribunal Supremo de 9.12. 2004) », *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2005, n° 236 (2005), p. 84 à 91.

[1995] Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, *op. cit,* pt G. Il y est entre autres prévu que « pour autant que les mesures fiscales sont utilisées pour soutenir le développement économique de régions déterminées, il sera évalué si elles sont proportionnelles et ciblées par rapport à l'objectif visé ». Ce même point insiste particulièrement sur la situation de régions ultrapériphériques, visées par l'article 299, §2 CE : « Dans le cadre de cette évaluation, une attention particulière sera accordée aux caractéristiques et contraintes particulières des régions ultra-périphériques et des îles de taille réduite, sans nuire à l'intégrité et à la cohérence de l'ordre juridique communautaire, y compris le marché intérieur et les politiques communes ». Implicitement, on peut en déduire que le Code est susceptible de s'appliquer à ces régions.

[1996] Une coordination minimale des règles d'imposition des sociétés au niveau communautaire, comme l'est le Code, doit tenir compte de l'ensemble des mesures fiscales (directes) qui visent les sociétés et entreprises, quel que soit l'autorité nationale qui est compétente dans l'ordre interne pour les édicter.

[1997] Cette liste comprend les mesures en vigueur sur le territoire de Gibraltar. Voy. Rapport PRIMAROLO, *op. Cit.*.

[1998] Les mesures analysées de ces territoires sont au nombre de 78.

[1999] Dans le rapport PRIMAROLO, les « régions » bénéficiaires de ces mesures sont notamment Gibraltar (mesures A017, B010, B012, B013, E011, E012), les Pays Basques et la Navarre (A005 ; A006, D009, D010),

considérées comme potentiellement dommageables par la Commission, dont 43 hors territoires dépendants et associés, neuf appartiennent à cette catégorie. Outre certaines villes, telles que Trieste[2000], ou encore Shannon, les régions visées par le rapport sont les Pays basques et la Navarre, Gibraltar, Madère[2001] et les Açores, ainsi que les îles d'Aland.
Il convient cependant d'établir une distinction entre les mesures nationales dont le champ d'application est restreint à ces régions, et les mesures véritablement régionales, c'est à dire les mesures adoptées prises par une autorité infra-étatique. Toutes les mesures citées sont d'application régionale dans la première acception du terme. A propos de celles-ci, le rapport énonce que « on a relevé une vaste gamme de mesures utilisées pour soutenir le développement économique de régions déterminées (autres que celles concernant les régions ultrapériphériques ou les îles de taille réduite (...)[2002]. Certaines de ces mesures octroient une exonération totale ou quasi totale de l'impôt sur les sociétés pendant une longue période, allant jusqu'à dix ans. Une des questions qui se posent est de savoir si ces mesures sont proportionnées aux objectifs poursuivis. Le groupe a pris acte du fait que les évaluations négatives dans ces cas ne signifient pas qu'il a conclu que des mesures similaires (exonérations) instaurées dans l'avenir pourraient être considérées comme dommageables »[2003]. Cette constatation découle du fait que la situation économique est évolutive, et donc que l'examen de la proportionnalité peut être influencé par une aggravation des conditions socio-économiques des « régions » en question.

II. Les mesures dommageables adoptées par les autorités régionales

Par contre, seules les mesures visées par le Rapport PRIMAROLO et prises par les autorités locales des Iles Aland, de Gibraltar, et des Pays basques et de la Navarre ressortent de la seconde acception du terme « régional »[2004]. Les îles Aland[2005] confèrent un avantage sous la

---

Madère et les Açores (B006) ; les Iles Aaland (B008), les îles Canaries (D008), la Corse (D012), Ceuta et Melilla (DAM022), les départements d'outre-mer (D015) et le Sud de l'Italie (DAM086).

[2000] Sur le régime fiscal de Trieste, voy. VALENTE, P. et ROCCATAGLIATA, F., « Fiscal Aids : (In)compatibility with EU Rules ? », *Tax Notes International*, 1998, p. 259.

[2001] L'inclusion de Madère dans la liste des 66 a été contestée par le Portugal au motif que, selon lui, le régime mis en place n'avait pas été dûment évaluée par rapport au point G (régions ultrapériphériques), le rapport se contenant de constater le fait que les conditions fixées au point B étaient remplies. Voy. Rapport PRIMAROLO, *op. cit.*, p. 185, note 8. Il semble cependant que un examen plus approfondi du régime en vigueur à Madère sur la base conditions de l'article G n'aurait pas permis de justifier le caractère dommageable de la mesure en cause, vu le peu d'impact d'un tel régime sur le développement de l'économie réelle du territoire. Sur le régime fiscal des activités financières à Madère, voy. l'analyse de PINTO, C. (2003), *op. cit.*, p. 159-162 et p.220-223.

[2002] Concernant les régions ultrapériphériques, le rapport explique que « le groupe a examiné la question de savoir si les mesures visant au développement économique des régions ultrapériphériques et des îles de taille réduite étaient proportionnées et ciblées. Conformément au point G du code, le groupe a porté une attention particulière aux spécificités et aux contraintes des régions ultrapériphériques et des îles de taille réduites. Les Etats membres ont eu la possibilité de soumettre au groupe un rapport portant sur les différentes mesures qu'ils mettent en oeuvre et indiquant pourquoi, selon eux, ces mesures devaient être considérées comme proportionnées et ciblées par rapport à l'objectif de développement économique poursuivi ».(Rapport PRIMAROLO, *op. cit.*, pts 19 à 21.

[2003]Rapport PRIMAROLO, *op. cit*, pt 67.

[2004] Les avantages fiscaux procurés aux entreprises dans les autres « régions » (Trieste, Shannon, Acores et Madère) trouvent leur source- selon le Code de Conduite- dans la législation nationale. A noter que le régime mis en place aux Acores et visé par le rapport PRIMAROLO a trait aux « Zones franches de Madère et Santa Maria (Açores) » , c'est à dire à des centres de services financiers et est distinct du régime plus général objet de la décision 2003/442/CE de la Commission (*précitée*). En outre, en ce qui concerne les zones franches de Madère et Acores, un des ces avantages consiste dans l'exonération, outre de l'impôt des sociétés dont le taux normal est de 34%, des impôts communaux et locaux. Il ne s'agit cependant pas d'une limitation à l'autonomie locale qui trouve sa source dans le droit communautaire, mais plutôt d'une limitation nationale de l'autonomie locale que le droit (*rectius* la *soft law*) communautaire autorise.

UNIVERSITE CATH. DE LOUVAIN
BIBLIOTHEQUE DE DROIT
PLACE MONTESQUIEU, 2
B-1348 LOUVAIN-LA-NEUVE

forme d'une réduction de l'impôt local sur les sociétés, diminué de 11,2% à 1,2%, à certaines sociétés captives d'assurance. L'avantage est octroyé, sous certaines conditions, aux sociétés résidentes et non résidentes qui remplissent les conditions liées au nombre d'actionnaire (actionnaire unique), à la personnalité des assurés (l'actionnaire ou ses filiales) et la localisation des activités de la société d'exploitation (le territoire de la province). Le rapport PRIMAROLO constate qu'une telle réduction a pour effet de ramener le taux global d'imposition du revenu des sociétés captives à 18 %, au lieu du taux normal de 28 %. L'autonomie fiscale dont jouissent ces îles n'est pas véritablement prise en compte. Elle est certes la cause de l'avantage, cependant seuls semblent compter les effets de la mesure[2006]. Gibraltar est une « région » dont le statut politique fait l'objet de controverses constantes[2007]. Les auteurs du Rapport PRIMAROLO l'incluent dans la catégorie particulière des territoires dont un Etat membre assume les relations extérieures au sens de l'article 299, §4 CE[2008]. Trois régimes distincts sont considérés dommageables. Il s'agit tout d'abord d'un régime qui, dans le cadre de la transposition de la directive mère-filiale (90/435/CEE), telle qu'applicable à Gibraltar, prévoit, à certaines conditions, l'exonération de l'impôt sur les revenus provenant de filiales d'au moins 25 % de sociétés-mères, établies à Gibraltar, mais dont les actionnaires

---

[2005] Les îles Aland disposent, en vertu de l'article 18, 5 de *l'Acte sur l'autonomie d'Aland du 16 aout 1991*, d'une autonomie fiscale relative à une partie de l'impôt sur le revenue (notamment le pouvoir de lever des additionnels - compétence avec l'Etat finlandais), ainsi qu'en matière d'impot sur le commerce et sur les jeux, et d'impôt communal. Concernant le régime fiscal de ces îles, voy. HACHE, J.-D. (coord.), *Quel statut pour les îles d'Europe = What status for Europe's islands* ?, Conférence des régions périphériques maritimes d'Europe (CRPM), Commission des îles, Paris, L'Harmattan, 2000, 427 p. ; JANSSON, P., « Les îles Åland (FIN) », *Eipascope, Institut européen d'Administration Publique,* 1997, n°2, p. 25ss, ainsi que C.J.C.E., arrêt *Lindman* (C-42/02), *précité.*

[2006] En outre, l'impôt sur le revenu des sociétés est traité dans le rapport comme un prélèvement unique, ce qui ne correspond totalement à la réalité. Voy. *supra.*

[2007] Selon le droit britannique, Gibraltar ne fait partie du Royaume-Uni. Il s'agit d'un territoire indépendant, qui dispose de ses propres institutions et compétences. Le Royaume-Uni exerce certaines prérogatives à l'égard de ce territoire, notamment la conduite des affaires extérieures Par contre, du point de vue du droit communautaire, Gibraltar constitue une partie du Royaume-Uni. Gibraltar fait d'ailleurs partie de la Communauté sur la base de ses relations avec ce dernier, et le droit communautaire s'y applique en vertu de l'article 299, par. 4 CE. Selon la Commission, « Même s'il est vrai que le droit communautaire s'applique à Gibraltar en vertu de l'article 299, paragraphe 4, du traité CE plutôt que de l'article 299, paragraphe 1, du traité CE, cela ne donne pas à Gibraltar un statut particulier aux fins de l'application des règles en matière d'aides d'État, en général, et des aides d'État à finalité régionale, en particulier. L'article 299, paragraphes 1, 2 et 4, du traité CE, dispose que les dispositions du traité s'appliquent et qu'il ne saurait y avoir aucune différence entre le régime juridique des différents territoires cités dans chacun des paragraphes, sous réserve de dérogations expresses et spécifiques » (Décision de la Commission 2005/261/CE du 30 mars 2004 relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar, *J.O.*, L 085, 2 avril 2005, p. 1 à 26, pt 124). Par contre, Gibraltar est exclu du territoire fiscal de la Communauté aux fins de la Tva et des accises, mais pas aux fins de la coopération administrative en matière fiscale, tout comme de la politique agricole commune et de l'Union douanière (voy. *supra*, Titre II et Titre III). Voy. aussi la question écrite E-3487/02 posée par Charles TANNOCK (PPE-DE) à la Commission, concernant le Régime fiscal de Gibraltar, *J.O.*, 268 E, 7 novembre 2003, p. 36.

[2008] Cette catégorie, où seul Gibraltar figure, est à distingue de celle des territoires dépendants et associés, visée par le point M du Code de Conduite Ce dernier point prévoit en effet « qu'il est indiqué que les principes visant à éliminer les mesures fiscales dommageables soient adoptés dans un cadre géographique aussi large que possible. A cette fin, les Etats membres s'engagent à en promouvoir l'adoption dans les pays tiers ; de même, ils s'engagent à en promouvoir l'adoption dans des territoires auxquels ne s'applique pas le traité. En particulier, les Etats membres qui ont des territoires dépendants ou associés ou qui ont des responsabilités particulières ou des prérogatives fiscales sur d'autres territoires s'engagent, dans le cadre de leurs dispositions constitutionnelles, à assurer l'application de ces principes dans ces territoires. Dans ce contexte, ces Etats membres feront le point de la situation sous forme de rapports au groupe ... qui appréciera ces rapports dans le cadre de la procédure d'évaluation décrite ci-dessus ».

doivent être nécessairement des non-résidents[2009]. Ensuite, est épinglé le statut fiscal des « sociétés *offshore* exonérées et captives d'assurance », où est prévue tant pour les sociétés que pour les actionnaires réels des sociétés constituées à Gibraltar, une exonération totale d'impôt sur le revenu et sur la propriété foncière pour une période de 25 ans, ainsi que sur l'ensemble des sommes versées à des non-résidents, que ce soit à titre de dividendes, de rémunérations, ou encore d'intérêts[2010] . Enfin, un autre régime similaire, dit des sociétés « qualifiées », ouvert à des sociétés constituées à Gibraltar ou à des succursales de sociétés étrangères enregistrées à Gibraltar, est également considéré dommageable. Il consiste notamment en l'application d'un taux d'imposition réduit et variable (entre 2 et 18%), dans le but de contourner les législations d'autres Etats sur les sociétés étrangères contrôlées (CFC)[2011]. La description des régimes en vigueur à Gibraltar ne laisse pas apparaître une prise en compte de la spécificité de ce territoire, ni des rapports institutionnels que celui-ci entretient avec le Royaume-Uni.

Enfin, le rapport PRIMAROLO répertorie comme mesure dommageable le régime des centres de coordination mis en place les autorités du Pays basques et la Navarre au profit « d'entités qui exercent des activités de gestion, de direction, de contrôle et de centralisation des flux d'opérations et de services » au sein de groupes de sociétés multinationaux. L'octroi de l'avantage est soumis au dépassement de seuils déterminés de capital et de chiffre d'affaires, tant du groupe multinational que du centre de coordination. De plus, un agrément préalable des autorités fiscales des territoires historiques est requis. L'avantage consiste, dans les deux collectivités territoriales, dans la possibilité de recourir à une méthode simplifiée de calcul de l'impôt dû. Cette méthode simplifiée prévoit un prélèvement de 25% sur une base imposable constituée par les dépenses d'exploitation du centre, à l'exclusion des charges financières. Il s'agit d'une réduction considérable de la base imposable, qui n'est pas motivée.

Dans l'examen de ces mesures, une phrase du rapport mérite une attention toute particulière. Il y est en effet indiqué que « le taux normal d'imposition dans la région en question est de 32,5% (le taux de l'impôt des sociétés en Espagne est de 35%) »[2012]. En faisant d'abord et principalement référence au taux normal d'imposition dans la région auteur de la mesure, et seulement ensuite à celui en vigueur au niveau de l'Etat membre où est située cette région[2013], le rapport PRIMAROLO semble adopter une attitude novatrice par rapport à la conception communautaire classique de neutralité vis-à-vis des structurelles institutionnelles adoptées par les Etats membres. Bien qu'il ne s'agisse pas à proprement parler d'un texte de droit communautaire, il s'agit d'une prise en compte d'un taux normal d'imposition sur échelle régionale. Le Code de conduite offre donc des intéressantes avancées en ce qui concerne la reconnaissance de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales. Certaines formulations employées dans le rapport laissent sous-entendre que la diversité des régimes d'impositions strictement liés la structure institutionnelle des Etats membres ne peut être considérée

---

[2009] Les autres conditions sont la constitution (à l'immatriculation) et à la résidence sur le territoire de Gibraltar, à l'objet social (la détention de participations de 5 % au moins dans d'autres sociétés, aux revenus (51 % de ses revenus au minimum doivent provenir de ses investissements), à l'équilibre financier de la société, au nombre d'employés (2) et d'un bureau d'au moins 400 pieds carrés sur le territoire de Gibraltar. En outre, les transferts de dividendes vers des sociétés mères hors-UE sont imposées au taux de 1% et les paiements d'intérêts sont exonérés de retenue à la source. Voy. Rapport PRIMAROLO, *op. cit.*, mesure A017 « Sociétés établies à Gibraltar dans le cadre d'une réglementation de 1992 »..

[2010] Rapport PRIMAROLO, *op. cit*, p.148, mesure B012.

[2011] Voy. Rapport PRIMAROLO, *op. cit.*, p. 149, mesure B013. Voy. aussi Décision 2005/77/CE de la Commission du 30 mars 2004 relative au régime d'aides mis à exécution par le Royaume-Uni en faveur des «qualifying companies» de Gibraltar, *J.O.*, L 29, 2 février, 2005 p. 24 à 38.

[2012] Rapport PRIMAROLO, *op. cit.*, p.24, mesure A005.

[2013] La formulation est légèrement différente de celle employée pour décrire le régime des îles Aland. Cette différence s'explique par le fait que la compétence fiscale du Pays Basque en matière d'impôt des sociétés est exclusive de celle de l'Etat espagnol, et non partagée, comme c'est le cas en ce qui concerne les îles Aland.

dommageable en tant que telle. Par contre, le Rapport PRIMAROLO n'hésite pas à ranger dans la catégorie des mesures dommageable des mesures adoptées par les autorités régionales, en référence à un taux d'imposition « normal », parfois calculé non seulement en fonction de l'Etat membre, mais aussi en fonction de la région considérée.

Section II : La justification de la sélectivité territoriale en raison de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales

Cette reconnaissance de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales, esquissée dans le Code de Conduite, trouve un écho dans le régime des aides d'Etat, mis en œuvre par la Commission sous le contrôle des juridictions communautaires. En effet, la question de la compatibilité entre fédéralisme fiscal interne et régime communautaire des aides d'état soulève non seulement un potentiel problème d'ordre politique, mais aussi un problème d'ordre juridique[2014]. Plusieurs décisions récentes concernant des régimes « régionaux » ont ainsi permis de circonscrire fortement les risques de conflits entre deux logiques, à savoir d'une part, le logique communautaire, basée sur l'effectivité et l'uniformité du droit communautaire et, d'autre part, la logique « régionale », basées sur l'autonomie constitutionnelle des collectivités territoriales. A la suite des conclusions de l'avocat général SAGGIO en 1999, qui ont suscité de vives préoccupations auprès des régions européennes dotées d'autonomie fiscale, celles-ci ont manifesté la crainte que une interprétation trop étroite de la notion de sélectivité rende toute mesure régionale extrêmement difficile, voire impossible à mettre en œuvre, dès lors que ce type de mesures ont, par définition, un champ d'application plus restreint que celui du territoire de l'Etat[2015]. Cette interprétation contredisait notamment le principe de subsidiarité contenu à l'article 5 CE.

§1. Le fédéralisme symétrique dans la pratique de la Commission

Il convient tout d'abord de distinguer, à la lumière de la réalité institutionnelle des Etats membres, ces phénomènes selon qu'ils visent des mesures « régionales » prise sur la base d'une autonomie accordée à l'ensemble des régions de l'Etat membre concerné (fédéralisme symétrique),ou selon qu'il s'agisse de mesures adoptées par une région sur la base d'une autonomie propre qui lui serait reconnue et dont les contours seraient distincts de l'autonomie octroyée aux autres « régions » de l'Etat membre en question (fédéralisme asymétrique). La plupart des collectivités territoriales disposant d'un certain degré d'autonomie fiscale dans l'UE relèvent de la première catégorie. L'on songe aux régions belges, aux régions italiennes à statut ordinaire, aux *Länder* allemands ou autrichiens. En effet, sous réserve de quelques différences, ces régions disposent, au sein de chaque Etat membre, d'un pouvoir fiscal identique. Concernant ces phénomènes de fédéralisme symétrique, la Commission adopte une attitude relativement conciliante. Dans sa décision « Açores » de 2002, elle exclut de son analyse les « mécanisme[s] permettant à l'ensemble des collectivités locales d'un certain niveau (régions, communes ou autres) d'instituer et de percevoir des impôts locaux n'ayant aucun rapport avec la fiscalité nationale. »[2016]. Dans sa décision concernant l'IRAP, adoptée

---

[2014] SUTTER, F.P (2005), *op. cit.*, p.118 à 122.

[2015] Voy. pour les Pays Basques, MUGURUZA ARRESE, J., *op. cit.*, p.123ss.. Dans ses arrêts *Demesa* (T-127/99, T-129/99 et T-148/99, *précité*) *et Ramondin* (T-92/00 et T-103/00, *précité)* que le Tribunal semble ne pas avoir suivi une telle interprétation. Il n'a cependant pas donné des éléments d'appréciation permettant d'exclure sur la base de critères généraux, certaines mesures « régionales » de la qualification d'aide d'état, ou, au contraire, de les comprendre dans cette notion.

[2016] Décision 2002/443/CE (« Acores »), *précitée,* pt 31. Dans la décision *Gibraltar* , la Commission précise que « le présente décision ne porte pas sur un mécanisme qui permettrait à toutes les autorités locales d'un certain

en 2005, la Commission consacre une vision institutionnelle des phénomènes de fédéralisme fiscal, respectueuse de l'autonomie constitutionnelle des Etats membres[2017]. Elle considère en effet que la faculté dont disposent toutes les régions italiennes d'augmenter ou de réduire d'1% le taux de base de 4,25% « reflète une application symétrique du système fiscal, dans laquelle toutes les régions ont le même droit, tant du point de vue juridique que pratique, d'augmenter ou de réduire l'impôt, et ne comporte pas, en tant que telle, la présence d'aides d'état »[2018]. En vue de parer à d'éventuels abus, elle ajoute qu' « une telle conclusion ne préjuge pas de l'examen de facultés spécifiques reconnues seulement à certaines régions ni de différenciations sectorielles qui pourraient être mises en œuvre par certaines régions ». La Commission confirme ce point de vue dans la proposition de dérogation à la directive 2003/96/CE en matières des accises sur les carburants et les produits énergétiques, ensuite adoptée par le Conseil, concernant la régionalisation de la TIPP française[2019]. Concernant la conformité de la mesure française de régionalisation au régime des aides, la Commission conclut que « la différenciation régionale ne constitue pas une aide d'Etat »[2020].
Ces deux décisions manquent cependant de clarté sur un point. En effet, le fondement même de la décision de la Commission concernant l'IRAP, tout comme d'ailleurs celui de la proposition de régionalisation de la TIPP, n'y sont pas exprimés. Or, il importe de justifier une telle approche par rapport au critère de sélectivité. Tout d'abord, on pourrait dire qu'une mesure de répartition symétrique des compétences est une mesure générale. Cependant, du point de vue des entreprises bénéficiaires, la mesure par laquelle elles reçoivent un « avantage » n'est pas, du moins pas directement, la règle de répartition des compétences[2021]. Il pourrait sembler plus opportun de justifier la différenciation de taxation régionale d'une autre manière. En effet, une telle différenciation fait disparaître un niveau d'imposition de référence, qui est essentiel pour apprécier si l'avantage est accordé à certaines entreprises. La comparaison entre un taux de taxation normal et un taux de taxation dérogatoire disparaît lorsque chaque région (ou commune) dispose de prérogatives propres en la matière. En ce sens, une mesure fiscale prise sur la base d'une compétence attribuée uniformément à toute les collectivités territoriales manque de sélectivité. Cette position est affirmée par l'AG GEELHOED dans ses conclusions dans l'affaire C-88-03 (*Açores*) [2022] et se fonde sur une interprétation de la jurisprudence de la Cour[2023]. Elle semble en outre être celle de la

---

niveau (régions territoires ou autres) d'introduire ou de prélever des impôts locaux » (Décision 2005/261/CE de la Commission du 30 mars 2004 relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar, *J.O.*, L 085 , 2 avril 2005, p. 1 à 26, pt 115). Une telle expression semble exclure la possibilité de prévoir une différenciation fiscale entre régions ayant trait à des impôts qui sont en partie nationaux, comme par exemple le pouvoir de déterminer certains éléments de l'impôt ou de prévoir des additionnels à un impôt national. Une telle interprétation est cependant contredite par la pratique la plus récente de la Commission. Voy. *infra.*

[2017] Décision de la Commission du 7 décembre 2005, aide d'Etat n° N 198/2005, *J.O.*, C 42, 18 février 2006. Voy. la Lettre de la Commission à la République italienne (réf. 2005 C(2005)4675 def) du 07 décembre 2005 et le communiqué de presse de la Commission du 8 décembre 2005, n° IP/95/1548.

[2018] Décision de la Commission du 7 décembre 2005, *précitée*, pt 44. Une telle interprétation était déjà défendue par la doctrine européenne : voy. WISHLADE, F. (2003), *op. cit.*, p. 23.

[2019] Décision 2005/767/CE du Conseil, *précitée*. Voy. *supra*, Titre III.

[2020] Proposition de Décision du Conseil du 14 septembre 2004, *précitée*, p.5.

[2021] Ceci n'est pas la cas lorsque la mesure n'attribue de compétence fiscale spécifique qu'à certaines collectivités territoriales déterminées. Il s'agit cependant d'une hypothèse de fédéralisme fiscal asymétrique (voy. *infra*).

[2022] Conclusions de l'avocat général GEELHOED présentées le 20 octobre 2005 précédant C.J.C.E., 6 septembre 2006, aff. C-88/03, *République portugaise c. Commission, pas encore publié au Recueil*, pt 34.

[2023] L'AG GEELHOED renvoie notamment à l'arrêt de la Cour *Adria Wien* (C-143/99), *précité*, pts 38 et 39.

Commission, dès lors que cette dernière reprend les conclusions de l'avocat général GEELHOED dans sa décision concernant l'IRAP[2024].

Quel que soit la justification de l'acceptation de phénomènes symétriques de différenciation régionale, certaines critiques peuvent cependant être adressées à la position de la Commission dans la décision IRAP. Ainsi, WISHLADE met en évidence le fait qu'une telle approche est extrêmement formaliste, et contredit partiellement la volonté même de la Commission de baser son contrôle sur un examen des effets et non de la forme de la mesure. Cet auteur souligne le fait qu'il ne soit pas tenu compte des incidences régionales de la fiscalité, ni du rapport entre celle-ci et les services rendus par les collectivités locales. Il est vrai, que sans une telle analyse, le cadre tracé par la Commission se révèle –actuellement- insuffisant pour appréhender certains phénomènes, configurables comme aides dans leurs effets, mais qui échappent au critère de spécificité. L'on songe à des baisses d'impôts locaux financées par des transferts provenant de l'Etat central, ou tout simplement des transferts financiers entre régions, tels le *Finanzausgleich* en Allemagne, qui ont pour conséquence de permettre aux régions en difficulté de maintenir un niveau de taxation qui ne suffit pas à couvrir leurs besoins financiers réels[2025].

La position de la Commission dans la décision IRAP permet néanmoins, malgré les critiques qui peuvent lui être adressées, d'exclure en principe de la qualification d'aides d'Etat les mesures fiscales prises par des collectivités territoriales en vertu d'une autonomie qui leur a été concédée de manière égalitaire par rapport aux autres collectivités territoriales de même niveau dans l'Etat membre concerné. L'on songe par exemple, aux régions italiennes à statut ordinaire[2026] ou aux régions belges[2027]. Néanmoins, il est envisageable qu'une collectivité territoriale fixe un niveau (général) d'imposition qui est sensiblement moins élevé que celui en vigueur dans les autres régions. Les effets d'une telle situation seraient inévitablement sélectifs. Il semble dans ce cas que l'on pourrait parler d'une mesure sélective, mais cependant justifiée par la nature du système. En effet, le principe de répartition des compétences pourrait être considéré dans certains Etats membres comme un élément inhérent au système fiscal national, au même titre que la progressivité[2028]. Cette acception de la nature du système n'est cependant pas conforme à celle que la Commission lui attribue généralement, c'est-à-dire justifié sur la base « de différences objectives entre les

---

[2024] Décision de la Commission du 7 décembre 2005 (« Irap »), *précitée*, note 9. La Commission renvoie également aux décisions 2002/443/CE (« Açores ») et 2005/261/CE (« Gibraltar »), *précitées* .

[2025] L'on serait ainsi tenté sur la base de la réalité des Etats fédéraux actuels de considérer qu'il n'es pas possible de qualifier un système de répartition des compétences fiscales de symétrique s'il n'est pas tenu compte de l'ensemble des éléments qui constituent ce système, en particulier, de la responsabilité financière des collectivités locales des choix fiscaux qu'elles posent. Sur le fédéralisme asymétrique, voy. *infra.*

[2026] Les régions italiennes à statut spécial ne sont assimilables aux régions ordinaires que dans l'exercice des compétences qu'elles partagent avec celles-ci. Voy. à ce sujet, concernant une adaptation régionale de IRAP par la région sicilienne, exorbitante du régime commun, voy. la décision d'ouvrir une procédure formelle, *J.O.*, C 82, 5 avril 2006, p. 71 ainsi que le Communiqué de la Commission du 7 septembre 2005, n° IP/05/1102, « Aides d'État: la Commission ouvre une enquête sur des allègements fiscaux en Sicile» et du 8 février 2007 « Aides d'État: la Commission décide que les allègements fiscaux applicables à la production régionale en Sicile constituent une aide illégale », n° IP/07/159.

[2027] La Région de Bruxelles-Capitale dispose cependant d'un statut particulier, qui sous certains aspects, induit à considérer le fédéralisme belge comme asymétrique, à la fois dans sa dimension verticale et horizontale. Voy. VERDUSSEN, M., « Le fédéralisme asymétrqiue en Belgique », intervention lors du colloque *Asimmetria o uniformità ? L'esperienza spagnola e le tendenze del regionalismo in Europa* , Centro interdipartimentale di ricerca e formazione sul diritto pubblico europeo e comparato, 9-10 juin 2006, actes en cours de publication. Néanmoins, ces différences constitutionnelles avec les deux autres Régions ne semble pas suffisantes pour qualifier le régime belge de répartition des compétences fiscales d'asymétrique, dans le sens qui lui donné dans le droit communautaire des aides d'état. Voy. *infra.*

[2028] Le risque d'accepter la différenciation régionale comme justifiée par la nature du système est qu'une telle justification pourrait être étendue à des phénomènes de fédéralisme asymétrique (voy. *infra*).

contribuables »[2029]. Une telle acception ne comprend pas les différences objectives entre pouvoirs taxateurs[2030], par contre le critère de la résidence régionale pourrait être qualifié de la sorte. En outre, une telle justification risquerait de bénéficier principalement aux régions les plus riches, ce qui aurait pour conséquence d'accroître la concurrence fiscale à l'intérieur des Etats membres, et donc dans la Communauté. Enfin, la position de la Commission eu égard à l'IRAP est à mettre en relation avec l'attitude beaucoup plus restrictive adoptée par celle-ci dans l'examen de mesures prises par des collectivités territoriales connues pour leur régime fiscal attractif pour les investisseurs, telles les pays Basques, les Açores et Gibraltar.

§2. Le fédéralisme asymétrique dans la pratique de la Commission

Ces « régions » bénéficient dans leurs ordres juridiques respectifs, d'un statut constitutionnel particulier. Elles disposent de compétences, que l'on peut qualifier d'asymétriques, parce que celles-ci leur sont attribuées en propre, alors que les mêmes compétences restent du ressort de l'Etat central en ce qui concerne les autres « régions » du territoire national[2031]. La Commission a rendu, outre les décisions concernant les Pays Basques, deux décisions à propos de telles régions, à savoir, d'une part, les Acores et, d'autre part, Gibraltar[2032]. Cette récente pratique de la Commission est un signe que les institutions communautaires commencent à prendre au sérieux les phénomènes de fédéralisation en matière fiscale.

I. La décision 2002/443/CE concernant le régime fiscal des Açores

Dans la décision « Acores », la Commission consacre de longs développement à la notion d'autonomie fiscale. Cette décision porte sur le « régime portant adaptation du système fiscal national aux spécificités de la Région autonome des Açores ». En effet, dans la Constitution portugaise, la région des Açores, tout comme celle de Madère ont le statut de « régions autonomes »[2033]. Cette autonomie est tant de nature administrative que financière. Parmi les pouvoirs qui leur sont reconnus, ces régions disposent de la compétence « d' exercer leur pouvoir de créer des impôts, conformément à la loi, et adapter le système fiscal national aux spécificités régionales, conformément à la loi-cadre de l'Assemblée de la République »[2034]. Une loi nationale définit les modalités de cette autonomie fiscale[2035]. Y sont contenus les principes gouvernant les relations financières et fiscales entre les régions autonomes et l'Etat portugais, tels les objectifs de l'autonomie financière régionale, la coordination des finances des régions autonomes avec celles de l'État, la solidarité nationale et l'obligation de

---

[2029] Voy. supra, ainsi que les conclusions AG GEELHOED dans l'affaire *Açores* (C-88/03), *précité*, pt 35.
[2030] Décision 2005/261/CE, *précitée*, pt 110.
[2031] Sur les phénomènes de fédéralisme asymétrique, voy. e.a. TARLTON, C. D. « Symmetry and Asymmetry as Elements of Federalism : A Theoretical Speculation », *Journal of Politics*, 1965, n°27, p.861 à 874 ; PERNTHALER, P., *Lo Stato federale differenziato :fondamenti teorici, conseguenze pratiche*, Bologna, Il Mulino, 1998 ; AGRANOFF, R. (éd.), *Accommodating Diversity : Asymmetry in Federal States*, Baden-Baden, Nomos, 1999; KEATING, M., « Asymmetrical Government : Multinational States in an Integrating Europe », *Publius : The Journal of Federalism*, 29(1), 1999, pp. 71 à 86 ; WATTS, R.L., « Décentralisation asymétrique : fonctionnelle ou dysfonctionnelle », Forum des fédérations, *www. forumfed. org*, 2000 ; GORDON, S.L., et alii, "Taxation issues in a federal state and economic groupings with concurrent taxing authorities", *IFA congress seminar series; Vol. 21a*, Deventer, Kluwer Law International, 1997, 66 p ; Mc GARRY, J., « Asymmetrical Federalism and the Plurinational State », Troisième conférence internationale sur le fédéralisme, Bruxelles, 2005, p. 318 à 340 ; VERDUSSEN, M. (2006), *op. cit.*.
[2032] Décisions 2002/443/CE (« Acores ») et 2005/261/CE (« Gibraltar »), *précitées.*
[2033] Constitution portugaise, articles 225 à 234.
[2034] Constitution portugaise, article 227, 1, i. (Traduction libre).
[2035] Loi portugaise n° 13/98 du 24 février 1998 « relative aux finances des régions autonomes ».

coopération entre l'État et les régions autonomes[2036]. Il y est en outre prévu que le produit de l'impôt sur les revenus des personnes physiques (IRS) et l'impôt sur le revenu des personnes morales (IRC) est attribué aux régions autonomes[2037]. Concernant la détermination des éléments essentiels de ces prélèvements, la loi confie aux assemblées législatives régionales le pouvoir de les diminuer, sans que cette réduction puisse être supérieure à 30 %, par rapport à l'impôt prévu la législation nationale[2038]. La région des Açores a fait usage de cette possibilité[2039], en prévoyant des réductions d'impôt générales, respectivement de 20% pour l'impôt des personnes physiques et de 30% pour l'impôt des personnes morales.

Selon les autorités portugaises, de telles mesures doivent être considérées des mesures de portée générale, compte tenu de l'autonomie constitutionnelle et financière de la région des Açores[2040]. Les autorités portugaises plaident ainsi pour l'introduction d'une distinction entre, d'une part, les mesures étatiques de portée régionale, par lesquelles des avantages sont octroyés à certains territoires par l'État central et les situations où de tels avantages seraient conférés « par une autorité territoriale infraétatique pour la portion de territoire relevant de sa compétence »[2041]. La Commission refuse cette distinction et constate en revanche que ces réductions d'impôt sont bien sélectives, dès lors que « seules les mesures dont la portée s'étend à l'ensemble du territoire de l'État échappent au critère de spécificité fixé par l'article 87, paragraphe 1, du traité (...) »[2042]. A l'appui de cette thèse, la Commission considère, tout d'abord, outre des arguments tirés du texte de l'article 87 CE[2043], que la sélectivité dépend d'une comparaison entre les bénéficiaires des effets de la mesure et les autres acteurs économiques, à l'intérieur d'un cadre de référence qui est forcément celui de « l'espace économique de l'État membre », et non d'une partie de celui-ci. En outre, la Commission rappelle que la notion d'aide est une notion objective, basée sur les effets de la mesure sur la concurrence et sur les échanges entre les Etats membres, en faisant notamment référence aux conclusions de l'avocat général SAGGIO[2044].

L'approche institutionnelle proposée par le gouvernement portugais est, selon la Commission, inconciliable avec l'approche économique adoptée par le Traité et les institutions communautaires. Il ne peut être question de moduler le contrôle des aides d'Etat en fonction de la structure institutionnelle de l'Etat membre. Une telle manière de procéder créerait des différences de traitement injustifiées entre Etats membres à structure centralisée et décentralisée ou fédérale et mènerait « à la rupture de l'égalité dans l'application de la discipline des aides d'État et donc à son inefficacité »[2045]. Des différences de traitement seraient aussi opérées entre des mesures fiscales dont les effets sont identiques. Dans les cas

---

[2036] Loi 13/98, *op. cit.*, articles 2 à 5.

[2037] Loi 13/98, *op. cit.*, articles 12 et 13.

[2038] Loi 13/98, *op.cit*, article 37. Cette même compétence de réduction d'impôt est attribuée aux régions autonomes en matière de tva.

[2039] Décret législatif régional des Açores no 2/99/A du 20 janvier 1999. Ce décret législatif produit ses effets depuis le 1er janvier 1999.

[2040] Dans le cadre de la procédure formelle d'examen, la Commission a entendu au titre de partie intéressée une autre région disposant d'une autonomie fiscale étendue, à savoir les îles Aland. Le gouvernement de ces dernières soulève le même argument, estimant que « la spécificité géographique d'une mesure fiscale ne suffirait pas pour qu'elle soit considérée comme une aide d'État lorsqu'une telle mesure est mise en oeuvre par une région autonome (considérée comme une circonscription fiscale à part entière), en application de ses compétences propres en la matière, et qu'elle s'applique indistinctement à toutes les entreprises y installées sans comporter aucune spécificité matérielle »(voy. Décision 2002/443/CE (« Acores »), *précitée*, pt 20).

[2041] Décision 2002/443/CE (« Acores »), *précitée*, pt 25.

[2042] Décision 2002/443/CE (« Acores »), *précitée*, pt 24.

[2043] La Commission s'appuie plus précisément sur l'existence de causes de compatibilité des mesures destinées à favoriser le développement économique d'une région, visées par l'article 87, §3, sous a et c CE. Voy. la Décision 2002/443/CE (« Acores »), *précitée*, pt 26.

[2044] Conclusions SAGGIO (C-400/97, C-401/97, et C-402/97), *précitées*.

[2045] Décision 2002/443/CE (« Acores »), *précitée*, pt 30.

des Açores, l'Etat central habilite la région à prendre les mesures en cause, ce que cette dernière a ensuite fait. Le résultat est donc semblable, selon la Commission, à celui qui aurait été obtenu si l'Etat central avait directement pris les mesures instituant la réduction d'impôt sur le revenu, comme cela avait déjà été le cas[2046]. En outre, vu la situation socio-économique de ces îles, et donc malgré leur autonomie, l'Etat portugais joue un rôle fondamental dans le financement des mesures adoptées par ces dernières. Les réductions d'impôt des Açores sont donc sélectives parce que régionales[2047]. Elles ne peuvent être justifiées par la nature ou l'économie du système[2048], et constituent donc des aides d'état.

II. La décision 2005/261/CE concernant le régime fiscal de Gibraltar

Outre la question des Acores et des Pays basques, la Commission s'est retrouvée confrontée à des mesures fiscales prises par un autre territoire disposant d'un fort degré d'autonomie, à savoir Gibraltar. En 2002, le Royaume-Uni notifie à la Commission, en application de l'article 88, §3 CE, la proposition de réforme du gouvernement de Gibraltar concernant l'impôt des sociétés[2049]. La Commission décide, à la suite de la notification, d'ouvrir la procédure formelle d'examen. L'ouverture de cette procédure entraîne une modification de la proposition de reforme de l'impôt des sociétés. Malgré cela, la Commission déclare le régime d'impôt des sociétés mis en place par Gibraltar incompatible avec le marché commun[2050]. La réforme consiste principalement à remplacer l'impôt sur les bénéfices des sociétés par un système combiné d'imposition forfaitaire sur les salaires et d'imposition sur l'occupation d'immeubles à des fins professionnelles, sans que la charge fiscale totale pesant sur chaque société ne puisse excéder un montant équivalant à 15% des bénéfices réalisés[2051]. Certaines activités économiques particulières, telles les services financiers et les entreprises de réseau (télécoms, énergie, canalisations) sont redevables d'un impôt complémentaire.
Pour justifier la compatibilité du régime avec le droit communautaire des aides d'état, le Royaume-Uni met en avant le statut constitutionnel particulier de Gibraltar et l'autonomie dont ce territoire jouit « notamment au plan constitutionnel, politique, législatif, économique, budgétaire, fiscal et géographique » [2052]. A l'instar du Portugal dans la décision « Açores », le

---

[2046] Voy. l'aide N 96 / 2000 - Régime de réductions fiscales en faveur de l'investissement à Madère, *J.O.*, C 266, 16 septembre 2000 ; aide N 222 A/01 Régime d'aides de la zone franche de Madère pour la période 2003-2006, *J.O.*, C 65, 19 mars 2003 ; l'aide N 143/93 mesures fiscales en faveur des Zones franches de Madère et de Santa Maria.

[2047] La Commission souligne cependant que « la qualification d'aide de ces mesures ne remet pas en cause l'autonomie fiscale des régions telle qu'établie par la Constitution portugaise et mise en oeuvre par le législateur portugais en 1998 et par le législateur régional (...) » (Décision 2002/443/CE (« Acores »), *précitée,pt 32).*

[2048] Elles ne sont pas, en outre, « de par leur rationalité économique, nécessaires ou fonctionnelles par rapport à l'efficacité d'un tel système » (Décision 2002/443/CE (« Acores »), *précitée*, pt 33).

[2049] Cette réforme intervient peu de temps après que certaines de mesures prises par Gibraltar ait été considérées dommageables par le rapport *Primarolo* et aient fait l'objet d'une procédure formelle *(voy.* T.C.E., 30 avril 2002., affaires jointes T-195/01 et T-207/01, *Gibraltar contre Commission, Rec.*, p. II-2309). Le lien de cause à effet est d'ailleurs évident. Cette même réforme abroge les régimes spécifiques d'exonération et les réductions d'impôts pour les sociétés décrits supra (voy. Décision de la Commission 2005/261/CE, *précitée*, pt 8).

[2050] Décision de la Commission 2005/261/CE, *précitée*..

[2051] Pour une description des mesures envisagées par Gibraltar, voy. la Décision 2005/261/CE, *précitée*, pt 10 à 14.

[2052] Décision 2005/261/CE, *précitée,* pt 55. Selon le Royaume-Uni, « Gibraltar est un territoire d'outremer du Royaume-Uni. Il fait partie des dominions de la reine, mais il ne fait pas partie du Royaume-Uni. Gibraltar n'est en aucune façon une région du Royaume-Uni. Il possède son propre ordre constitutionnel et ses propres institutions, distinctes de celles du Royaume-Uni. S'agissant de certaines questions intérieures, Gibraltar est totalement autonome. Gibraltar est une juridiction fiscale autonome et économiquement autosuffisante. Le Rocher ne reçoit aucune aide financière du Royaume-Uni et la législation fiscale britannique ne s'applique pas à Gibraltar. Le gouvernement de Gibraltar est tenu de générer suffisamment de revenus par la collecte de l'impôt

Royaume-Uni propose d'établir une distinction entre, d'un part « des cas où l'État accorde des avantages fiscaux de portée limitée à une partie du territoire national » et, d'autre part, « ceux où ces avantages sont accordés par une autorité régionale inférieure à la partie du territoire qui relève de sa compétence ».[2053]. La Commission refuse cette distinction, eu égard notamment au « rôle fondamental que les autorités centrales des États membres jouent dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel les entreprises opèrent, grâce aux mesures qu'ils prennent, aux services qu'ils fournissent et éventuellement aux transferts financiers qu'ils réalisent »[2054]. Le Royaume-Uni développe en outre une série d'arguments tenant à l'absence dans un système fiscal décentralisé ou fédéral, et à l'absence d'un degré normal d'imposition, ce qui empêcherait de qualifier d'aide les mesures en vigueur dans une des régions autonomes de l'Etat membre[2055]. Enfin, il accuse la Commission de violer le principe de subsidiarité, dès lors qu'à travers l'application du régime des aides d'Etat, elle interfère avec la liberté des Etats membres d'organiser leur système constitutionnel comme ils l'entendent, et de répartir librement les compétences, ici fiscales, entre l'Etat central et les autorités fédérées ou décentralisées[2056].
La Commission répond à la première critique en constatant notamment, que « bien que l'appréciation d'une mesure [...] ne dépende pas de la nature des mesures en vigueur auparavant (...) le système fiscal actuellement appliqué à Gibraltar correspond dans une large mesure au modèle britannique, à l'exception des avantages accordés à l'économie *offshore* »[2057]. Pour l'administration communautaire, il s'agit d'une hypothèse où « un gouvernement central décide de déléguer son pouvoir d'établir un cadre fiscal uniforme pour les entreprises et autorise une instance infranationale à réduire le taux d'imposition ou à introduire un autre système fiscal plus avantageux », ce qui aboutit à une dérogation au système commun de référence[2058]. Quant à la critique tirée de la violation du principe de subsidiarité, la Commission rappelle le caractère exclusif de la compétence de la Communauté en matière d'aides d'état, et insiste sur le fait que les Etats membres restent responsables de la mise en œuvre du droit communautaire, quel que soit le degré d'autonomie des collectivités territoriales qui les composent[2059]. La Commission considère donc que « l'ensemble du système accorderait un avantage aux sociétés gibraltariennes par rapport aux sociétés britanniques »[2060] et donc que la réforme contient des éléments de sélectivité régionale constitutifs d'une aide d'état..

§3. Le fédéralisme asymétrique dans la jurisprudence communautaire

Cette question des régions disposant d'une autonomie particulière qu'elles ne partagent pas avec les autres « régions » de l'Etat membre est au cœur de la jurisprudence la plus récente des juridictions communautaires. En effet, tant la décision « Acores » que la décision Gibraltar ont donné lieu à des recours de la part des Etats membres et des « régions »

---

pour financer ses dépenses de manière autonome et est compétent pour proposer au pouvoir législatif de Gibraltar une législation sur la fiscalité des entreprises et la faire appliquer sur son territoire. Les économies de Gibraltar et du Royaume-Uni sont deux économies totalement distinctes et séparées ».

[2053] Décision 2005/261/CE, *précitée,* pt 103.

[2054] Décision 2005/261/CE, *précitée,* pt 104.

[2055] Décision 2005/261/CE, *précitée,* pts 45 à 50 *et* pt 114.

[2056] Décision 2005/261/CE, *précitée* ,pts 51 à 54 *et* pt 120.

[2057] Décision 2005/261/CE, *précitée,* pt 112.

[2058] Décision 2005/261/CE, *précitée,* pt 114.

[2059] Décision 2005/261/CE, *précitée,* pt 120 et 121. Cette position de la Commission est critiquée par LUJA, R., « State Aid reform 2005/09 : Regional Fiscal autonomy and Effective Recovery », *European Taxation*, décembre 2005, p. 566 à 570.

[2060] Décision 2005/261/CE, *précitée,* pt 31.

concernés, respectivement devant la Cour et le Tribunal[2061]. Les motifs invoqués dans les deux recours portent entre autres sur le fait que « les conclusions de la Commission relatives à la sélectivité régionale sont entachées d'erreurs matérielles sur les faits et d'erreurs en droit »[2062].

I. Les conclusions de l'avocat général GEELHOED dans l'affaire C-88/03

Dans le recours contre la décision *Açores*, les arguments invoqués par le Portugal sont semblables, voire identiques à ceux développés dans la procédure d'infraction. Tout d'abord, il est objecté que la Commission aurait du prendre comme cadre de référence non pas à l'ensemble du territoire portugais mais le territoire correspondant à l'aire de compétence territoriale de l'auteur de la mesure fiscale en cause, à savoir le gouvernement des Acores. Il est demandé à la Cour de « profiter de cette occasion pour définir l'approche à suivre concernant ces questions de sélectivité en matière de réductions du taux d'impôt afin d'éliminer l'incertitude actuelle dans ce domaine »[2063] Ensuite, il est invoqué que de telles mesures sont justifiées par la nature ou par l'économie du système fiscal portugais. Ces réductions fiscales trouveraient donc leur origine dans l'exercice de la souveraineté constitutionnelle, d'ou découlent le principe de solidarité nationale, et les différentes autres manifestations des objectifs de redistribution entre le continent portugais et les Açores. A ce titre, les mesures fiscales rentreraient dans la définition de cette cause de justification, dès lors que l'activité économique sur le territoire des Açores constituerait un critère basé sur « des différences objectives entre les contribuables »[2064].
Ces deux arguments sont partiellement accueillis dans les conclusions de l'avocat général GEELHOED. Celui-ci admet que dans certains cas le territoire de référence à prendre ne compte pour apprécier la sélectivité ne soit qu'une partie du territoire d'un Etat membre[2065]. De manière liminaire, l'avocat général exclut l'application du régime des aides d'Etats dans une hypothèse de différenciation régionale assez particulière, où la charge fiscale d'une région serait plus élevée que la moyenne nationale. Suivant la Commission sur ce point[2066], l'avocat général refuse- en toute logique- de considérer que cette différenciation à la hausse puisse entraîner la qualification d'aide d'Etat de la mesure fiscale applicable sur le reste du territoire national. En effet, dans ce cas, le taux de référence à prendre en compte reste celui qui est appliqué sur la plus grande partie du territoire national, et le taux plus élevé dérogatoire ne peut par définition être constitutif d'un avantage. Reste alors la question – plus plausible- des réductions d'impôts régionales consistant dans l'application par la collectivité territoriale

---

[2061] C.J.C.E., arrêt *Açores* (C-88/03), *précité*. Le recours du Portugal, introduit le 27 février 2003 (*J.O.*, L 112, 10 mai 2003, p. 11) ne porte que sur l'exclusion des services financiers du champ d'application de la déclaration de compatibilité de la Commission des réductions fiscales octroyées par la Région aux entreprises résident sur son territoire. Sur les critères de compatibilité des aides régionales, voy. *infra*. Concernant la décision « Gibraltar »,. voy. les recours introduits le 9 juin 2004 par le *Government of Gibraltar* contre la Commission des Communautés européennes, affaire T-211/04, et par le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord dirigé contre la Commission des Communautés européennes, affaire T-215/04,, *J.O.*, C 217, 28 août 2004, p. 26 à 2.9

[2062] Requête dans l' affaire T-215/04, *précitée*, p. 29.

[2063] Conclusions AG GEELHOED dans l'affaire *Açores* (C-88/03), *précité*, pt 28.

[2064] Conclusions AG GEELHOED dans l'affaire *Açores* (C-88/03), *précitée*, pt 29.

[2065] Ce qui a pour effet de faire sortir ces situations du champ d'application du régime des aides d'Etats ; les distorsions de concurrence en résultant ne pouvant plus être combattues qu'au moyen de directives adoptées à l'unanimité sur la base de l'art. 94 CE, ou encore de mesures de soft law telle le Code de Conduite. A ce sujet, il est intéressant de noter que des exonérations de l'IRAP, objet de la décision de 2005 *(précitée)*, sont aussi analysées par le groupe PRIMAROLO (voy. Rapport PRIMAROLO, *op. cit.*, mesure EAM 083).

[2066] Décision 2005/261/CE, *précitée*, pt 116.

autonome d'un taux plus bas que le taux appliqué sur le reste du territoire. L'avocat général GEELHOED propose d'opérer une distinction entre ces mesures selon le degré d'autonomie de la collectivité territoriale en cause. Une telle distinction permettrait en effet de circonscrire les possibilité d'abus de la part des Etats membres consistant à créer de manière artificielle des zones à fiscalité réduite, tout en autorisant les véritables collectivités territoriales à mener une politique fiscale conforme aux préférences de la population sur laquelle elles ont compétence. Dans l'optique de l'avocat général GEELHOED, seules les mesures prises par les autorités locales de manière « réellement autonome » échapperaient à l'application du critère de la sélectivité. Selon lui, cette autonomie des mesures doit être examinée selon un triple aspect : institutionnel, procédural et économique. Seule une région adoptant des mesures fiscales de manière autonome sous chacun de ces trois aspects pourrait se prévaloir de l'absence de sélectivité de telles mesures. L'autonomie institutionnelle implique que « la décision doit être prise par une autorité locale ayant un statut constitutionnel, politique et administratif distinct de celui du gouvernement central ». L'autonomie procédurale quant à elle suppose que « la décision doit être prise par l'autorité locale conformément à une procédure dans laquelle le gouvernement central n'a pas le pouvoir d'intervenir directement sur la fixation du taux d'impôt, et l'autorité locale n'est en aucun cas tenue de fixer le taux d'impôt en fonction des intérêts nationaux ».

Enfin, l'autonomie économique présuppose que « le taux d'impôt inférieur applicable aux entreprises présentes dans la région ne doit pas répondre à une logique de subvention croisée ou être financé par le gouvernement central, de sorte que la région supporte elle-même les conséquences économiques de ces réductions »[2067]. L'instauration d'un tel critère aurait l'avantage d'être applicable tant à des situations de fédéralisme symétrique qu'à des situations de fédéralisme asymétrique[2068]. En outre, par rapport aux inconvénients de la position actuelle de la Commission sur les mesures relevant de la première des deux hypothèses, ce critère a l'avantage de tenir compte de la réalité de la couverture financière de telle mesure. Il empêcherait donc les possibles phénomènes de contournement pointés par WISHLADE[2069].

Appliquant ce critère au régime fiscal des Açores, l'avocat général GEELHOED conclut néanmoins à la présence d'un élément de sélectivité. En effet, la région des Açores, si elle peut être considérée autonomie d'un point de vue institutionnel, n'a toutefois pas pris les mesures de réductions d'impôt incriminées dans une véritable autonomie procédurale et économique[2070]. Concernant la seconde objection avancée par le gouvernements portugais, selon laquelle les mesures seraient justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal portugais, l'AG s'aligne par contre sur la pratique de la Commission et exclut que des finalités « extérieures » au système fiscal, tels des objectifs sociaux ou régionaux, puisse fonder une telle justification, celle-ci n'étant applicable qu'à des objectifs « internes » au système[2071].

II. L'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire C-88/03

L'arrêt de la Cour, rendu en grande Chambre, suit partiellement l'avocat général GEELHOED. Tout en validant la décision de la Commission, la Cour de justice refuse

---

[2067] Conclusions AG GEELHOED dans l'affaire *Açores* (C-88/03), pt 54.

[2068] Conclusions AG GEELHOED dans l'affaire *Açores* (C-88/03), pt 60.

[2069] Voy. *supra.*, à propos du fédéralisme symétrique

[2070] Conclusions AG GEELHOED dans l'affaire *Açores* (C-88/03), pt 68 à 72. Ce constat s'appuie sur l'existence d'un principe de solidarité nationale, qui sur le plan procédural oblige la régions des Açores et le gouvernement à se concerter préalablement à l'adoption de telles mesures et qui sur le plan économique, est mis en œuvre par des transferts financiers, servant en partie à financer le coût de telles réductions.

[2071] Conclusions AG GEELHOED dans l'affaire *Açores* (C-88/03), pt. 77. Voy. *supra.*

l'interprétation tant du Traité que de la jurisprudence, opérée par celle-ci, selon laquelle la condition de la sélectivité devrait nécessairement s'apprécier par rapport à un cadre de référence défini par rapport au territoire de l'Etat membre[2072]. Selon la Cour, « il ne saurait en être déduit qu'une mesure est sélective, au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, au seul motif qu'elle ne s'applique que dans une zone géographique limitée d'un État membre »[2073]. Pour remplir ce critère, il faut en outre que la mesure n'ait pas été adoptée dans le cadre d'un système symétrique de répartition de compétences fiscales[2074], ou par une collectivité territoriale qui dispose d'un degré suffisant d'autonomie. Le cas échéant, il importe également de vérifier que la mesure n'est pas matériellement sélective. Afin de déterminer l'autonomie dont jouît une région d'un Etat membre, la Cour reprend les trois critères de l'avocat général GEELHOED, qu'elle reformule sans en modifier le contenu[2075]. Cette « autonomie politique et fiscale » prend en compte la responsabilité financière de la collectivité territoriale auteur de la mesure. Dans le cas des Açores, le volume important des transferts financiers entre l'Etat portugais et la Région insulaire, en vertu d'un principe de solidarité nationale, fait conclure la Cour à l'absence d'une telle autonomie, et donc à la sélectivité territoriale des réductions fiscales en causes[2076]. Ces mesures sélectives ne peuvent être justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal portugais. Selon la Cour de justice, elles ne sont pas assimilables à des mesures mettant en œuvre un principe de capacité contributive, parce qu'elles ne prennent pas en compte les caractéristiques des contribuables. L'existence d'une solidarité nationale en faveur des Açores en raison de leur situation économique ne suffit pas à prouver que la mesure en cause est justifiée[2077]. Néanmoins, il semble, à la lecture de l'arrêt, que la Cour de justice ajoute une condition préliminaire à celles énoncées par l'avocat général GEELHOED. Il faut en effet que la région concernée ait « un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel opèrent les entreprises »[2078]. La réalité de ce rôle fondamental de la région peut être établi, selon la Cour, « notamment en raison de son statut et de ses pouvoirs ». Il s'agit d'une condition, ayant trait à la collectivité territoriale en tant que telle, distincte des critères établis par GEELHOED, qui ne concernent que les mesures fiscales, et qui demeurent nécessaires, mais qui n'apparaissent pas suffisants pour prendre comme un cadre géographique de référence un territoire différent de l'ensemble du territoire de l'Etat membre concerné.

III. Les contours mouvants de la notion d'autonomie

Les positions de la Cour de justice et de l'avocat général GEELHOED, quoique distinctes, appellent quelques commentaires communs. Tout d'abord, elles confirment la nécessité de désamorcer les potentiels conflits entre la logique interne de répartition des compétences fiscales et la logique communautaire d'application uniforme du régime des aides d'Etats.

[2072] C.J.C.E., arrêt Açores (C-88/03), *précité*, pt 57.
[2073] C.J.C.E., arrêt Açores (C-88/03), précité, pt 60.
[2074] *Ibidem*, pt 64.
[2075] *Ibidem*, pt 67 : « Pour qu'une décision prise en pareilles circonstances puisse être considérée comme ayant été adoptée dans l'exercice de pouvoirs suffisamment autonomes, il faut tout d'abord, comme M. l'avocat général l'a relevé au point 54 de ses conclusions, que cette décision ait été prise par une autorité régionale ou locale dotée, sur le plan constitutionnel, d'un statut politique et administratif distinct de celui du gouvernement central. Ensuite, elle doit avoir été adoptée sans que le gouvernement central puisse intervenir directement sur son contenu. Enfin, les conséquences financières d'une réduction du taux d'imposition national applicable aux entreprises présentes dans la région ne doivent pas être compensées par des concours ou subventions en provenance des autres régions ou du gouvernement central ».
[2076] C.J.C.E., arrêt Açores (C-88/03), *précité,* pts 77 à 79.
[2077] C.J.C.E., arrêt Açores (C-88/03), *précité,* pt 83.
[2078] C.J.C.E., arrêt Açores (C-88/03), *précité,* pts 58 et 66.

Elles constituent en outre une solution originale qui, tout en s'inscrivant dans une certaine continuité avec la pratique de la Cour et de la Commission, laisse place à la reconnaissance de l'autonomie des collectivités locales. Néanmoins, cette approche présente plusieurs inconvénients majeurs. Le premier est sans aucun doute sa difficulté d'application : apprécier au cas par cas la consistance de l'autonomie dont dispose la collectivité locale en question présuppose une analyse extrêmement fine des relations intergouvernementales internes aux Etats membres. En outre, ces trois, voire ces quatre critères d'autonomie ne sont pas pertinents lorsqu'il s'agit de les appliquer à des Etats membres dont la structure institutionnelle n'est pas strictement fédérale. L'on songe ainsi à des Etats de type régional, comme l'Italie, où l'autonomie des régions ordinaires reste –encore- fortement encadrée par l'Etat central.

Un second inconvénient est que les solutions proposées sont sous-tendue par une vision de l'autonomie régionale et locale qui s'apparente au modèle de fédéralisme compétitif que l'on ne retrouve pas dans la plupart des Etats fédéraux ou régionaux membres de l'Union. Ces derniers s'inspirent plutôt d'un modèle coopératif, qui présuppose une plus grande solidarité financière entre l'autorité centrale et les collectivités territoriales et/ou entre collectivités territoriales elles-mêmes[2079]. La position stricte de la Commission dans l'affaire des Açores est dans cette optique plus respectueuse d'un principe d'égalité entre régions, indépendamment de leurs ressources financières. Par l'arrêt Açores, la Cour de justice admet le principe des différences régionales substantielles de niveau d'imposition, ce qui bénéficie inévitablement aux régions les plus riches d'un Etat membre.

Un troisième inconvénient de cette « exception de l'autonomie politique et fiscale » est le fait qu'elle risque d'engendrer d'importantes distorsions de concurrence. Celles-ci selon l'avocat général GEELHOED devrait être adressées au moyen d'actes pris sur la base de l'article 94 CE. Or, l'expérience communautaire en la matière montre qu'il est extrêmement difficile d'arriver à l'adoption d'un texte sur cette base juridique, qui demande l'unanimité. Il semble dès lors hautement improbable que les Etats membres s'accordent sur un texte – dont le contenu reste à définir- pour faire face à des phénomènes de distorsion de concurrence causés non pas par les Etats membre eux-mêmes, mais par des régions autonomes à l'intérieur de certains d'entre eux. Peut-être les positions adoptées par l'avocat général GEELHOED et par la Cour dans l'arrêt Açores, sont trop ambitieuses. Elles s'avèrent des tentatives de réconcilier deux logiques, qui semblent antithétiques.

Il faut cependant se rendre à l'évidence : le régime communautaire des aides d'Etats limite les compétences fiscales autonomes des régions et des collectivités territoriales des Etats membres[2080]. Il ne serait pas souhaitable, dans l'intérêt du droit communautaire, que des phénomènes internes de répartition des compétences fassent obstacle à l'application uniforme de celui-ci. On pourrait ici transposer *mutatis mutandis* l'interprétation que la Cour à fait de l'article 25 CE, le rendant applicable aux droits de douane intérieurs[2081]. Le régime des aides

---

[2079] Sur le fédéralisme coopératif, DERYCKE P.-H., « Les théories du fédéralisme fiscal. Hier et aujourd'hui », in DESCHAMPS, R., JACQUEMIN, J. et MIGNOLET, M. (éd.), *Finances publiques régionales et fédéralisme fiscal*, Namur, Presses Universitaires de Namur, 1994, p. 19 à 33 ; CROISAT, *Le fédéralisme dans les démocraties contemporaine*, 2ème éd., Paris, Montchrestien, 1995; FREY, B.S., *The new democratic federalism for Europe : functional, overlapping and competing jurisdictions*, Cheltenham, Elgar, 1999 ; CATTOIR, Ph., De BRUYCKER, Ph., DUMONT, H., TULKENS, H., WITTE ,E., (dir.), *Autonomie, solidarité et coopération. Quelques enjeux du fédéralisme belge au 21ème siècle*, Rapport du colloque organisé à l'initiative du Ministre-Président de la Région de Bruxelles-Capitale, 6 et 7 novembre 2000, Bruxelles, Larcier, 2002 ; MALFATTI, E. et PASSAGLIA, F. (coord.), « Principio cooperativo e sistema delle autonomie : attività normative e rapporti organici », *www.federalismi.it*, 4 mai 2006.

[2080] Cette question de la sélectivité régionale dépasse le cadre fiscal : C.J.C.E., 26 septembre 2002. aff. C-351/98, *Espagne c/ Commission, Rec.*, p. I-8031, pt 57. *Voy.* aussi dans le régime des aides CECA, 15 juillet 2004, aff. C-501/00, *Espagne c/ Commission., Rec.*, p. I-6717.

[2081] Voy. *supra*, Titre II.

d'Etats présuppose que le territoire des Etats membres soit économiquement unifié et qu'il n'existe pas de distorsions de concurrence entre les parties du territoire national des Etats membres. Les distorsions résultant d'une attribution de compétences autonomes à une partie du territoire ne peuvent être justifiées par la simple prétention de ce territoire de réaliser son intérêt régional. La distinction entre fédéralisme symétrique et asymétrique garde donc sa pertinence, malgré ses faiblesses. En ce qui concerne cette dernière hypothèse, il nous semble que la position de la Commission consistant à considérer de tels phénomènes comme empreints de sélectivité est la plus à même de garantir une application cohérente du régime des aides d'Etats[2082]. En outre, l'approche de la Commission permet de protéger non seulement les autres Etats membres, mais aussi les autres collectivités territoriales ou parties du territoires du même Etat membre, en corrigeant les effets négatifs des inégalités économiques entre régions, contre lesquelles les régions dotées d'un moins grande autonomie réelle ne disposent pas de recours internes. Reste encore à savoir si dans le cadre des recours pendants intentés par Gibraltar et le Royaume-Uni, d'une part, et dans le cadre des questions préjudicielles concernant le régime fiscal des Pays basques, de l'autre, la Cour de justice maintiendra la même position[2083].

Section III : La compatibilité avec le droit communautaire des aides fiscales des collectivités territoriales

Cette difficulté, voire cette réticence, à intégrer la problématique régionale dans l'analyse de la notion d'aide d'état se vérifie donc tant dans la pratique de la Commission que dans la jurisprudence communautaire. Celle-ci ne peut cependant être interprétée comme le signe une absence d'une politique communautaire de développement régional. En effet, en matière d'aides d'état, cette dimension est prise en compte dans l'appréciation de la compatibilité de la mesure[2084]. Le fait qu'une mesure ait été qualifiée d'aide n'implique pas que celle-ci soit déclarée contraire au droit communautaire. Elle peut bénéficier de l'application éventuelle des dispositions contenues aux paragraphes 2 et 3 de l'article 87 CE. Certaines de ces dispositions visent spécifiquement les mesures adoptées dans les Etats membres en faveur de régions déterminées. Outre des causes d'exemptions de portée générale, certaines régions géographiques font l'objet d'un traitement particulier. Enfin, il convient de s'interroger sur la cohérence des mesures communautaires autorisant une différenciation territoriale au regard du régime des aides d'état avec les mesures communautaires autorisant de telles différenciations dans les directives d'harmonisation fiscale

---

[2082] Cette position permet en outre de protéger en sus des autres Etats membres, les autres collectivités territoriales ou parties du territoires de l'Etat membre concerné. De la sorte, le droit communautaire vient corriger des inégalités entre régions, contre lesquelles les régions dotées d'un moins grande autonomie ne disposent pas de recours internes.

[2083] T.C.E., affaires T-211/04 et T-215/04, *précitées*, pendantes devant le Tribunal (Gibraltar), et C.J.C.E., affaires C-428/06 à 434/06, demandes de décision préjudicielle présentée par le *Tribunal Superior de Justicia* de la communauté autonome du Pays basque (Espagne) le 18 octobre 2006, *J.O.*, C 326, 30 décembre 2006, p. 32 à 33, pendantes devant la Cour.

[2084] Dans le régime du Code de conduite, cette exigence est prise en compte dans le point G du Code de Conduite., qui prévoit entre autres, que « pour autant que les mesures fiscales sont utilisées pour soutenir le développement économique de régions déterminées, il sera évalué si elles sont proportionnelles et ciblées par rapport à l'objectif visé ». Il s'agit, en quelque sorte, du pendant dans le Code de Conduite, des causes de compatibilité des aides d'Etats visées à l'article 87, §3, a) et c) CE.

§1. Les critères de compatibilité des aides fiscales régionales

Les exemptions de portée *a priori* générale sont contenues d'une part à l'article 87, §3, a CE et d'autre part à l'article 87, §3, c, CE[2085]. Bien que devant en principe faire l'objet d'une analyse de compatibilité au cas par cas par la Commission, ces aides à finalité régionale ont fait l'objet de critères généraux d'application de ce régime, rassemblés en 1998 dans les lignes directrices concernant les aides d'état à finalité régionale[2086]. La Commission a adopté en 2006 des nouvelles lignes directrices dans ce domaine, qui remplacent les anciennes pour la période 2007-2013[2087]. En outre, un règlement d'exemption, également adoptée en 2006, dispense de l'obligation de notification une série d'aide à finalité régionale[2088].

I. La détermination des régions éligibles

L'objectif des aides régionales est d'améliorer « la cohésion économique, sociale et territoriale des États membres et de l'Union européenne dans son ensemble »[2089]. Dans cette optique, ne bénéficient des exemptions que les mesures de développement en faveur des régions les plus désavantagées[2090], notamment en matière d'investissement et de politique de l'emploi. En ce qui concerne leur champ d'application, les lignes directrices précisent qu'«en règle générale, les aides à finalité régionale doivent être accordées au titre d'un régime multisectoriel faisant partie intégrante d'une stratégie de développement régionale visant des objectifs clairement définis »[2091]. Les aides à des secteurs particuliers, ou à des entreprises individuelles ne sont pas pour autant exclues dans tous les cas, mais leur utilité doit être dûment démontrée. Afin de définir ces régions les plus désavantagées de l'UE, les lignes directrices précisent une méthode selon laquelle il est procédé à la détermination du plafond de population des régions bénéficiaires de ces aides.
Plusieurs étapes caractérisent ce processus. Tout d'abord, la Commission fixe, pour l'ensemble de la Communauté, un plafond de couverture de des aides régionales, exprimé en termes de population. Pour la période 2007-2012, ce plafond atteint 45,5% pour l'UE-27[2092]. Ensuite, il est procédé à la détermination des régions éligibles en vertu du point a) de l'article 87, §3, c'est à dire des régions où « le niveau de vie est anormalement bas » et sévit un « grave sous-emploi ». La Commission considère que rentrent dans ces conditions les

---

[2085] *Voy. supra.* L'article 87, §2, c) CE a aussi une portée territorialement limitée. Son application potentielle a cependant été à ce point restreinte par la Cour que nous nous contentons de le mentionner dans cette partie.
[2086] Les premières lignes directrices ont été publiées dans *J.O.*, C 74, 10 mars 1998, p. 9.
[2087] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*.
[2088] Règlement (CE) 1628/2006, *précité.*
[2089] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, p.1. Celles-ci couvrent en principe l'ensemble des secteurs économiques, ainsi que l'ensemble des entreprises actives dans les régions éligibles. Il existe cependant quelques exceptions, telles que certaines aides au secteur agricole ou aux entreprises en difficultés, qui se justifient pour la plupart par l'existence d'autres lignes directrices spécifiques (Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pts 8 à 11).
[2090] La Commission entend bien réserver le bénéfice des aides régionale aux seules régions défavorisées. En effet, « les aides régionales ne peuvent jouer un rôle efficace que si elles sont utilisées avec parcimonie et proportionnellement et sont concentrées sur les régions les plus défavorisées de l'Union européenne » (Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pt 5).
[2091] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pt 10.
[2092] Les lignes directrices précisent que « néanmoins, afin d'assurer une continuité suffisante pour les États membres actuels, la Commission a en outre décidé de prévoir un dispositif de sécurité supplémentaire pour qu'aucun État membre ne perde plus de 50 % de sa couverture de population pour la période 2000-2006 » , ce qui a « pour effet de porter la couverture de population globale des vingt-cinq États membres à 43,1 % pour l'UE-25 ou 46,6 % pour l'UE-27 » (Lignes directrices 2007-2013, *op. cit,* pt 14). C'est à ce titre que la Belgique continuera à pouvoir faire bénéficier le Hainaut d'aides à finalité régionale pour la période 2007-2013.

régions[2093] qui ont un produit intérieur brut (PIB) par habitant mesuré en standard de pouvoir d'achat (SPA) qui ne dépassent pas le seuil de 75 % de la moyenne communautaire[2094]. Ces régions sont incluses automatiquement dans le plafond communautaire mentionné ci-dessus[2095]. La notion de « région » en matière d'aide d'Etat est identique à celle employée pour l'attribution des fonds structurels[2096]. Il s'agit donc des régions de niveau II de la NUTS (nomenclature des unités territoriales statistiques)[2097]. Certaines régions de la NUTS recoupent les divisions en collectivités territoriales de certains Etats membres. Il s'agit notamment pour la Belgique des Provinces, pour l'Allemagne des *Regierungsbezirke*, pour l'Espagne, des *comunidades y ciudades autonomas*, pour la France, des «régions», pour l'Italie, des *Regioni* et pour l'Autriche, des *Länder*. On observe ainsi que cette nomenclature ne recoupe que pour partie la notion de « régions » telle qu'elle pourrait être définie sur la base des critères constitutionnels des Etats membres[2098]. Il convient cependant de souligner que la NUTS découpe le territoire économique de la Communauté, et est donc en principe indépendant des découpages constitutionnels et administratifs de chaque Etat membre. On ne peut néanmoins pas dissocier complètement ces deux notions de régions, dès lors qu'un recoupement entre une collectivité territoriale dotée d'autonomie normative et fiscale verra son champ d'intervention en matière d'aides fortement influencé par, d'une part, sa qualification comme région de niveau II, et d'autre part, par son inclusion dans la liste des régions admises à recevoir des aides. La troisième phase est la détermination du chiffre total de population couverte par le point c) de l'article 87, §3. Ce chiffre s'obtient en déduisant du plafond global communautaire la population des régions entrant dans les conditions d'application du point a). Enfin, cette population maximale éligible aux aides en vertu du point c) est répartie entre les différents Etats membres[2099], puis à l'intérieur des Etats membres, entre les différentes régions[2100]. Ce sont en principe les Etats membres eux-mêmes qui déterminent les régions éligibles, sous la condition de respecter le plafond maximal d'aides et sous réserve de respecter les critères fixés par la Commission dans les lignes directrices. En vertu de ces critères, peuvent, entre autres, être considérées éligibles par les Etats membres les régions en développement économique, les régions à faible densité de

---

[2093] Voy. Règlement (CE) n° 1059/2003 du Parlement européen et du Conseil du 26 mai 2003 relatif à l'établissement d'une nomenclature commune des unités territoriales statistiques (NUTS), *J.O.*, L 154, 21 juin 2003, p. 1 à 41.

[2094] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pt 16 à 20. Un mécanisme spécifique est mis en place pour ne pas pénaliser les régions qui par le simple fait de l'élargissement, et donc l'abaissement du niveau de vie global communautaire qui en résulte, se voient exclues du champ d'application du point a).

[2095] Dans les lignes directrices 2007- 2013, les régions visées par le point a) sont pour l'Italie, la Sicile, les Pouilles, la Calabre, la Campanie et la Basilicata (cette dernière par effet statistique), et pour la Belgique, le Hainaut (*idem*). Certains pays sont entièrement couverts en application de cet alinéa : l'Estonie, la Lettonie, la Lituanie, Malte, la Pologne, la Slovénie.

[2096] Sur les liens entre aides communautaires et aides nationales : voy. KEPPENNE, (1999), op. cit., p. 420, ainsi que la Communication de la Commission aux États membres sur « la politique régionale et la politique de concurrence Renforcer leur concentration et leur cohérence », *J.O.*, C 90, 26. mars 1998.

[2097] Certains Etats membres, comme le Royaume-Uni critiquent l'emploi des régions NUTS II, les considérant trop grandes géographiquement pour assurer l'efficacité dans le ciblage des régions en difficulté. Voy. WISHLADE (2005), *op. cit.*, p. 13.

[2098] Pour certains Etats fédéraux comme la Belgique et l'Allemagne, les Régions et les Länder figurent aussi dans la nomenclature communautaire, mais comme régions de niveau 1 de la NUTS. En ce qui concerne la Belgique, si la Région Wallonne avait été considérée comme une région de niveau II n'aurait probablement pas été considérée une région bénéficiaire dans sons ensemble, alors que la division en provinces a permis au Hainaut d'être éligible.

[2099] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pts 25 à 29 et annexe IV. Certains Etats bénéficient d'une couverture totale par l'application combinée des alinéas a) et c) de l'article 87, §3 CE : il s'agit de la Grèce et de la Hongrie.

[2100] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pts 30 à 32. Lors de cette répartition, sont prises en compte aussi des régions de niveau III de la NUTS, telles que pour la Belgique, les arrondissements, pour l'Espagne, les provinces, pour la France, les départements et pour l'Italie, les provinces.

population ou encore les « îles et autres régions caractérisées par un isolement géographique similaire »[2101].

II. La forme et l'intensité des aides autorisées

Les régions éligibles ainsi définies, il reste à préciser les types de mesures pouvant être prises par les Etats membres, ou par d'autres niveaux de pouvoir au sein de ceux-ci, et qui servent véritablement au « développement » de ces régions économiques, dans le sens où l'entend la Commission. Il s'agit en principe d'aides à l'investissement[2102], c'est-à-dire des « aides accordées pour un projet d'investissement initial ». Cette notion peut viser la « création ou l'extension d'un établissement », la « diversification de la production d'un établissement » ou d'autres transformations semblables[2103]. Les aides au fonctionnement, telles que, en matière fiscale, les exonérations ou les réductions des charges sociales qui ne sont pas liées aux coûts d'investissement admissibles sont en principe interdites[2104].
L'aide accordée peut l'être sous de multiples formes, parmi lesquelles on compte les « exonérations ou allégements d'impôts et autres prélèvements obligatoires »[2105]. L'investissement doit cependant respecter certaines conditions de participation financière minimale, de permanence, et, lorsque l'aide porte sur un allègement des coûts salariaux, d'emploi[2106]. L'intensité des aides est limitée à un plafond, exprimé en équivalent subvention brut (ESB)[2107]. Ce plafond varie normalement[2108] de 30 à 50% ESB, pour les régions relevant de la dérogation prévue au 87 CE, §3, a) en fonction du PIB par habitant de la région[2109]. Le plafond est fixé à un maximum de 15% pour les régions relevant de la dérogation prévue au point c) du même paragraphe[2110]. En outre, seules certains types de dépenses peuvent être subventionnés[2111]. Lorsque les aides sont envisagées pour un investissement qui dépasse les 50 millions d'Euros, elles sont considérées des « aides en faveur de grands projets

---

[2101] Une « carte des aides à finalité régionale » est alors adoptée pour chaque Etat membre..
[2102] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pt 33.
[2103] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pt 34.
[2104] Décision du 12 février 1997, sur la compatibilité avec le marché commun de l'extension à Berlin-Ouest du régime des amortissements spéciaux et du régime de la prime fiscale à l'investissement, *J.O.*, L 228, 19 août 1997, p. 9, pt 17. Voy. aussi Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pt 76 à 83 : « Dans certains cas très limités et bien définis, les handicaps structurels d'une région peuvent être d'une gravité telle que les aides régionales à l'investissement, s'ajoutant à un régime global d'aides horizontales, peuvent être insuffisantes pour déclencher un processus de développement régional. Ce n'est qu'alors que les aides régionales à l'investissement peuvent être complétées par des aides régionales au fonctionnement. ».
[2105] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pt 37.
[2106] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pts 38 à 40.
[2107] La Commission utilisait, avant que le Tribunal ne l'interdise, une autre unité de mesure, l'équivalent subvention net. La Commission est désormais tenue à une plus grande neutralité vis-à-vis des choix fiscaux des Etats membres en matière d'imposition des aides. Selon le Tribunal, «la Commission n'est pas habilitée, dans le système de contrôle des aides d'État institué par le traité, à prendre en considération les charges fiscales grevant le montant des aides financières allouées, aux fins de l'appréciation de leur compatibilité avec le traité. En effet, de telles charges ne se rattachent pas spécifiquement à l'aide elle-même, mais sont prélevées en aval et grèvent les aides en cause à l'instar de toute recette. Elles ne sauraient, par conséquent, représenter un élément pertinent aux fins de l'évaluation de l'incidence spécifique de l'aide sur les échanges et la concurrence et, en particulier, de l'estimation de l'avantage obtenu par les bénéficiaires d'une telle aide par rapport aux entreprises concurrentes qui n'en ont pas bénéficié et dont les recettes sont également soumises à l'imposition» (T.C.E., 15 juin 2002, affaires jointes T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 à 607/97, T-1/98, T-3/98 à T-6/98 et T-23/98, *Alzetta e.a.,. Rec.*, p. I-2319, pt 89).
[2108] Des boni sont prévu pour les petites et moyennes entreprises (Lignes directrices 2007-2013, pt 49) et les régions ultrapériphériques (voy. infra).
[2109] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, , pt 44.
[2110] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, , pt47.
[2111] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, , pt 50 à 59.

d'investissement », et des règles spécifiques s'appliquent, notamment pour en garantir la transparence[2112]. Les aides octroyées par des collectivités régionales et locales sont reconnues spécifiquement par les lignes directrices, qui énoncent que « les plafonds d'intensité des aides (...) s'appliquent à la totalité de l'aide (...) que l'aide provienne de sources locales, régionales, nationales ou communautaires »[2113]. Le caractère englobant du plafond fixé par la Commission rend particulièrement importante la question de coordination entre Etats et régions dans l'attribution des aides.. Enfin, il est prévu un type particulier d'aides admissibles en faveur des petites entreprises nouvelles. Sont expressément exclues des dépenses admissibles les impôts directs, ainsi que la TVA[2114].

III. L'obligation de notification et le contrôle de la Commission

Sur la base des critères établis par les lignes directrices, chaque Etat membre notifie à la Commission les régions de son territoire susceptibles de recevoir des aides, et précise le type et l'intensité de celles-ci. L'ensemble des régions d'un Etat membre éligibles pour recevoir des aides, ainsi que la description de l'intensité et du plafond de celles-ci, forment « la Carte des aides régionales »[2115]. La décision de la Commission d'accepter la Carte régionale d'un état membre n'a d'effet contraignant envers celui-ci que si la Carte régionale a été accepté par lui[2116]. La Commission a adopté un règlement d'exemption, qui dispense de l'obligation de notification, les aides à l'investissement initial dans les régions éligibles conformément à la Carte régionale de l'Etat membre, qui remplissent certaines conditions de transparence, de durée et d'intensité[2117]. Les autres mesures d'aide au développement régional doivent encore faire l'objet d'une notification par l'Etat membre.
De nombreuses mesures fiscales de portée régionale ont été déclarées compatibles avec le droit communautaire sur la base de ces cartes régionales. Parmi ces mesures, il en est aussi qui ont été adoptées par les autorités régionales. Deux exemples sont à ce sujet particulièrement significatifs. Le premier exemple est un programme de développement pris par la Région wallonne[2118]. Ce programme comprend notamment une exonération du précompte immobilier pour les entreprises ayant réalisé des investissements en immeubles, ainsi d'une exonération des droits proportionnels sur les apports en capital[2119]. Ce programme de développement a été notifié à l'état de projet à la Commission, qui l'a qualifié d'aide d'état. Sa compatibilité a ensuite été examinée sur la base de son champ d'application territorial, qui est conforme à la carte des aides régionales de la Belgique 2000-2006, de son

---

[2112] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pt 60 à 70. Voy. KEPPENNE (1999), *op.cit.*, p.431.
[2113] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pt 71 .
[2114] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pt 87.
[2115] Lignes directrices 2007-2013, *op. cit.*, pt 96. Voy. par exemple, la Carte des aides d'Etat à finalité régionale: Allemagne, *J.O.*, C 295, 5 décembre.2006, p. 6 à 23
[2116] C.J.C.E., 18 juin 2002, aff. C-242/00, *Allemagne c/ Commission, Rec.*, p. I-05603 pts 27 à 29 et 33 à 35.
[2117] Voy. Règlement (CE) 1628/2006, *précité*, article 4. Pour maintenir un contrôle de la Commission, le règlement d'exemption prévoit cependant que « les États membres adressent à la Commission, dans un délai de vingt jours ouvrables, en vue de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne, un résumé des renseignements relatifs à ces aides sous (...) forme électronique » (Règlement (CE) 1628/2006, *précité*, article 8).
[2118] Aide d'Etat n° N 226/2000, *J.O.*, C 37, 3 février 2001, p.48 et lettre de la Commission au Royaume de Belgique du 28.11.2000 (réf. SG(2000) D/ 108799) disponible sur le site de la Commission européenne..
[2119] Il convient ici de rappeler que bien qu'en Belgique, les droits d'enregistrements soient un impôt régional, la loi spéciale de financement de 1989, en son article 3, alinéas 6° 7° 8° maintient la compétence de l'Etat fédéral pour les apports de biens meubles à des sociétés belges. La récente réforme fédérale relative à l'introduction du mécanisme des intérêts notionnels a en outre abaissé les droits d'enregistrement sur les apports en capital à 0%. L'exonération en question n'est donc plus qualifiable a priori comme aide d'état. Voy. Loi du 22.06.2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque, *M.B.* 30.06.2005, art. 20.

intensité, qui respecte les plafond fixés, de son échéance (31 décembre 2006), qui correspond à la durée de validité de la Carte des aides. La Commission a également vérifié que d'autres conditions, notamment relatives à l'importance de l'investissement originaire et à l'activité durable de l'entreprise bénéficiaire étaient respectées, ainsi qu'à sa compatibilité avec d'autres régimes d'aide sectoriels[2120]. La Commission a enfin déclaré l'aide compatible, en enjoignant le cas échéant l'Etat belge de lui communiquer toute modification du régime approuvé.
Le second exemple concerne l'Italie. Il s'agit de mesures de réductions fiscales relatives à l'IRAP[2121]. La Commission a approuvé pour la période 2005-2008 une aide spécifique à l'emploi aux entreprises situées dans le *Mezzogiorno* italien, dont l'intensité maximale varie en fonction qu'il s'agisse de régions couvertes par la dérogations au point a) ou au point c) de l'art. 87, §3 CE[2122]. Cette aide a également été déclaré compatible avec le marché commun. Il est intéressant que la Commission ait examiné la compatibilité de la mesure principalement par rapport au Règlement sur les aides à l'emploi[2123], en faisant seulement référence dans un second temps à la Carte des aides régionales. Ceci s'explique par le fait que l'aide en question ne constitue pas une aide à l'investissement, mais plutôt une aide à l'embauche de nouveaux travailleurs[2124]. Ces deux exemples montrent clairement que la question de l'autonomie fiscale régionale et locale ne soulève généralement pas de controverses particulières quant à l'examen de la compatibilité d'une mesure d'aide, contrairement à la question de la qualification d'une mesure comme aide d'Etat.

§2. Le régime des régions ultrapériphériques

Il existe cependant des cas particuliers de régions qui disposent d'un statut spécial en vertu du droit communautaire, grâce auquel elles bénéficient de dérogations spécifiques au régime des aides d'Etats. Ces régions font en outre l'objet, à l'intérieur d'une politique globale[2125], d'autres mesures communautaires, telles l'attribution de fonds spéciaux[2126].

I. Des conditions assouplies de compatibilité

Les dérogations spécifiques au régime des aides d'état n'influent pas sur la qualification de la mesure comme aide, mais permettent de rendre compatibles certaines mesures qui, prises par ou en faveur d'autres régions, auraient sans doute été déclarées incompatibles. L'article 299, §2 CE confère en effet un statut particulier aux régions ultra périphériques (RUP), c'est-à-dire

---

[2120] Lettre du 28 novembre 2000, .
[2121] A propos de l'IRAP, voy. *supra,* Chapitre III.
[2122] Aide d'Etat n° N 198/2005,et Lettre de la Commission à la république italienne du 07 décembre, *précitées.*
[2123] Règlement (CE) n° 2204/2002, *précité.*
[2124] La carte des aides régionales n'est invoquée qu'au regard de la condition du respect des plafonds maximaux d'intensité qu'elle fixe, et non eu égard aux critères de compatibilité *sensu stricto.*
[2125] Communication de la Commission du 26 mai 2004 au Conseil « Un partenariat renforcé pour les régions ultrapériphériques », COM (2004) 343. Voy. aussi la Résolution du Parlement européen relative aux problèmes de développement des régions ultrapériphériques de l'Union européenne, *J.O.*, C 150, 19 mai 1997, p. 62, pt 3, où le Parlement « reconnaît la nécessité de prendre en compte les particularités de chacune de ces régions en ce qui concerne le régime d'aides d'État, notamment pour permettre de compenser les surcoûts qu'entraînent le transport des personnes et des biens et la promotion des activités des entreprises ».
[2126] En ce qui concerne les régions ultrapériphériques, il existe des programmes communautaires spécifiquement conçus pour ces régions à savoir POSEIDOM pour les Départements d'outre-mer français (1989), POSEICAN pour les îles Canaries (1991) et POSEIMA pour les Açores et Madère (1991). Il concernent notamment l'amélioration des infrastructures, la promotion des secteurs générateurs d'emplois pour remédier aux handicaps de ces régions tels que l'éloignement, l'insularité, la compétitivité réduite. Voy. e.a. le site du Centre de ressources sur les régions ultrapériphériques de l'Union européenne, *www.erup.net.*

les départements français d'outre-mer, les Açores, Madère et les îles Canaries[2127]. L'alinéa 3 de ce paragraphe fait explicitement référence au secteur des aides d'Etat[2128]. C'est ainsi que ces régions bénéficient de mesures particulières en faveur de leur développement[2129]. Depuis 2000, les lignes directrices concernant les aides d'Etat à finalité régionale font référence de manière explicite à la notion « d'ultrapériphéricité »[2130]. Grâce à ce statut, ces régions bénéficient de divers avantages, tels l'inclusion d'office de celles-ci dans le champ d'application de l'article 87, §3, a)[2131], l'autorisation d'octroi d'aides au fonctionnement qui ne sont pas à la fois dégressives et limitées dans le temps[2132] ou encore, à certaines conditions, un rehaussement des plafonds d'intensité des aides[2133]. Il existe en outre d'autres mesures plus ciblées visant à répondre à des problèmes particuliers, comme par exemple dans le secteur des transports[2134] . Dans la pratique de la Commission, la plupart des régimes d'aide notifiés concernant les régions ultra périphériques ont été approuvés à la suite à un examen préliminaire, par l'adoption d'une simple décision de ne pas soulever d'objections, sans ouvrir la procédure formelle d'examen. Bien que la validité de ces décisions soit limitée dans le temps, la Commission reconduit généralement les autorisations qu'elle accorde aux régimes fiscaux particuliers de ces territoires[2135].

II. Les régimes fiscaux particuliers des DOM, des Canaries, des Açores et de Madère

Ainsi, l'octroi de mer en vigueur dans les Départements d'outre-mer français[2136] a fait l'objet d'un contrôle de compatibilité en matière d'aide d'état qui a débouché sur une décision d'autorisation[2137]. La mesure consiste en une exonération ou une réduction de la taxe frappant, pour la plupart des secteurs économique, les produits fabriqués localement dans les départements français d'outre-mer. Les produits importés dans les DOM, quelle que soit leur origine, sont ainsi taxés à un taux supérieur aux biens produits sur le territoire des DOM. Il s'agit incontestablement d'une aide d'état. Dans sa décision, la Commission justifie cependant sa compatibilité avec le marché unique sur la base de différents instruments juridiques. Elle

---

[2127] Sur les RUP, et en particulier sur les RUP françaises, voy. CASTAGNÈDE, B., CHEVÈNEMENT, J.-P., CHIRAC, J., « Quel Etat pour des "régions singulières" ? », *Revue politique et parlementaire*, 2001, v. 103, n. 1009-1010, p. 1 à 171.

[2128] Voy. également le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, *op. cit,* pt G : « Dans le cadre de cette évaluation, une attention particulière sera accordée aux caractéristiques et contraintes particulières des régions ultra-périphériques et des îles de taille réduite, sans nuire à l'intégrité et à la cohérence de l'ordre juridique communautaire, y compris le marché intérieur et les politiques communes ». Implicitement, on peut en déduire que le Code est susceptible de s'appliquer à ces régions.

[2129] Rapport de la Commission concernant la mise en oeuvre de l'article 299 2 du traité CE relatif aux mesures applicables aux régions ultra périphériques COM (2002) 723 et le rapport de la Commission du 14 mars 2000 concernant la mise en oeuvre de l'article 299 paragraphe 2 du traité CE relatif aux mesures applicables aux régions ultra périphériques, COM(2000) 147.

[2130] Lignes directrices concernant les aides d'Etat à finalité régionale 2000-2006, *J.O.*, C 258, 9 septembre 2000, p. 5. Cette modification fait une référence explicite à l'article 299, paragraphe 2, du traité CE

[2131] Lignes directrices 2007-2013, *op.cit.*, pt 17.

[2132] Décision 2002/443/CE (« Acores »), *précitée*, pt 35 et Lignes directrices 2007-2013, *op.cit.*, pt 80.

[2133] Lignes directrices 2007-2013, *op.cit.*, pt. 45 : « Eu égard à leurs handicaps particuliers, les régions ultrapériphériques pourront bénéficier d'une majoration supplémentaire de 20 % ESB si leur PIB par habitant tombe au-dessous de 75 % de la moyenne de l'UE-25, et de 10 % ESB dans les autres cas ».

[2134] Communication de 2004, « Un partenariat renforcé pour les régions ultrapériphériques », *précitéee*, pt 3.2.1.

[2135] Voy. par exemple., la Décision du 21 décembre 2005 concernant l'aide n° N 84/2005 sur le régime économique et fiscal des îles Canaries, J.O., C 42, 18 février 2006 p.2, qui prolonge pour l'année 2006 l'autorisation accordée par la décision concernant l'aide n° N 144/A/96 à propos de ce même régime.

[2136] Sur l'octroi de mer, voy. *supra*, Chapitre II, concernant la libre circulation des marchandises.

[2137] Décision de la Commission de 27 mai 2004 concernant l'aide N 107/04, *J.O.*, 28 mai 2005, C 131, p. 13.

fait bien entendu référence à l'article 87, §3, a) CE et aux lignes directrices en matière d'aides régionales, y compris de règles spécifiques y contenues concernant les RUP. La Commission tient cependant aussi compte de l'article 299, §2 CE, ainsi que des décisions du Conseil prises en application de celui-ci[2138]. Elle évalue enfin la conformité de la mesure proposée avec les législations spécifiques à certaines secteurs économiques, tels la pêche[2139] et l'agriculture[2140]. Outre des mesures particulières, il arrive aussi que la Commission approuve ou reconduise un ensemble de mesures en faveur des régions ultrapériphériques.

Le régime économique et fiscal des îles Canaries en constitue un exemple[2141]. Introduit en 1991, et modifié en 1994, il comporte diverses mesures de soutien à l'investissement de nature fiscale. Il s'agit, d'une part, d'une réduction de l'impôt sur les bénéfices des sociétés actives aux Canaries, à la condition que le montant de cette réduction soit consacré à des acquisitions d'immobilisations situées sur le territoire de ces îles ou à des souscriptions d'actions ou de participations dans des sociétés exerçant des activités sur leur territoire. D'autre part, est prévu un abattement sur les revenus générés par la vente de certains produits agricoles et industriels d'origine locale[2142]. Bien que ces aides soient des aides au fonctionnement, elles bénéficient du régime particulier contenu dans les lignes directrices en faveur des RUP.

Enfin, les régions des Açores et de Madère bénéficient également d'un régime fiscal favorable. Outre des aides spécifiques au secteur des transports de biens[2143], la région des Açores octroie aussi des aides consistant en des réductions générales tant des impôts sur le revenu des personnes physiques, à hauteur de 20% que de l'impôt sur le bénéfice des sociétés, à hauteur de 30%[2144]. Ce régime a été en grande partie approuvé par la Commission, sauf en ce qui concerne son application aux services financiers[2145]. Madère, quant à elle, fait l'objet de plusieurs décisions favorables de la Commission quant à la compatibilité de régimes d'aides fiscales applicables sur son territoire. Outre l'autorisation d'un régime de déduction

---

[2138] Il s'agit pour le cas de l'octroi de mer de la 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/CE, *J.O.*, L 52, 21 février 2004. Sur cette décision, voy. *supra,* Chapitre II.

[2139] Lignes directrices pour l'examen des aides d'Etat dans le secteur de la pêche et de l'aquaculture, *J.O.*, C 19, 20 janvier 2001.

[2140] Règlement 2001/1452/CE du 28 juin 2001, *J.O.*, L 198 21 juillet 2001, p.11, article 24 : « la Commission peut autoriser, dans le secteur de la production, de la transformation et de la commercialisation des produits agricoles, des aides au fonctionnement visant à pallier les contraintes spécifiques à la production agricole dans les DOM, liées à l'éloignement, à l'insularité et à l'ultrapériphéricité ».

[2141] Ce régime dit REF est distinct avec de celui de « zone franche fiscale aux Canaries » (Zona Especial Canarias- ZEC) relatif aux services financiers, introduit en 1994, qui a posé de sérieux problèmes de compatibilité communautaire (voy. le Communiqué de la Commission n° IP/97/1005 du 18 novembre 1997). Ce projet de ZEC a été finalement approuvé en 2000 par la Commission non sans que le Royaume d'Espagne ait du procéder à de modifications substantielles. A l'origine, en effet, ce dernier prévoyait de mécanismes assez semblables à ceux des centres de coordinations belges. Sur la ZEC, voy. la décision de la Commission du 18 janvier 2000 concernant l'aide n°N 708/98, *J.O.* 29 avril 2000, C 121, p.17 (communiqué de la Commission n° IP/00/40), prolongée par la décision du 20 décembre 2006, N 376/2006., *pas encore publiée au J.O.* et NUÑEZ PÉREZ , G. e.a. , « La Zona Especial Canaria », *Noticias de la Unión Europea*, v. 17, 2001, n° 203, p. 7 à 136 ; PINTO, C. (2003), *op.cit.*, p. 156-159 ; DE JUAN Y LEDESMA, "The definitive Canary island tax regime", *European Taxation*, 40, 2000, p. 558.

[2142] Sur le *Régimen Económico-Fiscal de Canarias* (REF), voy la Décision de la Commission du 23 janvier 1998, N 144/A/1996, plusieurs fois prolongée et modifiée, dernièrement par la Décision de la Commission du 21 décembre 2005, N 84/2005 (jusqu'au 31 décembre 2006) et la décision de la Commission du 20 décembre 2006, N 377/2006, *pas encore publiée au J.O.* (du 1 janvier 2007 au 31 décembre 2013).

[2143] Décision du 1 août 2000 concernant l'aide n° N 817/99, *J.O.*, 16 septembre 2000, C 266, p.7.

[2144] Décision 2003/442/CE (« Açores »), *précitée*, pt 9.

[2145] Cette exclusion a été attaquée par le Portugal devant la Cour de Justice, Voy. C.J.C.E., arrêt *Açores* (88/03), *précité*, et *supra.*

pour investissement pour les sociétés[2146] , d'un régime d'exemptions fiscales pour les PME[2147], la Commission a reconduit l'autorisation précédemment accordée pour le régime de Zone franche de Madère[2148], non sans sur le Portugal ait été contraint de le modifier en profondeur[2149]. Le régime préférentiel consiste désormais en l'octroi pour les nouvelles sociétés autorisées dans la zone Franche d'un taux préférentiel à l'impôt sur le revenu, respectivement de 1% en 2003- 2004, de 2% en 2005-2006 et de 3% en 2007-2011. Ces taux préférentiels s'accompagnent d'autres réductions fiscales dans l'optique de moderniser les ressources technologiques de la zone ou de créer de l'emploi. Ainsi, les entreprises bénéficient dans ce but d'une réduction d'impôt de 50%. En outre, les entreprises se voient accorder à certaines conditions, une exemption des impôts régionaux et locaux, ainsi qu'une exemption des droits de transfert, donation et de succession relatifs aux biens immeubles destinés à leur établissement dans la zone franche[2150]. Certaines activités sont expressément exclues du bénéfice de la zone franche, tels les services financiers.

III. La limite de la compensation des surcoûts liés à la nature ultrapériphérique de la région

Cette exclusion des services financiers renvoie à une limite importante à la latitude laissée par la Commission aux régions ultrapériphériques. Des aides au fonctionnement ne peuvent être admises que si elles sont versées en « compensation des surcoûts liés à la nature ultrapériphérique de la région » et qu'elles contribuent au développement régional[2151]. Bien que ces surcoûts et les impacts des aides sur le développement soient difficiles à évaluer précisément, la Commission admet, moyennant un examen préalable et un contrôle continu de la part des autorités nationales ou régionales[2152], que ces éléments sont présents dans la plupart des activités économiques exercées sur le territoire de ces régions, comme par exemple dans les activités manufacturières. Ce n'est cependant pas le cas de tous les secteurs. Toujours selon la Commission, les entreprise déployant leurs activités dans le secteur financier ou dans le secteur des services intragroupes ne contribuent pas suffisamment au développement régional pour bénéficier d'une dérogation du seul fait de leur localisation dans une région ultrapériphériques[2153].

[2146] Décision de la Commission du 13 juillet 2000 concernant l'aide n° N 96/2000, *J.O.*, C 266, 16 septembre 2000, p. 4.

[2147] Décision de la Commission du 23 mars 2000 concernant l'aide n° N 555/99, *J.O.*, 16 septembre 2000, C 266, p.4 (valable jusque 2010). Ce régime n'a cependant pas été autorisé en considération du statut de RUP de Madère, mais sur la base d'une application combinée et normale des lignes directrices des aides régionales et des aides aux PME (*J.O.*, C 213, 23 juillet 1996).

[2148] Cette reconduction est jusqu'au 31 décembre 2006. Des mesures transitoires sont cependant prévues jusqu'en 2011.

[2149] La première autorisation date de 1987. Le régime a cependant été modifié depuis, notamment en raison de l'inclusion de Madère et des Açores dans la liste du Rapport PRIMAROLO (mesure B006). C'est ainsi que, le même jour qu'a été rendue la décision de la Commission du 11 décembre 2002 concernant l'aide n° N 222 A/01, (*J.O*, 19 mars 2003, C 65, p. 23 approuvant le régime pour la période 2003-2006), la Commission a adopté une décision condamnant le régime en vigueur entre 1995 et 2000, et prévoyant une enquête sur le régime en vigueur durant l'année 2000.

[2150] Pour une description du régime, voy. la lettre de la Commission au gouvernement portugais du 11 décembre 2002, référence : C(2002)4811fin, disponible sur le site de la DG COMP, p. 1 à 4.

[2151] Lignes directrices 2007-2013, *op.cit.*, pt 80.

[2152] Décision de la Commission, N 107 / 2004 (« octroi de mer »), *précitée*, pt 38-40.

[2153] Décision 2003/442/CE (« Açores »), *précitée*, pt 39 à 40.

§3. La compatibilité avec le régime des aides d'état des dérogations territoriales prévues par les directives d'harmonisation fiscale

Si seules les régions ultrapériphériques sont reconnues par le Traité comme bénéficiant d'un statut particulier, d'autres régions se voient octroyer un régime de faveur par le droit dérivé. Les directives d'harmonisation fiscale, notamment, prévoient des dérogations territoriales, telles que des taux réduits ou des exemptions[2154]. La question se pose donc de savoir si la mise en oeuvre de ces dérogations par les Etats membres nécessite l'approbation préalable de la Commission au regard du contrôle des aides d'Etat, ou si, au contraire, une telle situation est assimilable à l'hypothèse où l'Etat membre agit dans le cadre d'un compétence liée, ce qui implique que la mesure en cause ne lui est pas imputable et que les critères de l'aide ne sont pas remplis. Cette question dépasse le cadre des dérogations régionales, et se pose pour l'ensemble des dérogations prévues par les directives d'harmonisation qui prévoient un avantage sélectif. La réponse est loin d'être univoque. Dans l'affaire *Deutsche Bahn*[2155] est en cause l'exemption, prévue par l'ancienne directive 92/81/CEE concernant les accises sur les huiles minérales, en faveur des « huiles minérales fournies en vue d'une utilisation comme carburant pour la navigation aérienne autre que l'aviation de tourisme privée »[2156]. Devant le Tribunal, la société nationale allemande de chemins de fer conteste la mise en œuvre par l'Allemagne de l'exemption contenue dans la directive[2157], au motif qu'elle crée une « distorsion de concurrence entre les entreprises de transport ferroviaire (plus particulièrement en ce qui concerne les trains à grande vitesse) et les entreprises de transport aérien »[2158]. Le Tribunal considère que le caractère obligatoire de l'exemption fait disparaître l'imputabilité de la mesure à l'Etat allemand. A l'argument basé sur la primauté du droit primaire sur le droit dérivé, le Tribunal répond que les conditions de l'article 87 CE n'étant pas remplies, il ne peut y avoir dans le cas d'espèce un conflit d'application avec l'article 8, §1 de la directive 92/81/CEE. Selon le Tribunal, la marge d'appréciation réservée aux États membres par la formule introductive de l'article 8, paragraphe 1, de la directive 92/81, qui précise que les exonérations sont accordées par les États membres « selon les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple de ces exonérations et d'empêcher la fraude, l'évasion ou les abus », ne s'applique qu'à la formulation des conditions de mise en œuvre de l'exonération visée et ne remet pas en cause le caractère inconditionnel de l'obligation d'exonération prévue par cette disposition[2159] . Ceci implique que pour se mettre en conformité avec les obligations qui découlent du droit communautaire, les Etats membres ne sont pas contraints d'étendre le bénéfice de l'exemption au secteur concurrent des trains à grande vitesse[2160]. En outre, une telle situation ne viole pas le principe communautaire de l'égalité de traitement, vu les différences objectives entre le transport ferroviaire et le transport aérien[2161]. Une telle exemption est en outre justifié au regard du

---

[2154] Sur ces dérogations, voy. *supra*, Titre III, Chapitre 3.

[2155] T.C.E. arrêt *Deutsche Bahn* (T-351/02), *précité*. Sur cet arrêt, voy. DI BUCCI, V., "Direct taxation – state aid in form of fiscal measures", in SANCHEZ RYDELSKI, M., (éd.), *The EC State Aid Regime Distortive Effects of State Aid on Trade Competition & Trade*, London, Cameron May, 2006, p. 73 à 90.

[2156] Directive 92/81/CEE, *précitée*, article 8 (abrogée avec effet au 31 décembre 2003 par la directive 2003/96/CE, *précitée*)..

[2157] Cette exemption est mise en œuvre par l'Allemagne à l'article 4, paragraphe 1, du *Mineralölsteuergesetz* (loi allemande sur la fiscalité des huiles minérales) du 21 décembre 1992, *BGBl.* 1992 I, p. 2185, err. *BGBl.* 1993 I, p. 169.

[2158] T.C.E. arrêt *Deutsche Bahn* (T-351/02), *précité*, pt 10.

[2159] T.C.E., arrêt *Deutsche Bahn* (T-351/02), *précité*, pt 105.

[2160] *Ibidem*, pt 106. On peut en outre se demander si cette extension aurait été conforme à la directive 92/81/CEE.

[2161] *Ibidem*, pt 138. *Comp.* C.J.C.E., arrêt *Idéal Tourisme* (C-36/99), *précité*, pt 33, concernant la TVA.

contexte normatif et économique international[2162]. Cet arrêt confirme partiellement l'arrêt *BP Chemicals*, où le Tribunal annule, pour violation de la directive 92/81/CE, une décision de la Commission déclarant incompatible avec le régime des aides d'Etat une mesure française d'exonération prise « dans le cadre de projets pilotes visant au développement technologique de produits moins polluants », conformément à l'article 8.2 de cette Directive [2163].
Ces deux arrêts porte sur une directive aujourd'hui abrogée et remplacée par la directive 2003/96/CE restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité[2164]. L'article 19, 1 de la directive 2003/96/CE prévoit désormais une procédure générale de dérogation, par laquelle le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre (qui en a fait la demande) à introduire des exonérations ou des réductions supplémentaires pour des raisons de politiques spécifiques. La Commission dispose d'un pouvoir important, dès lors qu'elle peut refuser d'accéder à la demande d'un Etat membre et ne pas proposer au Conseil l'autorisation d'une mesure dérogatoire. Dans ce dernier cas, elle doit informer le Conseil des raisons qui ont motivé son refus. La Commission a fait usage de ce pouvoir dans le cadre d'une demande émanant de l'Italie, d'appliquer des taux réduits d'accises sur divers produits énergétiques dans la région du Val d'Aoste et dans les provinces de Gorizia, Udine et Trieste. Elle a justifié sa décision négative en considérant que les dérogations accordées au régime général établi par la directive 2003/96/CE ne peuvent être considérées comme un instrument des politiques de développement régional. Selon la Commission, « il existe en effet des instruments et politiques communautaires beaucoup plus ciblés pour résoudre des problèmes de cette nature sans qu'ils n'affaiblissent les effets de l'harmonisation des droits d'accise dans le domaine des produits énergétiques »[2165]. Une référence explicite est faite au domaine des aides d'état[2166].
Cette position confirme la décision 2006/323/CE, où la Commission déclare incompatible avec le régime communautaire des aides d'Etat des exonérations 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,[2167]. Dans cette décision, la Commission considère que le fait que ces exonérations aient été octroyées conformément à des décisions adoptées par le Conseil[2168] dans le cadre de la directive 92/81/CEE ne préjuge pas de leur

---

[2162] *Ibidem*, pt 139.
[2163] T.C.E., 27 septembre 2000, aff. T-184/97, *BP Chemicals, Rec.*, p. II-3145, pts 56 à 57 et 79.
[2164] Directive 2003/96/CE, *précitée*.
[2165] 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.
[2166] Voy. aussi, à propos de la relative indépendance du contrôle de la Commission sur les aides d'Etats par rapport au contrôle effectuée par celle-ci concernant le respect par les états membres des règles d'harmonisation fiscale *sensu stricto, le* Communiqué de la Commission n° IP/05/1548 du 8 décembre 2005, concernant des déductions fiscales dans le cadre de la taxe italienne sur les activités productives régionales (IRAP) en vue de stimuler la création d'emplois.
[2167] 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, p. 12 à 28. Concernant ces mêmes exonérations, voy. aussi la décision de la Commission du 7 février 2007, portant sur une autre période (Communique de presse du 8 février 2007, n°IP/07/160).
[2168] Notamment la décision 2001/224/CE du Conseil (*J.O.*, L 84, 23 mars 2001, p. 23) où il est indiqué que celle-ci "ne préjuge pas de l'issue d'éventuelles procédures relatives aux distorsions de fonctionnement du marché unique qui pourraient être intentées notamment en vertu des articles 87 et 88 du traité. Elle ne dispense pas les États membres, conformément à l'article 88 du traité, de l'obligation de notifier à la Commission les aides d'État susceptibles d'être instituées ».

caractère d'aides d'état[2169]. Il existe donc manifestement un conflit entre la Commission et le Tribunal, que l'on espère voir prochainement résolu par la Cour de Justice[2170].

Conclusions du Titre IV

Le contrôle communautaire en matière d'aides octroyées aux entreprises limite considérablement l'exercice autonome de compétences fiscales de la part des Etats membres et de leurs subdivisions. Le contrôle opéré par la Commission en matière d'aides d'Etat, sur la base des articles 87 et 88 CE, s'étend à toutes les mesures, financées par des ressources publiques et imputables à une autorité publique, qui procurent un avantage sélectif à certaines entreprises et dont l'effet est d'altérer les conditions des échanges dans le marché intérieur et de fausser la concurrence. De telles mesures sont en principe interdites, à moins de bénéficier d'une des causes d'exemption prévues par le Traité. Cet examen de la compatibilité des aides est du ressort exclusif de la Commission et est soumis à des règles procédurales strictes. L'ensemble du régime s'applique également aux mesures de nature fiscale, y compris les mesures adoptées par des collectivités territoriales, pourvu qu'elles répondent aux quatre critères cumulatifs de la notion d'aide.
En outre, le Code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises, malgré, ou peut-être grâce à sa nature de *soft law*, s'avère être un instrument très efficace pour combattre les régimes fiscaux particuliers mis en place par les Etats membres dans le but d'attirer des investisseurs d'autres Etats membres ou même d'Etats tiers, et considérés dommageables pour l'ensemble de la Communauté. Certains des régimes fiscaux particuliers démantelés grâce au Code de Conduite étaient établis, non pas par l'Etat central, mais par des collectivités territoriales disposant d'une large autonomie fiscale. Cette particularité n'a pas empêché le groupe PRIMAROLO, chargé de la mise en œuvre du Code de Conduite, de déclarer ces régimes fiscalement dommageables.
A l'instar d'autres domaines du droit communautaire, comme celui des libertés de circulation ou de l'harmonisation fiscale, tant le régime des aides d'état que le régime du Code de Conduite sont donc en principe applicables aux mesures fiscales adoptées par les collectivités territoriales des Etats membres. Néanmoins, l'on peut constater que ces deux régimes s'y appliquent de manière particulière. Ainsi, le Code de Conduite vise les régimes fiscaux, qui présentent notamment la caractéristique d'être exorbitants du système fiscal commun. Cette notion vise en principe le système fiscal de l'Etat membre, entendu de manière unitaire. Or, dans le cadre de certains régimes mis en place par les collectivités territoriales, le groupe PRIMAROLO a déduit ce caractère exorbitant non seulement d'un *benchmark* national, mais a également pris en compte le système normal d'imposition de la collectivité auteur de la mesure. Il s'agit certainement d'une reconnaissance, même si négative, de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales.
Mais c'est surtout en matière d'aides d'état que ce phénomène est le plus affirmé. Dans le contrôle des aides, il affecte tant la question de la qualification de la mesure, que celle de sa

---

[2169] Décision 2006/323/CE, *précitée*, pt 64.
[2170] Voy. T.C.E., affaires pendantes T-50/06, *Irlande c/ Commission* (recours introduit le 17 février 2006, *J.O.*, C 86, 8 avril 2006, p. 40 à 41) ; T-56/06, *France c/ Commission* (recours introduit le 17 février 2006 , *J.O.*, C 96, 22 avril 2006, p. 21 à 22) ; T-60/06, *Italie c/ Commission* (recours introduit le 16 février 2006, *J.O.*, C 96 , 22 avril 2006, p. 24) ; T-62/06, *Eurallumínia c/ Commission*, (recours introduit le 23 février 2006, *J.O.*, C 86, 8 avril 2006, p. 44 à 45) ; T-69/06 *Auginish Alumina c/ Commission* (recours introduit le 23 février 2006, *J.O.*, C 96, 22 avril 2006, p. 29). Néanmoins, il semble que ce conflit trouve sa source dans la formulation de l'ancienne directive 92/81/CEE. L'adoption de la directive 2003/96/CE permet, grâce notamment à une clarification du rôle de la Commission dans la procédure de dérogation, de résoudre ces conflits potentiels d'application entre les deux régimes communautaires préalablement à l'adoption de la dérogation par le Conseil.

compatibilité. Concernant l'enjeu de la qualification, la Commission et la Cour de justice ont reconnu que l'exercice, par les collectivités territoriales des Etats membres, de l'autonomie fiscale qui leur est attribuée en fonction de mécanismes constitutionnels de répartition des compétences n'est pas en soi constitutif d'une mesure territorialement sélective. Une mesure adoptée en vertu d'une telle autonomie ne peut donc *a priori* être qualifiée d'aide d'Etat et n'est donc pas contraire au droit communautaire. Une telle affirmation ne pourrait cependant pas être interprétée comme un blanc-seing octroyé aux collectivités territoriales des Etats membres pour contourner l'interdiction communautaire applicable aux autorités centrales de ceux-ci. Plusieurs hypothèses doivent être envisagées. En ce qu'elle a trait à l'exercice d'une compétence fiscale originaire, à savoir la création de nouvelles impositions, ou née du transfert intégral de compétence au regard d'impositions autrefois du ressort de l'autorité centrale, cette affirmation est parfaitement valide. Les différences dans le taux ou dans la base d'imposition de tels prélèvements ne peuvent être analysées comme des aides d'Etats dans le chef de la collectivité territoriale qui aurait le régime le plus favorable. Par exemple, la baisse des taux généraux des droits d'enregistrement par une des trois Régions belges ne peut avoir pour effet de transformer en une aide d'Etat la simple différence entre le taux d'imposition applicable dans cette Région et les taux applicables dans les deux autres Régions ayant maintenu le *statu quo*.

En ce qu'il s'agit de l'exercice d'une compétence marginale de modification du niveau d'imposition d'un impôt prélevé au niveau national ou fédéral, il convient d'opérer deux distinctions. Premièrement, il peut s'agit soit d'une compétence d'augmentation, soit d'une compétence de réduction du taux de l'impôt national ou fédéral. Deuxièmement, la compétence peut être attribuée à l'ensemble des collectivités territoriales (de même rang) de l'Etat membre ou seulement à certaines, voire à l'une d'entre elles. Dans le droit communautaire des aides d'Etat, cette première hypothèse est considérée être une situation de fédéralisme symétrique, tandis que la seconde est qualifiée de fédéralisme asymétrique. L'exercice d'une compétence d'augmentation du taux, qu'elle soit symétrique ou asymétrique, ne peut être constitutif d'une aide d'état, le critère de l'avantage faisant défaut. Selon la Cour et la Commission, c'est aussi le cas de l'exercice d'une compétence symétrique de réduction du degré de l'imposition. La dernière hypothèse, à savoir l'exercice asymétrique d'une compétence de réduction du taux d'impôt national, est par contre constitutive d'une aide d'Etat au sens de l'article 87 CE. Contrairement à la Commission, pour qui un tel constat ne souffre aucune exception, la Cour considère cependant que les mesures adoptées par une collectivité territoriale ayant « un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel opèrent les entreprises »[2171] et disposant dans l'ordre interne, d'une « autonomie politique et fiscale », appréciée sur le plan constitutionnel, procédural et financier[2172].

L'existence de collectivités territoriales dans les Etats membres trouve aussi une certaine reconnaissance dans l'appréciation de la compatibilité des mesures constitutives d'aides. En effet, des exemptions sont prévues par le Traité en faveur des régions des Etats membres considérées comme socio-économiquement en retard par rapport à la moyenne communautaire, selon des critères objectifs fixés par le Commission. Ces régions sont déterminées de manière géographique, mais dans certains Etats membres, dont l'Italie, elles recoupent le territoire de collectivités politiques dotées d'autonomie normative, et parfois, fiscale. Le régime communautaire des aides d'Etat est donc également un instrument au service d'une politique communautaire de développement régional.

Ce dernier élément permet d'attirer l'attention sur une certaine incohérence présente dans les derniers développements de la prise en compte de l'autonomie fiscale des collectivités

---

[2171] C.J.C.E., arrêt Açores (C-88/03), *précité,* pts 58 et 66.

[2172] C.J.C.E., arrêt *Açores* (C-88/03), *précité,* pt 67.

territoriales dans le régime des aides d'Etat. En effet, l'idée sous-tendant la mise en place d'un mécanisme d'aides régionales est celle d'un développement de régions économiquement plus faibles, dans l'intérêt communautaire. Bien qu'il n'y ait pas de solidarité régionale *sensu stricto* dans le régime communautaire des aides d'Etat, tant l'objectif d'orienter les aides octroyées par les Etats membres à ce type de régions que la coexistence d'un tel régime avec divers fonds européens de subventions en faveur de celles-ci traduisent une volonté communautaire d'envisager le développement des régions européennes en dehors d'une perspective de concurrence, éventuellement fiscale, entre celles-ci. D'ailleurs, la lutte contre une telle concurrence fiscale, lorsqu'elle intervient de manière dommageable entre Etats membres, fait également l'objet d'une politique spécifique de la Communauté. Or, nier la qualification d'aide à des mesures territorialement sélectives au nom d'un principe d'autonomie interne des collectivités territoriales a pour conséquence de renforcer la concurrence entre celles-ci. C'est non seulement le cas dans le cadre de phénomènes de fédéralisme asymétrique, mais un tel constat se pose aussi pour des situations de fédéralisme symétrique. L'autonomie régionale doit se développer dans le respect du droit communautaire et nom en marge de celui-ci. Une mesure adoptée par une collectivité territoriale qui confère un avantage aux entreprises actives sur le territoire de celle-ci par rapport aux entreprises actives dans d'autres collectivités de l'Etat membre devrait toujours être considérée une aide d'état. L'autonomie normative ou fiscale de la collectivité territoriale ne devrait être prise en compte qu'au niveau de la compatibilité. Ainsi, les mesures territorialement sélectives qui s'appliqueraient à l'ensemble des entreprises actives dans la collectivité territoriale d'un Etat membre (ou sur une partie du territoire de celle-ci), ne pourraient être déclarées compatibles, que si le territoire de cette collectivité (ou une partie de celui-ci) peut bénéficier d'aides à finalité régionale, au regard des articles 87, §3 a) et c) CE.

Les mesures matériellement sélectives adoptées par la collectivité territoriale devraient respecter les critères des autres causes d'exemptions prévues par le Traité et par les lignes directrices de la Commission. Dans ce dernier cas, l'autonomie normative ou, le cas échéant, fiscale dont la collectivité territoriale jouit en vertu du droit interne devrait faire obstacle à une qualification de ces mesures comme en outre territorialement sélectives. En effet, les autres causes d'exemption poursuivent d'autres objectifs que celui du développement économique des régions les plus défavorisées, tels la promotion des petites et moyennes entreprises, de la recherche et du développement, de l'emploi et de la formation, ou encore la protection de l'environnement. Refuser d'admettre la compatibilité d'aides rentrant dans le champ d'application matériel de telles exemptions au motif qu'elles seraient également territorialement sélectives nuirait en effet à l'effectivité de ces autres objectifs.

L'on assiste ainsi, dans le domaine des aides d'état, à l'émergence d'un véritable « droit fiscal communautaire des collectivités territoriales ». Il s'agit d'une aire juridique nouvelle, avec ses concepts propres, tels les notions d' « autonomie politique et fiscale » et de « rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique ». Son développement est susceptible d'influencer considérablement l'application d'autres branches du droit communautaire. Il pourrait en outre fortement conditionner l'exercice de compétences, fiscales et non fiscales, par les collectivités territoriales des Etats membres, voire le remettre fondamentalement en cause.

Titre V : Le droit fiscal entre européanisation et régionalisation : les constats et les propositions

Au terme de l'analyse entreprise dans cette étude, il convient, d'une part, d'établir les constats quant à l'influence du droit communautaire sur l'attribution et l'exercice de compétences fiscales aux collectivités territoriales des Etats membres, et d'autre part, de tenter, par des propositions concrètes, d'améliorer la coordination entre l'exercice de compétences fiscales communautaires et l'exercice des compétences fiscales des collectivités territoriales.

Chapitre I : Les constats du difficile exercice des compétences fiscales des collectivités territoriales dans un cadre communautaire en voie d'intégration

En effet, sous bien des égards, les impératifs de mise en oeuvre du droit communautaire restreignent tant l'autonomie des Etats membres, portant 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.

Section I : 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 fiscale 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 »[2173].

[2173] 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.

I. 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 membres à l'exercice d'une activité économique sur son territoire[2174]. Ces règles visent expressément les obstacles aux échanges entre Etats membres[2175]. 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[2176].

II. 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[2177]. 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[2178], et les taxes sur les rassemblements de capitaux autres que le droit d'apport harmonisé par la directive 69/335/CEE.

[2174] Voy. Traite 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). Voy. *supra*, Titre II.

[2175] La libre circulation des capitaux est en outre applicables aux échanges entre Etats membres et Etats tiers.

[2176] 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 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 contre 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., 1er juin 1999, aff. C-302/97, *Konle, Rec.*, p. I-3099; 14 juin 2001, C-178/99, *Salzmann I, Rec.*, p. I- ; 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 ; 1er décembre 2005, aff.C-213/04, *Burtscher, Rec.*, p. I.-10309.

[2177] Voy. C.J.CE, 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, et supra, Titre III.

[2178] Il s'agit désormais de l'article 400 de la directive 2006/112/CE, *précitée*.

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 sur d'autres produits[2179], l'institution de taxes sur les véhicules ou encore l'institution d'une retenue à la source sur certains paiements transfrontaliers ente sociétés associées[2180]. 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.

III. Le régime communautaire des aides d'état 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 États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. »[2181]. 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'Etat[2182]. 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 régionales et locales[2183]. 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

[2179] Directive 92/12/CEE, *précitée*, 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.

[2180] Sur ces différents prélèvements et les conditions d'application de telles interdictions et restrictions, voy. le Titre III.

[2181] 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 une 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. Voy. *infra.*

[2182] C.J.C..E , 14 octobre 1987, aff. 248/84, *Allemagne c/ Commission, Rec.*, p. 4013, pt 17.

[2183] C'est ainsi, que, sur la base du Code de Conduite et du rapport de mise ne ouvre 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.

territoriale, et non de l'Etat membre pris comme un ensemble, qui est interdite par le Code[2184]. 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.

IV. Les restrictions 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 »[2185]. 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[2186].

§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.

I. 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 intérieur[2187]. 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

---

[2184] 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 offerts 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.

[2185] 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.

[2186] C.J.C.E., 2 octobre 2003, aff. C-147/01, *Weber's Wine World, Rec.*, p. I-11 365.

[2187] 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, et *supra*, Titre II..

comme purement internes aux Etats membres[2188]. 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 interne[2189]. 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[2190].

II. 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 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 « une entité infraétatique » adopte une mesure, « visant (...) à fixer, dans une partie seulement du territoire d'un État membre, un taux d'imposition réduit par rapport au taux en vigueur dans le reste dudit État membre »[2191]. Par extension, il s'agit d'un système de répartition de 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 »[2192] et si elle a adopté les mesures fiscales dans le cadre d'une véritable « autonomie politique et fiscale » par rapport à l'Etat central[2193]. 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 ensemble[2194].

[2188] 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.
[2189] 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 (*supra*, Titre II).
[2190] Sur cette éventualité, voy. *supra*, Titre II.
[2191] C.J.C.E., arrêt *Acores* (C-88/03), *précité*, pt 56.
[2192] C.J.C.E., arrêt Açores (C-88/03), *précité*, pts 58 et 66.
[2193] C..J.C.E., arrêt *Acores* (C-88/03), *précité*, pt 60.
[2194] Il n'est pas exclu que la qualification d'aide d'état 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. *supra*, Titre IV.

Section II : 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 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,

I. 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 »[2195] 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 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[2196].

[2195] C.J.CE., arrêt *Acores* (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. WISHLADE, F., *State aid and competition policy in the European Union*, Deventer, Kluwer, 2003, p. 20.

[2196] Voy. Décision 2000/795/CE de la Commission, du 22 décembre 1999, concernant l'aide d'État 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, *Território 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*

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[2197]. 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[2198]. De même, si l'exemption de l'impôt est totale, il ne doit pas supprimer l'impôt pour se conformer au droit communautaire[2199].
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 territoire coïncide avec les régions économiques ainsi favorisées, de compétences fiscales autonomes.

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

Ensuite, en matière de liberté 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 collectivités territoriales qui, autrement, auraient à subir les conséquences négatives de mesures protectionnistes adoptées par l'une d'entre elles[2200]. 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

---

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.

[2197] C.J.C.E., arrêt *Banco Exterior de Espana*, (C-387/92), *précité*, pt 3.

[2198] C.J.C.E., arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pt 52; 13 juillet 2000, aff. C-36/99, *Idéal Tourisme* v *Etat belge*, *Rec.*, p. I-6049, pts 20; 2001, aff. C-390/98, *Banks* v *The Coal Authority and Secretary of State for Trade and Industry Rec.*, p. I-6117, pt 80.

[2199] C.J.C.E., arrêt *Air Liquide* (C-393/04 et C-41/05), *précité*, pts 40 à 46, et 48..

[2200] Pour un exemple, voy. C.J.C.E., affaire *Geurts et Vogten* (C-464/05), *pendante devant la Cour* ; en matière de parafiscalité, voy. C.J.C.E., affaire C-212/06, *pendante devant la Cour* (assurance-soins développée par la Région flamande pour ses résidents en marge du système de sécurité sociale national).

interprétation trop étroite qui en serait faite par les juridictions nationales[2201], 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.

III. 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 entreprises[2202]. 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 adoptés 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 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 phénomène[2203]. 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.

IV. 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 marchandises[2204]. 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 concernent l'admission des aides au

---

[2201] Voy. *supra*, Titre II.
[2202] Voy. *supra*, Titre VI.
[2203] En Belgique, voy.. Loi spéciale de financement de 1989, *précitée*, article 9.
[2204] 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.

fonctionnement (normalement exclues) ou le calcul du plafond maximal d'intensité des aides[2205].

§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..

I. 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 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[2206]. 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[2207].
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, pour premier effet de limiter pour l'avenir la compétence des autorités territoriales de lever l'impôt déclaré contraire au droit communautaire. En ce sens, il ne s'agit aucunement, bien entendu, 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,

---

[2205] 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, ainsi que *supra*, Titre II, Titre III et Titre IV.
[2206] 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
[2207] C.J.C.E., arrêt *Legros* (C-163/90), *précité*, pt 34 et arrêt *EKW* (C-437/97), *précité*, pt 59. Sur ces arrêts, voy. *supra*, Titre I.

par l'augmentation des transferts financiers depuis celui-ci qui résulteraient nécessaires au remboursement [2208].

II. 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[2209], et *IRAP*, à propos de la TVA[2210], 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[2211] 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 ouvre 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[2212].

Section III : 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 »[2213]. Cette affirmation mérite néanmoins d'être assez fortement nuancée en ce qui concerne la répartition

---

[2208] Sur les conséquences de l'arrêt *EKW* (C-437/97) sur les finances de collectivités territoriales autrichiennes, voy. *supra*, Chapitre II..
[2209] C.J.C.E., 10 mars 2005, aff. C-491/03, *Hermann, Rec.*, p. I-2025.
[2210] C.J.CE., 3 octobre 2006, aff. C-475/03, *Banca popolare di Cremona, pas encore publié au Recueil.*
[2211] Comp. en matière de TVA, avec l'arret *Dansk Denkavit* (C-200/90) et en matière d'accises avec l'arrêt *EKW* (C-437/97).
[2212] Concernant l'établissement par une collectivité locale de prélèvements rémunératoires, C.J.C.E., 14 décembre 2000, aff. C-446/98, *Câmara Municipal do Porto, Rec.*, p. I-11435.
[2213] 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. 01107, dispositif;* 1er juin 1999, aff. C-302/97, *Klaus Konle c.Republik Österreich, Rec .*, p. I-3099, pt 63

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 des 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.

I. 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 oeuvre effective et uniforme du droit communautaire sur l'ensemble de leur territoire. Il s'agit d'une obligation de 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[2214]. 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[2215]. 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.

II.. 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

---

[2214] 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.

[2215] Sur ces mécanismes de substitution en Belgique et en Italie, voy. *supra*, Titre I.

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 »[2216]. Les Etats membres demeurent cependant libres d'affecter tout ou partie des recettes de cet impôt au financement d'autorités fédérées ou décentralisées[2217].

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[2218], à opérer un transfert, très partiel, de compétences aux régions concernant la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP)[2219]. 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 institué 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, l'introduction d'une telle clause de *standstill* fiscal semble indispensable.

III. 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[2220]. Dès lors qu'il est difficilement envisageable 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

---

[2216] 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. MUGURUZA ARRESE, J., « La autonomia financiera de las regiones en el processo de construccion europea » , *Cuadernos Europeos de Deusto*, 2002, n. 27 , p. 130 et 131 et MENDELLA, F.M., *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, p. 87 à 91.

[2217] C'est le cas, par exemple, des Communautés en Belgique.

[2218] Directive 2003/96/CE, *précitée*.

[2219] 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.

[2220] Voy. l'analyse de l'arrêt *Açores* (C-88/03), *précité*, Titre IV.

l'exercice, mais l'opportunité du transfert asymétrique de compétences fiscales aux collectivités territoriales.

IV. 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 dommageable[2221]. 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'état, la détermination des régions éligibles à bénéficier des aides régionales.

I. 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 comparables[2222]. 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 accueillie[2223].

[2221] Voy. le Code de conduite en matière de fiscalité des entreprises, dans les Conclusions du Conseil Ecofin du 1er décembre 1997 en matière de politique fiscale, *J.O.*., 6 janvier 1998, C 2, p.1

[2222] Voy. e.a C.J.C.E., 12 février 1974, aff. 152/73, *Sotgiu, Rec* , p. 153, pt 11.

[2223] Voy. l'affaire, portée devant la Cour de Justice, concernant les Pays Basques (affaire jointes C-400 à 402/97, *précité*, et le commentaire *supra,* Titre II).

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 Communauté[2224]. Pour être conforme au droit communautaire, un tel transfert devrait comporter l'entièreté de la compétence fiscale *ratione personae.*

II. 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 oeuvre par la Commission[2225]. 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[2226]. 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[2227]. 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 vu comme un incitant pour les Etats membres à procéder à la création ou au renforcement des autonomies régionales et locales[2228].

[2224] Une possibilité de rester en conformité avec le droit communautaire serait d'adapter instantanément le régime fédérale 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.

[2225] Traite CE, article 87, §2 et §3.

[2226] Traite CE, article 88.

[2227] 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'État á finalité régionale pour la période 2007-2013, *J.O.*, C 54, 4 mars 2006, p. 13 à 45.

[2228] 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*

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 oeuvre effective et uniforme du droit communautaire. Selon David ORDONEZ SOLIS, « déduire [du] principe [d'autonomie institutionnelle et procédurale] que « la 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 »[2229]. Ces affirmations valent donc aussi en ce qui concerne la répartition des compétences fiscales entre la collectivité centrale et les collectivités territoriales.

Chapitre 2 : Les propositions quant à une reconnaissance communautaire plus explicite de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales

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 I : Une reconnaissance plus explicite des contraintes liées à la mise en œuvre du droit fiscal communautaire par les collectivités territoriales des Etats membres

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.

---

pays adhérant 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.

[2229] ORDONEZ SOLIS, D., *La ejecucion del derecho comunitario en Espana*, Collection, « cuadernos de estudios europeos », Madrid, Fundacion Universitad empresa, Civitas, 1994, p. 70 (cité et traduit par Vuillermoz, *op . cit.*, p. 475-476).

§1. Les contraintes liées à l'uniformisation de l'interprétation 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 auxquelles 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 CE[2230]. Il importe néanmoins que ce principe soit interprété conformément à la jurisprudence de la Cour de justice par l'ensemble des juridictions nationales[2231]. En vertu du principe de subsidiarité, la protection accordée par les normes de droit interne peut toutefois être plus large[2232].
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 commerce[2233]. 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 contribuables[2234]. Bien que nécessaire, 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. Les contraintes résultant de 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

---

[2230] 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., et le commentaire, supra, Titre II. En ce qui concerne les régions, voy. Loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, article 6, VI, alinéa 2, 2°.
[2231] Ce n'est pas toujours le cas. Pour un exemple, voy. C.A., 18 octobre 2001, n°128/2001, *M.B.*, 7 décembre, et le commentaire *supra*, Chapitre II..
[2232] Concernant la question des octrois communaux et provinciaux, voy. Cass., 10 novembre 1994, *Rev. dr. comm*, 1995, p.101 ; Cass., 17 mars 2005, ***Rev. dr. commun.***, 2005, liv. 4, p.51, commentés ***supra***, Titre II.
[2233] Cour Const. It., 7 février 1963, n. 12/1963, en droit, pt 3.
[2234] 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. t C.J.C.E., arrêt *Carbonati apuani* (C-72/03), *précité*.

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[2235].

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[2236]. 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[2237].

Si une telle priorité doit être conservée dans la mise en oeuvre 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 secondes, quitte à remettre en cause l'exclusion des situations purement internes de la sphère d'application du droit communautaire[2238]. 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[2239], et d'autre part, de la prohibition des aides d'état 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

---

[2235] 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.

[2236] 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, p. 12 à 28.

[2237] 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. Voy. *supra*, Titre III.

[2238] 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,* ainsi que les conclusions de l'avocat général LEGER du 5 octobre 2006 dans l'affaire C- 173/05, *Commission c/ Italie, pendante devant la Cour.* . 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 , ainsi que le commentaire *supra*, Titre II.

[2239] C.J.C.E., arrêts *Banca popolare di Cremona* (C-475/03) et *Hermann* (C-491/03), *précités.*

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 critères que lui a suggérés son avocat général[2240]. 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[2241]. 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[2242].
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[2243].

Section II : 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[2244], et que ce renforcement est nécessaire, vu les mouvements de décentralisation 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

---

[2240] Conclusions de l'avocat général GEELHOED présentées le 20 octobre 2005 précédant C.J.C.E., arrêt *Açores* (C-88/03), *précité*.
[2241] Voy. e.a. C.J.C.E., 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark, Rec.*, p. I-7747.
[2242] Si ces mesures ne sont pas constitutives d'aides d'état, elles échappent à l'obligation de notification à la Commission, prévue à l'article 88, §3 CE.
[2243] 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, ainsi que le commentaire *supra*.
[2244] Voy. Communique de presse de la Commisison 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 États membres sont liées par le traité CE au même titre que le gouvernement central des États membres eux-mêmes ».

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 origines[2245] 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 reconnaissance[2246]. 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 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 Justice[2247]. Néanmoins, il conviendrait qu'à la demande des Etats membres, les collectivités territoriales compétentes dans l'ordre interne pour la mise en oeuvre 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 les mesures

---

[2245] Il s'agit d'une traduction libre de l'expression allemande *Landesblindheit*. Sur ce concept, voy. IPSEN, H.P., « Als Bundestaat in der Gemeinschaft » in *Probleme des Europaïschen Rechst. Festschrift für Walter Hallstein zu seinem 65. Geburtstag*, Frankfurt, 1966, p. 248ss, sp. P. 256, cité par D'ATENA, A., « Il doppio intreccio federale : le Regioni nell'Unione europea », *Le Regioni*, 1998, n°6, p. 1401 à 1425 ; GRABITZ, E. „Die deutsche Länder in der Gemeinschaft", *Europarecht.*, 1987, p.310 à 321 ; zur HAUSEN, G.-E., „Die deutschen Länder als Souffleure auf der Brüsseler Bühne ?", *Europarecht*, 1987, p. 322 à 332 .

[2246] A ce sujet, voy. e.a. BITSCH, M.-Th., *Le fait régional et la construction européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2003 ; PONTHOREAU, M.– C., « La question de la participation des collectivités territoriales françaises à l'élaboration nationale du droit communautaire », *A.J.D.A.*, 2004, p. 1125 à 1131 ; VUILLERMOZ, R., *La Belgique, l'Espagne et l'Italie face à l'intégration communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2003 ; CONZELMANN, T. et KNODT, M., *Regionales Europa -Europaïsierte Regionen*, Frankfurt, New York, Campus, 2002 ; KOHLER-KOCH, B., EISING, R. (dir.), *The transformation of governance in the european Union*, London, Routledge, 1997 ; KEATING, M. et HOOGHE, L., "By-passing the Nation State? Regions and the EU policy process", in RICHARDSON, J. (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 ».

[2247] C.J.C.E., 25 mai 1982, aff. 96/81, *Rec.*, p. 1791, pt 12 et aff. 97/81, *Rec.*, p.1819, pt 12.

nationales d'exécution des directives[2248]. 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 Justice[2249].

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 CE[2250]. 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 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[2251], 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.

[2248] 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://ec.europa.eu/community_law/eulaw/index_fr.htm*).

[2249] 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, pas encore publié au Recueil,* concernant un manquement dans la transposition d'une directive dans la seule Région flamande mais imputé à l'Etat belge..

[2250] VANDERSANDEN, G., « La place des régions dans le contentieux communautaire : le chaînon manquant », *Mélanges Jean Victor Louis*, Bruxelles, Bruylant, 2003, p.565s..

[2251] Voy. C.J. C.E., arrêt Açores (C-88/03), et *supra.*

Conclusions du Titre V

Les ambiguïtés rencontrées dans le cadre de 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 donc être résolues par une application différenciée du droit communautaire. 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 l'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[2252] et compétences fiscales, fonctionnelles à la réalisation du Marché intérieur, est à la source d'une indétermination fondamentale[2253].

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 de la responsabilité financière indispensable à la mise en oeuvre 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[2254].

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[2255], 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[2256].

[2252] 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.*

[2253] Cette question dépasse le cadre fisacle : voy. HANF, D. et BAUME, T., « 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 », *Resecah Paper in Law*, n°1/2003, Bruges, Collège d'europe, Europe legal Studies, 2003.

[2254] MARONGIU, G. "Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi", *Rivista di diritto tributario* , 2003, vol. 7, p. 114 à 123.

[2255] SAPONARO, F. « L'armonizzazione fisacle e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo », *Riv. Dir. Trib.*, I, 2002, p. 1093.

[2256] LANG , J., "I presupposti costituzionali dell'armonizzazzione del diritto tributario in Europa", in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario, Annuario,* Padova, Cedam , 2001, p.444-504, sp. p. 462ss..

Afin d'assurer le respect des principes de l'égalité 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 ayant une incidence sur les droits et obligations des contribuables européens, notamment en matière d'harmonisation fiscale[2257].
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[2258].
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[2259].

[2257] HEINEMANN, F., „Perspektiven einer zukünftigen EU-Finanzverfassung" , *Integration,* 2003, v. 26, n. 3, p. 228 à 243 ; NEUBÄUMER, R., SESSELMEIER, W., „Leitlinien für eine europäische Finanzverfassung", in SCHAFER, W. (éd.), *Zukunftsprobleme der europäischen Wirtschaftsverfassung*, Berlin, Duncker & Humblot, 2004.
[2258] GALLO F., „Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea", *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2003, p. 1473 ; LA ROSA, S., "Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel "Trattato costituzionale europeo", *Rivista di Diritto Tributario*, 2003, IV, p. 112.
[2259] CARINCI A., *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente, Rassegna Tributaria*, n. 2/2005, p. 543 ss..

Conclusions générales

L'objectif de la présente thèse était de déterminer les conditions, au regard des contraintes découlant du droit communautaire, de l'exercice de compétences fiscales autonomes de la part des collectivités territoriales au sein des Etats membres, ainsi que d'apprécier l'opportunité de renforcer cet exercice par des transferts internes de compétences fiscales, sans toutefois compromettre l'objectif de l'établissement d'un marché unique sur le territoire de l'Union, voire l'éventuel développement de l'Union en tant que structure politique à part entière.

Au terme de la recherche entreprise, 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.

Ainsi, le Titre I a montré de quelle manière l'exercice des compétences fiscales est désormais morcelé entre la Communauté européenne et les Etats membres et, au sein de ces derniers, entre l'autorité centrale et les collectivités territoriales. Ce morcellement s'opère selon des principes de nature différente selon qu'il s'agit de la répartition des compétences fiscales entre la Communauté et les Etats membres, d'une part, et de la répartition au sein d'Etats membres tels que la Belgique et l'Italie, des compétences fiscales entre les différents niveaux de gouvernement, d'autre part.
Néanmoins, la répartition des compétences interne aux Etats membres doit tenir compte des caractéristiques de l'ordre juridique communautaire, telle que la primauté et l'effectivité du droit communautaire. Les Etats membres sont en effet responsables de la mise en œuvre de l'ensemble des règles contenues dans les Traités et dans les actes de droit dérivé, y compris dans les domaines de compétences attribués aux collectivités territoriales. En vertu de cette responsabilité, lorsqu'une disposition fiscale adoptée par un Etat membre, ou par une collectivité territoriale au sein de celui-ci, est jugée incompatible avec le droit communautaire, il incombe à l'Etat membre, ou à la collectivité territoriale, non seulement de modifier ou d'abroger cette disposition, mais en outre de rembourser aux contribuables les impositions perçues sur la base de celle-ci, et de réparer les autres dommages qu'une telle violation du droit communautaire leur aurait causé. La mise en œuvre du droit communautaire fait l'objet d'un contrôle approfondi de la part institutions communautaires et en particulier de la Cour de Justice.

Le Titre II a permis de mettre en lumière le rôle fondamental que recouvrent les libertés de circulation du Traité CE dans la réalisation de l'objectif communautaire de l'établissement du Marché intérieur. Les libertés de circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux, telles qu'interprétées par la Cour de justice, influencent l'organisation des systèmes fiscaux des Etats membres et à l'intérieur de ceux-ci, l'exercice des compétences fiscales par les collectivités territoriales. Ces libertés permettent de lever les obstacles fiscaux aux échanges entre Etats membres, qu'il s'agisse de discriminations ou de restrictions injustifiées. Il ressort en outre de l'examen de la jurisprudence de la Cour de justice que ces mêmes libertés peuvent, dans certains cas, s'appliquer aux obstacles fiscaux internes à un Etat membre, et venir de la sorte renforcer les protections juridiques dont bénéficient les contribuables en vertu du droit interne. Il apparaît néanmoins qu'une telle extension aux situations purement internes à un Etat membre n'est pas toujours appliquée par la Cour de

justice et qu'il n'est donc pas exclu que la protection des libertés de circulation dans les échanges internes aux Etats membres soit moins étendue que la protection de ces mêmes libertés de circulation dans les échanges entre les Etats membres.

Dans le Titre III, a été mise en exergue l'incompatibilité d'objectifs entre, d'une part, le rapprochement ou l'harmonisation sur le plan communautaire des législations fiscales des Etats membres et, d'autre part, les transferts de compétences fiscales aux collectivités territoriales au sein des Etats membres. Cette incompatibilité d'objectifs n'entraîne pas *ipso facto* l'incompatibilité avec le droit communautaire de tout exercice de compétences fiscales de la part des collectivités territoriales des Etats membres. En effet, les directives d'harmonisation communautaire en matière fiscale ne concernent que certaines impositions, principalement indirectes. N'apparaissent en outre comme des véritables incompatibilités que celles qui résultent de dispositions expresses des directives d'harmonisation, adoptées par le Conseil à l'unanimité ou celles qui peuvent être fondées sur une interprétation téléologique des directives établissant, pour certaines impositions, telles la TVA et les accises, un véritable système harmonisé.

Dans le Titre IV, l'exercice de compétences fiscales, sous la forme de mesures d'aide aux entreprises, de la part des collectivités territoriales des Etats membres a été confronté tant au contrôle opéré par les institutions communautaires en matière d'aide d'Etat, qu'aux règles de *soft law* communautaire encadrant la concurrence fiscale dommageable entre Etats membres. En matière d'aide d'Etat, la Commission et la Cour de justice sont réticentes à refuser de considérer *a priori* comme une aide d'Etat une mesure ne s'appliquant que dans une collectivité territoriale d'un Etat membre. Elles apparaissent plus enclines à faire bénéficier de telles mesures de l'exemption prévue par le Traité CE en ce qui concerne les aides régionales, sous la réserve que tant le territoire de la collectivité que le type de mesure fiscale envisagée rentrent dans le champ d'application d'une telle exemption. Néanmoins, il apparaît qu'à certaines conditions spécifiques, appréciées de manière restrictive, l'exercice de compétences fiscales par les collectivités territoriales des Etats membres en faveur des entreprises actives sur leur territoire peut être jugé conforme au régime communautaire des aides d'Etat[2260]. En matière de lutte contre la concurrence fiscale dommageable, le Code de conduite adopté par le Conseil s'applique potentiellement aussi aux mesures adoptées par les collectivités territoriales des Etats membres, dont les caractéristiques et les effets laissent présumer la volonté de la collectivité territoriale de provoquer des distorsions injustifiées des flux d'investissements transfrontaliers.

Enfin, le Titre V a permis, à partir de l'analyse décrite ci-dessus, d'établir certains constats d'ordre général à propos de l'incidence du droit communautaire sur l'exercice de compétences fiscales de la part des collectivités territoriales. Ces constats ne sont pas dépourvus d'ambiguïté. Ils peuvent même apparaître, à certains égards, contradictoires. En effet, l'on peut affirmer que généralement l'application du droit communautaire aux compétences fiscales des collectivités territoriales a pour conséquence de restreindre l'exercice, réel ou potentiel, des ces compétences. Néanmoins, dans certains cas, c'est

[2260] Ces conditions spécifiques ont notamment trait à la nature symétrique ou asymétrique du système de répartition des compétences fiscales au sein de l'Etat membre et, dans un système asymétrique, à l'autonomie politique et fiscale par rapport à l'Etat central, des compétences exercées par la collectivité territoriale, ainsi qu'au rôle joué par cette dernière dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel opèrent les entreprises active sur son territoire. Il faut en outre que la mesure adoptée par la collectivité territoriale ne remplisse pas les critères traditionnels de la notion d'aide d'état et en particulier que la mesure soit véritablement d'application générale dans le territoire de la collectivité.

l'attribution même de compétences fiscales à de telles collectivités qui est entravée par l'application de règles de droit communautaire. En revanche, dans de plus rares situations, on observe que l'application des règles communautaires a pour conséquence, directe ou indirecte, d'étendre l'autonomie fiscale dont ces collectivités jouissent en vertu des règles internes de répartition des compétences. C'est notamment le cas de certains phénomènes de concurrence fiscale ou de certaines entraves fiscales de nature protectionniste entre les régions d'un même Etat membre.

Sur la base de ces constats, des propositions peuvent être formulées, tendant à améliorer le cadre institutionnel actuel dans lequel ces compétences sont exercées. Il apparaît ainsi qu'une plus importante coordination entre les institutions communautaires et les collectivités territoriales des Etats membres s'avérerait bénéfique aux deux parties[2261]. Cette coordination nécessiterait le renforcement de la reconnaissance communautaire du rôle que les collectivités territoriales jouent dans l'application du droit fiscal communautaire. Lorsque les collectivités territoriales disposent de compétences fiscales telles qu'elles s'avèrent être, dans un domaine fiscal déterminé, les principales responsables de la mise en œuvre du droit communautaire dans l'ordre juridique de l'Etat membre, il importe que les institutions communautaires puissent tenir compte de cette responsabilité.

Pour garantir l'effectivité du droit communautaire et le contrôle optimal de sa mise en oeuvre, il faut toutefois que la prise en compte de la responsabilité des collectivités territoriales n'ait pas pour conséquence de supprimer la responsabilité communautaire de l'Etat membre en tant que tel, ce qui implique qu'Etat membre et collectivités territoriales de celui-ci seraient co-responsables de la mise en oeuvre des obligations découlant de l'appartenance de l'Etat membre à la Communauté, et notamment de la transposition en droit national des directives d'harmonisation fiscale.

En revanche, il semble que la reconnaissance des collectivités territoriales ne pourrait se traduire en une application différenciée des dispositions communautaires, en fonction du niveau de gouvernement compétent, au sein de l'Etat membre, pour la mise en oeuvre du droit communautaire. Une telle différenciation nuirait à l'effectivité et à l'uniformité du droit communautaire, en particulier des garanties que celui-ci confère directement aux citoyens de l'Union.

Il apparaît, enfin, que les difficultés rencontrées dans le tracé des limites communautaires à l'exercice de compétences autonomes en matière fiscale par les collectivités territoriales des Etats membres résultent principalement de l'indétermination de l'étendue des compétences fiscales communautaires, liée au mode d'attribution de compétences fiscales à la Communauté suivant un critère fonctionnel, en vue d'un objectif non fiscal qui est celui de l'établissement du marché intérieur. Une réforme du cadre institutionnel de l'Union devra veiller notamment à l'intégration harmonieuse du système communautaire de répartition des compétences avec les systèmes nationaux, suivant un modèle conjuguant gouvernance multi-niveaux organisée selon des critères non hiérarchiques et effectivité du droit communautaire.

A 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 à la suite des élections du 10 juin 2007 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 profonde remise en question, tant

---

[2261] Cette coordination permettrait en outre une optimisation des politiques communautaires de développement régional. Voy. ANSELL, C., PARSONS, C. et DARDEN, K., "Dual networks in European, regional development policy", *Journal of Common Market Studies*, n°3, 1997, p. 347 à 375 .

dans sa forme que dans son principe[2262], 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[2263].

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.

[2262] DEVEREUX, M. et SORENSEN, P., *The corporate income tax: international trends and options for fundamental reform,* Economic papers, n°264, Bruxelles, Commission européenne, décembre 2006.
[2263] Sur le principe du bénéfice, voy. GALLO, F., « Il federalismo fiscale cooperativo", *Rass. Trib.*, 1995, n°2, p. 275 à 284, sp. p. 282.

Bibliographie

ADINOLFI, A., e.a. « L'influenza del diritto comunitario sul diritto processuale interno », *Il diritto dell'unione europea*, 2001, , n°1, p. 41 à 93

AGRANOFF, R. (éd.), *Accommodating Diversity : Asymmetry in Federal States*, Baden-Baden, Nomos, 1999.

ALBANESE, F., « Réflexions sur la décentralisation administrative et le principe de subsidiarité dans l'organisation de l'Etat moderne » in RODRIGUEZ IGLESIAS, G.C., DUE O. *et alii*, *Mélanges en hommage à Ferdinand Schockweiler*, Baden-Baden, Nomos Verlag, 1999, p. 23 à 38.

ALEN, A .et alii, *Le fédéralisme : approches politique, économique et juridique*, Bruxelles, De Boeck, 1994.

ALEN, A., PEETERS, P., "Federal Belgium within the international legal order: theory and practice", in WELLENS, K. (éd.), *International Law: Theory and Practice. Essays in Honour of Eric Suy*, Martinus Nijhoff, La Haye, 1998, p. 123 à 144.

ALFANO, R., « La reforma del Titulo V de la Constitucion italiana ; primeras reflexiones, con particular referencia a un posible modelo de fiscalidad regional de caracter (tambien) ambiental », *Revista española de derecho financiero*, n°115, 2002, p. 385 à 408.

ALTIERI , E., « Competenze del giudice nazionale in materia di aiuti di Stato nel settore fiscale e considerazioni conclusive », *Rassegna Tributaria (Rass. Trib.)*, vol. 46, 2003, p. 2353 à 2370.

AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario, Annuario,* Padova, Cedam , 2001.

ANASTOPOULOS, J., *Les aspects financiers du fédéralisme,* Paris, L.G.D.J, 1979.

ANDENAS, M., GORMLEY, L. et alii (ed.-), *European economic and monetary Union : The Institutional Framework,* La Haye, Kluwer Law International, 1997.

ANDERSEN, R., WILLEMART, E., « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005 », *Revue de droit communal (Rev. Dr. Comm.),* 2006, liv. 1, p. 20 à 30 .

ANDERSSON, K., « On the way to or away from a European tax union (ETU)? », *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale (Dir. Prat. Trib. Int).*, 2003, n°2, p.365 à 384.

ANTONINI, L., « La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale : il caso dell' Irap », *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze(Riv. Dir. Fin.)*, n° 62, 2003, II, p. 97 à 108.

ANTONINI L., "La vicenda dell'autonomia finanziaria regionale: dal vecchio al nuovo art. 119 della Costituzione", *Le Regioni*, 2003, p. 11 à 40.

ANTONINI L., "La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano", *Le Regioni*, 2004, n°1, p. 238 à 253.

ARDANT, G., *Histoire de l'impôt*, Paris, Fayard, 1972, 2 Tomes.

ARDANT, G., *Histoire financière de l'Antiquité à nos jours*, Paris, Fayard, 1976.

AUTENNE, J. et DE LAME, J., « Incitation fiscale à la recherche scientifique », in X., *Liber Amicorum Albert Tiberghien* , Anvers, Kluwer, 1985, p. 37 à 58.

BACON, K., « State aid and general mesures », *Yearbook of European Law*, 1997, vol. 17, p. 269 à 321.

BAGGIO, « Profili di irrazionalità ed illegitimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive », *Rivista di Diritto Tributario (Riv. Dir. Trib.)*, 1997, p. 638ss.

BARENTS, R., « The principle of subsidiarity and the Court of Justice », in BARENTS, R. et SMITH, S., *Neutrality and subsidiarity in Taxation,* Kluwer, 1996, pp. 28 à 42.

BARNARD, C., *The substantive law of the EU. The four freedoms*, Oxford, Oxford University Press, 2004.

BARTOLE, S., BIN R., FALCON, G. et TOSI, R., *Diritto regionale*, Bologna, Il Mulino, 2003.

BATISTONI FERRARA, F., « Prime impressioni sul salvataggio dell'IRAP », *Rass. Trib.*, 2001, p. 860ss.

BAUDENBACHER, C., TRESSELT, P., ORLYGSSON (éd.), T., *The EFTA court : ten years on*, Oxford, Hart, 2005.

BAYENET, B., GILBERT, V., THYS-CLEMENT, F., « Analyse économique du fédéralisme belge », *Revue de Droit de l'ULB*, 1999, liv. 1, p. 9 à 52.

BAYENET, B., et alii, *Le fédéralisme budgétaire : mode d'emploi*, Bruxelles, Ed. ULB, 2000.

BEAUFAYS, J., « Qui a peur de la régionalisation ? », *Annales de Droit de Liège*, 1985, p. 413 à 439.

BELANGER, G., « Le fédéralisme fiscal ou comment concevoir l'harmonisation », *Revue Française de Finances Publiques (R.F.F.P.),* n°20, 1987, p. 99 à 112.

BECKER, U. et SCHON, W., *Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2005.

BENZONI, L., "Les aides d'Etat et leur impact sur la concurrence et les échanges entre les Etats membres" *Revue de la concurrence et de la consommation*, 2003, n°133, p. 12 à 15.

BERCKX, P., « De Belgische interne regeling inzake vertegenwoordiging van het federaal Koninkrijk België in Europese en internationale organisaties", *Tijdschrift voor bestuurswetenschappen en publiekrecht (T.B.P.),* 1995, p. 119 à 127.

BERNAERTS , Y., *6e directive TVA : Texte consolidé thématique et Répertoire de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*, Bruxelles, Larcier, 2003.

BERR, C.J. et TREMEAU, H., *Le droit douanier : communautaire et national.*, 6ème éd., Paris, Economica, 2001.

BERTOLISSI, M., *Rivolta fiscale, federalismo, riforme istituzionali*, Padova, CEDAM, 1997.

BESSON, J.-L., « Faut-il craindre la concurrence fiscale ? », *R.F.F.P.,* 1999, n°70, p. 231 à 243.

BIEBER, R., EPINEY, A., HAAG, M., *Die Europaïsche Union*, 6ème éd., Baden-Baden, Nomos, 2005.

BILANCIA, P., *La tutela multilivello dei diritti*, Atti del convegno di Milano del 4 aprile 2003, Milano, Giuffré, 2004.

BINMORE K. *Jeux et théorie des jeux.*, Bruxelles, De Boeck Université, 1999.

BIRK, D., « Rahmenbedingungen für den Grundrechtschutz im Steuerrecht in Europa", *Staaten und Steuern : Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag*, Heidelberg, Müller, 2000, pp. 157 à 171.

BITSCH, M.-Th., *Le fait régional et la construction européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2003.

BLANC, J., MORAUD, J.-C. et VIRIEUX, J.-M., *La taxe professionnelle*, Paris, L.G.D.J., 1997.

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.

BOISSARD, B., « Les compensations de service public consacrées par la Cour de justice des Communautés européennes : (commentaire des affaires Altmark Trans, Gemo et Enirisorse) », *Revue de droit public et de Science politique* (*Rev. Dr. Pub. Sc. Pol.*), 2004, n°4, p. 1173 à 1192.

BORGHS, A., « La réforme des provinces », *Rev. dr. commun.* 2005, liv. 2-3, p.5 à 17.

BORIA, P., « Le scelte del federalimo fisacle realizzate con il D. Lgs. 446 del 15 dicembre 1997 », in MICCINESI, M. (dir-), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, CEDAM, 1999, p. 861ss.

BOSCO, G., «Commentaire de l'Acte unique européen des 17-28 février 1987», *Cahiers de Droit européen* (*C.D.E).*, 1987, p. 371

BOURGEOIS, J.H.J., "State aids, taxation measures and specificity, some thoughts", *Mélanges Michel Waelbroeck,* Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 765 à 776.

BOURGEOIS, M., , « L'autonomie fiscale des communautés et des régions après les accords du Lambermont », *Actualités du droit* (*Act. dr.)*, 2001, pp. 459-566.

BOURGEOIS, M., VAN DER STICHELE, G., VERDONCK, M., « Le refinancement des communautés et l'autonomie fiscale de régions : aspects juridiques et économiques », *Administration publique- Trimestriel* (*A.P.T.)*, 2002, liv.2-4, p. 246-247.

BOVENBERG, A ., CNOSSEN, S., VANISTENDAEL, F., WESTERBURGEN, J., *Harmonization of company taxation in the European community : some comments on the Ruding committee report*, Deventer, Kluwer, 1993.

BRATTON, W. et Mc CAHERY, J., « Tax coordination and Tax competition in the European Union ; Evaluating the code of conduct for business taxation", *Common Market Law Review (C.M.L.R.)*, 2001, n° 38, p. 677 à 718.

BRENNAN, C. et BUCHANAN, J., *The power to tax*, Cambridge, Cambridge University Press, 1980.

BRIBOSIA, H., et VAN BOKSTAEL, *Le partage des compétences dans la Belgique fédérale*, Bruges, La Charte, 1995.

BUCHANAN, J. et MUSGRAVE, R.A., *Public finance and public choice : two contrasting visions of the state,* Boston, MIT press, 1999.

BUFFONI, L., « La « tutela della concorrenza dopo la riforma del Titolo V : il fondamento costituzionale ed il riparto di competenze legislative », *Le istituzioni del federalismo*, 2003, n. 2., p. 345ss.

CALAMIA, P., « La crisi europea », *Affari esteri*, 2005, n. 148, p. 722-729.

CARINCI, A., « Autonomia tributaria delle regioni e vincoli del Trattato dell'Unione europea », *Rass. Trib.*, 2004, n°4, p.1201ss.

CARINCI A., *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente, Rass. Trib*, n. 2/2005, p. 543 ss.

CARLIER, J. – Y., « Libre circulation des personnes dans l'Union européenne - Chronique annuelle », *Journal des Tribunaux-Droit Européen (J.T.D.E),* 1994-2006 (annuel).

CARRENO GUALDE, V ., « Ayudas publicas concedidas por los entes territoriales : la jurisprudencia del tribunal de las comunitades europeas », *Revista de Derecho Comunitario Europeo,* Juillet-Décembre 2000, n.8., p.636.

CASADO OLLERO, G. "L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno", in AMATUCCI, A., *Trattato di diritto tributario, Annuario,* Padova, Cedam , 2001, pp. 505 à 561.

CASTAGNEDE, B., "Souveraineté fiscale et Union européenne", *R.F.F.P.,* n° 80, 2002, p.53 à 60.

CASTAGNEDE, B., CHEVENEMENT, J.-P., CHIRAC, J., « Quel Etat pour des "régions singulières" ? », *Revue politique et parlementaire*, 2001, v. 103, n. 1009-1010, p. 1 à 171.

CARTEI, G. F., « I servizi di interesse economico generale tra riflusso dogmatico e regole di mercato », *Rivista Italiana di Diritto Pubblico Comunitario* (*Riv. It. Dir. Pub. Com.)*, 2005, n° 5, p. 1219 à 1235.

CARTOU, L., *Droit fiscal international et européen*, Paris, Dalloz, 1986.

CATTOIR, Ph., De BRUYCKER, Ph., DUMONT, H., TULKENS, H., WITTE, E. (dir.), *Autonomie, solidarité et coopération. Quelques enjeux du fédéralisme belge au 21ème siècle*, Rapport du colloque organisé à l'initiative du Ministre-Président de la Région de Bruxelles-Capitale, 6 et 7 novembre 2000, Bruxelles, Larcier, 2002.

CAUDAL, S., « L'emprise croissante du droit sur les politiques budgétaires », *R.F.F.P.* , n°79, 2002, p. 121 à 140.

CEREXHE, G., *Les compétences implicites et leur application en droit belge*, Bruxelles, Bruylant, 1990.

CHEROT, J.-Y., *Les aides d'Etat dans les communautés européennes*, Paris, Economica, 1998.

CHITI, M., *Diritto amministrativo europeo*, 2 éd., Milano, Giuffrè, 2004.

CIAMPOLILLO, C., « La portata applicativa ai fini IRAP della sentenza della Corte Costituzionale n °156 del 21 maggio 2001 », *Il fisco*, n° 34, 24 septembre 2001, p. 11409.

CIOFFI, M.D., « La soggettivtà passiva di regioni ed enti locali ai fini Iva. Raffronto tra normativa comunitaria e nazionale », *Dir. Prat. Trib.*, 2005, pp. 1091 à 1112.

CNOSSEN, S., (dir-), *Tax Coordination in the European Community,* Deventer, Kluwer, 1987.

CNOSSEN, S., « Monti's ecofin discussion paper », *Intertax*, 1996, p. 228ss.

COCIANI, L., *L' autonomia tributaria regionale. Nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, Giuffré, 2003.

COLSON, J. « La restitution des aides d'État » in « Le nouvel essor des aides d'Etat en droit de la concurrence, Actes de l'atelier du 2 octobre 2002 », *Revue de la concurrence et de la consommation,* 2003, n. 133, p. 5 à 29.

COLUCCI, M., et SICA, S., *L'unione europea. Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*, Bologna, Zanichelli, 2005.

COLUCCI, M., « La libera circolazione delle persone », in COLUCCI et SICA, *L'unione europea. Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*, Bologna, Zanichelli, 2005, p. 165 à 193.

CONDINANZI, M., LANG, A., NASCIMBENE, B., *Cittadinanza dell'Unione e libera circolazione delle persone*, Milano, Giuffrè, 2003.

CONSEIL SUPERIEUR DES FINANCES, « Le partage des compétences de politique fiscale entre les différents niveaux de pouvoir », *Bull. Doc. Min. Fin.,* 1999.

CONZELMANN, T. et KNODT, M., *Regionales Europa -Europaïsierte Regionen*, Frankfurt, New York, Campus, 2002.

CORDEWENER, A., *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht. "Konvergenz" des Gemeinschaftsrechts und Kohärenz der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EUGH',* Köln, Otto Schmidt Verlag, 2002.

COSTANTINESCO, V., « L'article 5 CEE, de la bonne foi à la loyauté communautaire » in CAPOTORTI, EHLERMANN, FROWEINS, JACOBS, JOLIET, KOOPMANS et KOVAR (éd.), *Liber amicorum P. PESCATORE*, Baden-Baden, Nomos, 1987, p. 97 à 114.

CROISAT, *Le fédéralisme dans les démocraties contemporaine*, 2ème éd., Paris, Montchrestien, 1995.

CUSTERS, G., « La tutelle sur les communes, les provinces et les intercommunales en Région wallonne: la réforme du 1er avril 1999 », *Rev. dr. Commun,*. 2000, pp. 182 à 208.

D'ACUNTO, S., « La sentenza della Corte di giustizia contro l'Italia in materia di fiere: un dossier complesso, tuttora aperto », *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2002 p. 269 à 279.

D'ACUNTO, S., « La libera circolazione dei servizi », in COLUCCI, M., et SICA, S., *L'unione europea. Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*, Bologna, Zanichelli, 2005, p.226 à 247.

DAERDEN, M. et DUMAZY, W., *Les finances publiques de la nouvelle Belgique fédérale*, Bruxelles, Labor, 1994.

DAHLBERG, M. et ESSERS, P. (éd.), *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Eucotax Series on European Taxation, Deventer, Kluwer, 2005.

D'AMATI, N., "L'autonomia finanziaria delle regioni: dalla negazione al federalismo fiscale", *Dir. Prat. Trib.*, 1999, I, p. 3 à 20.

D'ANDO, V. *Enti non commerciali : Associazioni, Fondazioni, Organizzazioni di volontariato, Comitati e Onlus : disciplina civilistica, adempimenti fiscali e previdenziali*, 2ème éd., Napoli, Esselibri, 2006.

D'ANGELO, G., *Elementi di diritto regionale e degli enti locali*, Roma, Aracne, 2004.

DASSESSE, M., « Régionalisation de la fiscalité et droit européen: une taxe régionale à l'importation ou à l'exportation est tout aussi contraire au droit communautaire qu'une taxe nationale », *Journal de droit fiscal,* 1996 p.76 à 81.

DASSESSE, M., « Regional Customs Duties and EC Law: The Lancry and Dodecanese Judgments », *EC Tax Journal*, 1995-96, p.177 à 180.

DASSESSE, M., "Does the EU Directive on 'taxation of savings' violate the freedom of movement of capital?", *Butterworths Journal of International Banking and Financial Law,* 2004, vol. 19, n° 1, p. 12 à 17.

DASSESSE, M., « Taxation des dividendes transfrontaliers après l'arrêt *Manninen* : état des lieux et perspectives, *C.D.E.*, 2005, n° 3-4, p. 493 à 514.

D'ATENA, A., « Il principio di sussidiarietà nella Costituzione italiana », *Riv. it. Dir. pubbl. com.*, 1997, p. 603ss.

D'ATENA, A., « Il doppio intreccio federale : le Regioni nell'Unione europea », *Le Regioni*, 1998, n°6, p. 1401 à 1425.

DE BEYS, J., « Le droit européen est-il applicable à de situations purement internes? », *J.T.D.E.*, 2001, p.137 à 145.

de BOISSIEU, C. (dir.), « L'Europe dans la crise : quelle Union ? », *Revue politique et parlementaire,* 2003, v. 105, n. 1022, p. 1 à 121.

DE BRUYN, D., « Les compétences implicites en matière d'organisation des juridictions », *J.T.*, 2002, p. 4 à 8.

DEHOUSSE, F., et MACZKOVICS, C., « Les arrêts open skies de la Cour de justice : l'abandon de la compétence externe implicite de la Communauté? », *J.T.D.E.*, 2003, p.225 à 236.

DE JONCKHEERE, M., "Provinciale octrooibelastingen, het decreet d'Allarde en de Economische en Monetaire Unie", *Tijdschrift voor gemeenterecht (T. Gem.)*, 1995/6, p. 361 à 364.

DE JONCKHEERE, M., *De gemeentelijke belastingbevoegdheid : fiscaaljuridische aspecten,* Bruges, La Charte, 1996.

DE JONCKHEERE, M., "Het fiscaal eenjarigheidsbeginsel in gemeentelijke belastingen en de wet van 28 december 1994", *Tijdschrift voor Fiscaal Recht (T.F.R.)*, 1996, p. 47 à 60.

DE JONCKHEERE, M., DEKETELAERE, K. et PLETS, N., *Lokale en regionale belastingen*, coll. Fiscale Basisbegrippen, Bruges, La Charte, 2004.

DE JONCKHEERE, M., et PLETS, N., *Handboek lokale en regionale belastingen*, Bruges, La Charte, 2006.

DE JUAN Y LEDESMA, "The definitive Canary island tax regime", *European Taxation*, 40, 2000, p. 558.

DE KETELAERE, K., et DE JONCKEERE, M., *Fiscale Basisbegrippen. Lokale en Regionale Belastingen*, Bruges, La Charte, 1998.

DE LA FERIA , R., *A Handbook of EU VAT Legislation*, Deventer, Kluwer, 2004.

DEL FEDERICO, L., "Il finanziamento delle autonomie locali : linee di tendenza e principi generali tra dettato costituzionale e legislazione ordinaria » in X., *L'autonomia finanziaria degli enti locali territoriali*, ETI, 1994.

DEL FEDERICO, L ., *Tassa, tributi paracomutativi e prezzi pubblici*, Torino, Giappichelli, 2000.

DELGRANGE, X., DETROUX, L., « Tout s'achète, même les compétences. Le 'pouvoir de dépenser' fleurit sur le terreau de l'autonomie fiscale », *Journal du Juriste* (*Journ. Jur).* 2002, liv. 9, p. 4.

DELGRANGE, X., et VAN YPERSELE, P., « La révolution discrète » (obs. sous C.A., 15 avril 1997, n°19/87), *J.T.*, 1997, p. 430.

DELLA CANANEA, G., « Autonomie e perequazione nell'articolo 119 della Costituzione », *Ist. Fed.*, 2005, n. 1., p. 127-142.

DELPEREE, F. et LEJEUNE, Y., (dir)., *La collaboration de l'Etat des Communautés et des régions dans le domaine de la politique extérieure*, Bruxelles, Bruylant, 1988.

DE MUYNCK, M., DENEEFF , G. et AMAND, C., *Overdracht van ondernemingen,. Fiscaal-juridische aspecten*, Bruxelles, Larcier, 1999.

DEOM, D. et LOMBAERT, B., « L'autonomie et le financement des provinces et de communes », *A.P.T.*, 2002, p. 173 à 179.

DE RUYT J., *L'Acte unique européen,* Bruxelles, Université de Bruxelles, 1989.

DERYCKE P.-H., « Les théories du fédéralisme fiscal. Hier et aujourd'hui », in DESCHAMPS, R., JACQUEMIN, J. et MIGNOLET, M. (éd.), *Finances publiques régionales et fédéralisme fiscal*, Namur, Presses Universitaires de Namur, 1994, p. 19 à 33.

DESCHAMPS, R., « La coordination des politiques budgétaires des différents niveaux de pouvoirs en Belgique fédérale », in DESCHAMPS, R., JACQUEMIN, J.-C. et MIGNOLET, M. (éd.), *Finances publiques régionales et fédéralisme fiscal : journée d'études du 11 mars 1994*, Namur ,Presses universitaires de Namur, 1994, pp. 127 à 137.

DESCHAMPS, JACQUEMIN ET MIGNOLET , *Finances publiques régionales et fédéralisme fiscal : journée d'études du 11 mars 1994* , Namur, Presses universitaires de Namur, 1994.

DE STEFANO, M., « Le agevolazioni fiscali concesse dalla legge italiana alle banche che effettuano operazioni di ristrutturazione sono aiuti di Stato incompatibili con il diritto comunitario (nonostante i principi del legittimo affidamento e della certezza del diritto) », *Il fisco*, 2006, n° 3, p. 356 à 361.

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

DEVROE, W. en VERVOORT, M., "Overheden en BTW: valt het doek over het BTW-Wetboek en uitvoeringsbesluit nr. 26?", note sous C.A. 16 mars 2005, *R.A.B.G.*, 2005, n°11, p. 1003 à 1008.

DI BUCCI, V., « Aiuti di Stato e misure fiscali nella recente prassi della commissione CE e nella giurisprudenza delle giurisdizioni comunitarie », *Rass. Trib.*, 2003, p. 2315 à 2338.

DI BUCCI, V., "Direct taxation – state aid in form of fiscal measures", in SANCHEZ RYDELSKI, M., (éd.), *The EC State Aid Regime Distortive Effects of State Aid on Trade Competition & Trade*, London, Cameron May, 2006, p. 73 à 90.

DI PIETRO, A, v° *Tributi, I) Tributi, comunali*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Rome, 1994.

DI PIETRO, A., v° *Regolamenti tributari*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, vol. XXVI, Rome, 1998.

DI PIETRO (coord.), *Lo Stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazzione,* Rome, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2003, 2 Tomes.

DI PIETRO, A., (dir.)., *Atti societari ed imposizione indiretta. Dalle Direttive comunitarie alla nuova riforma tributaria*, Padova, CEDAM, 2005.

DI PIETRO, A., "Federalismo e devoluzione nella riforma costituzionale", *Rass. Trib.*, 2006, n°1, p. 245 à 262.

DOCQUIER (éd.), *La solidarité entre Régions. Bilan et perspectives*, Bruxelles, De Boeck Université, 1999.

DOMS, F., « La réforme des provinces en Wallonie », *C.H. CRISP*, n°1774-1175, 2002.

DONY, M., « La notion d'aide d'Etat », *C.D.E.*, 1993, vol. 29, n°3-4, p. 399 à 344.

DOS SANTOS, A., « Point J of the Code of Conduct or the primacy of politics over Administration », *European Taxation,* vol. 40, 2000, n° 9, p. 417 à 421.

DOS SANTOS, A., « Aides d'Etat, Code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne », *Revue internationale de Droit économique (R.I.D.E.),* 2004, n.1, p. 9 à 45.

DUBOUIS, L. et BLUMANN, C., *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, Domat, 2004.

DUE, O., GULMANN, C., « Restrictions à la libre circulation intracommunautaire et situations purement internes », *Mélanges Rodriguez Iglesias*, Baden-Baden, Nomos, 2003, pp. 377 à 384.

DUJARDIN, J., "Overzicht van het gewoon administratief toezicht op de handelingen van de gemeenten, de districten en de autonome gemeentebedrijven", *Tijdschrift voor de Vlaamse gemeentesecretaris,* 2000, liv. 1, p. 11 à 23.

DUSSART, V., « La réforme du Règlement financier communautaire : un exemple de la modernisation du droit budgétaire », *R.F.F.P.*, n°79, 2002, p. 140 à 163

EHLERMANN, C.-D., «The internal market following the Single European Act», *Common Market Law Review,*, 1987, p. 364 à 370.

ENGLERT et SAINTRAIN, « Les pouvoirs publics face à la concurrence fiscale » *Reflets et perspectives de la vie économique*, XL, 2001, n°3, p. 310 à 316.

FALSITTA, G., « Aspetti e problemi dell'IRAP », *Riv. Dir. Trib.*, 1997 , p. 508ss .

FALSITTA, G. , « La sentenza della Consulta sul'IRAP e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto », *Il fisco*, 2001, p. 8722ss.

FANTOZZI, A., *Diritto tributario,* Torino, UTET, 2001.

FARMER, P. et LYAL, R., *Ec Tax law*, Oxford, Clarendon, 1994.

FAUSTO,D. et PICA, F., *Teoria e fatti del federalismo fiscale*, Bologna, Il Mulino, 2000.

FEDELE, A., « La potestà normativa tributaria degli enti locali », *Riv. dir. Trib.*,1998, p. 109ss.

FERLAZZO–NATOLI, L. et COLLI VIGNARELLI, « Il meccanismo impositivo dell'IRAP : dubbi di legittimità costituzionale », *Boll. Trib.*, 1998, p. 649ss..

FICARI, V. « Scintille » di autonomia tributaria regionale e limiti interni e comunitari », *Rass. Trib.*, 2002, n° 4, p.1227 à 1237.

FICHERA, F., "Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n° 1, 1998, p. 84 à 137..

FICHERA, F., « Aiuti fiscali e Paesi Baschi », *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2002, n°2, p. 425 à 455

FORLENZA, O. et TERRACCIANO, G., *Regioni ed enti locali dopo la riforma costituzionale. Un federalismo imperfetto*, Milano, éd. Il Sole 24 Ore, 2002.

FRANCQ, S., *L'applicabilité spatiale du droit dérivé communautaire au regard des méthodes du droit international privé*, Bruxelles, Bruylant, 2005.

FRANTANGELO, P., « La libera circolazione dei capitali », in COLUCCI, M., et SICA, S., *L'unione europea. Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*, Bologna, Zanichelli, 2005, p. 280 à 294.

FREY, B.S., *The new democratic federalism for Europe : functional, overlapping and competing jurisdictions*, Cheltenham, Elgar, 1999.

GAFFURI, G., « La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico : stato della questione », *Riv. Dir. Trib.*, 1999, I, p. 848ss.

GALLO, F., "Il federalismo fiscale cooperativo", *Rass. Trib.*, 1995, n°2, p. 275 à 284.

GALLO, F., « Ratio e struttura dell'IRAP », *Rass. Trib*, n.3, 1998, p.627 à 644.

GALLO F., „Il ruolo dell'imposizione dal Trattato dell'Unione alla Costituzione europea", *Rass. Trib*, n° 5, 2003, p. 1473 à 1492.

GANSHOF-VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in *Mélanges Victor Gothot,* Liège, Faculté de droit de Liège, 1962, p.257 à 320.

GARCIA MARTINEZ, A., *El impuesto sobre veiculos de traction mecanica*, Grenade, Comares, 2004.

GENCARELLI, F., « La Commissione "custode del trattato" : il controllo dell'applicazione del diritto comunitario negli Stati membri », *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2004, n. 2, p. 231 à 262.

GHELARDUCCI, F. et CAPANTINI, M., « Gli aiuti di Stato e il principio dell'investitore privato negli orientamenti della Commissione e nella giurisprudenza comunitaria" in MASSERA, A. (éd.), *Il diritto amministrativo dei servizi pubblici tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, Pise, PLUS, 2004, p. 127 à 148.

GHYSELEN, M., Les conflits de compétence relatifs aux impôts régionaux, *Dossiers pratiques de fiscalité,* n.22, Diegem, Samson, 1997.

GIANCANE, G., *Diritto doganale nazionale e comunitario : coordinamento e commento delle disposizioni normative e amministrative*, Roma, Ed. Laurus Robuffo, 1998,

GIARDA, P., *Regioni e federalismo fiscale*, Bologna, Il Mulino, 1995.

GILLIAUX, P., *Les directives européennes et le droit belge*, Bruxelles, Bruylant, 1997.

GIORELLO, M., « Gestion in house, entreprises publiques et marchés publics : la Cour de justice au croisement des chemins du marché intérieur et des services d'intérêt économique général », *Revue du Droit de l'Union Européenne (R.D.U.E)*, 2006, n°1, p. 23 à 50.

GIOVANARDI, A., *L'autonomia tributaria degli enti territoriali*, Milano, Giuffré, 2005.

GOEGEBUER, A., « Het begrip belastbare materie: analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, n° 228, 2002, p.839 à 884.

GONZALEZ SANCHEZ, M: « Ayudas a la inversión en el País Vasco a la luz de la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado », *Información Fiscal*, 2003, n° 55, p.85 à 120.

GORDON, S.L., et alii, "Taxation issues in a federal state and economic groupings with concurrent taxing authorities", *IFA congress seminar series; Vol. 21a*, Deventer, Kluwer Law International, 1997.

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

GRABITZ, E., "Die Deutsche Länder in der Gemeinschaft", *Europarecht,* 1987, p. 310 à 321.

GRAETZ, M.J. et WARREN, A.C., « Income Tax discrimination and the political economic integration of Europe », *Yale Law Journal*, avril 2006, Vol. 115, n° 6, p. 1186 à 1256.

GRAU RUIZ, A., *Mutual assistance for the recovery of tax claims* , Deventer, Kluwer, 2003.

GROPPI, T., *Il federalismo*, Roma-Bari, Laterza, 2004.

GROSS, I., "Subventionsrecht und "schädlicher Steuerwettbewerb": Selektivität von Steuervergünstigungen als gemeinsames Kriterium", *Recht der internationalen Wirtschaft,* vol. 48, 2002, n° 1, p. 46 à 55.

HACHE, J.-D. (coord.), *Quel statut pour les îles d'Europe = What status for Europe's islands* ?, Conférence des régions périphériques maritimes d'Europe (CRPM), Commission des îles, Paris, L'Harmattan, 2000.

HAMDOUNI, S. « La Communauté européenne face à l'harmonisation des règles nationales de procédure fiscale, *R.F.F.P.*, n° 56, p. 148 à 169.

HAMON, D. et KELLER, Y.S., *Fondements et étapes de la construction européenne*, Paris, P.U.F., 1997.

HANF, D. et BAUME, T., « 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.

HANF, D. et DANGLER, P., "Les accords d'association", in LOUIS, J.-V. et DONY, M. *Les relations extérieures, Commentaire Mégret : le droit de la CE et de l'Union européenne*, vol. 12, 2nd éd., 2005, p. 308 à 350.

HANSEN, L., et WAEVER, O., (éd.), *European integration and national identity : the challenge of the Nordic states*, London, Routledge, 2002.

HASLACH, C., « Zuständigkeitskonflikte bei der Umsetzung von EG-Richtlinien? », *Die Öffentliche Verwaltung* , 2004, n. 1, p. 12 à 19.

HAVARD, C., *Manuel pratique de droit communal*, Bruges, La Charte, 2000,

HAVARD, C, *Manuel pratique de droit communal en Wallonie*, Bruges, La Charte, 2006.

HEINEMANN, F., „Perspektiven einer zukünftigen EU-Finanzverfassung", *Integration,* 2003, v. 26, n. 3, p. 228 à 243.

HELLMANN, H.-J., « Vereinbarkeit der Leitlinien der Kommission zur Berechnung von Bussgeldern mit höherrangigem Gemeinschaftsrecht », *Wirtschaft und Wettbewerb,* 2002, vol. 52, n° 10, p. 944 à 953.

HESSEL, B. et MORTELMANS, K.J.M, *Het recht van de Europese Gemeenschappen en de decentrale overheden in Nederland* , Deventer, Tjeenk Willink, 1997.

HINNEKENS, L, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het. bijzonder*, Brussel, Ced.Samsom, 1985

HINNEKENS, L. *De Territorialiteit van de Inkomstenbelasting op nieuwe wegen en grondslagen*, Deurne, Kluwer, 1993.

HINNEKENS, L., « La prévention de la double imposition dans les conventions bilatérales suivant le modèle de l'OCDE », *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 385 à 424.

HOENJET, F., « The *Leur-Bloem* judgment : the jurisdiction of the European Court of justice and the interpretation of the anti-abuse clause in the Merger Directive", *Ec Tax Review*, 1997, p. 206 à 214.

HOFFMANN, J.-P., « La protection des intérêts financiers des communautés européennes dans la jurisprudence de la Cour de Justice », *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1998, p. 667 à 681.

HOLMES, S. et SUSTEIN, C.S., *The Cost of Rights. Why Liberty depends on taxes*, New York-Londres, Norton & Company, 1999.

HOREVOETS, C. & BOUCQUEY, P., *Les questions préjudicielles à la Cour d'arbitrage*, Bruylant, Bruxelles, 2001.

HUGOUNENQ, R., LE CACHEUX, J., MADES, Th., « Diversité des fiscalités européennes et risques de concurrence fiscale », *Revue de l'OFCE*, 70, 1999, p. 63 à 109.

HÜTTEMANN, R., « Steuervergünstigungen wegen Gemeinnützigkeit und europäisches Beihilfenverbot: Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 10.1.2006 (Italienische Bankstiftungen) auf das deutsche Steuerrecht », *Der Betrieb*, 2006, n° 17, p. 914 à 921.

ILLARI, S.,"Diritto europeo e competenze periferiche : profili comparati in ordine dell'attuazione decentrata delle directtive comunitarie », in BETTINELLI, E., RIGANO, F. (dir.), *La riforma del Titolo V della Costituzione e la giurisprudenza costituzionale*, Actes du séminaire de Pavie du 6-7 juin 2003, Torino, Giappichelli, 2004, p. 685 à 710.

ILZKOVITZ, F. et THYS-CLEMENT, F., « La Belgique dans un double processus de fédéralisation économique », in *La réforme de l'Etat. Et après ?,* Actes du Colloque organisé par le Centre d'Etudes Canadiennes de l'ULB, Bruxelles, Ed. ULB, 1997.

INGELAERE, F., « De Belgische deelstaten en de Europese Unie » in JUDO, F., GEUDENS, G (éd.), *Internationale betrekkingen en federalisme*, Gand, Larcier, 2006, p. 147 à 189.

JACQUE , J.-P., *Droit institutionnel de l'Union européenne*, 3ème éd., Paris, Dalloz, 2004.

JANSSON, P., « Les îles Åland (FIN) », *Eipascope, Institut européen d'Administration Publique,* 1997, n°2, p. 25ss.

JAVIER BARNES, « El principio de subsidiariedad en el Tratado de Maastricht y su impacto sobre las regionaes europeas », *Riv.it.dir.pubbl.comun.*, 1994, 5, pp.823 à 893.

JARVIS, M., *The application of EC Law by national Courts. The free movement of goods*, Oxford, Clarendon Press, 1998.

JOERGES, C., "The Market without the State? The 'Economic Constitution' of the European Community and the Rebirth of Regulatory Politics", *European Integration online Papers (EIoP)*, 1997, n° 19.

JORIS, T., *Nationale steunmaatregelen en het Europees gemeenschapsrecht: een onderzoek van het communautaire beleid, met bijzondere nadruk op procedure en rechtsbescherming*, Anvers, Maklu, 1994.

KEATING, M., « Asymmetrical Government : Multinational States in an Integrating Europe», *Publius : The Journal of Federalism*, 29(1), 1999, pp. 71 à 86.

KEATING, M. et HOOGHE, L., "By-passing the Nation State? Regions and the EU policy process", in RICHARDSON, J. (dir.), *European Union. Power and policy making, London, Routledge,* 1996, pp.216 à 229.

KEPPENNE, J.-P., *Guides des aides d'Etat communautaires*, Bruxelles, Bruylant, 1999.

KEPPENNE, J.-P., « Politiques fiscales nationales et contrôles des aides d'Etat », *J.T.D.E.*, 2000, p. 25 à 34.

KEPPENNE, J.-P., et VAN YPERSELE, P., «Vers une application du droit communautaire à des obstacles à la libre circulation des marchandises à l'intérieur d'un État membre», *J.T.D.E.,* 1994, p. 179 à 180.

KIRCHHOF, P., KREUTER-KIRCHHOF, C., *Staats- und Verwaltungsrecht Bundesrepublik Deutschland*, Heidelberg , Müller, , 42. éd., 2006.

KOHLER-KOCH, B., EISING, R.(dir.), *The transformation of governance in the European Union*, London, Routledge, 1999.

KORINEK, K. et HOLOUBEK, M. (éd.), *Österreichisches Bundesverfassungsrecht, Textsammlung und Kommentar*, vol. 4 , 1ère éd., Vienne -New York, Springer, 1999.

KUBE, H., "Nationales Steuerrecht und europäisches Beihilfenrecht", in BECKER, U. et SCHON, W., *Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2005, p. 99 à 117.

LAGO MONTERO, J.M., El *Poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi. 2000.

LANG, J., « I presupposti constituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa », in AMATUCCI, A.(dir.), *Trattato di diritto tributario*, Annuario, Padova, CEDAM, 2001, chap. XVIII, p.444 à 504

LAROMA JEZZI, P., "Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali", *Riv. It. Dir. Pub. Com.*, n°1, 2004, p. 91 à 118.

LA ROSA, S., "Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel "Trattato costituzionale europeo", *Riv. Dir. Trib.*, 2003, IV, p. 100 à 113.

LASARTE ALVAREZ, J. et ADAME MARTINEZ, F., « Les lois de stabilité budgétaire du royaume d'Espagne, *R.F.F.P.*, n°79, 2002, p. 201 à 219.

LASOK, K. MILLETT, T., HOWARD, A. *Judicial control in the EU : procedures and principles*, Londres, Richmond, 2004.

LATON, A., *La Belgique, un Etat fédéral en évolution*, Bruxelles, Bruylant – L.G.D.J.-Paris, 2001.

LE CHANTRE, L. et SCHAJER, D., *Le budget de l'Union européenne*, Paris, La documentation française, 2003.

LEGER, P., *Commentaire article par article des Traités UE et CE*, Bâle, Helbing und Lichtenhahn, 2000.

LEITAO, A., « Quelques réflexions politico-juridiques autour de l'élimination des mesures d'effet équivalent : unicité du marché commun, principe logique ou principe organique ? », *R.M.C.*, n°393, Janvier 1986, p.21.

LEJEUNE, Y. (dir.), *La participation de la Belgique à l'élaboration et à la mise en œuvre du droit européen*, Bruxelles, Bruylant, 1999.

LEJEUNE, Y.(dir.), *L'application et le contrôle de l'application du droit communautaire par les administrations belges*, Gand, Academia Press, 2003.

LENAERTS, K. et VAN NUFFEL, P., *Constitutional Law of the European Union*, Thomson & Maxwell, 2ème éd., 2005.

LIBERATI, P., *Il federalismo fiscale : aspetti teorici e pratici*, Milano, Hoepli, 1999.

LIEBMAN, R, ET ROUSSELLE, O. "Cross-Border Merger and the *Societas Europaea*: Light at the End of the Tunnel?", *Intertax*, 2005, p. 164 à 165.

LOMBAERT, B. « Taxes industrielles et octrois. Que reste-t-il du pouvoir fiscal des communes ? », extraits du rapport et de l'avis sous C.E., arrêt S.A. Carmeuse, n° 85.563, du 23 février 2000, *A.P.T.*, 1999/4, pp. 287 à 297.

LOMBAERT, B., « L'autonomie fiscale des communes entre l'Etat, la Région et l'Union européenne », *Rev. Dr.Comm.*, 2006, liv. 1-2, p.2 à 19.

LOTH, W. (dir.), *La gouvernance supranationale dans la construction européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2005.

LOTTINI, M., « I servizi di interesse economico generale : una nozione controversa », *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 2005, n°, p. 1351 à 1392

LOUIS, J.-V. et DONY, M., *Les relations extérieures, Commentaire Mégret : le droit de la CE et de l'Union européenne*, vol. 12, 2ème éd., Bruxelles, ULB, 2005.

LOUIS, J.-V. et RONSE , T., *L'ordre juridique de l'Union européenne*, Bâle-Paris-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn- L.G.D.J.-Bruylant, 2005.

LOUVEAUX, H., *Fiscalité du secteur non marchand*, Bruxelles, Larcier, 2005.

LUJA R., *Assessment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: A View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation*, Anvers, Intersentia, 2003.

LUPI, R., « L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi », *Rass. Trib.*, 1997, p. 1407 à 1428.

LUX, M., *Guide to Community Customs legislation*, Bruxelles, Bruylant, 2002

MABILLE, X., *La Belgique depuis le seconde guerre mondiale*, Bruxelles, CRISP, 2004.

MADURO, M., *We, the Court, the European Court of justice and the European Economic Constitution*, Oxford, Hart, 1998.

MAGREMANNE, J.-P. et VAN DE GEJUCHTE, F., *La procédure en matière de taxes locales*, Bruxelles, Larcier, 2004.

MAITROT de LA MOTTE, A., *Souveraineté fiscale et construction communautaire*, Paris, L.G.D.J., 2005

MAJOCCHI, A., « Le fédéralisme fiscal et la fonction redistributive. Le cas de la Communauté européenne », *R.F.F.P.*, N°20, 1987, p.137 à 155.

MALHERBE, J., « Concurrence fiscale dommageable et paradis fiscaux », J.T., 2001, n° 527, p. 57 à 64.

MALHERBE, J. et AUTENNE, J., « Fiscalité et stimulation de l'économie », *Ann. dr. Louvain,* 1981, p.173 à 182.

MALHERBE, J., DE WOLF, M. et SCHOTTE, C., « Les centres de coordination après la réforme fiscale belge pour 2003 », *L'année fiscale*, Paris, P.U.F., 2003, p. 177 à 191.

MALHERBE, Ph., « Le régime fiscal communautaire des réorganisations de sociétés », *J.T.D.E.*, n°123, 2005, p. 257 à 261.

MARINI, G., *Contributo allo studio della tassa comunale sugli immobili*, Milano, Giuffrè, 2000.

MARONGIU, G. "Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi", *Rivista di diritto tributario* , 2003, vol. 7, p. 114 à 123.

MARTIN JIMENEZ, A., « El concepto de ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicacion del art. 87.1 TCE.. », *Noticias de la UE*, n. 196/2001, p. 81 à 116.

MARTIN LOPEZ, J.: « Aiuti fiscali, agevolazioni fiscali territoriali e potere tributario forale spagnolo », *Giurisprudenza delle Imposte*, 2003, n. 4/5.

MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO et alii, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Tecnos, 15ème éd., 2004.

MARTINES, RUGGERI, SALAZAR, *Lineamenti di diritto regionale*, Milano, Giuffrè, 2002.

MASELIS, I., « Les nouvelles dispositions du statut de la Cour de justice », *J.T.D.E.*, 2005, v. 13, n. 117, p. 65 à 68.

MASSIMIANO, A., "An Analysis of the 2005 Amendments to the Merger Directive", *Intertax,* 2006, n. 6/7, p. 333 à 352.

MATTERA, A., "De l'arrêt Dassonville à l'arrêt Keck : l'obscure clarté d'une jurisprudence riche en principes novateurs et en contractions, *R.M.U.E.*, n.1/1994, p.117 à 160.

MATTERA, A., "La libera circolazione delle merci", in COLUCCI, M. et SICA, S., *op. cit.*, p. 248 à 279.

MATTHIJS, H., NAERT, F., VUCHELEN, J., *Hanboek openbare financiën*, Anvers, Intersentia, 1999.

MEIER, E. et PERROT, T., « Les aides fiscales comme instrument de lutte contre la concurrence fiscale dommageable : la pierre philosophale ? », *R.D.F.*, n°3, 2002, p. 136 à 149.

MENDELLA, F.M., *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, Giuffré, 2005.

MERCIER, P., *L'union européenne et la circulation des marchandises* , Dossiers de Droit européen, n. 4, Bâle-Bruxelles, Helbing & Lichtenhahn et Bruylant, 1993

MESTMÄCKER, E.-J., *Wirtschaft und Verfassung in der Europäischen Union. Beiträge zu Recht, Theorie und Politik der europäischen Integration,* Baden-Baden, Nomos, 2003.

MEUSSEN, G., « The Eu fights against harmful tax competition : Future developments », *EC Tax Review*, n. 3, 2002, p.157 à 159.

MIGNOLET, M. (éd.), *Le fédéralisme fiscal: leçons de la théorie économique et expérience de 4 états fédéraux*, Bruxelles, De Boeck Université, 2005.

MOLITOR, C., « Le contentieux et les procédures de recouvrement des taxes communales », *Rev. dr. commun.* 2006, liv. 1, p. 56 à 67.

MORTELMANS, K., "The Common market, the internal market and the single market, what's in a market ?", *Common Market Law Review*, 1998, pp. 101 à 136.

MORTELMANS, K., "The relationship between the treaty rules and community measures for the establishment and functioning of the internal market –towards a concordance rule", *C.M.L.R.*, 2002, p.1318.

MUGURUZA ARRESE, J., « La autonomia financiera de las regiones en el processo de construccion europea » , *Cuadernos Europeos de Deusto*, 2002, n. 27 , p. 130 et 131.

MUSGRAVE, R.A., *Essays in fiscal federalism*, Westport, Greenwood Press, 1977,

MUSGRAVE, R.A., MUSGRAVE, P.B., *Public Finance in Theory and Practice,* New York, McGraw-Hill, 4ème éd, 1986.

MUYLLE, K., « Faut-il transférer les compétences résiduelles? », *Jura Falc.* 1994-95, p. 401 à 437.

NEUBÄUMER, R., SESSELMEIER, W., „Leitlinien für eine europäische Finanzverfassung", in SCHAFER, W. (éd.), *Zukunftsprobleme der europäischen Wirtschaftsverfassung*, Berlin, Duncker & Humblot, 2004.

NIKIFARAVA, K., « L'autonomia tributaria delle Regioni e degli enti locali : lo stato di attuazione dell'art. 119 alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale », *Ist. Fed.*, n. 6/2004, p. 955 à 969.

NUÑEZ PEREZ , G. e.a. , « La Zona Especial Canaria », *Noticias de la Unión Europea*, v. 17, 2001, n° 203, p. 7 à 136.

NUZZO, E., "Le incentivazioni fiscali e le attività economiche in ambito CEE", *Rass. Trib.*,1998, n.5, p. 1211 à 1230.

OATES, W.E, *Fiscal federalism,* New York, Harcourt Brace Jovanovich Inc, 1972.

OATES, W.-E.(dir-), *The political economy of fiscal federalism,* Lexington, Lexington Books, 1979.

OATES, W.E., *Studies in fiscal federalism*, Cheltenham, Edward Elgar, 1991.

OATES, W. E., *The economics of fiscal federalism and local finance*, Cheltenham, Edward Elgar, 1998.

OATES, W.E., "An essay on Fiscal federalism", *Journal of economic Literature,* vol. 37, 1999, p.1120 à 1149.

OATES, W.E., « Fiscal federalism and European Union : some reflections », in *Il futuro dei sistemi di welfare nazionali tra intergrazione europea e decentramento regionale. coordinamento, competizione, mobilità,* XIV conférence de la « Società italiana di economia pubblica », Università di Pavia, 4-5 octobre 2002, disponible sur http://www.unipv.it.

OATES, W., « Fiscal competition and the European Union : contrasting perspectives », *Regional Science and Urban Economics*, 2001, n°31, p. 133 à 145.

ÖHLINGER, T., *Verfassungsrecht*, 5ème éd., Vienne, WUV, 2003.

ORDONEZ SOLIS, D., *La ejecucion del derecho comunitario en Espana*, Collection, « cuadernos de estudios europeos », Madrid, Fundacion Universitad empresa, Civitas, 1994.

ORSONI, G. « Autonomies financières et fiscales : brèves réflexions à partir des exemples espagnols et italiens », *R.F.F.P.,* n°80, 2002, p. 103 à 115.

PADOA-SCHIOPPA, T. et alii, « L'Unione disunita», *Il Mulino,* 2005, vol. 420, n° 4, p. 635 à 669.

PAGANO, G., *Le financement des régions et des communautés 1970-2002. Solidarité, responsabilité, autonomie et concurrence fiscale*, Bruxelles, CRISP, 2002.

PALACIO VALLELERSUNDI, A., « La Commission dans son rôle de gardienne des Traités », *R.D.U.E..*, 2001, p. 901 à 907.

PANAYI, C., "State Aid and tax : the third way?", *Intertax* , vol. 32, n. 6-7, 2004, p. 283 à 306.

PAQUES, M., *Droit public élémentaire en quinze leçons*, Bruxelles, Larcier, 2005.

PARISIO, « Europa delle autonomie locali e principio di sussidiarietà », *Foro amministrativo*, 1995, p.2125 à 2135.

PARTSCH, P.E., « Les capitaux et les paiements » in LEGER , P., *Commentaire article par article des Traités UE et CE*, Bâle, Helbing und Lichtenhahn, 2000, p.486ss.

PEERS, S., « Free movement of capital : learning the lessons or slipping on spilt milk ?», in BARNARD, C. et SCOTT, J., *The Law of the single European market. Unpacking the premises*, Oxford, Hart, 2002, p. 337 à 340.

PEETERS B.,"Decreet d'Allarde van 2-17 maart 1791 (vrijheid van handel en nijverheid)"., *Handelseconomisch en financieel recht: commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Antwerpen, Kluwer, 1991, p. 1 à 20

PEETERS, B.(éd.), *Europees Belastingrecht*, Bruxelles, Larcier, 2005.

PEETERS, P., « De fiscale bevoegdheden in federale Staaten, in VANDERVEEREN, C. et VUCHELEN, J., *Een vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie,* Anvers, Intersentia, 1998, p.76 à 85.

PERNTHALER, P., *Lo Stato federale differenziato : fondamenti teorici, conseguenze pratiche*, Bologna, Il Mulino, 1998.

PETERS, C. ET GOOIER, J., "The Freedom of Movement of Capital and Third countries: some observations", *European taxation*, 2005, p. 475 à 481.

PICA, F., « Le compartecipazioni nella riforma del Titolo V della Costituzione », *Rass. Trib.*, n. 4/2003, p. 1243ss.

PICIOCCHI, P., « Gli effetti delle decisioni della Commissione europea », note sous Cass. It. , 10 décembre 2002, n.17564, *Dir. Prat. Trib. Int.*, n.3, 2003, p.884 à 931.

PICA F., *Del federalismo fiscale in Italia*, Napoli, Grimaldi Editori, 2004.

PINTO, C., *Tax competition and Eu law*, La Haye, Kluwer Law internatonal, 2003.

PISTONE, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Eucotax Series n. 4, La Haye, Kluwer Law International, 2002

PISTONE, P., « An EU Model Tax Convention », *EC Tax Review*, 2002, pp. 129 à 136.

PISTONE, P., « Sulla qualifica di diritti e onorari notarili come tributi ai fini della direttiva fiscale sulla raccolta di capitali », note sous C.J.C.E., 30 juin 2005, aff. C-165/03, *Längst* , *Riv. dir. Trib.*, 2005, n° 7-8, III, p.142 à 150

PISTONE, P., «L'impact du droit européen sur les relations avec les pays tiers en matière de fiscalité directe », *R.D.U.E*, 2006, n°4, p. 1 à 24.

PITSEYS, J., « La méthode ouverte de coordination au cour de la gouvernance européenne », in EBERHART, C., (éd.), *Droit, gouvernance et développement durable*, Cahiers d'Anthropologie du Droit, Paris, Karthala, 2005.

PLETS, N., "De bevoegdheid inzake de vestigings- invorderings- en geschillenprocedure voor de provincie- en de gemeentebelastingen: een zaak van het federale niveau of van de gewesten", *Tijdschrift voor gemeenterecht*, 2005, p. 243 à 252.

POLACKOVA BRIXI, H., VALENDUC, C., LI SWIFT, Z. (éd.), *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending Through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies*, Washington, World Bank Publications, 2003.

POLLEY, R., "Die Konkurrentenklage im Europäischen Beihilfenrecht », *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftrecht*, 1996, p.300.

PONTHOREAU, M.– C., « La question de la participation des collectivités territoriales françaises à l'élaboration nationale du droit communautaire », *Actualité Juridique du Droit Administratif (A.J.D.A.)*, 2004, p. 1125 à 1131.

POTTEAU, A., *Recherches sur l'autonomie financière de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, 2004.

PRAHL, H., *Le droit douanier*, Diegem, CED-Samson, 1997.

PRUD'HOMME, R., « Fédéralisme fiscal et politiques sociales » in *Public finance and social policy, Proceedings of the 39th Congress of the International Institute of Public Finance, Budapest, 1983*, Wayne state University Press, 1985, pp. 339 à 353.

PUBUSA, A., « Le Regioni, le Provincie, i comuni, » in BRANCA, *Commento della Costituzione*, I, art. 114-120, Bologna-Roma, Zanichelli, 1985.

PUZZO, F.(éd.), *Il federalismo fiscale, L'esperienza italiana e spagnola nella prospettiva comunitaria,* Milano, Milano, Giuffrè, 2002.

QUIGLEY, C., "The notion of a State aid in the EEC", *European Law Review*, 1988, p. 242 à 256.

QUINTIN, M., « La querelle des octrois », Rev. *Dr. Comm.*, 2006, n°1, p. 47 à 55

RASSON-ROLAND A., RENDERS, D. et VERDUSSEN, M. (dir.), *La Cour d'arbitrage : vingt ans après*, Bruxelles, Bruylant, 2004.

RENZI, P.V., (dir.), *Gli studi di settore come strumento di politica federalista : il ruolo della regione*, Milano, FrancoAngeli, 2003.

RIDEAU, J., *Les Etats membres de l'Union européenne. Adaptations, mutations résistances*, Paris, L.G.D.J., 1997.

RIGAUX, A., et SIMON, D., « Commentaire de l'arrêt Lancry e.a. », *Europe,* 1994, n° 361, p. 10.

ROCCATAGLIATA, F., "Diritto tributario comunitario", in UCKMAR, V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, Cedam, 1999, p. 657 à 716.

ROCCATAGLIATA, F. et MEDICI, S. "Normativa comunitaria in materia di aiuti concessi dallo Stato alle imprese sotto forma di agevolazioni fiscali", *Riv. It. Dir. Pub. Com.*,.1998, n° ¾, p. 619 à 644.

ROCHARD, D., « Dispositions de la loi « montagne et principe communautaire de libre circulation des produits », *R.T.D.E.* , 1998, p. 237 à 255.

RODRIGUEZ CURIEL, J.W., « La autonomía fiscal de las autoridades intraestatales no excluye la calificación de ayuda de Estado (sentencia del Tribunal Supremo de 9.12. 2004) », *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2005, n° 236 (2005), p. 84 à 91.

ROGERS N. et SCANELL, R., *Free movement of persons in the enlarged European Union*, London, Sweet & Maxwell, 2004

ROSSI, A., « Corte Costituzionale e IRAP ; effetti per i professionisti non provvisti di organizzazione », *Il fisco*, n°28, 16 juillet 2001, p. 9499.

RUBENS, E., *La fiscalité des entreprises : aspects économiques de la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne* , Bruxelles, Larcier, 2002.

RUSSO, P., "Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale", *Riv. It. Dir. Pub. Com*, 2004, n°1, p.225 à 248.

RUTTEN, F. « Douane en International Handel », in PEETERS, B., (éd.), *Europees Belastingrecht*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 749 à 794.

SACCHETTO, C., « Federalismo fiscale tra modelli esteri e vincoli comunitari », *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Com.*, 1998, p. 645 à 666.

SAGGIO, A., « Incidenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia sulle norme processuali nazionali », in *Il diritto comunitario di fronte alle soglie del nuovo millennio/ EC law facing the new millennium's challenges*, Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 165 à 214.

SANTACRUZ, J., *Las ayudas publicas ante el derecho Europeo de la Competencia*, Navarra, Aranzadi, 2000.

SAPONARO, F. « L'armonizzazione fisacle e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo », *Riv. Dir. Trib.*, I, 2002, p. 1037 à 1093.

SCHERMERS, H. et WAELBROECK, D., *Judicial protection in the European Union*, Kluwer, 6ème éd., 2001.

SCHIAVOLIN, P., « Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva », *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, p. 737ss.

SCHOLSEM, J.-C., "L'impact de la réforme des institutions sur les finances publiques et la fiscalité, *Ann. Dr.*, 1981, pp. 249 à 263.

SCHÖN, W., "Taxation and State Aid in the European Union", *C.M.L.R.*, 1999, n°5, p. 911 à 936.

SCHON, W., « Der "Wettbewerb" der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem - Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung », *DStJG*, 2000, vol. 23, p. 191ss..

SCHON, W. (éd.), *Tax Competition in Europe*, Amsterdam, IBFD, 2003.

SCHRIVENER, C. « Corporate taxation in Europe and the single market », *Intertax*, 1990, p. 27.

SCHWARZE, J., (éd.) , *EU-Kommentar*, Baden-Baden, Nomos, 2000.

SCHWENNICKE, A., *Ohne Steuer kein Staat*, Francfort, Klostermann, 1996.

SEPULCHRE, V., *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004.

SEPULCHRE, V., *Mémento fiscalité locale et régionale*, Bruxelles, Kluwer, 2004.

SEPULCHRE, V., « Le principe du pouvoir fiscal des communes », note sous Cass., 12 septembre 2003 et C.E., 24 juin 2004, *R.G.F.*, 2005, p.24 à 36.

SEPULCHRE, V., « Fiscalité et parafiscalité : impôts taxes, rétributions, amendes pénales et amendes administratives », *Rev. Dr. Comm.*, 2006, p. 46ss.

SEUTIN, B. et DE JONCKEERE, M., " De planbatenheffing in het Vlaamse Gewest", in HUBEAU, B., (éd.), *Het nieuwe Decreet op de ruimtelijke Ordening*, Bruges, La Charte, 1999, p. 324-325

SLOTBOOM, M. « State Aid in Community Law : A Broad or Narrow Definition ? », *European Law Review*, 1995, vol. 20, p. 289 à 301

SLOTBOOM, M. « L'application du Traité CE au commerce intraétatatique ? Le cas de l'octroi de mer », *C.D.E.*, 1996, p. 9 à 29.

STAHL, K., "Free Movement of capital between Member States and Third countries", *Ec Tax review*, 2004, p. 47 à 56.

STANCANELLI, P., « Le competenze dell'Unione Europea », in COLUCCI, M., et SICA, S., *L'unione europea. Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*, Bologna, Zanichelli, 2005, p. 23 à 55.

STANGHERLIN, K. (éd.), *La Communauté germanophone de Belgique - Die Deutschsprachige Gemeinschaft Belgiens*, Série 'Projucit', La Charte, Bruxelles, 2005.

STAVROPOULOS, I., "ECJ : Greek income tax Provision is a withholding tax within the meaning of the Parent-Subsidiary Directive", *European Taxation*, 2002, p. 94 à 98.

STEVENS, L., « De vennootschapsbelasting in europees perspectief » *Melanges Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 495 à 519.

STOLBA, M., *Europäisierung staatlicher Beihilfen*, Francfort, Peter Lang, 1999.

STUDENSKI, P., "Towards a theory of business taxation", *Journal of Political economy*, Oct. 1940, vol. 48, n. 5, p. 621 à 654.

SULLIVAN, C., *The tax on value added*, New York, Columbia University Press, 1965.

SUTTER, F.P., *Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen*, Wien, Linde Verlag, 2005.

TAMBOU, O., « Le système juridictionnel communautaire revu et corrigé par le Traité de Nice », *R.M.U.E.*, 2001, n. 446, p. 164 à 170.

TARLTON, C. D. « Symmetry and Asymmetry as Elements of Federalism : A Theoretical Speculation », *Journal of Politics*, 1965, n°27, p.861 à 874.

TAVARES DA COSTA, C. et DE MEESTER BILREIRO, A., *European Company Statute*, La Haye, Kluwer Law International, 2003.

TER-MINASSIAN, T., *Fiscal federalism in theory and practice,* Washington, IMF International Monetary Fund, 1997.

TERRA, B., *Community Customs law: a guide to the customs rules on trade between the (enlarged) EU and third countries*, La Haye, Kluwer law International, 1995.

TERRA , B., et KAJUS, J., *A Guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, IBFD, annuel.

TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte Speciale*, Torino, Giappichelli, 2000.

TESAURO, G., *Diritto comunitario*, 3ème ed., Padova, CEDAM, 2003.

TESSARI, T. et MINETTI, P., *Manuale di diritto regionale*, Maggioli, 2004.

TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung*, vol. 1, 2ème éd., Köln, Dr. Otto Schmidt, 2000.

TIZZANO, A., « La Cour de justice après Nice : le transfert de compétences au Tribunal de première instance », *R.D.U.E.,* 2002, n. 4, p. 665 à 685.

THOMAS, S., « Le Conseil de la Communauté germanophone et la réforme de l'Etat de 1993: rétrospective et perspective », *Rev. b. dr. const.* 1996, p.43 à 67.

THYS-CLEMENT, F. et ILZKOVITZ, F., « La contrainte fiscale d'une petite économie ouverte soumise à double transformation institutionnelle : décentralisation et internationalisation », *R.F.F.P.*, n° 41, 1993, p. 208ss.

THYSEN, A., « L'application du doit communautaire : un aspect essentiel de sa mise en œuvre », in LEJEUNE, Y.(dir.), *L'application et la contrôle de l'application du droit communautaire par les administrations belges*, Gand, Academia Press, 2003, p. 21ss.

TIEDJE, J., « La libre prestation de services et les ressortissants de pays tiers », *R.M.U.E.*, 1999, n°2, p. 73 à 105.

TOSI, L., MARINO, P., PERRONE, L., et alii, *L'autonomie finanziaria degli enti locali territoriali*, Roma-Milano, E.T.I.-Il fisco., 1994.

TOSI, L. e GIOVANARDI, A., *L'ordinamento tributario degli enti locali tra ampliamento dei margini di autonomia e tentativi di "detributarizzazione" del prelievo* , in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Actes du Colloque « I settanta anni di 'Diritto e pratica tributaria »', Padova, CEDAM, 2000, 467ss.

TOURNIE, G., « Les sanctions fiscales dans l'Union européenne », *R.F.F.P.*, 1999, n° 65, p. 101 à 107.

TRACANELLI, C., « L'influence des directives communautaires sur l'office du juge fiscale : la Tva communautaire et les pouvoirs du juge », *Fiscalité européenne et droit international des affaires*, 2005, n° 135, p. 11 à 41.

TRAVERSA, E., « Chronique de droit fiscal européen », *J.T.D.E.*, 2005, p.171-177.

TRAVERSA, E., « Fiscalità comunitaria » in COLUCCI, M., et SICA, S., *L'unione europea. Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*, Zanichelli, 2005.

TRAVERSA, E., "Le régime TVA des soins de santé", *R.G.F.*, Novembre 2005, p. 16 à 23.

TRAVERSA, E., « Corte di Giustizia : il furto di merci non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso », *Rass. Trib.*, n. 1, 2006, p. 353

TRAVERSA, E., « Chronique de droit fiscal communautaire (1 mars 2005-28 février 2006) », *J.T.D.E.*, 2006, n°130, p. 169 à 175.

TRAVERSA, E., « National Report : Belgium », in LANG, M., PISTONE, P., *The EU and Third Countries : Direct Taxation*, Vienne, Linde Verlag, 2007 (à paraître).

TRAVERSA, En., « Il diritto di stabilimento », in COLUCCI, M. et SICA, S., *L'unione europea. Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*, Bologna, Zanichelli, 2005, p. 194 à 225.

TREMONTI, G. et VITALETTI G., *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale.*, Bari, Laterza, 1994.

TROCKER, N., « La carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e il processo civile », *Rivista Trimestrale di diritto della procedura civile (Riv. trim. dir. proc. civ.)*, 2002, p.1171ss.

TULKENS, H., "Analyse économique de la concurrence entre juridictions fiscalement souveraines", *Bull. Doc. Min. Fin.*, Bruxelles, septembre 1985, p.44 à 60.

TULKENS, H., "L'autonomie fiscale: état de la question et une proposition pour la Belgique", in GROUPE AVENIR, UNIVERSITE CATHOLIQUE DE LOUVAIN (éd.), *Des idées et des hommes. Pour construire l'avenir de la Wallonie et de Bruxelles,* Academia Bruylant, Louvain-la-Neuve, Bruxelles, 1999, pp. 159 à 169.

TULKENS H., "On Cooperation in Musgravian Models Of Externalities Within a Federation" in CNOSSEN, S. et SINN, H.W. (éd.), *Public Finances and Public Policy in the New Century*, Munich, MIT Press, 2003, p. 451 à 465.

TUNDO, F., « Quali prospettive per un' attuazione condivisa dell'autonomia tributaria di Regioni ed Enti locali », *Dir. Prat. Trib.*, 2003, p. 691 à 722.

UCKMAR, V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, CEDAM, 1999.

URREA CORRES, M., « El ejercicio de la compentencia del pais vasco en materia fiscal y su compatibilitad con el derecho comunirtario europeo », *Revista de Derecho Comunitario Europeo,* 2002, v. 6, no. 12, p. 525 à 545

VALENDUC, C., « Le partage des compétences de politique fiscale : portée et limite d'une comparaison internationale », *in* CATTOIR, Ph., De BRUYCKER, Ph., DUMONT, H., TULKENS, H., WITTE, E. (dir.), *Autonomie, solidarité et coopération. Quelques enjeux du fédéralisme belge au 21ème siècle*, Rapport du colloque organisé à l'initiative du Ministre-Président de la Région de Bruxelles-Capitale, 6 et 7 novembre 2000, Bruxelles, Larcier, 2002, p. 47 à 79.

VALENTE, P. et ROCCATAGLIATA, F., « Fiscal Aids : (In)compatibility with EU Rules ? », *Tax Notes International*, 1998, n° 27, p. 259ss.

VANDELANOTTE, J. et GOEDERTIER, G., *Overzicht Publiekrecht*, Bruges, La Charte, 2003.

VANDELLI, L., *Il sistema delle autonomie locali*, Bologna, Il Mulino, 2004.

VANDENBERGHE, H., *Europese BTW-rechtspraak, 1970-2003*, Anvers, Intersentia, 2004

VANDERSANDEN, G., « La place des régions dans le contentieux communautaire : le chaînon manquant », *Mélanges Jean Victor Louis*, Bruxelles, Bruylant, 2003, p. 545 à 571.

VANDERVEEREN, C., VAN ROMPUY, P., HEREMANS, D. et HEYLEN, E., *De economische en monetaire unie in de Belgische Staatshervorming*, Anvers, Maklu, 1987.

VAN DOOREN, E., "Bevoegdheidsbeperkingen ten aanzien van de lokale fiscaliteit op basis van de economische en Monetaire Unie", *T.F.R.*, p.1069.

VAN DROOGHENBROECK, S., *La proportionnalité dans le droit de la Convention européenne des droits de l'homme. Prendre l'idée simple au sérieux*, Bruxelles, Bruylant, 2001.

VAN HOUTTE, J., « Le droit fiscal dans la science de l'impôt», *Mélanges Victor Gothot*, Tome 2, Liège, 1962, p.677 à 690.

VAN HOUTTE, J., *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, 3ème éd., Gent/Leuven, Story-Scientia, 1979.

VANISTENDAEL, F, « De rechtsbescherming van de belastingplichtige onder de Belgische Grondwet; het gelijkheidsbeginsel », in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Kluwer, Anvers, 1984, p. 270 à 297.

VANISTENDAEL, F., « Les principes généraux du droit en droit fiscal », *R.G.F.*, 1991, p.124 à 132.

VANISTENDAEL, F., "De fiscale bevoegdheden van de Europese unie", *Mélanges Luc Hinnekens*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 557 à 585.

VANISTENDAEL, F., "The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States", *EC Tax Review*, 2003, n°3, p.136 à 143.

VANISTENDAEL, F., « Editorial », *Ec Tax review*, 2003, n° 4, p.192.

VANLEEMPUTTEN, P., *Les institutions bruxelloises. Leur position dans la structure fédérale de l'Etat. Leur organisation, leur fonctionnement et leur financement*, Bruylant- Nemesis, Bruxelles, 2003.

VAN RAEPENBUSCH, S.,, « Les taxes d'effet équivalant à des droits de douane », *R.M.C.*, n. 271, 1983, p.492 à 512.

VAN RAEPENBUSCH, S., *La sécurité sociale des travailleurs européens*, Bruxelles, De Boeck, 2001.

VAN RAEPENBUSCH, S., *Droit institutionnel de l'Union Européenne*, 4ème éd., Bruxelles, Larcier, 2004.

VAN THIEL, S., *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles*, Amsterdam, IBFD, 2003.

VANVYVE, C., « De gemeentebelasting op onbebouwde percelen en gronden » (taxe communale sur les parcelles et terrains non bâtis), *Jaarboek Lokale en Regionale Belastingen 2004-2005*, Bruges, La Charte, 2005, p. 65 à 86.

VANVYVE, C., « De gemeentelijke verhaalbelastingen » (taxes rémunératoires des travaux de voirie), *Jaarboek Lokale en Regionale Belastingen 2004-2005*, Bruges, La Charte, 2005, p.45 à 64.

VAULONT, N., « La suppression des frontières intérieures et la réglementation douanière communautaire », *R.M.U.E.*, 1994, n°1, p. 51 à 70.

VERDUSSEN, M. et alii, « La subsidiarité et l'Europe », in DELPÉRÉE, F. (dir.), *Le principe de subsidiarité*, Bruylant - LGDJ, 2002, p. 311 à 389.

VERDUSSEN, M., *Les douzes juges : la légitimité de la Cour constitutionnelle*, Bruxelles, Labor, 2004.

VERDUSSEN, M., "Les droits fondamentaux des citoyens dans la Belgique fédérale", *Revista catalana de dret public*, n° 31, 2005.

VERHOEVEN, J., « Belgique » in EISEMANN, P. (éd.), *L'intégration du droit international et communautaire dans l'ordre juridique national. Etude de la pratique en Europe*, La Haye, Kluwer, 1996, p. 115 à 149.

VERHOEVEN, J., *Droit international public*, Bruxelles, Larcier, 2001.

VERWILGHEN, M. et CARLIER., J.-Y., *Free Movement of Workers in the European Community : Casebook of Judgments of the European Court of Justice*, 3 vol., Bruxelles, Bruylant, 1998.

VIOLA, N., « Osservazioni in tema di IRAP », *Il fisco*, n°48, 29 décembre 2003.

VIOLINI, L. (dir.), *Itinerari di sviluppo del regionalismo italiano : primo Incontro di studio Gianfranco Mor sul diritto regionale*, Milano, Giuffrè, 2005.

VOGEL, K. (éd.), ***Klaus Vogel on Double Taxation Conventions***, La Haye, Kluwer, 3ème éd., 1997.

VOSS, R., « Die Grenzen des Steuerwettbewerbs in der EU», *Zeitschrift für Europarechtlichen Studien*, 1999, n°3, p.335 à 365.

VUILLERMOZ, R., *La Belgique, l'Espagne et l'Italie face à l'intégration communautaire*, Bruxelles, Bruylant, 2003.

WAELBROECK, D., « La compatibilité des systèmes fiscaux généraux avec les règles en matière d'aides d'État dans le Traité CE », *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 1023 à 1046.

WATHELET, M., « Fiscalité directe et limitation dans le temps des effets des arrêts de la Cour de Justice des Communautés européennes », *Liber amicorum Jacques Malherbe*, Bruylant, 2006 , p.1143ss.

WATTEL, P., "Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality", *EC Tax Review*, 2003, n°3, p. 194 à 202.

WEBER, D., ***Tax*** Avoidance ***and the EC Treaty Freedoms: A Study on the Limitations under European Law to the prevention of tax avoidance***, Deventer, Kluwer, 2005.

WEILER, J.H.H. et WIND, M. (éd.) , *European Constitutionalism beyond the State*, Cambridge, Cambridge University Press, 2003.

WEINZIERL, S., « Die Ouzo-Entscheidung des EuGH (Rs. C-475/01)- Eine ungenüzte Möglichkeit zur Bereinigung des Gemeinschaftsrechtsordnung von Widersprühen *Europarecht*, 2005, n°6, p. 759 à 769.

WILLEMART, E., *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, C.E.C.A., n. 15, Bruxelles, Bruylant, 1999.

WILLIAMS, D., "Value added tax" in THURONYI, V, (dir.) , *Tax law design and drafting*, Washington, IMF, 1996-1998, chapitre 6.

WINTER, J., « Redefining the notion of state aid in article 87(1) of EC Treaty », *C.M.L.R.*, 2004, n°41, p. 475 à 504 .

WISHLADE, F., *Regional state aid and competition policy in the European Union*, La Haye, Kluwer Law International, 2003.

WISHLADE, F., « Plus ça change, plus c'est la même chose? - Recent developments in EU competition policy and regional aid control », *European Policy Research Paper*, n° 58, European Policies Research Centre, Novembre 2005.

WITTE, E., ALLEN, A., DUMONT, H., ERGEC, R. (éd.), *Het statuut van Brussel - Bruxelles et son statut*, Bruxelles, Larcier, 1999.

WITTE, P., (éd.), *Zollkodex. Kommentar.*,4ème éd., München, C.H. Beck, 2006.

WOEHRLING, J., « Convergences et divergences entre fédéralisme et protection des droits et libertés : l'exemple des Etats-Unis et du Canada », *R.D. Mc Guill*, n°46, 2000, p. 21 à 68.

WOODS, L., *Free movement of goods and services between the European Comunity*, Hampshire, Ashgate, 2004.

WOUTERS et VAN HEES, « Les règles communautaires en matière d'aides d'Etat et la fiscalité directe : quelques observations critiques », *C.D.E.*, 2001, n°5-6, p. 647 à 681.

WUYTJENS, R., *Openbare besturen en B.T.W.*, 2ème éd, Anvers, Intersentia,., 2004.

ZANARDI, A.(dir.), *Per lo sviluppo. Un federalismo fiscale responsabile e solidale*, Bologna, Il Mulino, 2006.

ZULEEG, M., "Das Subsidiaritätsprinzip im Europarecht, in RODRIGUEZ IGLESIAS, G.C., DUE, O. et alii, *Mélanges en hommage à Ferdinand Schockweiler*, Baden Baden, Nomos, 1999, pp. 635 à 649.

zur HAUSEN, G.-E., „Die deutschen Länder als Souffleure auf der Brüsseler Bühne ?", *Europarecht*, 1987, p. 322 à 332.

X., *Les finances locales dans les dix pays adhérant à l'UE en 2004*, Paris, Dexia éditions, 2003.

X., *Les finances locales dans les 25 pays de l'Union européenne*, Paris, Dexia éditions, 2004.

Table des matières

INTRODUCTION 5

TITRE I : LA REPARTITION DES COMPETENCES FISCALES FACE AUX CONTRAINTES LIEES A LA MISE EN ŒUVRE DU DROIT COMMUNAUTAIRE ET AU CONTROLE DE SON APPLICATION AU SEIN DES ETATS MEMBRES 9

CHAPITRE 1 : L'ECLATEMENT DES COMPETENCES FISCALES ENTRE LA COMMUNAUTE EUROPEENNE, LES ETATS MEMBRES ET LES COLLECTIVITES TERRITORIALES 9

Section I : Le modèle communautaire de répartition des compétences fiscales 10
§1. Les principes conventionnels d'attribution de compétences à la Communauté européenne 10
I. L'établissement du marché intérieur comme objectif central de la Communauté 10
II. La subsidiarité et la proportionnalité comme critères d'attribution de compétences 12
III. La primauté et l'effectivité comme garanties de l'application du droit communautaire 14
§2. Les compétences de la Communauté européenne en matière fiscale 16
I. La dimension fonctionnelle des compétences fiscales communautaires 16
II. Les compétences d'harmonisation des législations des Etats membres 18
a) Compétences expresses d'harmonisation en matière de fiscalité indirecte 19
b) Compétences implicites d'harmonisation en matière de fiscalité directe 21
III. Les autres compétences fiscales de la Communauté 22
a) Compétences communautaires et conventions fiscales internationales 23
b) Compétences non fiscales de la Communauté et limitation de la souveraineté fiscale des Etats membres 24

Section II : Deux modèles nationaux de répartition des compétences fiscales 25
§1. La répartition interne des compétences fiscales en Belgique 27
I. Les principes constitutionnels de répartition des compétences entre Etat central et collectivités territoriales 27
a) Les principes de répartition des compétences entre Etat central et les collectivités fédérées 27
b) Les collectivités décentralisées : les provinces et les communes 30
II. Les compétences fiscales des collectivités territoriales 31
a) Les compétences fiscales des Régions et des Communautés 32
i. Le pouvoir fiscal propre des Régions et des Communautés 32
ii. Les impôts régionaux 35
iii. Les impôts conjoints 37
iv. Les impôts partagés 38
b) Les compétences fiscales des collectivités locales 38
i. Le pouvoir fiscal propre des provinces et des communes 38
ii. Les compétences fiscales dérivées des provinces et des communes 40
§2. La répartition interne des compétences fiscales en Italie 41
I. Les principes constitutionnels de répartition des compétences entre Etat central et collectivités territoriales 41
a) Principes de répartition des compétences entre Etat et Régions 42

b) Principes de répartition des compétences entre Etat et collectivités locales 44
II. Les compétences fiscales des collectivités territoriales 46
a) Compétences des Régions en matière fiscale 46
b) Compétences des collectivités locales en matière fiscale 50

CHAPITRE 2 : LA MISE EN OEUVRE DU DROIT COMMUNAUTAIRE DANS LES ETATS MEMBRES COMPOSES 52

Section I : L'obligation de mise en œuvre du droit communautaire de la part des Etats membres et de leurs subdivisions 52
§1. L'obligation d'application effective et uniforme du droit communautaire 53
I. L'obligation de garantir l'effet utile du droit communautaire 53
II. La transposition correcte des directives communautaires 54
III. La coopération administrative 56
§2. L'obligation d'abstention 57
I. Le respect des droits individuels garantis par le droit communautaire 57
II. Le respect des prérogatives des institutions communautaires : le cas des immunités fiscales 58
a) Finalité et portée des immunités fiscales de la Communauté 58
b) Application des immunités à la fiscalité des collectivités territoriales 60

Section II : L'autonomie des Etats membres quant à l'organisation interne des pouvoirs et des procédures de mise en oeuvre du droit communutaire 62
§1. Le principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des Etats membres et ses limites 62
I. La reconnaissance du principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des Etats membres 62
II. Les limites du principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des Etats membres 64
a) Principe de l'application uniforme du droit communautaire 65
b) Principes d'équivalence et d'effectivité du droit communautaire 66
§2. Deux modèles nationaux de mise en oeuvre du droit communautaire 67
I. La mise en oeuvre du droit communautaire en Belgique 68
II. La mise en oeuvre du droit communautaire en Italie 71

CHAPITRE 3 : LE CONTROLE DE L'APPLICATION DU DROIT COMMUNAUTAIRE DANS LES ETATS MEMBRES COMPOSES 73

Section I : Les acteurs du contrôle de l'application du droit communautaire 74
§1. Le rôle de la Commission 74
§2. Le rôle des juridictions communautaires 76
I. Le recours en manquement 77
II. Le recours en annulation 78
III. Le recours en carence 81
§3. Le rôle des juridictions nationales dans la procédure préjudicielle 82

Section II : La responsabilité en droit communautaire des Etats membres et des collectivités territoriales 84
§1. L'exécution des arrêts des juridictions communautaires par les collectivités territoriales des Etats membres 85

I. Dans le droit communautaire 85
II. Dans le droit interne des Etats membres 86
a) Le pouvoir de substitution de l'Etat aux collectivités fédérées en Belgique 86
b) Le pouvoir de substitution de l'Etat aux collectivités territoriales en Italie 88
§2. La responsabilité des Etats membres et des collectivités territoriales vis-à-vis des particuliers en raison de la violation du droit communautaire 88
I. Le principe de la réparation du préjudice subi par les particuliers lésés par une violation du droit communautaire 89
II. Le principe du remboursement des impôts perçus en violation du droit communautaire 89
II.. L'exception de la non-rétroactivité de l'arrêt déclarant l'incompatibilité communautaire 91
IV. La contre-exception de la confiance légitime et de la protection juridique des acteurs 94

CONCLUSIONS DU TITRE I 96

TITRE II : L'AUTONOMIE FISCALE DES COLLECTIVITES TERRITORIALES FACE AUX DISPOSITIONS DU TRAITE CE SUR LA LIBRE CIRCULATION AU SEIN DU MARCHE INTERIEUR 99

CHAPITRE 1 : L'IMPACT DES LIBERTES DE CIRCULATION DU MARCHE INTERIEUR SUR LES SYSTEMES FISCAUX DES ETATS MEMBRES 99

Section I : La libre circulation des marchandises et la fiscalité indirecte 100
§1. L'union douanière 100
I. Le régime applicable aux échanges avec les Etats tiers 101
II. Le régime applicable entre les Etats membres 104
a) Notion de taxe d'effet équivalent 104
b) Champ d'application de l'interdiction de l'article 25 CE 105
c) Exclusion des taxes rémunératoires 107
c) Absence de causes de justification 109
§2. Les impositions intérieures discriminatoires 110
I. La notion d'imposition intérieure discriminatoire 111
II. Le champ d'application de l'article 90 CE 112
a) Produits similaires 112
b) Produits en situation de concurrence 113
III. La complémentarité avec l'article 25 CE 114
a) Quant au champ d'application 114
b) Quant aux conséquences de l'incompatibilité 116
§3. Les restrictions quantitatives et les mesure d'effet équivalent 116
I. La notion de mesure équivalente à une restriction quantitative 117
II. Le champ d'application des articles 28 à 30 CE 118
a) Exclusion des situations purement interne à un Etat membre 118
b) Mesures distinctement et indistinctement applicables 120
c) Causes de justifications 121
III. L'applicabilité des articles 28 à 30 CE en matière fiscale 123

Section II : La libre circulation des personnes, des services et des capitaux et la fiscalité directe 125

§1. Le contenu et la portée des libertés fondamentales en matière de fiscalité directe 125
I. L'interdiction des discriminations et des restrictions à l'exercice des libertés 126
II. Les causes de justification 128
§2. La mise en oeuvre des libertés fondamentales en matière de fiscalité directe 130
I. La libre circulation des personnes 131
a) Libre circulation des travailleurs 131
b) Liberté d'établissement 132
II. La libre circulation des capitaux 134
III. La libre prestation de services 137

CHAPITRE 2 : L'IMPACT DES LIBERTES DE CIRCULATION DU MARCHE INTERIEUR SUR L'EXERCICE DE COMPETENCES FISCALES PAR OU POUR LES COLLECTIVITES TERRITORIALES DES ETATS MEMBRES 139

Section I : Les obstacles fiscaux à la libre circulation des marchandises posés par les collectivités territoriales 139
§1. Les taxes d'effet équivalent à des droits de douane intérieurs 140
I. L'extension jurisprudentielle de l'interdiction de l'article 25 CE aux situations internes 140
a) Taxes perçues sur des marchandises à l'occasion du passage de frontières internes à un Etat membre 140
b) Taxes intérieures indistinctement applicables aux échanges internes à un Etat membre et intracommunautaires 142
c) Taxes intérieures uniquement applicable aux échanges internes à un Etat membre 144
II. Les critiques des avocats généraux 146
a) La non conformité de l'interprétation extensive de l'article 25 CE au texte du Traité CE. 146
b) La portée du principe de l'union douanière et la cohérence avec les autres libertés de circulation 147
c) Le risque de discriminations à rebours et le lien avec le marché intérieur 149
III. La portée du principe de l'établissement du marché intérieur 150
§2. Les systèmes d'impositions discriminatoires internes aux Etats membres 151
I. L'applicabilité de l'article 90 CE à la fiscalité locale 151
II. Les dérogations en faveur des régions ultrapériphériques 153
III. Une jurisprudence partiellement caduque 156
§3. Les obstacles fiscaux posés par les collectivités territoriales aux échanges avec les Etats tiers 157
I. Les Etats tiers liés à la Communauté par un accord d'association ou de coopération 157
II. Les autres Etats tiers 158

Section II : Les obstacles fiscaux à la libre circulation des personnes, services et capitaux posés par les collectivités territoriales 159
§1. Les obstacles fiscaux à la libre circulation des personnes 160
I. L'applicabilité des dispositions du Traité relatives à la libre circulation des personnes aux collectivités territoriales 160
II. La liberté d'établissement et l'impôt basque des sociétés 161
III. La nature régionale de la réglementation comme cause de justification ? 163
§2. Les obstacles fiscaux à la libre circulation des capitaux 164
I. L'applicabilité de l'article 56 CE aux collectivités territoriales 164

II. La libre circulation des capitaux et l'impôt sur les successions 165
III. L'article 56 CE et les droits régionaux de succession 165
§3. Les obstacles fiscaux à la libre prestations de services 168
I. L'applicabilité de l'article 49 CE aux impôts propres des collectivités territoriales 168
II. La libre prestation de services et les situations purement internes 170

CHAPITRE 3 : L'IMPACT DES LIBERTES DE CIRCULATION DU TRAITE CE SUR LES NORMES INTERNES ENCADRANT L'EXERCICE DES COMPETENCES FISCALES DES COLLECTIVITES TERRITORIALES AU SEIN DES ETATS MEMBRES 172

Section I : La libre circulation des personnes et des biens en Belgique 173
§1. L'union économique et monétaire dans la jurisprudence de la Cour d'arbitrage 173
I. L'union économique et monétaire et la libre circulation des marchandises 174
a) Taxes d'effet équivalent à des droits de douane intérieurs 174
b) Discriminations fiscales 175
c) Divergences d'interprétation entre la Cour d'arbitrage et la Cour de justice 175
II. L'union économique et monétaire et la libre circulation des personnes, des services et des capitaux 177
§2. L'interdiction des octrois communaux et provinciaux. 178
I. L'octroi comme taxe communale d'effet équivalent à un droit de douane intérieur 179
II. L'octroi comme taxe provinciale d'effet équivalent à un droit de douane intérieur 179
III. L'octroi comme obstacle à la libre circulation des biens et des services 181

Section II : La libre circulation des personnes et des biens en Italie 183
§1. Les Régions et l'article 120 de la Constitution 183
§2. Les collectivités locales et les libertés de circulation intérieures 186

CONCLUSIONS DU TITRE II 188

TITRE III : L'AUTONOMIE FISCALE DES COLLECTIVITES TERRITORIALES FACE AU DROIT COMMUNAUTAIRE DERIVE PORTANT HARMONISATION DES LEGISLATIONS FISCALES DES ETATS MEMBRES 190

CHAPITRE 1 : L'HARMONISATION FISCALE DANS LA COMMUNAUTE EUROPEENNE 190

Section I : L'harmonisation en matière d'impôts indirects 191
§1. La taxe sur la valeur ajoutée 191
I. L'évolution historique et les caractéristiques de la TVA 191
II. Les opérations imposables et les exonérations 194
III. La localisation des opérations imposables et l'établissement de la TVA 198
IV. Le droit à déduction et la facturation de la TVA 200
V. Les compétences fiscales des collectivités territoriales et l'assujettissement à la TVA 202
§2. Les taxes spéciales à la consommation 204
I. L'évolution historique et les caractéristiques des accises 204
II. Les éléments harmonisés des accises communautaires 205
§3. Les impôts indirects sur les rassemblements de capitaux 207

§4. Les franchises fiscales pour les particuliers et la taxation des véhicules 209
§5. La coopération administrative en matière d'impôt indirects 212

Section 2 : L'harmonisation fiscale en matière d'impôts directs 213
§1. Les réorganisations transfrontalières de sociétés 214
§2. Les paiements transfrontaliers de dividendes entre sociétés associées 216
§3. Les autres paiements transfrontaliers entre sociétés associées 218
§4. La taxation de l'épargne et la coopération administrative en matière d'impôts directs220

CHAPITRE 2 : LES LIMITATIONS A L'EXERCICE DE LA COMPETENCE FISCALE DES ETATS MEMBRES ET DES COLLECTIVITES TERRITORIALES EN MATIERE D'IMPOTS HARMONISES 221

Section I : Les limitations absolues contenues dans les directives communautaires d'harmonisation fiscale 222
§1. L'interdiction des taxes ayant le caractères de taxe sur le chiffre d'affaires 222
I. La définition et les caractéristiques des taxes ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires 223
II. L'application de l'interdiction à la fiscalité locale 225
II. L'application de l'interdiction à la fiscalité propre des Régions 228
IV. L'application de l'interdiction à la fiscalité régionale conjointe : l'affaire *IRAP* 230
a) Nature et éléments constitutifs de l'IRAP 230
b) La conformité de l'IRAP à la Constitution italienne 232
c) La compatibilité de l'IRAP avec le droit communautaire 234
d) La nature partiellement régionale de l'IRAP comme cause de justification ? 237
§2. L'interdiction des taxes sur les rassemblements de capitaux autres que le droit d'apport harmonisé 237
I. Le champ d'application et la portée de l'interdiction 238
II. L'application de l'interdiction à la fiscalité des collectivités territoriales 241

Section II : Les limitations relatives contenues dans les directives communautaires d'harmonisation fiscale 243
§1. Les limites à l'établissement d'impôts spéciaux à la consommation 243
I. Le contenu et la portée des limites contenues dans la Directive 92/12/CE 244
a) Les autres impositions indirectes sur les produits déjà soumis aux accises communautaires 244
b) Les impositions indirectes portant sur des produits non soumis à accises et sur les services en relation avec les produits soumis aux accises harmonisées 247
II. L'application des limites à la fiscalité des collectivités territoriales 248
a) Les autres impositions indirectes sur les produits déjà soumis aux accises communautaires 248
b) Les impositions indirectes portant sur des produits non soumis à accises et sur les services en relation avec les produits soumis aux accises harmonisées 251
§2. Les limites en matière de franchises fiscales pour les particuliers et en matière de taxation des véhicules 252
I. Le contenu et la portée des limites 252
II. L'applicabilité des limites à la fiscalité des collectivités territoriales 255
§3. Les limites en matière d'imposition directe des sociétés 256
I. L'interdiction de retenue à la source sur certaines opérations transfrontalières entre sociétés associées 256

II. L'applicabilité des limites à la fiscalité des collectivités territoriales 258

CHAPITRE 3 : LES REGIMES TERRITORIAUX DIFFERENCIES EN MATIERE D'IMPOTS HARMONISES AU SEIN DES ETATS MEMBRES 259

Section I : Les régimes territoriaux différenciés dans le champ d'application des directives d'harmonisation fiscale 259
§1. Le champ d'application territorial de la TVA communautaire 259
§2. Le champ d'application territorial des accises communautaires 262
§3. Le champ d'application territorial des autres impôts harmonisés 262

Section II : Les régimes territoriaux différenciés en vertu de dérogations autorisées par les directives d'harmonisation fiscale 263
§1. Les dérogations générales et spécifiques en matière de TVA 263
§2. Les dérogations générales et spécifiques en matière d'accises 264
§3. Les dérogations aux autres régimes d'impositions harmonisées 267

Section III : La compatibilité avec le droit communautaire de l'attribution aux collectivités territoriales de compétences en matière d'impôts harmonisés 268
§1. Les transferts internes de compétences en matière de droits d'accises 268
I. La décision du Conseil concernant la régionalisation de la Taxe Intérieure sur les Produits pétroliers (TIPP) française 268
II. La compatibilité communautaire de la décision du Conseil concernant la TIPP française 270
§2. Les transferts internes de compétences en matière d'autres impôts harmonisés 272

CONCLUSIONS DU TITRE III 274

TITRE IV : L'AUTONOMIE FISCALE DES COLLECTIVITES TERRITORIALES FACE AU CONTROLE COMMUNAUTAIRE DES AIDES D'ETAT ET DE LA CONCURRENCE FISCALE 276

CHAPITRE 1 : LE REGIME DES AIDES D'ETAT DES ARTICLES 87 ET 88 DU TRAITE CE 276

Section I : Le principe de l'interdiction des aides d'Etat 277
§1. Les critères de qualification des aides d'Etat 278
I. Le caractère étatique de la mesure 278
II. La perturbation du fonctionnement du marché intérieur 280
III. L'enjeu du critère de l'avantage en matière fiscale 281
a) Forme et effet de l'avantage 282
b) Bénéficiaires de l'avantage 285
§2. Les causes de justifications des aides 288
I. La justification de l'avantage due à la nature ou à l'économie du système 288
II. Les particularités des taxes parafiscales 291

Section II : Les exemptions 292
§1. Les exemptions obligatoires 293
§2. Les exemptions discrétionnaires 294
I. La typologie des exemptions discrétionnaires 295

II. L'importance des aides à finalité régionale 296

Section III : La procédure de contrôle des aides d'Etat 298
§1. Le rôle central de la Commission 298
I. Les aides existantes 298
II. Les aides nouvelles 299
III. Les aides illégales 301
§2. L'intervention des autres institutions communautaires et nationales 302
I. Le pouvoir exceptionnel du Conseil de rendre une mesure d'aide compatible avec le marché commun 302
II. La vérification de la légalité des aides par les juridictions nationales 303
III. Le contrôle étendu des juridictions communautaires 304

CHAPITRE 2 : LE REGIME DU CODE DE CONDUITE EN MATIERE DE FISCALITE DES ENTREPRISES 304

Section I : Le Code de conduite comme réponse à la concurrence fiscale dommageable 305
§1. Les constats du rapport Ruding 306
§2. Le contenu et les caractéristiques du Code de conduite 308
§3. La mise en oeuvre du Code de conduite 310

Section II : Le rapport entre le régime du Code de conduite et le régime des aides d'Etat 311
§1. Des régimes distincts 312
§2. Une approche complémentaire 313
§3. Une limite commune 314

CHAPITRE 3 : LES LIMITES COMMUNAUTAIRES A L'ADOPTION DE MESURES FISCALES D'AIDE AUX ENTREPRISES PAR LES COLLECTIVITES TERRITORIALES 315

Section I : La qualification en droit communautaire des mesures fiscales territorialement sélectives 316
§1. Dans le régime des aides d'Etat 316
I. L'applicabilité du régime des aides d'état aux mesures fiscales prises par les collectivités territoriales 316
II. L'enjeu de la sélectivité 319
III. Les aides octroyées par les régions basques (I) : l'opinion de l'avocat général SAGGIO 320
IV. Les aides octroyées par les régions basques (II) : le point de vue des juridictions communautaires 323
V. La neutralité vis-à-vis de structures institutionnelles des Etats membres 326
§2. Dans le régime du Code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises 327
I. Les mesures dommageables territorialement sélectives 327
II. Les mesures dommageables adoptées par les autorités régionales 328

Section II : La justification de la sélectivité territoriale en raison de l'autonomie fiscale des collectivités territoriales 331
§1. Le fédéralisme symétrique dans la pratique de la Commission 331

§2. Le fédéralisme asymétrique dans la pratique de la Commission 334
I. La décision 2002/443/CE concernant le régime fiscal des Açores 334
II. La décision 2005/261/CE concernant le régime fiscal de Gibraltar 336
§3. Le fédéralisme asymétrique dans la jurisprudence communautaire 337
I. Les conclusions de l'avocat général GEELHOED dans l'affaire C-88/03 338
II. L'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire C-88/03 339
III. Les contours mouvants de la notion d'autonomie 340

Section III : La compatibilité avec le droit communautaire des aides fiscales des collectivités territoriales 342
§1. Les critères de compatibilité des aides fiscales régionales 343
I. La détermination des régions éligibles 343
II. La forme et l'intensité des aides autorisées 345
III. L'obligation de notification et le contrôle de la Commission 346
§2. Le régime des régions ultrapériphériques 347
I. Des conditions assouplies de compatibilité 347
II. Les régimes fiscaux particuliers des DOM, des Canaries, des Açores et de Madère 348
III. La limite de la compensation des surcoûts liés à la nature ultrapériphérique de la région 350
§3. La compatibilité avec le régime des aides d'état des dérogations territoriales prévues par les directives d'harmonisation fiscale 351

CONCLUSIONS DU TITRE IV 353

TITRE V : LE DROIT FISCAL ENTRE EUROPEANISATION ET REGIONALISATION : LES CONSTATS ET LES PROPOSITIONS 356

CHAPITRE I : LES CONSTATS DU DIFFICILE EXERCICE DES COMPETENCES FISCALES DES COLLECTIVITES TERRITORIALES DANS UN CADRE COMMUNAUTAIRE EN VOIE D'INTEGRATION 356

Section I : Le droit communautaire limite l'exercice de compétences fiscales autonomes par les collectivités territoriales 356
§1. Les limitations générales applicables à l'ensemble des collectivités politiques au sein des Etats membres 356
I. Les libertés de circulation du marché intérieur 357
II. Les directives d'harmonisation fiscale 357
III. Le régime communautaire des aides d'état et l'encadrement de la concurrence fiscale dommageable 358
IV. Les restrictions à l'autonomie procédurale des Etats membres 359
§2. Les limitations spécifiquement applicables aux collectivités territoriales des Etats membres 359
I. L'extension des libertés de circulation du traité CE aux situations internes aux Etats membres 359
II. L'application aux compétences fiscales des collectivités territoriales des règles communautaires en matière d'aides d'état 360

Section II : Le droit communautaire conforte l'exercice de l'autonomie fiscale et financière des collectivités territoriales 361

§1. Les garanties liées à une reconnaissance communautaire explicite de l'autonomie fiscale et financière des collectivités territoriales 361
I. La prise en compte des compétences des collectivités territoriales dans le contrôle communautaire des aides d'Etat 361
II. L'application des libertés de circulation du Traité CE aux restrictions aux échanges internes aux Etats membres 362
III. La lutte contre la concurrence fiscale entre les collectivités territoriales d'un même Etat membre 363
IV. Le statut particulier des régions ultrapériphériques 363
§2. Les garanties liées à une reconnaissance communautaire implicite de l'autonomie fiscale et financière des collectivités territoriales 364
I. La limitation dans le temps des effets des arrêts déclarant l'incompatibilité communautaire d'impôts prélevés par les collectivités territoriales 364
II. L'interprétation jurisprudentielle favorable aux collectivités territoriales des limitations contenues dans les directives fiscales d'harmonisation 365

Section III : Le droit communautaire influence la répartition interne des compétences fiscales 365
§1. Le droit communautaire comme obstacle aux transferts de compétences fiscales aux collectivités territoriales des Etats membres 366
I. L'obligation de mise en œuvre du droit communautaire et le pouvoir de substitution dans les Etats membres 366
II.. Les transferts aux collectivités territoriales de compétences normatives en matière d'impôts harmonisés 366
III. Les transferts asymétriques de compétences fiscales aux collectivités territoriales au sein des Etats membres 367
IV. Les compétences fiscales des collectivités territoriales et la régulation communautaire de la concurrence fiscale 368
§2. Le droit communautaire comme incitant aux transferts de compétences fiscales aux collectivités territoriales des Etats membres 368
I. L'attribution à des autorités distinctes, au regard d'une même imposition, de la compétence en matière de résidents et de non-résidents 368
II. La compatibilité des aides d'Etat à finalité régionale et le transfert de compétences aux collectivités territoriales 369

CHAPITRE 2 : LES PROPOSITIONS QUANT A UNE RECONNAISSANCE COMMUNAUTAIRE PLUS EXPLICITE DE L'AUTONOMIE FISCALE DES COLLECTIVITES TERRITORIALES 370

Section I : Une reconnaissance plus explicite des contraintes liées à la mise en œuvre du droit fiscal communautaire par les collectivités territoriales des Etats membres 370
§1. Les contraintes liées à l'uniformisation de l'interprétation des règles garantissant les libertés de circulation dans le marché intérieur 371
§2. Les contraintes résultant de l'application uniforme des règles communautaires en matière d'harmonisation fiscale et en matière d'aides d'Etat 371

Section II : Une reconnaissance plus explicite du rôle des collectivités territoriales des Etats membres dans la mise en œuvre du droit fiscal communautaire 373

CONCLUSIONS DU TITRE V 376

CONCLUSIONS GENERALES 378

BIBLIOGRAPHIE 382

TABLE DES MATIERES 407



Université catholique de Louvain

10.306.507