



COMMISSION EUROPÉENNE
DIRECTION GÉNÉRALE
FISCALITÉ ET UNION DOUANIÈRE
POLITIQUE FISCALE
Coordination des questions fiscales

Bruxelles, le 9 juin 2005
Ref.: TAXUD E1/FR DOC (05) 2306
Orig. FR

Droit communautaire et conventions fiscales

Groupe d'experts

Mardi, 5 Juillet 2005

Immeuble Charlemagne, Room S2

Rue de la Loi 170, Bruxelles

Document de travail

I. Introduction

Le contexte en bref (1-5)

Les communications sur la fiscalité des entreprises dans le marché intérieur (6-7)

Objectif du présent document (8-10)

II. Les rapports entre les conventions fiscales et le droit communautaire

Le droit communautaire (11)

Les conventions fiscales dans le marché intérieur (12-14)

Les conventions fiscales avec les pays tiers (15-19)

III. Les conventions fiscales et la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes

La Cour de justice (20)

La répartition du pouvoir d'imposition (21-23)

L'exercice du pouvoir d'imposition (24-29)

Justifications (30-31)

IV. Les solutions envisageables

Note introductive (32-37)

La 'communautarisation' des dispositions des conventions fiscales souscrites par les Etats membres (38)

Une convention multilatérale (39-43)

Un modèle de convention européen (44-47)

L'élaboration de recommandations adressées aux Etats membres (48)

Modification des législations nationales (49)

La clause de la "nation la plus favorisée" (50-54)

Avantages et inconvénients des hypothèses différentes examinées (55-60)

V. Questions

Annexes :

A) Principales observations sur les articles des conventions fiscales

B) Les conventions fiscales des Etats membres

I. Introduction

Le contexte en bref

1. Le *droit fiscal conventionnel* - c'est-à-dire l'ensemble des règles issues des conventions fiscales et transposées en droit interne - constitue actuellement la source principale de la fiscalité internationale. Le *droit communautaire* prime sur ces dispositions nationales, mais reconnaît explicitement leur rôle et leur importance¹. Force est toutefois de constater que ces deux branches du droit ne se sont pas, jusqu'ici, souvent croisées.

La raison principale réside probablement dans le fait qu'en matière fiscale, le droit communautaire s'est concentré, durant ses trente premières années de vie, sur la fiscalité indirecte (notamment les impôts sur le chiffre d'affaires et les accises), en tant qu'elle représentait un obstacle majeur pour la création du marché intérieur. A l'inverse, les conventions fiscales concernent, presque exclusivement, la fiscalité directe (les impôts sur le revenu et la fortune et, plus rarement, les droits de succession), thème dont la Communauté n'a entamé l'examen attentif qu'après avoir déjà établi le marché intérieur, dans le cadre des mesures permettant d'en assurer le bon fonctionnement, par l'élimination des obstacles résiduels.

2. Il est clair, cependant, que pour les ressortissants communautaires faisant usage des libertés fondamentales garanties par le Traité², le fait d'être imposés différemment, à cause de leur nationalité ou de leur résidence, et, surtout, le risque d'être imposés deux fois sur le même revenu, en raison de l'existence de plusieurs régimes fiscaux nationaux non coordonnés à l'intérieur de l'UE, constitue un obstacle au bon fonctionnement du marché intérieur.

En outre, dans l'Union élargie à 25 - et bientôt à 27 - le réseau des conventions bilatérales, réglant les rapports fiscaux transfrontaliers, dépasse les 300 unités, ce qui représente une difficulté majeure pour les contribuables qui veulent bénéficier des libertés du Traité.

3. En matière de fiscalité directe, les rapports entre le droit communautaire et le droit fiscal international - en particulier, le droit conventionnel - se sont révélés conflictuels à diverses occasions. Ces deux branches du droit répondent en effet à des objectifs distincts ainsi qu'à des logiques différentes. Si le droit conventionnel vise surtout à régler les rapports inter-étatiques, à travers une répartition du pouvoir d'imposition des Etats contractants, le droit fiscal communautaire s'inscrit dans le cadre du grand projet de la création d'un marché unique, sans frontières internes.
4. Or, comme la Cour de justice l'a dit à plusieurs reprises, malgré l'absence de mesures d'harmonisation, si *la matière des impôts directs ne relève pas en tant que telle du domaine de la compétence de la Communauté, il n'en reste pas moins que*

¹ V. l'article 293 TCE; Cfr. aussi le renvoi explicite aux conventions bilatérales dans les directives 90/434/CEE (*'fusions'*) et 90/435/CEE (*'mère/filiale'*) du 23 juillet 1990, ainsi que l'abondante jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes citée dans ce rapport.

² A savoir, la libre circulation des marchandises, personnes, services et capitaux.

*les Etats membres doivent exercer leurs compétences retenues dans le respect du droit communautaire*³.

5. A cet égard, certains arrêts récents de la CJE ont mis en évidence des cas de *discrimination* de citoyens et d'entreprises communautaires qui découlent d'une formulation et/ou d'une application des conventions contraires aux principes du Traité. Ce faisant, la Cour exige que certaines dispositions des conventions relatives à l'élimination des doubles impositions ou les dispositions d'exécution nationales soient adaptées aux principes en question⁴. De plus, il apparaît que le réseau existant des conventions bilatérales entre Etats membres, conçu principalement pour éviter la double imposition juridique, ne parvient pas à éliminer totalement toutes les doubles impositions dans le marché intérieur européen, notamment la double imposition économique susceptible d'entraver le Marché intérieur.

Les communications sur la fiscalité des entreprises dans le marché intérieur

6. La Commission européenne, dans sa communication «*Vers un marché intérieur sans entraves fiscales*»⁵, qui se base sur une étude approfondie de la fiscalité des entreprises⁶, se focalise sur un certain nombre de domaines dans lesquels les entreprises sont susceptibles de rencontrer des obstacles fiscaux qui pénalisent le commerce, l'établissement et l'investissement transfrontaliers ou, plus généralement, qui freinent l'activité économique transfrontalière dans le marché intérieur. Dans ce contexte, la communication d'octobre 2001 met en question la conformité des conventions fiscales à l'ensemble des dispositions du Traité CE, en tant qu'elles impliquent, entre autres choses, des charges fiscales supplémentaires en cas d'extension des activités à plus d'un Etat membre.
7. Plus récemment, dans sa communication «*Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises: réalisations, initiatives en cours et défis restants*»⁷, la Commission a souligné l'importance du respect du principe d'égalité de traitement inscrit dans le Traité. Ce dernier semble s'opposer à la distinction qui est actuellement faite entre résidents et non-résidents dans de nombreuses conventions entre États membres⁸, ainsi que dans certaines conventions sur la double imposition

³ Arrêt de la Cour du 14 février 1995, Aff. C-279/93 (*Schumacker*), point 21 ; voir aussi, entre autres, les arrêts du 11 août 1995, aff. C-80/94 (*Wielockx*), point 16; du 27 juin 1996, aff. C-107/94 (*Asscher*), point 36 ; du 15 mai 1997, aff. C-250/95 (*Futura*), point 19 ; du 28 avril 1998, aff. C-118/96 (*Safir*), point 21 ; du 16 juillet 1998, aff. C-264/96 (*I.C.I.*), point 19 ; etc.

⁴ V., par exemple, l'arrêt de la Cour du 23 septembre 2003, Aff. C-58/01 (*Océ Van der Grinten*), point 54; du 12 décembre 2002, Aff. C-385/00 (*F.W.L. de Groot c. Staatssecretaris van Financiën*) points 84, 94, 99 et ss.; du 8 mars 2001, Aff. 397/98 (*Metallgesellschaft*), points 71 et ss.; du 18 novembre 1999, Aff. C-200/98 (*X AB et Y AB*) points 10 et 31. V. aussi annexe A.

⁵ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, COM (2001) 582 final, du 23 octobre 2001.

⁶ Rapport des services de la Commission «*La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur*», SEC (2001) 1681 final, du 23 octobre 2001.

⁷ Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social, COM (2003)726 final, du 24.11.2003, point 3.5.

⁸ Une telle distinction, en principe admise lorsque les contribuables résidents et non-résidents se trouvent dans des situations non comparables, devient toutefois contraire au droit communautaire si entre ces deux sujets il n'y a *aucune différence de situation objective de nature à fonder une différence de traitement* (*Schumacker, cit.*, point 37).

conclues par des États membres avec des pays tiers (dispositions relatives à la limitation des avantages procurés par la convention).

Objectif du présent document

8. Les obligations qui découlent du Traité, des directives fiscales existantes⁹ et de la Convention d'arbitrage¹⁰, ainsi que leur interaction avec les dispositions fiscales nationales et internationales des États membres, notamment les conventions fiscales, posent plusieurs questions juridiques. Il convient de garantir au plus tôt une clarification de ces relations.
9. La Cour de justice a déjà eu, à plusieurs reprises, l'occasion de se prononcer sur l'interaction des dispositions du droit communautaire avec les conventions fiscales. Toutefois l'absence d'un cadre communautaire systématique et cohérent dans ce domaine engendre une insécurité juridique, ce qui risque de limiter les avantages du marché intérieur pour les contribuables et de rendre difficile l'activité des autorités fiscales nationales.
10. Il ressort de ce qui précède qu'en l'état actuel des choses, une exigence s'avère prioritaire:
 - prévenir et/ou remédier à des situations d'incompatibilité entre le droit communautaire et les dispositions des conventions¹¹, et notamment les cas de double imposition - la Cour ne pouvant que se prononcer sur un cas de figure concret - pour assurer une meilleure sécurité juridique.

Dans ce contexte le document se propose donc, avant tout, d'examiner l'articulation juridique entre le droit communautaire et le droit fiscal conventionnel. Ensuite, l'examen se concentrera sur les difficultés posées par la coexistence de ces deux ordres juridiques. Un exposé des solutions permettant de résoudre ce type de conflit, réel ou potentiel, clôturera l'analyse.

Le but du document n'est pas d'apporter, à ce stade, des réponses définitives aux problèmes évoqués, mais simplement de fournir des matériaux de discussion pour faciliter le lancement d'un débat entre experts indépendants et représentants des États membres. Les réponses aux questions posées aujourd'hui pourront baliser le travail de la Commission qui a prévu de rédiger une Communication ciblée l'année prochaine.

II. Les rapports entre les conventions fiscales et le droit communautaire

Le droit communautaire

11. Avant d'examiner la portée des conventions fiscales dans l'ordre communautaire, il convient de clarifier la situation du droit fiscal communautaire et sa force au sein de l'ordre juridique international.

⁹ Directives 90/434/CEE ('*fusions*') et 90/435/CEE ('*mère/filiale*') du 23 juillet 1990; directives 2003/48/CE ('*épargne*') et 2003/49/CE ('*intérêts et de redevances*') du 3 juin 2003.

¹⁰ 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.

¹¹ V. Annexe A.

L'autonomie du droit communautaire originaire, non seulement par rapport aux droits nationaux, mais aussi dans le contexte juridique international, a été affirmée à plusieurs reprises par la Cour de Justice dans des arrêts désormais historiques. La Cour a précisé que *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*¹². En outre, à la différence des *Traités internationaux ordinaires, le Traité [CE] a institué un ordre juridique propre intégré au système juridique des Etats membres lors de l'entrée en vigueur du Traité et qui s'impose à leurs juridictions*¹³. La Communauté n'est pas soumise au droit bilatéral conventionnel dont ses Etats membres sont, individuellement, signataires¹⁴.

Les conventions fiscales dans le marché intérieur

12. Dans la plupart des cas les conventions fiscales couvrent exclusivement les impôts sur le revenu et sur la fortune. En l'absence quasi totale d'une législation communautaire en cette matière, les Etats membres sont quasiment libres de déterminer les règles fiscales qu'ils jugent appropriées. La Cour de justice a eu l'occasion de se prononcer à plusieurs reprises sur cette question :

*“Compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par la voie conventionnelle, les doubles impositions, les Etats membres ont conclu de nombreuses conventions bilatérales en s'inspirant notamment des modèles de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, élaborés par l'OCDE”*¹⁵.

*“...en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire ... les Etats membres sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales conclues afin d'éviter la double imposition, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale”*¹⁶.

13. Il existe donc une compétence souveraine des Etats membres pour déterminer les critères de rattachement des contribuables à leurs compétences fiscales respectives. Le facteur de rattachement au système fiscal peut varier. Même la *nationalité* - à première vue le moins communautaire des facteurs de rattachement - peut, selon la Cour, être utilisée pour la répartition du pouvoir taxateur, sans nécessairement comporter une discrimination au sens du Traité :

“...de telles différenciations ne sauraient être considérées comme constitutives de discriminations interdites au titre de l'article [39] du traité. En effet, elles découlent, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation dans le cadre communautaire, notamment au titre de l'article [293], deuxième tiret, du traité, de la compétence qu'ont les parties

¹² Arrêt de la Cour du 5 février 1963, aff. 26/62 (*Van Gend & Loos*).

¹³ Arrêt de la Cour du 15 juillet 1964, aff. 6/64 (*Flaminio Costa / ENEL*).

¹⁴ V. aussi les articles I-5 et I-6 du *Traité établissant une Constitution pour l'Europe*.

¹⁵ Arrêt de la Cour du 12 mai 1998, aff. C-336/96 (*Gilly*), point 24.

¹⁶ Arrêt de la Cour du 21 septembre 1999, aff. C-307/97 (*Compagnie de Saint-Gobain*), point 56.

*contractantes de définir, en vue d'éliminer les doubles impositions, les critères de répartition entre elles de leur pouvoir de taxation*¹⁷.

Or, une telle répartition peut aboutir à des disparités fiscales défavorables aux citoyens communautaires faisant usage des libertés du Traité. Toutefois ces disparités ne sont pas nécessairement des discriminations dans le sens communautaire¹⁸. En effet, en raison de l'absence d'harmonisation communautaire, le système d'imposition entre Etats membres varie et les engagements communautaires n'obligent pas les Etats membres à faire bénéficier les contribuables faisant usage de l'une des libertés fondamentales du régime le plus favorable possible¹⁹.

14. Le réseau existant de conventions fiscales devrait notamment atteindre l'objectif explicitement indiqué dans le Traité CE d'éviter la double imposition. En fait, l'article 293 du TCE²⁰ qui s'adresse principalement aux Etats membres, peut servir de fondement juridique aux mesures qu'il vise dans le cas où ces mesures ne seraient pas prises sur la base d'autres dispositions du Traité dont, en particulier, l'article 94²¹. L'article 293 TCE n'instaure pas, cependant, un domaine réservé en faveur des Etats membres en ce qui concerne l'élimination de la double imposition²². En effet, un tel objectif relève également de la compétence communautaire dans la mesure où une double imposition peut avoir, en soi, une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

En outre, il apparaît que certains articles des conventions fiscales ne sont pas totalement conformes au droit communautaire - primaire et dérivé - ce qui oblige l'interprète à se contorsionner en vue de coordonner des normes de nature et de hiérarchie différente.

¹⁷ Aff. C-336/96 (*Gilly*), *cit.*, point 30.

¹⁸ Dans certains cas, ces disparités peuvent constituer des mesures restrictives à l'exercice des libertés – à savoir des entraves qui, sans être véritablement discriminatoires (donc tout en traitant indistinctement les nationaux et les ressortissants d'autres Etats membres) ont pour effet de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice d'une liberté fondamentale; v., p.e., arrêt de la Cour du 11 mars 2004, aff. C-9/02 (*de Lasteyrie du Saillant*), points 42-44. Toutefois ces entraves peuvent trouver une justification pour «des raisons impérieuses d'intérêt général», v., entre autres, arrêt de la Cour du 15 mai 1997, aff. C-250/95 (*Futura*), point 31.

¹⁹ «L'objet d'une convention ... est seulement d'éviter que les mêmes revenus soient imposés dans chacun des deux États. Il n'est pas de garantir que l'imposition à laquelle est assujéti le contribuable dans un État ne soit pas supérieure à celle à laquelle il serait assujéti dans l'autre» (Aff. C-336/96, *Gilly*, *cit.*, point 46).

²⁰ Les Etats 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; art.293, deuxième tiret, TCE.

²¹ 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; art.94, TCE.

²² Aff. C-336/96 (*Gilly*), *cit.*, point 30.

Les conventions fiscales avec les pays tiers

15. Lorsqu'une convention fiscale est conclue avec un pays tiers, l'appréciation de sa compatibilité avec le droit communautaire, se place sur un terrain différent, par rapport à l'examen d'un acte juridique entre Etats membres. Dans ce cas il convient d'effectuer une distinction entre les conventions signées avant l'entrée en vigueur du TCE (ou du Traité d'adhésion, p.e., pour les 10 nouveaux Etats membres) et celles conclues après cette date.
16. Le Traité CE prévoit une disposition spécifique, l'article 307, pour régler les conflits entre l'ordre juridique communautaire et les conventions bilatérales fiscales conclues antérieurement à l'entrée en vigueur du Traité entre un Etat membre et un Etat tiers. Cet article énonce, en son premier alinéa, que *les droits et obligations résultant de conventions conclues antérieurement à l'entrée en vigueur du Traité (CE ou d'adhésion), entre un ou plusieurs Etats membres, d'une part, et un ou plusieurs Etats tiers, d'autre part, ne sont pas affectés par les dispositions du présent Traité*. Sa portée générale a été confirmée à plusieurs reprises par la Cour de justice²³.
17. Cependant, dans le cas d'une incompatibilité de la norme de droit international avec l'ordre communautaire, le second alinéa de l'article 307 prévoit expressément l'obligation pour les Etats membres en cause de recourir à *tous les moyens appropriés pour éliminer les incompatibilités constatées*, c'est-à-dire de modifier la règle internationale en vue de la rendre compatible avec les engagements communautaires assumés. L'Etat membre concerné doit essayer de renégocier les dispositions incompatibles avec les engagements communautaires et effectuer toutes démarches utiles en vue de résoudre le problème²⁴, y compris, le cas échéant, dénoncer la convention bilatérale.
18. Dans le TCE, il n'y a aucune disposition spécifique pour les conventions conclues par les Etats membres avec les pays tiers après l'entrée en vigueur de leurs engagements communautaires. L'article 10, alinéa 2, du TCE prévoit néanmoins que les Etats membres *s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du présent Traité*. Le fait de conclure une convention bilatérale avec un Etat tiers, qui contient des dispositions contraires au droit communautaire, implique sans doute un manquement par l'Etat membre aux obligations prévues par le Traité²⁵.

²³ L'article 307 TCE s'applique à toute convention internationale, quel que soit son objet ... Toutefois, cette obligation des institutions communautaires ne vise qu'à permettre à l'Etat membre concerné d'observer les engagements qui lui incombent en vertu de la convention antérieure, sans pour autant lier la Communauté à l'égard de l'Etat tiers intéressé; arrêt de la Cour du 14 octobre 1980, aff. 812/79 (Juan Burgoa), points 6 et 8.

²⁴ Le deuxième alinéa de l'article 307 TCE suggère, par exemple, l'assistance mutuelle entre Etats membres, les pressions diplomatiques voire l'adoption d'une position commune à l'égard du pays tiers qui refuse de modifier la convention fiscale.

²⁵ V. CJCE, arrêt du 27 septembre 1988, aff. 235/87 (Matteucci): "*Aux termes de l'article [10] du Traité, les Etats membres prennent toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution des obligations découlant du Traité. Si, par conséquent, l'application d'une disposition de droit communautaire risque d'être entravée par une mesure prise dans le cadre de la mise en oeuvre d'une convention bilatérale, même conclue hors du champ d'application du Traité, tout Etat membre est tenu de faciliter l'application de cette disposition et d'assister, à cet effet, tout autre Etat membre auquel incombe une obligation en vertu du droit communautaire*"

19. Même si la proposition d'insérer une disposition conventionnelle qui comporte une violation substantielle du droit communautaire - par exemple, une disposition discriminatoire par rapport aux citoyens des autres Etats membres, comme dans le cas de certaines clauses anti-abus (*limitation on benefits clauses*)²⁶ - émane de l'Etat tiers, l'Etat membre signataire de la convention serait coupable d'une violation du Traité, en acceptant d'entrer dans une telle relation conventionnelle sans respecter son obligation de coopération loyale inscrite à l'article 10 TCE.

III. Les conventions fiscales et la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes

La Cour de justice

20. Les conventions fiscales sont surtout conçues pour éliminer (ou, tout au moins limiter) la double imposition juridique internationale²⁷ et l'élimination de la double imposition - juridique et économique - à l'intérieur de la Communauté constituée, comme on l'a vu, un objectif communautaire. Ce faisant, du point de vue du droit communautaire, les accords fiscaux doivent respecter notamment les exigences du Marché intérieur relatives à la non-discrimination et les quatre libertés fondamentales énoncées dans le Traité instituant la Communauté européenne.

A toutes fins utiles, avant de proposer une analyse sommaire de la jurisprudence de la Cour ayant trait à des questions liées à l'application des conventions fiscales contre la double imposition, il est peut-être opportun de rappeler que la fonction principale de la Cour de justice consiste à interpréter le droit communautaire en vigueur par rapport à un cas concret et en tenant compte des circonstances spécifiques à l'affaire. Les arrêts de la Cour, de ce fait, n'ont pas pour vocation de créer de nouvelles règles applicables de manière générale et abstraite. Pour cette raison les arrêts de la Cour, présents et futurs, ne peuvent pas apporter une solution définitive aux problèmes évoqués.

La répartition du pouvoir d'imposition

21. La Cour de justice a commencé à examiner les questions juridiques liées à la compatibilité des accords bilatéraux avec le droit communautaire déjà durant les années '60²⁸, mais ce n'est que beaucoup plus tard, durant les années '80, que l'occasion lui a été donnée de s'occuper des conventions fiscales et de leurs complexes rapports avec le Traité CE.
22. Dans l'affaire « *Avoir fiscal* »²⁹, la Cour a pu préciser clairement, pour la première fois, que « *les droits découlant pour les bénéficiaires de l'article [43] du traité sont*

²⁶ V. point 29 de ce document.

²⁷ Mais aussi la double non-imposition.

²⁸ V., par exemple, l'arrêt de la Cour dans l'affaire 10/61, *cit.*, en matière douanière et de libre circulation des marchandises. La Cour précise qu'un Etat membre qui assume, en raison de l'entrée en vigueur du Traité CEE, des obligations nouvelles qui vont à l'encontre des droits qui lui sont reconnus par une convention antérieure, renonce, par ce fait même, conformément aux principes du droit international, à user de ces droits dans la mesure nécessaire à l'exécution de ses nouvelles obligations. A cet égard l'article 307 TCE se borne à garantir les droits que les Etats tiers tiennent de conventions antérieures.

²⁹ Arrêt de la Cour du 28 janvier 1986, aff. 270/83 (*Commission / France*), point 26.

inconditionnels et un Etat membre ne saurait faire dépendre leur respect du contenu d'une convention conclue avec un autre Etat membre".

Et pour mieux faire comprendre que la logique 'bilatérale' des conventions fiscales ne pouvait pas limiter les droits des ressortissants communautaires, dans le même arrêt, la Cour ajoutait : "*cet article ne permet pas de soumettre ces droits à une condition de réciprocité dans le but d'obtenir des avantages correspondants dans d'autres Etats membres.*"

23. Dans l'arrêt *Gilly*³⁰, la Cour a clarifié la portée de l'article 293 TCE, précisant qu'il n'a pas d'effet direct.

"... l'article [293] n'a pas pour objet de poser une règle juridique opérante comme telle, mais se borne à tracer le cadre d'une négociation que les Etats membres engageront entre eux «en tant que de besoin». Quant à son deuxième tiret, il se borne à indiquer comme objectif de cette négociation éventuelle l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté. Même si l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté figure ainsi parmi les objectifs du traité, il résulte du texte de cette disposition que celle-ci ne saurait comme telle conférer à des particuliers des droits susceptibles d'être invoqués devant les juridictions nationales".

L'exercice du pouvoir d'imposition

Libre circulation : avantages fiscaux liés à la situation personnelle et familiale

24. Il ne faut jamais perdre de vue la distinction subtile entre, d'une part, *la répartition du pouvoir fiscal*, qui relève de la compétence souveraine des Etats et, d'autre part, *l'exercice du pouvoir fiscal*, qui, lorsqu'il est le fait des Etats membres, se heurte à la nécessité de respecter les libertés communautaires consacrées par le TCE³¹.

25. A ce propos, un cas emblématique reste l'affaire *Schumacker*³².

Dans cet arrêt, la Cour ne s'est pas opposée à ce que les Etats désignent en principe, dans leurs conventions bilatérales préventives de la double imposition, l'Etat de résidence en tant que titulaire de l'obligation de prendre en compte la situation personnelle et familiale des travailleurs transfrontaliers et d'octroyer les avantages fiscaux qui s'y rapportent, et ce conformément à la règle suggérée par le Modèle OCDE³³. Toutefois, selon la Cour, une telle solution peut générer un traitement discriminatoire - et, de ce fait, contraire au droit communautaire - dès lors qu'elle ne prévoit pas de solutions alternatives (p.e.: les avantages fiscaux à la charge du pays

³⁰ C-336/96 (*Gilly*), *cit.*, points de 24 à 30.

³¹ Selon une jurisprudence constante de la Cour, "*en ce qui concerne l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti, les Etats membres ne peuvent néanmoins s'affranchir du respect des règles communautaires*"; Aff. C-307/97 (*Saint-Gobain*), *cit.*, point 57.

³² Aff. C-279/93 (*Schumacker*), *cit.*, points 21 et ss.

³³ Articles 15, para. 1 et 24, para 1, de la convention germano-belge du 11 avril 1967 en matière de double imposition. Voir aussi le Commentaire à l'article 24 du Modèle OCDE, points 3-4.

d'emploi), dans la convention même ou dans les législations nationales, lorsque le travailleur ne perçoit pas un revenu significatif dans son Etat de résidence³⁴.

Droit d'établissement : traitement fiscal des établissements stables

26. L'obligation d'accorder un traitement fiscal non-discriminatoire aux établissements stables d'origine communautaire, lors qu'ils se trouvent dans une situation objectivement comparable aux sociétés résidentes, est un autre point-clé de l'exercice du pouvoir d'imposition.

Depuis l'arrêt « *avoir fiscal* »³⁵ déjà cité, la Cour a jugé que les Etats membres doivent accorder aux établissements stables d'entreprises communautaires, situés sur leur territoire, les mêmes avantages fiscaux que ceux qu'ils accordent aux sociétés résidentes. Ce droit est inconditionnel et il ne peut pas être restreints par l'effet d'une convention fiscale conclue avec un autre Etat membre.

27. Dans l'arrêt *Saint-Gobain* la Cour arrive à mieux définir le principe de *traitement national* : un établissement stable doit bénéficier (comme les sociétés résidentes) de tous les avantages accordés par les conventions fiscales conclues par l'Etat où il est établi. En pratique, si l'Etat communautaire A, sur la base de la convention A-B, accorde des avantages fiscaux à ses sociétés résidentes pour les revenus qui proviennent de l'Etat B (communautaire ou non communautaire), il doit attribuer les mêmes avantages aux établissements stables - situés sur son territoire - des sociétés qui ont leur siège principal dans l'Etat communautaire C. Or, il y a lieu de souligner que, contrairement à ce raisonnement, à l'heure actuelle la plupart des conventions fiscales des Etats membres limitent l'application des règles conventionnelles aux entreprises résidentes dans les deux Etats contractants, excluant des bénéficiaires conventionnels les établissements stables des autres partenaires communautaires, sans donner des justifications valables à cette limitation d'ordre générale³⁶. Il y a donc une évidente incompatibilité entre les dispositions conventionnelles et le droit communautaire.

Conventions fiscales et droit communautaire dérivé

28. La Cour de justice a eu aussi l'occasion de se prononcer sur la compatibilité des accords bilatéraux avec le droit communautaire dérivé³⁷.

³⁴ Dans l'affaire *de Groot*, la Cour a précisé que dans l'exercice du pouvoir d'imposition, les Etats membres sont tenus de *respecter le principe du traitement national des ressortissants des autres Etats membres et de leurs propres ressortissants qui ont fait usage des libertés garanties par le traité*; Arrêt de la Cour du 12 décembre 2002, aff. C-385/00 (*de Groot*), point 94 et ss.

³⁵ Arrêt de la Cour du 28 janvier 1986, aff. 270/83 (*Commission / France*) point 27.

³⁶ L'arrêt de la Cour du 15 janvier 2002, aff. 55/00 (*Elide Gottardo / INPS*), concernant la sécurité sociale, peut être utile pour mieux comprendre l'interprétation de la Cour. Selon les juges communautaires, lorsqu'un Etat membre conclut avec un pays tiers une convention internationale bilatérale, le principe fondamental d'égalité de traitement impose à cet Etat membre d'accorder aux ressortissants des autres Etats membres les mêmes avantages que ceux dont bénéficient ses propres ressortissants en vertu de ladite convention, à moins qu'il ne puisse avancer une justification objective à son refus.

³⁷ V. l'arrêt de la Cour du 4 octobre 2001, aff. C-294/99 (*Athinaiki Zythopoiia*), point 31 et ss. et l'arrêt du 25 septembre 2003, aff. C-58/01 (*Océ Van der Grinten*), points 54 et ss. concernant l'interprétation de l'article 7, para.2 de la directive 90/435/CEE, par rapport aux conventions bilatérales contre la double imposition signés par le Royaume-Uni.

Dans l'affaire *Zythopoiia*, le gouvernement d'un Etat membre se prévalait également des dispositions d'une convention bilatérale pour justifier l'imposition des dividendes distribués à une société mère étrangère. Etant donné que la directive "mère-filiale"³⁸ à l'article 7, paragraphe 2, précise qu'elle n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou *conventionnelles* visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, selon l'Etat membre en question, le prélèvement était légitime.

La Cour a limité la portée de cette disposition - seules les dispositions visant concrètement à éviter une double imposition sont visées par l'article 7 de la directive - précisant qu'une convention ne saurait réduire l'effet de l'interdiction de la retenue à la source prévue par la directive:

“ ... les droits découlant pour les opérateurs économiques ... de la directive sont inconditionnels et un Etat membre ne saurait faire dépendre leur respect d'une convention conclue avec un autre Etat membre.”³⁹

Conventions fiscales avec les pays tiers : clauses anti-abus

29. Il arrive que les conventions fiscales bilatérales entre Etats membres et pays tiers prévoient des clauses qui limitent certains avantages conventionnels aux seules sociétés résidentes des Etats signataires de l'accord, excluant expressément les établissements stables et même les sociétés résidentes lorsque le 'contrôle' est étranger (par rapport aux deux pays signataires de l'accord).

Ces clauses, suivant l'interprétation du Traité dans la jurisprudence *Saint Gobain*, sont contraires au droit d'établissement⁴⁰. A la lumière des arrêts récents en matière de transport aérien⁴¹ on peut même penser que, dans ces hypothèses, il n'y a pas seulement une violation de l'article 43 qui proviendrait de *l'exercice* par un Etat membre de son pouvoir taxateur ; l'article 10 du TCE serait en outre violé dès l'acte de *répartition de la souveraineté fiscale* (obligation de coopération loyale). Il est en effet contraire au droit communautaire, pour un Etat, d'avoir adopté des règles susceptibles d'affecter les dispositions communautaires.

Justifications

30. Les Etats membres ont souvent essayé d'expliquer à la Cour que certaines dispositions de leurs conventions bilatérales, qui n'étaient pas conformes au Traité, trouvaient une justification dans une des *raisons impérieuses d'intérêt général*, telle que la lutte contre l'évasion fiscale, les pertes de recettes, la cohérence du système

³⁸ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.

³⁹ Aff. C-294/99 (*Athinaïki Zythopoiia*), *cit.*, point 32.

⁴⁰ A ce propos la Cour précise que l'obligation communautaire n'est pas de nature à poser un problème du point de vue du droit conventionnel avec les pays tiers. En fait, “*l'équilibre et la réciprocité des conventions conclues ... [entre un Etat membre et des pays tiers] ne seraient pas remis en cause par une extension, décidée unilatéralement [par l'Etat membre], du champ d'application des bénéficiaires [dans cet Etat] de l'avantage fiscal prévu par lesdites conventions ... puisqu'une telle extension ne compromettrait en rien les droits des pays tiers parties aux conventions et ne leur imposerait aucune nouvelle obligation*”; Aff. C-307/97 (*Saint-Gobain*), *cit.*, point 59.

⁴¹ Arrêts de la Cour du 5 novembre 2002 ; Aff. C-466/98 ... C-476/98 («*Open skies*»).

fiscal, etc. Toutefois, la Cour a toujours rejeté les argumentations des administrations fiscales nationales⁴².

31. Dans l'arrêt *Wielockx*, une administration fiscale nationale justifiait son refus de concéder certains avantages fiscaux aux non résidents (en matière de déductibilité des cotisations aux fonds pension) par la nécessité de préserver la *cohérence du système fiscal*⁴³. Pour rejeter cette justification en l'espèce, la Cour s'est appuyée sur le caractère 'd'accord global' des conventions bilatérales:

“... par l'effet des conventions contre les doubles impositions ... la cohérence fiscale n'est ... pas établie au niveau d'une même personne, par une corrélation rigoureuse entre la déductibilité des cotisations et l'imposition des pensions, mais elle est reportée à un autre niveau, celui de la réciprocité des règles applicables dans les États contractants. La cohérence fiscale étant assurée sur la base d'une convention bilatérale conclue avec un autre État membre, ce principe ne saurait être invoqué pour justifier le refus d'une déduction telle que celle en cause”.

IV. Les solutions envisageables

Note introductive

32. La nécessité de clarifier et rendre compatible avec le droit communautaire le régime des rapports fiscaux entre les Etats membres de l'UE n'est pas une exigence récente. Dans les années '60 déjà, le Comité fiscal et financier, présidé par le professeur Neumark, a examiné le problème de la double imposition à l'intérieur du marché commun et souligné l'importance d'une réforme du système des conventions bilatérales. Dans ses conclusions, le Comité suggérait rien moins que l'adoption d'une convention multilatérale en vue d'éviter la double imposition⁴⁴.

Mises à part quelques réponses à des questions parlementaires⁴⁵, la Commission n'a plus eu l'occasion de se pencher sur la question des conventions bilatérales jusqu'au début des années '90⁴⁶.

⁴² Voir, par exemple, aff. 270/83 (*Commission / France, «avoir fiscal»*), point 25 et aff. C-264/96 (*Imperial Chemical Industries*), point 26, pour le *risque d'évasion fiscale*; aff. C-307/97 (*Saint-Gobain*) point 50 et encore aff. C-264/96 (*Imperial Chemical Industries*), point 28, pour la *réduction de recettes*; aff. C-80/94 (*Wielockx*), points 23-25, pour la *cohérence du système fiscal*.

⁴³ La *cohérence du système fiscal* est l'une des rares justifications admises par la Cour de justice en matière fiscale. Il s'agissait toutefois d'une affaire dans laquelle les conventions fiscales jouaient un rôle purement marginal; voir les arrêts de la Cour du 28 janvier 1992, aff. C-204/90 (*Bachmann*), points 26-28 et aff. C-300/90 (*Commission c. Belgique*), points 20-21.

⁴⁴ Commission européenne, *Rapport*, cité, 1962, chapitre VII, deuxième phase, action A-3, page 90. En 1968, la Commission avait établi un avant-projet de convention multilatérale, largement inspiré par le Modèle OCDE de 1963; doc.11.414/XIV/68-F) du 1.7.1968. Toutefois, les grandes divergences juridiques qui caractérisaient, à l'époque, les systèmes fiscaux engendrèrent l'abandon du projet.

⁴⁵ Parlement européen, question n. 224/82 (*Y. Thebald-Paoli*), *JOCE* C 156 du 21.6.1982, 33.

⁴⁶ En 1990, à une question très ponctuelle d'un membre du Parlement européen, concernant la compatibilité de certaines dispositions de la convention entre l'Allemagne et les Etats-Unis avec les principes du Traité CE en matière de libre circulation - droit d'établissement et égalité de traitement - la Commission a préféré ne pas prendre de position définitive sur le sujet, promettant d'examiner le problème

33. En 1992 le Comité Ruding constatait dans son rapport⁴⁷ que certaines lacunes existaient encore dans le réseau des conventions fiscales entre Etats membres et que les impôts sur la fortune (parfois) et les droits de succession (presque toujours) n'étaient pas couverts par des conventions entre Etats membres. En outre, le Comité observait que les Etats membres concluaient avec des pays tiers des conventions bilatérales qui laissaient apparaître souvent des discriminations à l'encontre d'entreprises des autres Etats de la Communauté⁴⁸.
34. La situation actuelle semble assez différente du contexte dans lequel les premières tentatives d'intégration des rapports conventionnels ont été effectuées. Il y a eu un constant rapprochement des systèmes fiscaux et, grâce aux nombreux travaux de l'OCDE en la matière, les conventions fiscales dans leur ensemble s'avèrent plus uniformes qu'auparavant. Le Marché intérieur s'est consolidé, beaucoup d'autres obstacles ont disparu laissant les obstacles fiscaux plus en exergue. En outre, la jurisprudence de la Cour de justice a mis en évidence la nécessité d'une meilleure coordination, au niveau communautaire, de la politique fiscale des Etats membres en matière de conventions préventives de la double imposition dans les domaines qui relèvent directement du droit communautaire. Une coordination s'impose, non seulement à propos de la négociation des accords entre Etats membres, mais encore vis-à-vis des conventions fiscales conclues avec les pays tiers.
35. Les Etats membres ont également manifesté leur intérêt à l'égard d'une quelconque forme de coopération au niveau communautaire dans le domaine des conventions fiscales. L'une des propositions du Groupe de haut niveau⁴⁹ était relative à l'examen du rôle, du fonctionnement et de l'éventuelle coordination des conventions de double imposition dans le marché intérieur⁵⁰.

de façon approfondie et de communiquer ensuite le résultat de ses recherches. Question PE n.2046/90 (*G. de Vries*), JOCE n. C 79 du 25.3.1991, 28.

⁴⁷ Rapport du Comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises, mars 1992.

⁴⁸ En plus d'inviter les Etats à combler les lacunes existantes, le Comité a recommandé à la Commission, dans ses conclusions, d'agir *de concert avec les Etats membres afin de définir une politique commune en matière de convention bilatérale de double imposition en ce qui concerne tant leurs relations mutuelles que celles avec les pays tiers*. Commission européenne, *Rapport cit.*, Chapitre 10, page 220 de la version française.

Dans une communication consécutive aux conclusions du Comité Ruding la Commission a marqué son approbation vis-à-vis des recommandations émises en matière de conventions fiscales bilatérales et a confirmé son engagement à vérifier la compatibilité des conventions conclues par les Etats membres tant entre eux qu'avec des Pays tiers; Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen « *consécutive aux conclusions du Comité de réflexion présidé par M. Ruding et portant sur les orientations en matière de fiscalité des entreprises dans le cadre de l'approfondissement du marché intérieur* », du 26 juin 1992 ; SEC(92)1118 final.

⁴⁹ Groupe de haut niveau des représentants personnels des Ministres des Finances de l'UE, créé après les discussions au Conseil ECOFIN informel de Vérone, en 1996 (v. SEC(96)487, *La politique fiscale de l'Union européenne*, du 20 mars 1996).

⁵⁰ Rapport de la Commission au Conseil, « *Fiscalité dans l'Union européenne: évolution des systèmes fiscaux* »; COM(96)546 du 22 octobre 1996: "... l'efficacité des conventions de double imposition entre Etats membres (et avec les pays tiers) en tant que moyen de contribuer efficacement aux exigences du marché unique a été longuement débattue. Bien que les conventions bilatérales inspirées de la convention modèle de l'OCDE aient largement contribué à faciliter les échanges internationaux au niveau mondial, de nombreux représentants ont souhaité que des actions soient entreprises pour en améliorer le fonctionnement. Il a été proposé que certains domaines susceptibles de donner lieu à une double

36. En vue de résoudre les problèmes de double imposition dans le marché intérieur et d'apporter une réponse aux questions liées à la conformité du réseau existant de conventions bilatérales au droit communautaire, l'étude annexé à la communication de la Commission "*Vers un marché intérieur sans entraves fiscales*"⁵¹ a proposé une coordination approfondie, dans un cadre communautaire, des politiques des Etats membres dans le domaine des conventions de double imposition.

L'étude mentionne des approches possibles, telles que la conclusion d'une convention fiscale multilatérale entre tous les Etats membres de l'UE; l'élaboration d'un modèle de convention de l'UE, basé sur celui de l'OCDE (mais qui prendrait en compte les exigences du TCE) ou une recommandation adressée aux Etats membres, laquelle contiendrait les lignes directrices concernant les aspects les plus sensibles des accords (p.e., la définition des notions de "résidence" ou de "non discrimination").

Ces suggestions ne sont pas exhaustives. Il ne faut pas perdre de vue, par exemple, que l'incidence directe des conventions fiscales sur le fonctionnement du Marché intérieur permettrait à la Commission de proposer une directive, *ex* article 94 TCE, pour régler la matière.

37. Les lignes qui suivent ont pour objet de présenter brièvement les différentes hypothèses de travail, ordonnées selon le degré d'intervention communautaire requis. Une multiplicité d'options est envisageable, allant d'une véritable *harmonisation* législative au niveau communautaire jusqu'à des formes de *coordination* des actions des Etats membres.

La 'communautarisation' des dispositions des conventions fiscales souscrites par les Etats membres

38. En vue d'assurer le bon fonctionnement du marché commun ou la réalisation d'un objectif communautaire, la Commission peut proposer au Conseil d'adopter une directive. Cette solution comporterait le remplacement de l'ensemble des conventions fiscales intracommunautaires par un instrument de droit communautaire.

La valeur d'une telle mesure serait indéniable pour les contribuables européens, en termes de sécurité juridique, de simplification procédurale et de réduction des coûts de mise en conformité. Sans la prétention de trouver dans cet instrument la solution de l'ensemble des problèmes fiscaux liés aux opérations transfrontalières, il serait déjà un avantage important qu'un seul instrument règle, de manière uniforme, ces opérations.

Une convention multilatérale

39. Au-delà des problèmes liés à la conformité des instruments bilatéraux au droit communautaire, c'est le principe même d'une convention fiscale classique qui est en cause au regard des évolutions qui caractérisent l'environnement économique. La logique même du 'marché unique' communautaire semble demander un instrument

imposition soient identifiés et qu'une solution soit arrêtée au niveau communautaire, ce qui fournirait un schéma commun pour la rationalisation du système".

⁵¹ SEC (2001)1681 final, *cit.*, IV, 9.2, p. 479 et ss.

unitaire pour mieux répondre à la multiplication croissante des rapports économiques triangulaires et multilatéraux - due, entre autre, à la progressive suppression des frontières fiscales - qui risque de frapper les conventions d'obsolescence.

40. Plusieurs experts de la matière se sont demandés si les conventions bilatérales représentaient encore et toujours l'instrument le plus performant pour gérer la complexité nouvelle des rapports économiques mondiaux et si une convention multilatérale ne pouvait pas remplir plus efficacement cette mission⁵². Une convention multilatérale permettrait d'affronter des problèmes insolubles sous l'empire des conventions bilatérales. Elle réduirait le niveau de complexité et créerait un surcroît de sécurité juridique⁵³, surtout si les Etats membres acceptent de confier à la CJCE une fonction arbitrale contraignante, en vertu de l'article 239 TCE⁵⁴.

En outre, un accord unanime des Etats membres - pas facile à obtenir - sur une convention de ce type, bien que souhaitable en soi, n'est nullement indispensable. Il serait concevable qu'un traité multilatéral entre en vigueur vis-à-vis des parties qui l'ont signé, sans devoir attendre la signature et/ou ratification de tous les Etats membres, quand bien même une telle solution limiterait les avantages de la convention multilatérale⁵⁵.

41. Des exemples de convention multilatérale existent⁵⁶. En 1983, les pays nordiques de l'UE (Finlande, Suède et Danemark) ont signé, avec d'autres pays membres du Conseil Nordique (Islande et Norvège), un accord multilatéral⁵⁷ relatif à la double imposition, qui a remplacé les conventions bilatérales existantes entre ces cinq pays. La Convention nordique constitue un bon exemple pratique d'une convention multilatérale entre un groupe de pays Membres de l'OCDE et (partiellement) de

⁵² En 1992, le Rapport Ruding⁵² indiquait "qu'un moyen de surmonter ces problèmes de discrimination et de distorsion serait que tous les Etats membres concluent une convention fiscale multilatérale, soit dans le cadre du Traité de Rome, soit sous la forme d'une convention spéciale. Ces problèmes pourraient également être résolus par une action coordonnée des Etats membres et de la Commission". Rapport du Comité de réflexion par une action coordonnée des Etats membres et de la Commission". Rapport du Prof. A. Rädler), page 407.

⁵³ Le phénomène du "treaty shopping" offre un bon exemple de l'insécurité juridique qu'un vaste réseau de conventions bilatérales peut engendrer. Les administrations fiscales et les législateurs nationaux ont de plus en plus tendance à considérer les opérations de ce type comme constitutives d'un véritable détournement des règles. Par conséquent, d'une façon ou d'une autre, ils essayent de ne plus leur donner de reconnaissance juridique. Il s'agit d'un problème qui s'étend au-delà des frontières communautaires et qui requiert des efforts au niveau mondial.

⁵⁴ La Cour de justice est compétente pour statuer sur tout différend entre États membres en connexité avec l'objet du présent traité, si ce différend lui est soumis en vertu d'un compromis; Art.239, TCE. V. à ce propos, l'article 23 de la convention fiscale entre l'Allemagne et l'Autriche.

⁵⁵ La présence résiduelle de conventions bilatérales à côté de la convention multilatérale, laisserait subsister, au moins partiellement, le phénomène du *treaty shopping*.

⁵⁶ On relève, à titre d'illustration, la convention fiscale entre les pays andins (Bolivie, Chili, Colombie, Equateur et Pérou), convention contre la double imposition, signée le 16 novembre 1971 ; la convention des pays des Caraïbes (1994 *Caribbean Community Double Taxation Agreement*); en outre, il existe une Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale qui a été élaborée dans le cadre du Conseil de l'Europe et de l'OCDE (convention signée à Strasbourg, le 25 janvier 1988 et entrée en vigueur le 1^{er} avril 1995).

⁵⁷ *Nordiska skatteavtalet* (Convention nordique), signée à Helsinki le 22 mars 1983.

l'UE. Il s'agit d'une convention qui suit *dans une large mesure*⁵⁸ les dispositions du Modèle actuel de Convention. Il convient néanmoins de préciser que le processus de convergence des systèmes fiscaux des pays nordiques est particulièrement avancé. Nonobstant tout ce là, la Convention nordique, en vue de maintenir son efficacité, doit être souvent modifiée par des protocoles.

42. Finalement, on notera qu'une convention multilatérale entre Etats membres est la solution préférée par le groupe d'experts issus du monde des entreprises et des partenaires sociaux, qui a assisté la Commission dans la rédaction de son étude sur la fiscalité des entreprises. Pour la majorité des experts consultés, les conventions fiscales bilatérales ne prennent plus en compte, de manière adéquate, les structures multilatérales de plus en plus complexes des entreprises et il faut *maintenant prévoir une convention multilatérale entre les Etats membres de l'UE*⁵⁹.
43. La possibilité d'adopter une convention multilatérale pour remplacer les conventions fiscales existantes a été envisagée par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Cette solution a toutefois été écartée, au moins pour le moment, compte tenu de son caractère difficilement réalisable. Toutefois l'OCDE n'a pas exclu qu'une convention multilatérale puisse constituer une solution intéressante - et techniquement faisable - pour un groupe d'Etats présentant des systèmes fiscaux similaires et des objectifs communs⁶⁰.

Un modèle de convention européen

44. L'idée est de créer - à l'image du Modèle de convention fiscale élaboré par le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE - un modèle de convention spécifique à la CE que les Etats membres devraient utiliser comme cadre de référence dans la négociation des accords fiscaux entre eux et avec des pays tiers.
45. La plupart des auteurs qui examinent cette hypothèse considèrent toujours une 'convention bilatérale type' de nature communautaire, comme un relais transitoire vers une convention multilatérale. Un tel modèle ne devrait pas prétendre remplacer le Modèle OCDE ou le "concurrencer". Son rôle serait plutôt de fournir des solutions plus claires à propos des aspects spécifiquement communautaires⁶¹.
46. Pour la plupart de ses dispositions, il semble raisonnable que le modèle UE suive le modèle OCDE. On pourrait par conséquent imaginer de limiter cette proposition aux

⁵⁸ OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Introduction, para. 38, Paris, 2003.

⁵⁹ SEC (2001) 1681 final, page 479.

⁶⁰ OCDE, *Modèle cit.*, Introduction, para. 37 : *le Comité des Affaires avait examiné la possibilité de conclure une convention fiscale multilatérale et il était parvenu à la conclusion que cela soulèverait de grandes difficultés. Il avait toutefois reconnu qu'il devrait être possible à certains groupes de pays Membres d'examiner la possibilité de conclure une telle convention entre eux, sur la base du Modèle de Convention et sous réserve de certaines adaptations que pourraient rendre nécessaires les objectifs particuliers poursuivis par ces pays.* Malgré cette réserve, le Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE reste sceptique quant à la faisabilité d'une convention multilatérale et il conclut son commentaire sur ce thème en affirmant que *rien ne permet de croire que la conclusion d'une convention fiscale multilatérale applicable à tous les pays Membres soit actuellement une solution réalisable*; OCDE, *Modèle cit.*, Introduction, para. 40.

⁶¹ SEC (2001)1681 final, *cit.*, IV, 9.2.2, p. 481.

articles (et commentaires des articles) qui nécessitent une interprétation 'communautaire', renvoyant pour le reste aux dispositions suggérées par l'OCDE.

47. On ne peut pas qualifier ce modèle de juridiquement contraignant⁶², mais, en matière fiscale, les Etats membres ont déjà expérimenté des solutions s'écartant des instruments classiques du droit communautaire⁶³. A ce propos, certains auteurs, en vue de faciliter la tâche des Etats membres, suggèrent de chercher une formule juridique appropriée pour attribuer un rôle de coordination à la Commission européenne. Par exemple, il pourrait être envisagée d'organiser régulièrement, à Bruxelles, des réunions regroupant les négociateurs des conventions fiscales, et ce pour leur permettre de parapher, sur base bilatérale, les modifications qu'ils conviennent d'apporter aux conventions entre Etats membres.

L'élaboration de recommandations adressées aux Etats membres

48. L'approche en question se rattache structurellement au modèle UE. La Commission européenne formulerait ainsi des recommandations ou des avis au sens des articles 249 et 211 TCE⁶⁴ dans les domaines qui présentent un intérêt majeur pour la Communauté. Ainsi en va-t-il, par exemple, des dispositions du Traité qui ont été clairement interprétées par la jurisprudence. Des recommandations permettraient de donner des lignes directrices en matière, notamment, de résidence et de non-discrimination. Les Etats membres seraient, quant à eux, libres de les reproduire, soit dans leurs conventions fiscales, soit dans leur droit domestique.

Cette approche pourrait également prendre la forme d'une série *d'observations ou réserves* apportées au Modèle OCDE et à son Commentaire.

Modifications des législations nationales

49. Comme plusieurs auteurs l'ont observé, théoriquement, les conventions fiscales ne sont pas indispensables. En l'absence de conventions, les Etats membres peuvent appliquer un système de prévention de la double imposition qui trouve directement sa source dans leur législation nationale⁶⁵.

Chaque Etat membre effectuerait une révision complète de sa législation fiscale, à la lumière du Traité CE, en veillant à éliminer toute discrimination par rapport aux

⁶² Les dispositions-type pourraient être contenue dans une Recommandation de la Commission. La possibilité d'opposer des réserves ou d'ajouter des observations – comme dans le Modèle OCDE – pourrait faciliter l'approbation du modèle européen.

⁶³ V., par exemple, le 'code de conduite' en matière d'imposition des entreprises.

⁶⁴ *Pour l'accomplissement de leur mission et dans les conditions prévues au présent traité, le Parlement européen conjointement avec le Conseil, le Conseil et la Commission arrêtent des règlements et des directives, prennent des décisions et formulent des recommandations ou des avis ... Les recommandations et les avis ne lient pas;* Art.249, TCE.

En vue d'assurer le fonctionnement et le développement du marché commun, la Commission ... formule des recommandations ou des avis sur les matières qui font l'objet du présent traité, si celui-ci le prévoit expressément ou si elle l'estime nécessaire; Art.211, TCE.

⁶⁵ Beaucoup de pays appliquent, par exemple, un système de crédit d'impôt aux revenus en provenance d'Etats avec lesquels ils n'ont pas de convention, qui s'apparente au crédit d'impôt issu de leurs liens conventionnels.

sujets communautaires non-résidents et en introduisant des dispositions aptes à éliminer totalement la double imposition.

La clause de la “nation la plus favorisée”

50. Enfin, signalons encore une hypothèse, évoquée par la doctrine, qui permettrait d'éliminer la double imposition ou les discriminations fiscales dans l'Union européenne, mais qui exigerait des changements radicaux dans la pratique courante du droit fiscal international.
51. En vertu de la clause de “la nation la plus favorisée”, un Etat n'est pas autorisé, en principe, à établir des discriminations entre ses partenaires internationaux⁶⁶. Si un Etat accorde à quelqu'un un avantage, il doit nécessairement l'étendre à tous les autres partenaires auxquels il a préalablement donné la possibilité de bénéficier de cette clause. Dans les conventions fiscales bilatérales, essentiellement fondées sur le principe de réciprocité, cette clause n'a, le plus souvent, pas droit de cité. Ils existent certaines exceptions qui démontrent que l'introduction de la clause de la nation la plus favorisée dans un accord fiscal n'est pas théoriquement inconcevable⁶⁷.
52. Sur cette hypothèse, l'étude de la Commission de 2001 s'est limitée à observer que certains commentateurs pensent que le contribuable européen devrait pouvoir prétendre aux avantages de la convention fiscale la plus favorable conclue par l'Etat membre dont il est un résident ou par celui dont il tire ses revenus⁶⁸.
53. L'insertion d'une clause NPF dans l'ensemble des conventions bilatérales, en faveur des citoyens communautaires, transformerait *de facto* ces conventions en un traité multilatéral, sans qu'il ait été nécessaire préalablement de procéder à de longues négociations. Toutefois, l'interdiction des discriminations prévue dans le Traité ne prévoit pas expressément le traitement de la NPF
54. Dans un cas actuellement pendant, la Cour de justice pourrait finalement être appelée à se prononcer à ce sujet. En effet, la Cour d'appel de 's-Hertogenbosch (Pays-Bas), dans l'affaire C-376/03 (*D. / Rijksbelastingdienst*)⁶⁹ a posé à la Cour de justice une question portant spécifiquement sur la conformité au Traité d'un

⁶⁶ Le principe NPF est, depuis toujours, le pilier du système de commerce des marchandises tel que le préconise le GATT. Bien qu'il n'exige pas en soi un degré particulier d'ouverture des marchés, ce principe assure une concurrence loyale entre les partenaires commerciaux.

⁶⁷ Voir, p.e., le Protocole IX, paragraphe 3 de la convention fiscale signée le 14 mars 1994 entre les Pays-Bas et la Lettonie, concernant le traitement des royalties accordé par un Etat signataire aux autres pays membres de l'OCDE ou la clause générale prévue au protocole des conventions entre l'Espagne et certains pays de l'Amérique Latine.

⁶⁸ L'hypothèse de l'introduction, dans les conventions, d'une clause NPF, en vue de résoudre les problèmes de compatibilité des accords fiscaux avec le Traité, n'est pas neuve. Le rapport Ruding, soulignait déjà qu'*il est absolument inacceptable dans le Marché unique que des conventions fiscales bilatérales entre Etats membres accordent un traitement fiscal préférentiel aux entreprises d'un ou plusieurs Etats membres et non à celles des Etats membres restants* (Rapport du Comité de réflexion cit, Annexe 6, p.407).

⁶⁹ Dans le même sens l'affaire C-8/04 (*E. Bujara / Inspecteur van de Belastingdienst Limburg*).

traitement inégal entre citoyens de l'Union européenne qui découle de la mise en œuvre d'accords bilatéraux distincts⁷⁰.

Avantages et inconvénients des différentes hypothèses examinées

55. Toutes les solutions envisagées présentent des avantages et des inconvénients.

56. L'hypothèse d'un Modèle de convention européenne permettrait aux Etats membres de continuer à gérer leurs problèmes strictement bilatéraux dans des conventions fiscales (bilatérales) sans devoir nécessairement les communautariser.

En outre, contrairement à une convention multilatérale et à l'instar du Modèle de convention de l'OCDE, il pourrait prendre une forme non impérative⁷¹, et être utilisé dans le cadre des négociations relatives aux conventions fiscales à conclure tant entre Etats membres qu'entre Etats membres et pays tiers.

Toutefois, le modèle maintient une solution de type bilatéral. Par sa nature, il pourrait manquer d'efficacité à l'égard des situations dites triangulaires et la complexité d'un réseau énorme de conventions entre Etats demeurerait intacte.

57. Une convention multilatérale serait techniquement en mesure de donner des réponses aux situations triangulaires et éliminerait radicalement l'ensemble du réseau des conventions entre Etats membres. Elle pourrait toutefois présenter une complexité inimaginable en raison du fait que sa mise en place nécessitera, sans doute, de recourir à un certain nombre de protocoles explicatifs permettant de clarifier les situations spécifiques des Etats signataires ainsi que le caractère particulier de relations économiques bilatérales des 25 - et bientôt 27 - Etats membres. Le risque est donc que la situation actuelle ne puisse trouver dans une convention multilatérale qu'une amélioration de façade, essentiellement factice.

58. Le Modèle CE, bien que structuré et détaillé comme une directive, sans une approbation formelle de la part du législateur communautaire, ne constituerait pas du droit communautaire. La conséquence majeure en serait l'exclusion de principe de toute intervention de la Cour de justice sur la base des articles 226 et 234 TCE concernant les recours directs et à titre préjudiciel à la Cour de justice. La Cour pourrait toutefois jouer un rôle en cas de différend entre Etats membres sur l'interprétation d'une convention bilatérale spécifique, dans l'hypothèse où un renvoi exprès ex article 239 TCE est prévu par la convention.

Une convention multilatérale conclue au sens de l'article 293 CE aurait une nature beaucoup plus communautaire. Si, cependant, la Cour de justice n'est pas habilitée à assurer l'application uniforme et correcte de la convention en question, le risque est grand de se trouver face aux problèmes et incertitudes juridiques qui caractérisent aujourd'hui la convention d'arbitrage.

⁷⁰ L'Avocat général, dans ses conclusions présentées le 26 octobre 2004, a suggéré à la Cour de ne pas répondre à la question spécifique concernant la clause NPF, compte tenu de son caractère complémentaire, soulignant son *lourd impact sur le réseau complexe de traités bilatéraux de double imposition*, soulignant toutefois que ce *ne serait pas la première fois qu'une décision de la Cour ébranle le régime juridique des Etats membres*. V. aussi, aff. C-279/93, *cit.*, conclusions de l'avocat général Léger présentées le 22 novembre 1994, point 87; arrêt de la Cour du 8 mars 2001, aff.res jointes C-397/98 et C-410/98 (*Metallgesellschaft et Hoechst / Commissioners of Inland Revenue*).

⁷¹ SEC (2001) 1681, p. 481.

59. Sans nier les avantages indubitables qu'une directive, une convention multilatérale ou d'autres solutions alternatives pourraient offrir, un Modèle de convention - au moins comme première étape - paraît être plus aisé à concrétiser. Un tel travail, *a priori* plus simple, devra, quoi qu'il en soit, être soigneusement préparé dans le cadre de travaux techniques associant tous les Etats membres⁷².
60. Les services de la Commission, à ce stade, n'ont pas encore arrêté de choix définitif quant à la piste commune à recommander et seront attentifs à toute indication en ce sens qui sera exprimée dans ce groupe de travail en vue d'améliorer la conformité au droit communautaire des accords et pratiques mis en œuvre par les Etats membres pour régler la fiscalité transfrontalière.

⁷² En 2001 la Commission a exprimé un avis dans lequel elle juge que la voie la plus prometteuse pour améliorer le respect des principes du marché intérieur inscrits dans le Traité est, à long terme, de parvenir à un accord sur une version communautaire de la convention modèle de l'OCDE et de son commentaire ... version qui satisferait aux exigences spécifiques de l'appartenance à l'Union. Il ne s'agit pas d'un parti pris, mais d'une simple opinion pragmatique face aux nombreuses difficultés que la rédaction d'une convention multilatérale semble soulever.

V. Questions

1. *Les délégués conviennent-ils qu'il peut y avoir des situations dans lesquelles certaines dispositions qui se trouvent habituellement dans les conventions fiscales entrent en conflit avec le droit communautaire ?*
2. *Les délégués conviennent-ils qu'il est nécessaire de réfléchir sur la façon dont ces conflits pourraient être évités ?*
3. *Les délégués considéreraient-ils utile, aux fins de cette réflexion, d'établir des groupes de travail ou des sous-groupes pour examiner les questions spécifiques ou certaines dispositions spécifiques des conventions fiscales ?*
4. *Parmi les solutions plus générales à long terme décrites dans ce document, laquelle les délégués considéreraient-ils la plus appropriée à mettre en œuvre ?*
5. *Les délégués ont-ils d'autres suggestions quant à la meilleure manière de progresser ?*