

GEORGES CAVALIER, ROCCO DI NUZZO<sup>1</sup>

*LES DROITS FONDAMENTAUX:  
NOUVEAUX OUTILS POUR LES FISCALISTES*

SOMMAIRE : 1. Le contexte général : les droits fondamentaux vus comme un rocher. – 2. Les outils internationaux. – 2.1. Première sous-partie : Conseil de l'Europe et Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales (Cour de Strasbourg). – 2.2 Deuxième sous-partie : Libertés de l'Union européenne et Cour de Justice de Luxembourg. – 3. Les outils constitutionnels. – 4. Conclusions.

**1. Le contexte général : les droits fondamentaux vus comme un rocher**

Le cours a pour ambition d'enseigner comment les droits fondamentaux sont devenus un nouvel outil des fiscalistes. Ce thème présente une dimension de nature internationale mais également de droit interne, encore que cette distinction est à relativiser compte tenu de la nature intégrée du droit communautaire<sup>2</sup>. Un thème aussi général peut présenter un intérêt tant pour ceux s'orientant vers le métier d'avocat que pour ceux cheminant vers une carrière de chercheur. Les droits fondamentaux sont souvent présentés comme un rocher. Un rocher sur lequel s'édifie la société. Les droits fondamentaux attestent que dans tout système juridique il existe un ordre de valeurs supérieures qui est placé hors d'atteinte des conventions particulières. C'est dans l'idéalisme que paraît se situer le point de départ de toute réflexion sur les droits fondamentaux en général et appliqués à la matière fiscale en particulier.

---

<sup>1</sup> La présente contribution résulte du cours donné par M. Georges Cavalier (Université de Lyon) lors du 60<sup>ème</sup> Séminaire de droit comparé et européen (2018) à l'Université d'Urbino: elle résulte des notes, prises et appareillage bibliographique apporté par le Dr. Rocco Di Nuzzo (Université d'Urbino). M. Di Nuzzo a soumis une première version de ce travail à M. Cavalier à partir de la présentation orale que ce dernier a donné, l'été 2018, à Urbino. Puis M. Cavalier a relu cette première version et lui a apporté des modifications. Ce travail est donc le fruit d'une collaboration et d'une réflexion commune aux deux auteurs.

<sup>2</sup> CJCE, Costa c/ E.N.E.L, 6/64.

Pourquoi la fiscalité ? Parce que c'est un angle de vue souvent négligé par les universitaires s'intéressant aux droits fondamentaux qui, pourtant, est extrêmement prometteur. Dans notre monde globalisé, la pertinence du droit fiscal résulte de ce qu'il se présente aujourd'hui de plus en plus comme un droit de conflit de normes où les droits fondamentaux occupent nécessairement une place de choix. Un séminaire de droit comparé et européen mérite aussi de livrer passage à ceux qui s'intéressent au rapprochement des droits. Cette mise en regard s'opère en matière fiscale davantage par l'action de la jurisprudence que par celle du législateur, même s'il existe aujourd'hui des projets européens visant à harmoniser la fiscalité directe des entreprises<sup>3</sup>. Du point de vue des internationalistes, il peut apparaître surprenant que le juge fiscal s'intéresse au rapprochement des législations fiscales, domaine régalién par excellence.

En effet, le juge fiscal n'est pas naturellement un juge faisant œuvre d'harmonisation : si, en droit international privé, le juge a la possibilité d'appliquer le droit étranger, cette position traditionnelle<sup>4</sup> n'est pas concevable en matière fiscale qui est le siège de la souveraineté de l'Etat. Cette position traditionnelle est peut-être en train de changer<sup>5</sup> même si, au risque de se répéter, la position traditionnelle veut que le juge fiscal italien n'applique que la loi fiscale italienne, ou le Conseil d'Etat français jamais la loi fiscale italienne, par exemple.

Or la loi étrangère semble occuper de plus en plus de place aux yeux du juge et du législateur fiscal. On a maintenant depuis longtemps des exemples où le juge prend en compte la loi étrangère *non fiscale* pour appliquer une règle fiscale nationale. Mais on trouve désormais aussi des exemples où la loi ou la convention internationale conditionnent l'application de la loi nationale à une règle *fiscale* étrangère<sup>6</sup>. Cela est une conséquence directe de la globalisation de l'économie et de la lutte contre les stratégies d'endettement

---

<sup>3</sup> Parmi les projets d'harmonisation de la fiscalité directe des entreprises on rappelle surtout les projets de 2011 et de 2016 sur une assiette commune et consolidée à l'impôt sur les sociétés. Pour approfondir les projets voir les liens à la note 10.

<sup>4</sup> Rappr. œuvre de Friedrich-Karl Von Savigny et sa théorie en Droit international privé voir : *Traité de droit romain*, 8 vol., Paris, 1840-1860. Pour des autres approfondissements voir aussi : B. BAREL, *Diritto internazionale privato*, Milano, 2018, p. 30 ss.

<sup>5</sup> Voir la récente proposition du commissaire européen P. Moscovici de passer au vote à la majorité qualifiée en matière fiscale

<sup>6</sup> G. CAVALIER, *Règle fiscale française, droit international privé (communautaire) et droit (non fiscal) étranger : quelle méthode d'articulation ?*, in RISF n. 1/2019, p. 82 ss.

excessif. En effet, les groupes internationaux financent souvent les entités situées dans des pays à forte fiscalité par des emprunts consentis par des entités situées dans des pays à fiscalité faible. Ce schéma permet aux premières de ces entités de *déduire* des charges financières (intérêts payés), tandis que les produits financiers correspondants (intérêts reçus) sont *imposés* chez les secondes où le taux de l'impôt est par principe moins élevé que celui du pays où ces intérêts sont déduits. Il en résulte pour le groupe une base d'imposition réduite (et donc un impôt plus réduit, si l'on garde à l'esprit la formule de base : base d'imposition x taux d'impôt = impôt payé). Et pour peu que, dans cette formule, le taux d'intérêt soit artificiellement gonflé, l'économie d'impôt au niveau du groupe est d'autant plus importante. C'est la raison pour laquelle l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), l'Union européenne (UE) et les Etats ont adopté des mesures de riposte. La directive du 12 juillet 2016 « anti évacion fiscale » prévoit une mesure générale de limitation de la déductibilité fiscale des charges d'intérêts nettes à concurrence d'un ratio fixé entre 10 et 30% du bénéfice brut d'exploitation du contribuable. Mais la France n'a pas attendu cette réaction européenne pour réagir, en créant une corrélation entre la déduction de la charge et l'imposition du profit. D'une façon générale, l'Etat français a subordonné la déduction des intérêts d'emprunt entre sociétés liées à la preuve, par la société emprunteuse, que la société prêteuse a été assujettie au titre de l'exercice en cours, à raison de ces mêmes intérêts, à un impôt dont le montant est au moins égal au quart de l'impôt déterminé dans les conditions de droit commun<sup>7</sup>.

Cette règle illustre une méthodologie nouvelle naissante qui est, lorsque la loi ou la convention internationale le mentionnent expressément, d'imposer au juge national de s'intéresser au contenu de la loi fiscale étrangère pour appliquer sa propre loi.

Comment cette imposition à l'étranger est-elle prouvée en pratique ? Cette charge probatoire n'existe que si l'administration en fait la demande. Concrètement, cela signifie que la société qui a porté en déduction les charges financières doit se tenir prête, en cas de demande de l'administration, à rapporter la preuve qui lui incombe à peine de voir remise en cause cette déductibilité fiscale. Par exemple, l'administration fiscale va deman-

---

<sup>7</sup> Art. 212, I b, CGI. Ce dispositif a été jugé conforme à la Constitution française: A. LAGARRIGUE, B. HARDECK, *Dispositif anti-hybrides : retour sur les difficultés d'application à la lumière des premiers commentaires de l'administration*: Dr. fisc. 2014, n° 22, comm. 352.

der que la société irlandaise bénéficiaire des intérêts versés (et donc déduits par un emprunteur français) produise la déclaration fiscale du prêteur irlandais pour vérifier que ces intérêts reçus sont bien contenus dans le résultat fiscal irlandais imposé au taux des revenus passifs de 25 %, voire de 12,5 % pour certaines sociétés financières.

Au-delà de ces questions de méthodes, l'autre tendance actuelle de la fiscalité des entreprises est d'être de plus en plus au centre de conflits de normes. Aujourd'hui c'est l'UE et les textes européens qui entrent en conflit avec les droits nationaux<sup>8</sup> et tous les grands contentieux de ces dernières années<sup>9</sup> ont eu pour fondement le non respect du droit de l'UE par tel ou tel Etat membre. Tous ces contentieux sont délocalisés (ils ne sont pas traités au final par les Conseils d'Etat français ou italien) car c'est la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) qui tranche le point de droit soulevé par les juridictions nationales.

Même s'il n'y a pas d'harmonisation formellement fiscale – parce que les traités européennes ont maintenu intact la souveraineté des Etats membres en matière de fiscalité directe – et donc en dépit d'un système fiscal harmonisé entre les Etats membres, la CJUE a précisé que l'exercice par les Etats membres de leur souveraineté fiscale doit s'effectuer dans le respect des li-

---

<sup>8</sup> La Cour de Justice a posé deux principes essentiels en matière de conflit entre le droit communautaire et les droits nationaux. Dans un premier temps, dans l'affaire *Van Gend & Loos* (arrêt du 5 février 1963, 26/62) la Cour a établi l'effet direct des dispositions communautaires à l'égard des particuliers (personne physique ou personne morale) qui sont citoyens des états membres de la Communauté européenne. Ultérieurement, dans l'affaire *Costa c. ENEL* (arrêt du 15 juillet 1964, 6/64) la Cour va encore plus loin – de façon décisive – alors qu'elle affirme le principe de la primauté du droit communautaire sur les droits nationaux. U. DRAETTA, *Elementi di diritto dell'Unione europea*, Milano, 2018, p. 228 ss. ; L. DANIELE, *Diritto dell'Unione europea*, Milano, 2018, pp. 52-55 et pp. 252-259. ; A. M. CALAMIA, *Diritto dell'Unione europea*, Milano, 2018, p. 143 ss. ; G. STROZZI e R. MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione europea, parte istituzionale*, Torino, 2016, p. 411 ss. ; U. VILLANI, *Istituzioni di Diritto dell'Unione europea*, Bari, 2017, 432 ss. ; A. BOUVERESSE et D. RITLÉNG, *L'effectivité du Droit de l'Union européenne*, 2018, p. 40 ss., 66 ss., 97 ss. ; O. BLIN, *Droit institutionnel, matériel et contentieux de l'Union européenne*, 2018, p. 137 ss., 144 ss. De manière plus spécifique, v. G. ROSSOLILLO, *Fiscalità e sovranità : riflessioni sulla ripartizione delle competenze tra Stati membri e Unione europea*, in *Il Diritto dell'Unione europea*, 2018, p. 121 ss.

<sup>9</sup> Sans être exhaustif, voir par exemple : CJUE, 2<sup>ème</sup> ch., 2 sept. 2015, aff. C-386/14, Groupe Steria : Dr. fisc. 2015, n° 40, comm. 611, note P.-P. Hôo et C. Maignan ; Cons. const., 13 avr. 2018, n° 2018-699 QPC, Sté Life Sciences Holdings France : Dr. fisc. 2018, n° 20, comm. 277, note L. Nayberg et L. Vergnet.

bertés communautaires en particulier la liberté d'établissement et la liberté de circulation des capitaux<sup>10</sup>.

Si la Cour utilise les grandes libertés de circulation pour harmoniser de façon négative, c'est en raison de la rareté des textes communautaires. Outre les quelques dispositions fiscales dans le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (droits de douane et taxes d'effets équivalents, ainsi que les impositions intérieures discriminatoires), il existe une harmonisation des impôts sur la consommation, en particulier l'assiette de la TVA. C'est ici le lieu de rappeler, une nouvelle fois, la formule du fiscaliste :

Base (assiette) x taux d'imposition = montant de l'impôt

Seule la *base* de la TVA est harmonisée (ce sont donc les mêmes règles que retiennent la France et l'Italie pour déterminer l'assiette de la TVA). En revanche, pour ce qui concerne le taux, la France, comme l'Italie, garde une certaine liberté : il n'y a pas encore de taux unifiés, mais Bruxelles impose aux États membres de prévoir un taux normal de 15% minimum, et un, voire deux taux réduits (de 5% minimum). Un peu partout en Europe, l'heure est à la hausse des taux de TVA. En France, le taux normal de TVA est de 20%, contre 22% en Italie. Actuellement il y a un projet en Europe d'harmoniser les bases fiscales de l'impôt sur les sociétés<sup>11</sup>. Dans un premier

---

<sup>10</sup> Dans plusieurs reprises la CJUE a requis le respect des libertés communautaires par les États membres dans l'exercice de leur souveraineté fiscale. A titre d'exemple, la Cour a requis le respect du droit de liberté de circulation et de non-discrimination à de nombreuses reprises (*sans être exhaustif*, v. CJUE, 14 février 1995, C-279/93, *Schumacker* ; CJUE, 13 juillet 1993, C-330/91, *CommerzbankAG* ; CJUE, 27 juin 1996, C-107/94, *Asscher* ; CJUE, 8 Mai 1990, C-175/88, *Biehl* ; CJUE, 28 janvier 1986, C-270/83, *Avoir Fiscal*). Sans compter l'exigence, en matière fiscale, du respect du droit de la concurrence et des principes régissant les aides d'État (v. par ex. CJUE, 2 juillet 1974, C-173/73, *Italy c. Commission* ; Commission européenne, Décision, 4 octobre 2017, aide d'État SA.38944, *Luxembourg – Amazon* ; Commission européenne, Décision (UE) 2017/1283, 30 août 2016, aide d'État SA.38373, *Ireland – Apple* ; Commission européenne, Décision (UE) 2017/502, 21 octobre 2015, aide d'État SA.38374, *Netherlands – Starbucks* ; Commission européenne, Décision (UE) 2016/2326, 21 octobre 2015, aide d'État SA.38375, *Luxembourg – Fiat* ; CJUE, 23 février 1961, C-30/59, *Gezamenlijke Steenkolenmijnen*).

<sup>11</sup> Le dernier projet en ce sens a été présenté par la Commission européenne le 25 octobre 2016 ayant pour objet une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés. D'ailleurs, ce projet en suivait un précédent – en date de 2011. Pour la proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés voir le lien suivant : [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_685\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_fr.pdf) ; dernière mise à jour 28.01.2019. Pour plus d'informations voir aussi le site Internet officiel de la Commission européenne : [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/)

temps, il s'agirait de définir une assiette commune de l'impôt sur les sociétés dans tous les pays de l'Union ; dans un second temps, cette assiette serait consolidée.

En matière de fiscalité directe, et malgré ces projets, la souveraineté des Etats reste pleine et entière, mais dans le respect du droit communautaire. Cette contrainte imposée aux Etats membres dans l'exercice de leur souveraineté fiscale bénéficie même sous certaines conditions aux résidents des Etats tiers (c'est-à-dire ceux qui ne sont pas membres de l'UE). La CJUE va comparer le mode d'imposition en France du contribuable qui réside en France avec la situation du contribuable qui réside dans un autre Etat membre et qui perçoit le même revenu. La Cour a développé un raisonnement méthodologique en quatre temps :

1. Identifier une différence de traitement ;
2. Assurer la comparabilité des situations pour identifier une discrimination.
3. S'il y a une discrimination, la CJUE doit regarder s'il y a une justification.
4. Si la discrimination est justifiée, la Cour va déterminer si le niveau de discrimination n'est pas disproportionné par rapport à l'objectif poursuivi.

Il existe ainsi toute une série de contentieux de différentes sources (sur les dividendes versés aux sociétés étrangères, sur l'intégration fiscale, etc.). Et lorsque la Cour s'est prononcée contre les Etats<sup>12</sup>, ceux-ci ont modifiés leurs législations et s'en est suivie une phase de remboursement d'impôt au contribuable européen qui a été discriminé (ces situations ont parfois donné lieu à de nouveaux impôts pour financer les remboursements issus de ces jurisprudences communautaires). Ces questions auxquelles la Cour est confrontée n'empêchent pas au juge de rappeler – au-delà des règles nécessairement techniques – des grands principes que tout juriste connaît : principe d'égalité, principe de non discrimination, principe de droit à un tribunal indépendant. Ces grands principes vont être portés par le code général des impôts italien<sup>13</sup>, le code général des impôts français<sup>14</sup>, les autres

---

common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\_fr ; dernière mise à jour 28.01.2019.

<sup>12</sup> A titre d'exemple voir : CJUE, 14 février 1995, C-279/93, *Schumacker*.

<sup>13</sup> Pour le code général des impôts italien voir : L. OCCHETTA, *Codice tributario*, Milano, 2018; D. CHINDEMI, *Codice del contenzioso tributario*, Milano, 2018.

<sup>14</sup> Pour le code général des impôts français (version consolidée au 1<sup>er</sup> janvier 2019) voir le lien suivant : <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>.

règles nationales : on a d'un côté le code des impôts italien, le code général des impôts français et de l'autre côté ces grands principes qui prennent leur source dans l'UE mais pas seulement. Ces sources, s'agissant des droits fondamentaux, sont européennes/ internationales mais aussi constitutionnelles et elles constituent le « rocher » déjà évoqué. Du point de vue français, ce n'est que depuis 2010 que le contrôle de constitutionnalité est effectué *a posteriori* (c'est-à-dire après l'adoption de la loi)<sup>15</sup>. De telle sorte que l'on étudiera, dans un premier temps, les outils internationaux puis, dans un second temps, les outils constitutionnels.

## 2. Les outils internationaux

Ces outils internationaux peuvent se trouver dans une boîte à deux compartiments : le premier contient la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (ci-après la « CEDH ») ; c'est l'axe strasbourgeois. Le second compartiment regroupe les libertés fondamentales : c'est l'axe luxembourgeois.

Ces textes sont de valeur inégale parce que la CEDH n'a pas été conçue pour la fiscalité et l'économie en général. Elle a en matière fiscale des potentialités qui sont aujourd'hui virtuelles, peu puissantes car – si l'on résume – aujourd'hui seules les sanctions fiscales à coloration pénale bénéficient de la protection des garanties procédurales de la CEDH. Hors ces sanctions, et sur un plan procédural, les possibilités sont donc peu nombreuses. En revanche, sur le fond du droit, la Convention offre peut-être davantage d'opportunité avec l'article 1 de son premier protocole additionnel qui garantit le droit de propriété. En même temps, et alors que l'article 6 (garanties procédurales) n'autorise pas les Etats à avoir une certaine marge d'appré-

---

<sup>15</sup> Le contrôle de constitutionnalité *a posteriori* a été introduit par la Loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Ve République, inséré dans la Constitution par l'article 61-1. Cet article prévoit que «*Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'État ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé*». Pour la loi constitutionnelle n° 2008-724, voir le lien suivant : <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000019237256&dateTexte=&categorieLien=id> ; dernière mise à jour le 30.01.2019. Pour la Constitution française complète voir le lien officiel de l'Assemblée Nationale : <http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/constitution.asp> ; dernière mise à jour le 30.01.2019.

ciation, l'article 1P1 leur en laisse une. En revanche, le droit de l'Union européenne est devenu majeur en fiscalité directe. Ce sont donc ces deux textes (CEDH et libertés fondamentales/Traités européens) qui vont maintenant être développés.

### **2.1. Première sous-partie : Conseil de l'Europe et Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des Libertés fondamentales (Cour de Strasbourg).**

Ce premier chemin – strasbourgeois – sur lequel le lecteur est invité à se promener est plutôt un « sentier étique » : la voie offerte est en effet très étroite. Lorsque l'on demandait à un étudiant dans les années 1990 si la CEDH était applicable au droit des affaires et était en passe de devenir la Convention européenne des droits de l'entreprise, certains n'y croyaient pas. Cette question maintenant est largement dépassée. Mais l'application de la Convention en matière fiscale, en particulier l'article 6.1 (procès équitable)<sup>16</sup>, reste prudente. Il existe une applicabilité, mais exceptionnelle, des garanties procédurales parce que la Cour dans un arrêt *Ferrazzini* de 2001<sup>17</sup> a indiqué que ces garanties procédurales de l'article 6.1 n'étaient pas applicables au contentieux de l'impôt. Néanmoins, la Cour a trouvé une parade pour embrasser le litige fiscal au fond en s'appuyant sur l'article 1 du premier protocole additionnel<sup>18</sup> qui garantit le droit de propriété. S'il y a donc une applicabilité exceptionnelle des garanties procédurales, il existe en revanche une applicabilité de principe de la CEDH par l'article 1 du protocole relatif à la garantie des biens. Avec l'arrêt *Ferrazzini* de 2001, les espoirs de voir applicable l'article 6.1 aux sanctions

---

<sup>16</sup> « Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle [...] ». Art. 6 al. 1 CEDH (voir le lien suivant [https://www.echr.coe.int/Documents/Convention\\_FRA.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_FRA.pdf) ; dernière mise à jour 13.01.2019).

<sup>17</sup> *Ferrazzini v. Italy*, app. No. 44759/98, 12/07/2001.

<sup>18</sup> « Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. ». Art. 1 al. 1 du Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales tel qu'amendé par le Protocole n° 11 (voir le lien suivant <https://www.coe.int/en/web/conventions/search-on-treaties/-/conventions/rms/090000168006377d> ; dernière mise à jour 13.01.2019).

fiscales ont donc été largement déçus. L'arrêt *Bendenoun* de 1994<sup>19</sup> décidait pourtant que les sanctions fiscales qui participent à la matière pénale constituent des accusations à caractère pénal. Quel était le problème en l'espèce ? Que stipule l'article 6.1 de la CEDH ? Il offre un droit au procès équitable dans deux types de contentieux : lorsque sont en litige des obligations à caractère civile ou pénale. Or la matière fiscale n'est pas une obligation à caractère civil car elle met en scène une relation entre l'Etat et le contribuable. En revanche, est-ce que les sanctions fiscales participent de la matière pénale ? Certaines sanctions fiscales ont une coloration pénale mais pas toutes. Aujourd'hui il y a une jurisprudence très fournie sur l'applicabilité du volet pénal de l'article 6.1 aux sanctions fiscales. Au sein de cette jurisprudence<sup>20</sup>, il y a des cas que l'on considère résolus et d'autres plus complexes.

Le premier cas, simple, concerne l'intérêt de retard. Lorsque l'on paye en retard un impôt, en général, dans les systèmes fiscaux (France, Italie, Etats Unis) le contribuable doit s'acquitter d'un intérêt de retard. Est-ce que l'on doit considérer cet intérêt comme une sanction pénale ou pas ? L'intérêt de retard n'est pas une sanction à proprement parlé parce qu'il correspond au coût du crédit forcé qui est accordé par le Trésor public. Tant le Conseil d'Etat que la Cour de Cassation ont jugé que cet intérêt de retard n'entraîne pas dans le champ d'application de l'article 6.1<sup>21</sup>.

En revanche, la situation est différente pour les pénalités pour défaut de déclaration ou déclarations soumises avec retard (en France, la pénalité de 5 % en matière de TVA, 10% sur le revenu en matière d'impôt sur le revenu pour les particuliers). Ces sanctions fiscales sont considérées par les juridictions comme des sanctions à coloration pénale bénéficiant de l'article 6.1 et de ses garanties procédurales.

A coté de ce cas simple il y a un cas plus complexe jugé par la CEDH

---

<sup>19</sup> *Bendenoun v. France*, app. n. 12547/86, 24/02/1994.

<sup>20</sup> Sur l'applicabilité de l'article 6.1 de la CEDH aux sanctions fiscales on fait référence surtout à l'affaire *Bendenoun v. France*, app. n. 12547/86, 24.02.1994.

<sup>21</sup> Pour le Conseil d'Etat (CE, ass., avis, 12 avr. 2002, *SA Financière Labeyrie* : Dr. fisc. 2002, n° 26, comm. 555, concl. F. Sénors, note B. Boutemy et E. Meier) et la Cour de cassation (Cass. com., 27 sept. 2005, Dr. fisc. 2006, n° 12, comm. 275 ; RJF 1/2006, n° 103), l'intérêt de retard n'est pas une sanction à proprement parler puisqu'il vise essentiellement à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt aux dates légales ; il s'ensuit qu'il n'est pas soumis aux règles applicables aux sanctions fiscales.

en 2016 : l'affaire *Société Oxygène c/ France*<sup>22</sup>. Ici, une société se voit déchue d'un régime favorable au motif qu'elle n'a pas rempli un certain nombre d'obligations déclaratives. Elle soutient que cette déchéance est une sanction à coloration pénale. La société bénéficie d'un régime de faveur. Mais en perdant le bénéfice de cette faveur, elle ne se retrouve que dans le régime de droit commun. Pour cette raison, la Cour considère que ce n'est pas une sanction à caractère pénal que d'être soumis au droit commun. Toutefois, la Cour contourne sa propre jurisprudence *Ferrazzini c/ Italie* – juillet 2001)<sup>23</sup> qui délaisse le contentieux fiscal par la main droite en le reprenant par la main gauche grâce à l'article 1 du premier protocole additionnel qui garantit le droit au respect des biens : la Cour juge que l'espérance légitime de pouvoir obtenir le remboursement de l'impôt est une valeur patrimoniale et donc un bien au sens de l'article 1 du premier protocole ; et comme chacun a droit au respect de ses biens, il devient possible d'invoquer cet article 1 couplé à l'article 13 de la Convention qui est le droit à un recours effectif<sup>24</sup>.

Un exemple concerne les lois de validation rétroactive. La situation est la suivante : lorsque l'administration fiscale perd une bataille sur le terrain contentieux devant un juge, il n'est pas rare qu'elle demande au législateur une modification de la loi. Et souvent l'administration demande au législateur de voter une loi de validation rétroactive qui va geler les effets de la jurisprudence favorable au contribuable. La CEDH et le Conseil constitutionnel français affirment que les principes de la Convention vont à l'encontre de la conventionalité de ces lois de validation au regard de l'article 1 du premier protocole. L'affaire *Peugeot-Citroen*<sup>25</sup> est une illustration criante. Selon la Cour européenne, les atteintes apportées par l'Etat au droit de propriété ne sont justifiées que si elles sont fondées sur un motif impérieux d'intérêt général.

---

<sup>22</sup> Cour Européenne des droits de l'homme, arrêt du 17 mai 2016, 76959/11, *Société Oxygène Plus v. France*.

<sup>23</sup> *Ferrazzini v. Italy*, app, 44759/98, 12.07.2001.

<sup>24</sup> « Toute personne dont les droits et libertés reconnus dans la présente Convention ont été violés, a droit à l'octroi d'un recours effectif devant une instance nationale, alors même que la violation aurait été commise par des personnes agissant dans l'exercice de leurs fonctions officielles. » Art. 13 CEDH (voir le lien suivant [https://www.echr.coe.int/Documents/Convention\\_FRA.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_FRA.pdf) ; dernière mise à jour 13.01.2019).

<sup>25</sup> CE, 21 oct. 2011, n° 314767 et 314768 : Dr. fisc. 2011, n° 50, comm. 630, concl. Cl. Legras, note O. Fouquet.

Dans deux décisions du 21 octobre 2011, le Conseil d'Etat a invalidé une loi de validation rétroactive au motif qu'une telle justification n'avait pas été apportée. En l'espèce, deux sociétés dont la SNC Peugeot Citroën Mulhouse, avaient, en décembre 2002 et en novembre 2003, formé une réclamation pour demander restitution de la taxe professionnelle (l'ancêtre de la contribution économique territoriale) qu'elles avaient acquittée à tort compte tenu d'une jurisprudence rendue par le Conseil d'Etat en 2000. En avril 2003, le Conseil d'Etat a confirmé sa jurisprudence tout en la précisant, ce qui a conduit le législateur à modifier rétroactivement la règle fiscale. Les contribuables, après rejet de leur réclamation, ont soutenu que la modification législative avait porté atteinte au droit au respect de leurs biens.

Après avoir considéré que la restitution des cotisations de taxe professionnelle constituait un « bien » au sens des dispositions précitées, les juges du fond, approuvés par le Conseil d'Etat, ont considéré que les motifs invoqués par le Gouvernement pour fonder la rétroactivité de la loi n'étaient pas suffisants, à savoir notamment un risque de perte budgétaire suite à des dégrèvements évalués à plus de 100 millions d'euros et le risque que les collectivités territoriales engagent la responsabilité de l'Etat à raison des produits fiscaux non perçus. En effet, selon une jurisprudence constante de la Cour européenne des droits de l'homme, le motif financier (qui peut par hypothèse toujours être invoqué en matière fiscale) ne suffit pas à lui seul en principe à justifier une législation rétroactive.

## 2.2 Deuxième sou-partie : Libertés de l'Union européenne et Cour de Justice de Luxembourg.

Le droit de l'UE pose un principe d'autonomie fiscale de chaque Etat membre<sup>26</sup>. Cette exigence a été maintenue par le traité de Lisbonne. Chaque

---

<sup>26</sup> Le droit communautaire fait une distinction parmi trois typologies des compétences : on y trouve les compétences exclusives aux articles 2 et 3 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, les compétences partagées à l'article 4 de ce Traité, et les compétences pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des Etats membres à l'article 6 du Traité. Quand une compétence est exclusive « *seule l'Union peut légiférer et adopter des actes juridiquement contraignant* », alors que quand s'agit d'une compétence partagée « *l'Union et les Etats membres peuvent légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants* » dans un domaine déterminé. Enfin « *Dans certains domaines [...] l'Union dispose d'une compétence pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des Etats membres, sans pour autant remplacer leur compétence dans ces domaines* ». Il faut bien rappeler que parmi les compétences exclusives de l'Union européenne il n'y a pas

Etat dispose d'un droit de veto et cela explique pourquoi l'harmonisation fiscale en droit communautaire (sauf quelques directives en matière de fiscalité directe) peine à progresser<sup>27</sup>. Pour autant la Cour de justice de l'UE rappelle régulièrement que cette souveraineté fiscale doit s'exercer dans le respect des principes posés par le droit de l'UE (principe de liberté d'établissement et le principe de mouvement des capitaux)<sup>28</sup>.

Jusqu'en 1986 on ne trouve pas d'arrêt de la CJUE en matière de fiscalité directe, comme si on était convaincu à l'époque que les systèmes fiscaux nationaux ne pouvaient en aucune manière entraîner des discriminations dans l'exercice de grandes libertés de circulation. De 1986 à 1995, on dénombre une poignée d'arrêts qui n'ont pas vraiment changé le paysage.

De 1995 à 2005 la Cour statue en revanche à 45 reprises sur la compatibilité des règles nationales de fiscalité directe avec le droit communautaire et dans 90% des cas la Cour a déclaré les règles nationales *contraires* au droit communautaire<sup>29</sup>. Des auteurs se sont donc demandés si la construction fiscale communautaire ne se fait pas davantage à Luxembourg qu'à Bruxelles. Cela contraste avec les interventions des Etats membres, du Parlement et de la Commission européenne qui en 40 ans ont sorti quatre ou cinq directives alors que la CJUE, en l'espace de deux décennies, a jugé à près de 200 occasions.

Son triptyque de raisonnement est le suivant : (1) discrimination ; (2) justification ; et (3) proportionnalité.

---

la matière fiscale. Par conséquent, le pouvoir de fixer les impôts et, en général, de légiférer en matière fiscale appartient exclusivement aux Etats membres. Exception importante au principe d'autonomie fiscale de chaque Etat membre concerne l'art. 113 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne alors que, dans une perspective de fonctionnement du marché intérieur et d'éviter distorsions de concurrence, le Conseil peut arrêter « *dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects* ». En janvier 2019, le commissaire européen Pierre Moscovici a présenté un texte pour passer « progressivement » à la majorité qualifiée sur les questions fiscales au sein de l'UE. Il était en effet « difficile » d'approuver à l'unanimité la taxe sur les géants du numérique.

<sup>27</sup> En matière d'impôt direct on fait référence, à titre d'exemple, à la directive du 23 juillet 1990 relative aux sociétés mères et filiales (aujourd'hui consolidée), et celle du 23 juillet 1990 relative aux fusions transfrontalières, ou encore la directive du 3 juin 2003 concernant le régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances entre des sociétés associées d'Etats membres différents.

<sup>28</sup> Voir note 8.

<sup>29</sup> Pour approfondir ce thème voir la note 8.

C'est ce triptyque que suit par la Cour dans l'affaire *Marks & Spencer*<sup>30</sup>.

L'affaire concerne le régime anglais correspondant grossièrement à l'intégration fiscale française, laquelle est une consolidation assez poussée. Ce régime ne peut bien se comprendre que si l'on garde à l'esprit le principe : celui d'une imposition « société par société » dans un groupe ; autrement dit, le principe est que le droit fiscal ignore le groupe. En cas de présence d'une société mère et de sa filiale, chacune des deux sociétés constituent des contribuables distincts. Si cette société mère réalise des pertes de 100 et sa fille un bénéfice de 1.000 la société mère n'aura aucun impôt à supporter sur son résultat car elle ne dégage pas de bénéfice. En revanche, sa filiale va payer un impôt de 333 (si l'on considère que le taux d'impôt sur les sociétés est de 33,1/3%, ce dernier a déjà amorcé une diminution à 28 ou 31% en 2019, pour atteindre 25% en 2022). L'exemple illustre le principe selon lequel les sociétés sont imposées séparément même si elles font partie d'un groupe. Toutefois ces sociétés peuvent opter pour être imposées comme un groupe et dans ce cas là le résultat du groupe sera égal à la somme algébrique des résultats individuels de chacune des sociétés composant ce groupe (dans l'exemple ci-dessus, le résultat du groupe sera égal à 900 (1000 de la filiale + (-100) de la société mère). Et si l'on applique le taux de l'impôt sur les sociétés, on comprend aisément que le montant d'impôt supporté par le groupe ne sera pas de 333 (cf. ci-dessus en cas d'imposition individuelle), mais de 300 (900 x 33,1/3%). Le gain fiscal dans l'exemple est donc de 33 (333-300). L'équivalent du régime de l'intégration fiscale au Royaume-Uni s'appelle le *group relief*. Ce régime anglais s'applique aux sociétés anglaises mais pas aux filiales non britanniques. Or la société Marks & Spencer avait des filiales en France, en Belgique et en Allemagne qui avaient subi des pertes ; la société mère anglaise a voulu intégrer les résultats de ces filiales étrangères déficitaires pour le calcul du résultat du groupe, mais l'administration fiscale anglaise a refusé tout simplement parce que la loi anglaise prévoyait que le régime ne s'appliquait qu'aux sociétés anglaises. Les avocats de la société Marks & Spencer ont donc prétendu que la loi anglaise était contraire au droit communautaire ; en effet, si Marks & Spencer envisage la création de filiales en Angleterre ou en France, alors il y aura une préférence pour l'Angleterre car elle ne pourra pas bénéficier du même régime fiscal favorable pour sa filiale française. Cette législation fiscale britannique serait donc un obstacle à la liberté d'établissement.

---

<sup>30</sup> CJUE, *Marks & Spencer v David Halsey* (Her Majesty's Inspector of Taxes), C-446/03, arrêt du 3 décembre 2005.

Dans l'affaire Marks & Spencer, l'avocat général a rendu sa décision au début de l'année 2005<sup>31</sup> et la Cour s'est prononcée le 13 décembre 2005<sup>32</sup> (c'est-à-dire après plus de 10 mois après l'avis de l'avocat général). Ce temps exceptionnellement long et inhabituel séparant l'avis de la décision de la Cour montre l'intensité des discussions sur l'affaire : discussions au sein des multinationales parce qu'il s'agissait de faire circuler leur pertes et réduire leur base imposable ; mais discussions également au sein des Etats membres qui risquaient de voir par conséquent fondre leur ressources fiscales du fait de l'érosion de la base fiscale des groupes. En 2005, l'un des auteurs du présent article avait réalisé une étude en recensant le nombre d'articles parus non seulement dans des revues juridiques (comme par exemple la revue de droit fiscal etc.) mais aussi ceux parus dans des journaux non spécialisés (journal *Le monde*, *New York Times*, *Financial Times*). Il a trouvé plus d'une trentaine d'articles évoquant l'affaire : cela atteste de l'intensité des débats. Qu'a décidé la CJUE dans l'affaire Marks & Spencer ?

La Cour a rendu un arrêt qui ménage à la fois les intérêts des Etats et ceux des contribuables et des sociétés. En suivant sa méthodologie (triptyque : discrimination ; justification ; proportionnalité), la Cour de Justice de l'UE constate effectivement une discrimination entre les filiales résidentes au Royaume Uni et celles résidentes en Belgique, en Allemagne et en France. Cette discrimination est facile à établir dès lors que le traitement par le système fiscal britannique distingue entre les filiales anglaises et les (autres) filiales qui ne sont pas anglaises. Dans cette première étape du raisonnement, la Cour donne raison à la société Marks & Spencer ; mais au cours de la deuxième étape du raisonnement, la Cour s'attache à trouver une justification à la discrimination. Regardant les justifications invoquées par les Etats (la Grande Bretagne mais d'autres Etats européens intervenus). La première justification avancée par la Grande Bretagne est le souci de cohérence fiscale : il serait normal que les pertes soient déduites par priorité dans l'Etat où elles sont nées (c'est-à-dire que les pertes belges, allemandes ou françaises soient déduites par priorité en Belgique, en Allemagne ou en France plutôt qu'en Angleterre). La deuxième justification réside dans la

---

<sup>31</sup> Pour les conclusions de l'Avocat Général de la CJUE du 7 avril 2005 voir le lien suivant : <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=59651&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=10517086> ; dernière mise à jour 27.01.2019.

<sup>32</sup> Pour l'arrêt de la Cour (grande chambre) du 13 décembre 2005 voir le lien suivant : <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=10517086> ; dernière mise à jour 27.01.2019.

crainte des Etats qu'une même perte (par exemple une perte réalisée par la filiale française) soit utilisée deux fois (par exemple une fois en Angleterre pour éponger en quelque sorte de profit anglais, et puis une seconde fois en France lorsque la filiale française, deux ans plus tard par exemple, redeviendrait bénéficiaire tout en imputant son déficit). Cette deuxième justification est celle visant à lutter contre l'évasion fiscale ; et la CJUE retient ces justifications. La troisième étape du raisonnement cherche à vérifier la proportionnalité de la réaction des Etats par rapport à l'objectif poursuivi. Ici, la Cour condamne le régime anglais parce que la loi fiscale anglaise interdisait *de manière absolue* l'utilisation des pertes étrangères (dans le cas il s'agissait des pertes allemandes, belges et françaises). La Cour adopte une position plus nuancée en affirmant que le groupe doit pouvoir prouver que ses pertes belges, allemandes et françaises ne sont pas utilisées en Belgique, en Allemagne ou en France ; et si une telle preuve est rapportée, alors l'imputation de ces pertes en Angleterre devrait être admise (donc la Cour dit que si on prouve qu'il n'y a pas eu d'évasion fiscale et donc que la perte n'est pas utilisée deux fois, alors on peut imputer la perte belge, allemande ou français sur le profit anglais).

Une fois ce raisonnement admis, il faut regarder les situations particulières de chacune des sociétés française, belge et allemande. Pour la société française, qui faisait des pertes mais qui avait trouvé un repreneur, la situation est la suivante : on sait qu'un changement d'actionnaire d'une société ne remet pas en cause les pertes antérieures, à l'inverse d'un changement d'activité réelle de la société. Cela veut dire que les pertes françaises du fait de la reprise et poursuite de l'activité pourraient être ultérieurement utilisées contre les bénéficiaires de cette société française. Elles ne pouvaient donc pas être rapatriées au Royaume-Uni.

En revanche, pour les sociétés belge et allemande qui n'avaient pas trouvées un repreneur et qui devaient donc être dissoutes (et leur actif liquidé), la possibilité d'utiliser ces pertes localement étaient absente. Dans ce cas la CJUE dit pour droit que l'interdiction d'utilisation totale de ces pertes n'est pas justifiée de façon proportionnelle. Pour ces filiales allemande et belge qui, sans repreneur, devaient être dissoutes, leurs pertes n'avaient aucune chance d'être utilisées en Allemagne et en Belgique. C'est pourquoi, la Cour ne trouve pas l'interdiction générale et absolue par l'Angleterre de l'utilisation de ces pertes contre des profits anglais suffisamment proportionnelle ; selon la Cour, ces pertes devraient pouvoir être utilisées en Grands Bretagne parce qu'elles ne pouvaient pas être utilisées en Belgique et en Allemagne. On le voit, les outils internationaux, en particulier ces issus du

droit de l'Union européenne, sont devenus majeurs pour le fiscaliste. Qu'en est-il des outils nationaux, c'est-à-dire constitutionnels?

### 3. Les outils constitutionnels

Les outils constitutionnels se trouvent dans plusieurs dispositions : aux grands principes (nécessité de l'impôt, droit de propriété et surtout le principe de l'égalité devant l'impôt et devant les charges publiques) s'ajoutent les autres droits garantis par la Constitution (la garantie des droits, tirée de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et des citoyens, fonde notamment le contrôle de constitutionnalité des lois rétroactives ; sur le plan procédural, le droit à un recours effectif, ou le respect de l'équilibre des droits des parties sont d'autres exemples). Pour se limiter à quelques illustrations, on focalisera l'attention du lecteur sur le principe de nécessité de l'impôt<sup>33</sup>, proclamé à l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 :

*« Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée » ;*

L'équivalent dans le système juridique italien peut être trouvé à l'article 53 de la Constitution italienne de 1948 lorsqu'elle affirme que :

*« Chacun est tenu de contribuer aux dépenses publiques à raison de sa faculté contributive. Le système fiscal s'inspire des critères de progressivité ».*<sup>34</sup>

S'agissant de ce principe de nécessité de l'impôt, il existe un débat en période de crise budgétaire pour faire participer les plus riches à l'effort commun. En France, le principe d'une taxe qui aboutissait à une taxation à hauteur de 75 % du revenu a suscité les passions. La question qui s'est

---

<sup>33</sup> Pour la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen complète voir le lien suivant : <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>.

<sup>34</sup> Pour la Constitution italienne (en français) complète voir le lien suivant : [https://www.quirinale.it/allegati\\_statichi/costituzione/costituzione\\_francese.pdf](https://www.quirinale.it/allegati_statichi/costituzione/costituzione_francese.pdf) ; dernière mise à jour 27.01.2019.

posée est la suivante : est-ce que cet impôt est confiscatoire ? Est-ce qu'il est contraire au principe de nécessité de l'impôt selon lequel l'Etat doit seulement prévoir des impôts nécessaires au maintien des services publics ? Le Conseil constitutionnel a estimé que des taux marginaux d'imposition supérieurs à 75% faisaient peser une charge excessive sur les contribuables<sup>35</sup>. Interrogé pour avis, le Conseil d'Etat français a estimé pour sa part qu'un taux marginal d'imposition de 66%, quelle que soit la source des revenus, doit être regardé comme un maximum au-delà duquel une mesure fiscale risque d'être censurée par le juge constitutionnel comme étant confiscatoire ou faisant peser une charge excessive sur une catégorie de contribuables en méconnaissance du principe d'égalité<sup>36</sup>.

Quant au principe d'égalité devant l'impôt, il est aujourd'hui supplanté par le principe spécial posé à l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 :

*« Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés »*<sup>37</sup>.

Selon le Conseil constitutionnel, c'est au législateur de déterminer, compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être prises en compte les facultés contributives du contribuable<sup>38</sup>.

#### 4. Conclusions

L'Etat a toujours voulu conserver cet attribut essentiel de la souveraineté qu'est le pouvoir de lever l'impôt. Néanmoins, il faut désormais constater que les influences supranationales empiètent – de façon toujours plus marquée – n'importe quel domaine juridique, y compris la matière fiscale. Les incursions remarquées par la Cour de justice de l'Union européenne

---

<sup>35</sup> Conseil constitutionnel n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012

<sup>36</sup> CE, sect. fin., avis, 21 mars 2013 : Dr. fisc. 2013, n° 13, comm. 188.

<sup>37</sup> Le principe d'égalité devant l'impôt a été établi pour la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen complète voir le lien suivant : <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789> ; dernière mise à jour 27.01.2019.

<sup>38</sup> R. TORLET et M. VALETEAU, La jurisprudence du Conseil constitutionnel relative au principe d'égalité depuis l'institution de la QPC : Dr. fisc. 2015, 231.

voire la Cour européenne des droits de l'homme attestent de ce phénomène qui est amené à prendre encore davantage d'ampleur dans les années qui viennent.

Par conséquent, à la lumière des tendances des majeures des cours européennes, il faut accepter que la protection des droits de l'Homme et plus généralement des libertés qu'ils impliquent soit devenue de plus en plus – et définitivement – en contact direct avec la matière fiscale, au plus grand bonheur des fiscalistes, dont la discipline ne se limite pas à des calculs ou des « recettes de cuisine » mais ressemble davantage à un droit de conflit de normes.