

Directeur honoraire
Jacques Ghestin
Professeur émérite
de l'Université Paris 1
Panthéon-Sorbonne

THÈSES
BIBLIOTHÈQUE
DE DROIT
PRIVÉ
TOME 629

Dirigée par
Guillaume Wicker
Professeur
à l'Université
de Bordeaux

L'HARMONISATION EUROPÉENNE DES IMPÔTS DIRECTS

RECHERCHE SUR LES MÉTHODES
D'ÉLABORATION DU DROIT
DE L'UNION EUROPÉENNE

Alice Fournier

Préface de
Florence Deboissy

*Directeur honoraire
Jacques Ghestin
Professeur émérite
de l'Université Paris 1
Panthéon-Sorbonne*

THÈSES
BIBLIOTHÈQUE
DE DROIT
PRIVÉ
TOME 629

*Dirigée par
Guillaume Wicker
Professeur
à l'Université
de Bordeaux*

L'HARMONISATION EUROPÉENNE DES IMPÔTS DIRECTS

RECHERCHE SUR LES MÉTHODES D'ÉLABORATION DU DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE

Alice Fournier

Maître de conférences à l'université de Bretagne Occidentale

*Préface de
Florence Deboissy*

Professeur à l'université de Bordeaux

Bibliothèque de droit privé fondée par Henry Solus
Professeur honoraire à la Faculté de droit
et des sciences économiques de Paris

LGDJ un savoir-faire de
Lextenso



© 2023, LGDJ, Lextenso
1, Parvis de La Défense
92044 Paris La Défense Cedex
www.lgdj-editions.fr
EAN : 9782275117713
ISSN : 0520-0261
Collection : Thèses

Thèse retenue par le Comité de sélection de la Bibliothèque de droit privé
présidé par Guillaume WICKER et composé de :

Dominique BUREAU

Professeur à l'Université Paris-Panthéon-Assas

Cécile CHAINAIS

Professeur à l'Université Paris-Panthéon-Assas

Dominique FENOUILLET

Professeur à l'Université Paris-Panthéon-Assas

Laurence IDOT

Professeur émérite de l'Université Paris-Panthéon-Assas

Thierry REVET

Professeur à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne

Pierre SIRINELLI

Professeur à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne

Geneviève VINEY

Professeur émérite de l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne

*À Tom, Charlotte et Louise,
Pour leur soutien et leur patience.*

REMERCIEMENTS

Mes remerciements vont à :

Madame le Professeur Florence Deboissy,

Pour ses précieux conseils, sa disponibilité et sa bienveillance,

Ma famille et mes amis, pour leur soutien,

Mes collègues et amis, et tout particulièrement

Guillaume Lamouroux, pour son aide constante,

Laurène Bach, Barbara Freleteau, Audrey Granvorka, Thibaud Guillebon,

Karl Lafaurie, Candice Michel, Laetitia Petit et Marion Sourice,

pour leur relecture attentive,

Ainsi qu'à l'ensemble des membres de l'Institut de recherche en droit

des affaires et du patrimoine, et en particulier Nathalie Martin et Rosemary Hubert,

pour leur aide.

PRÉFACE

L'article 115 du TFUE prévoyant que puissent être arrêtées « des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur » laisse admettre, par sa formulation très générale, que les impôts directs puissent être l'objet d'un rapprochement, ou d'une harmonisation, même si ces impôts ne relèvent pas expressément des compétences de l'Union européenne. Il était donc utile, et même nécessaire, de s'interroger sur l'état de l'harmonisation européenne en matière d'impôts directs. Mais il ne faut pas se tromper sur les enjeux et la portée d'une telle recherche qui ne pouvait se limiter à un simple bilan. Certes un tel bilan était nécessaire, mais il était le moyen plus fondamentalement de s'interroger sur les méthodes à l'œuvre en matière de fiscalité directe et les résultats possibles, ou souhaitables, dans une matière où les libertés du droit de l'Union européenne, liberté d'établissement et libertés de circulation, tendent plutôt à favoriser la concurrence, et donc la divergence, des législations nationales. C'est le résultat de cette recherche ambitieuse que présente Madame Alice Fournier, dans un style et une méthode également rigoureux, venant ainsi très utilement enrichir la réflexion juridique en matière de fiscalité européenne.

Afin de ne pas troubler les repères du lecteur, la démonstration menée reprend la distinction commune entre l'harmonisation textuelle, ou positive, qui est le fruit des différentes directives, et l'harmonisation jurisprudentielle, ou négative. À partir d'une analyse serrée des différentes directives, l'auteur met en évidence que l'harmonisation textuelle est en réalité, dans l'état actuel du droit de l'Union européenne, une illusion car l'objectif réel est tantôt de coordination et tantôt d'uniformisation. Dans le cas des directives visant à fluidifier le marché intérieur et à donner leur plein effet à la liberté d'établissement, telle la directive « mère-filiales », la préoccupation n'a pas été d'un rapprochement des législations nationales mais simplement de les coordonner de façon à ne pas pénaliser les politiques de groupe à l'échelle européenne. Quant aux directives visant à la protection du marché intérieur, comme la directive anti-évasion fiscale, elles ne tendent, là encore, pas à l'harmonisation mais cette fois à l'uniformisation par l'institution de garde-fous communs à l'ensemble des législations nationales de l'Union européenne ; autrement dit, leur objet n'est pas de réduire la concurrence fiscale par un rapprochement des législations mais de prévenir les artifices qui permettraient d'en jouer. Au-delà de ce constat, la démonstration conduit à une double interrogation. Tout d'abord, mettant en doute la méthode même de l'harmonisation en matière d'impôts directs, elle soulève la question de la compatibilité de cette méthode avec la technicité de la fiscalité directe. Ensuite, en faisant apparaître que seule la méthode de l'uniformisation serait à même de contenir la concurrence fiscale dans de justes limites, elle renvoie à une réflexion plus profonde sur ce que devrait être la

conception du marché intérieur et les besoins de celui-ci à partir desquels pourrait être déterminée la mesure de cette uniformisation.

L'étude de la jurisprudence vient ensuite faire justice de l'idée selon laquelle les décisions rendues en matière de fiscalité directe seraient source d'harmonisation directe des législations nationales. Tant en matière de protection des libertés d'établissement et de circulation qu'en matière d'aides d'État, les décisions jurisprudentielles ne tendent pas à un rapprochement des législations nationales mais à éliminer les dispositions nationales dont l'effet est de fausser la concurrence au sein du marché intérieur, et notamment la concurrence fiscale. Là encore, l'objet n'est pas d'opérer un rapprochement substantiel des législations fiscales nationales mais d'établir des garde-fous communs. Au demeurant, il ressort de l'analyse qu'il n'est guère concevable que les différents fondements de ces décisions permettent à celles-ci de concourir d'une façon ou d'une autre à un rapprochement en matière de fiscalité directe.

Au terme de la thèse de Madame Alice Fournier, le lecteur, constatant qu'il n'y a guère d'harmonisation européenne des impôts directs, n'aura pas à en être déçu car l'auteur l'aura libéré de cette illusion trop souvent partagée tout en lui révélant les méthodes qui, seules, permettent d'envisager la réalité d'une législation fiscale européenne en matière d'impôts directs. Auteur d'une thèse qui dépasse les idées reçues pour tracer des perspectives originales, il reste à souhaiter que les qualités de chercheur et de pédagogue de Madame Alice Fournier trouvent pleinement à s'exprimer et à s'épanouir au sein de l'Université.

Florence DEBOISSY
Professeur à l'université de Bordeaux

LISTE DES ABRÉVIATIONS

A. G.	avocat général
AJDA	L'actualité juridique droit administratif
Arch. Phil. Dr.	Archives de Philosophie du Droit
Art.	Article
CEE	Communauté économique européenne
CE	Communauté européenne
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
Coll.	Collection
Comm.	Commentaire
Coord.	Sous la coordination de
D.	Recueil Dalloz
Dir.	Sous la direction de
Dr. Fisc.	Revue de droit fiscal
EC Tax Rev.	E.C. Tax Review
Éd.	Édition
Fasc.	Fascicule
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
<i>Ibid.</i>	<i>Ibidem</i> (au même endroit que la référence précédente)
J.-Cl.	JurisClasseur
JDE	Journal de droit européen
LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
<i>Loc. cit.</i>	<i>Loco citato</i> (dans le passage cité à la référence précédente)
LPA	Les Petites Affiches
Mél.	Mélanges
<i>Op. cit.</i>	<i>opere citato</i> (ouvrage précédemment cité)
OUP	Oxford University Press
Préc.	Précité
PUF	Presses Universitaires de France
RCADI	Recueil des Cours de l'Académie de Droit international de la Haye
REIDF	Revue européenne et internationale de droit des affaires
Rev. aff. eur.	Revue des affaires européennes
Rev. crit. dr. int. privé	Revue critique de droit international privé
RD aff. int.	Revue de droit des affaires internationales
RDC	Revue des contrats
RDUE	Revue de droit de l'Union européenne
Rép. dr. eur.	Répertoire de droit européen
RIDC	Revue internationale de droit comparé

RIDE	Revue internationale de droit économique
RJ Com.	Revue de jurisprudence commerciale
RFFP	Revue française de finances publiques
RMCUE	Revue du Marché commun et de l'Union européenne
RTD Eur.	Revue Trimestrielle de droit européen
SLC	Société de législation comparée
Spéc.	Spécialement
Suiv.	Suivant
t.	Tome
TCE	Traité instituant la Communauté européenne
TCEE	Traité instituant la Communauté économique européenne
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
Th.	Thèse
TUE	Traité sur l'Union européenne
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
V.	Voir

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	9
PRÉFACE	11
INTRODUCTION	19
PARTIE I	
L’HARMONISATION TEXTUELLE DES IMPÔTS DIRECTS : UNE MÉTHODE INADAPTÉE	
Titre I : La méthode de l’harmonisation textuelle	45
Chapitre 1. L’approche positive de l’harmonisation textuelle	47
Chapitre 2. L’approche négative de l’harmonisation textuelle	93
Titre II : Les résultats de l’harmonisation textuelle des impôts directs	117
Chapitre 1. L’objectif de stimulation du marché intérieur	121
Chapitre 2. L’objectif de protection du marché intérieur et des États membres	183
PARTIE II	
L’HARMONISATION JURISPRUDENTIELLE DES IMPÔTS DIRECTS : UNE ENTREPRISE IMPOSSIBLE	
Titre I : L’absence d’harmonisation jurisprudentielle par la protection des libertés de circulation	251
Chapitre 1. L’absence d’harmonisation en raison de l’objet de la protection des libertés de circulation	253
Chapitre 2. L’absence d’harmonisation en raison de l’effet de la jurisprudence sur les législations nationales	307
Titre II : L’absence d’harmonisation jurisprudentielle par le droit des aides d’État	345
Chapitre 1. L’absence d’harmonisation en raison de l’objet du droit des aides d’État	349
Chapitre 2. L’absence d’harmonisation en raison de l’effet de la jurisprudence sur les législations nationales	407
CONCLUSION GÉNÉRALE	451

« Un jour viendra où la guerre paraîtra aussi absurde et sera aussi impossible entre Paris et Londres, entre Pétersbourg et Berlin, entre Vienne et Turin, qu'elle serait impossible et qu'elle paraîtrait absurde aujourd'hui entre Rouen et Amiens, entre Boston et Philadelphie. Un jour viendra où la France, vous Russie, vous Italie, vous Angleterre, vous Allemagne, vous toutes, nations du continent, sans perdre vos qualités distinctes et votre glorieuse individualité, vous vous fondrez étroitement dans une unité supérieure, et vous constituerez la fraternité européenne, absolument comme la Normandie, la Bretagne, la Bourgogne, la Lorraine, l'Alsace, toutes nos provinces, se sont fondues dans la France. Un jour viendra où il n'y aura plus d'autres champs de bataille que les marchés s'ouvrant au commerce et les esprits s'ouvrant aux idées »

Victor HUGO
Congrès de la Paix à Paris, Discours d'ouverture, 21 août 1849¹

1. *Œuvres complètes de Victor Hugo, Politique*, Robert Laffont, 1985, p. 299.

INTRODUCTION

1. « *L'harmonisation fiscale – le mot ne manque pas d'ambiguïté* »¹. Emblématique de la nature de l'Union européenne, la notion d'harmonisation peut être présentée, dans une première approche, comme l'expression de la mise en œuvre de la devise de l'Union, « *unis dans la diversité* ». À l'image de l'Union européenne, l'harmonisation témoigne à la fois d'une tension entre des visions opposées², celle des partisans du fédéralisme et celle des défenseurs de l'Europe des États-nation, et de la recherche d'un compromis entre ces différentes conceptions. L'harmonisation entend unir sans unifier, faire converger sans confondre. Non définie par les Traités européens³, le sens et la portée de la notion d'harmonisation ne vont pas de soi. Lors de l'adoption du Traité de Rome le 25 mars 1957, l'ambiguïté de la notion a pu constituer un avantage. En effet, « [elle]e recours aux ambiguïtés conceptuelles et juridiques a servi à éluder le problème des mots du droit de l'Union et du sens qu'il convenait de leur donner »⁴. Ainsi, chacun des six États membres fondateurs a consenti à une certaine harmonisation, sans pour autant savoir précisément en quoi une telle entreprise allait pouvoir consister, ni quels domaines elle allait concerner. La rédaction de l'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), fondement par défaut de l'harmonisation – ou du rapprochement des législations, les deux termes étant synonymes⁵ – des impôts directs trahit l'imprécision de l'entreprise d'harmonisation dans l'esprit des rédacteurs du Traité, celui-ci prévoyant très généralement l'adoption par le Conseil de « *directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur* », sans plus de précision.

Notion non définie (I), qui plus est appliquée à la matière des impôts directs pour laquelle l'Union européenne ne dispose pas de compétence expresse (II), l'entreprise d'harmonisation des impôts directs s'est traduite par l'adoption de peu de directives contrastant avec le développement parallèle d'une abondante jurisprudence (III).

1. B. DELAUNAY, « Droit de l'Union européenne et politique fiscale », *RFFP* 2014, n° 126, p. 51 s.

2. B. BERTRAND, « La nouvelle approche du droit de l'intégration », in *L'identité du droit de l'Union européenne, Mélanges en l'honneur de Claude Blumann*, Bruylant, 2015, pp. 553-571, spéc. p. 560.

3. L'expression *Traités européens* ou *Traités* désigne le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et le Traité sur l'Union européenne (TUE).

4. B. BERTRAND, « La nouvelle approche du droit de l'intégration », in *L'identité du droit de l'Union européenne, Mélanges en l'honneur de Claude Blumann, op. cit.*, pp. 560-561.

5. Sur la synonymie de l'harmonisation et du rapprochement des législations, v. *infra* n° 32.

I. L'ABSENCE DE DÉFINITION DE L'HARMONISATION

2. Convergence des divergences, alliance des contraires. Sans qu'il soit à ce stade nécessaire de définir précisément la notion d'harmonisation⁶, une première approche de la notion commande d'en rechercher le sens dans le langage courant. Le terme d'harmonisation constitue la forme substantive du verbe *harmoniser*, dont le premier sens signifie « *mettre en harmonie, en accord (plusieurs choses ; une chose avec une autre)* ». Dans une seconde acception, le verbe *harmoniser* appartient au champ lexical de la musique et signifie « *combiner (une mélodie) avec d'autres parties ou avec des suites d'accords, en vue de réaliser un ensemble harmonique* »⁷. L'harmonisation consiste ainsi à rechercher, non pas l'unisson, mais la compatibilité de sons différents⁸ ; non pas l'identité des voix ou des sons, mais leur accord ; non pas la suppression de toutes différences, mais l'élimination des seules dissonances. Car en musique comme ailleurs, les différences ont une raison d'être et une utilité. Elles traduisent les particularités de ceux qui les portent.

Parfois, les différences entre les éléments d'un ensemble doivent être préservées en ce qu'elles s'expliquent par des considérations culturelles. Ainsi, le doyen CARBONNIER, reprenant *la théorie des climats* de Montesquieu⁹, affirmait que « *sous le soleil de l'Arabie, où l'eau est le miracle qui étanche la soif, le prophète avait été sage en ordonnant une prohibition totale du vin, tandis que les nations du Nord, qui espèrent de l'alcool quelque chaleur intérieure, pouvaient s'accommoder d'une moindre sévérité* »¹⁰. D'autres fois cependant, les différences doivent être réduites ou éliminées lorsqu'elles rompent l'harmonie d'un ensemble. Ces différences portent alors, en droit, le nom de *disparités*. Ce sont ces seules disparités dont l'harmonisation vise l'élimination, en ce qu'elles rompent l'harmonie du projet européen, lequel consiste en la réalisation du marché intérieur¹¹.

3. L'harmonisation européenne : délimitation géographique. La notion d'harmonisation est emblématique de l'Union européenne, laquelle peut être présentée, en empruntant les mots de Stephan Zweig, comme véhiculant « *l'idéal d'une harmonie supérieure des nations allant de pair avec la préservation de leurs particularités* »¹². Pour autant, l'harmonisation n'est pas une notion proprement européenne car d'autres organisations internationales emploient également le terme. Ainsi, la Charte des Nations unies du 26 juin 1945 fixe, parmi ses objectifs, en son article 1^{er}, celui d'harmoniser les efforts des nations vers des fins communes, sans que le terme d'harmonisation désigne ici une méthode d'intégration juridique¹³. De même, l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA), qui regroupe dix-sept États africains, porte en son nom même le terme d'harmonisation. Le Traité OHADA énonce en son article 1^{er} que l'objectif de cette organisation internationale est « *l'harmonisation du droit des affaires dans les États parties par*

6. Pour une définition complète de l'harmonisation, v. *infra* n° 32 et s.

7. Grand Robert de la langue française, v° « *harmoniser* ».

8. B. BRACEWELL-MILNES, « The cost of harmony », *Intertax*, 2004, n° 10, pp. 458-459, spéc. p. 458.

9. MONTESQUIEU, *L'Esprit des lois*, XIV, 10.

10. J. CARBONNIER, *Flexible droit*, LGDJ, 2001, p. 135.

11. Sur la notion de marché intérieur, v. *infra* n° 82 et s.

12. S. ZWEIG, « La désintoxication morale de l'Europe » (1932), in *Appel aux Européens*, Bartillat, 2014, p. 104

13. Sur la définition de l'intégration, v. *infra* n° 7.