



Tous droits réservés

DROIT FISCAL

Séance 5 - Introduction au droit fiscal international

I.	La Convention Européenne des Droits de l'Homme	2
A)	L'invocabilité de l'article 6§1	3
1)	Litiges fiscaux à coloration civile	3
2)	Litiges fiscaux à coloration pénale	4
a)	Les conditions de rattachement au contentieux pénal	4
b)	Les conséquences d'un rattachement au contentieux pénal	6
B)	L'invocabilité de l'article 1P1	7
II.	Le droit fiscal conventionnel	8
A)	Les conventions bilatérales	9
1)	Le contenu des conventions	9
2)	L'interprétation des conventions	10
3)	L'application des conventions	11
B)	L'instrument multilatéral	11
III.	Le droit fiscal de l'Union européenne	13
A)	L'influence du droit dérivé	13
1)	Les situations transfrontalières	13
2)	Les situations domestiques	14
B)	L'influence du droit primaire	15

Compte tenu de l'accroissement des échanges transfrontaliers, le droit fiscal international revêt une importance majeure en pratique.

Les sources du droit fiscal international sont constituées par la Convention européenne des Droits de l'Homme (I), les conventions fiscales internationales (II) et le droit de l'Union européenne (III).

I. La Convention européenne des Droits de l'Homme

La Convention européenne des Droits de l'Homme (CEDH) est en principe inapplicable au contentieux fiscal, «en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation du contribuable» (CEDH, gde ch., 12 juill. 2001, n° 44759/98 *Ferrazzini c. Italie*, §29 – Pour une confirmation récente v. par ex. Cass. com., 16 déc. 2020, n° 18-16.801, *Mme Daniel*).

Ce principe souffre cependant de tempéraments importants.

En particulier, il est jugé que tant l'article 6§1 de la Convention (A) que l'article 1 du premier protocole à la Convention EDH, dit article 1P1 (B), peuvent à certaines conditions être invoqués en matière fiscale.



Attention : Il ne s'agit là que des dispositions les plus fréquemment invoquées ; d'autres, telles que la liberté religieuse, sont également applicables au contentieux fiscal (V. par ex. CEDH, 30 juin 2011, n° 8916/05, *Assoc. Les Témoins de Jéhovah c/France* – CEDH, 31 janv. 2013, n°s 50471/07, 50615/07, 25502/07, *Assoc. cultuelle du Temple Pyramide, Assoc. des chevaliers du lotus d'or et Église évangélique missionnaire et Salaûn c/France*).

A) L'invocabilité de l'article 6§ 1

En vertu de l'**article 6§ 1**, :

«toute personne a droit à ce que sa cause soit étendue 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 bienfondé de toute accusation en matière pénale. Le jugement doit [en principe] être rendu publiquement ».

Cet article permet ainsi de sauvegarder les droits des justiciables en matière « civile » et en matière « pénale ».



Attention : Les notions de droit à caractère civil et à caractère pénal sont « autonomes », c'est-à-dire, qu'elles ont une définition qui est distincte de celle qui leur est accordée en droit interne. Les litiges d'ordre administratif peuvent par exemple, être rattachés au « volet civil » de l'**article 6§ 1**.

Ces dispositions sont invocables en matière fiscale, dès lors que le caractère civil **(1)** ou le caractère pénal **(2)** du litige qui oppose le contribuable et les services fiscaux est prépondérant.

1) Litiges fiscaux à coloration civile

La Cour EDH admet que, dans le cadre d'un contentieux fiscal qui « en son cœur (...) trouve la question de la méconnaissance ou non par les autorités » d'un droit à caractère civil, le contribuable peut utilement se prévaloir de l'**article 6§1 de la Convention (CEDH, 21 févr. 2008, n° 18497/03, Ravon e.a c/France, §24)**.

Jusqu'ici, cette jurisprudence a essentiellement été appliquée qu'en matière de procédures de visite et de saisie, aussi appelées procédures de perquisition fiscale (**art. L. 16 B LPF**).

Ainsi, dans l'**affaire Ravon** la Cour EDH a estimé que, bien que le contexte de cette affaire ait été fiscal, c'est le respect du domicile, garanti par l'article 8 de la convention EDH et dont le caractère civil est incontestable, qui se trouvait au cœur du litige.

Poursuivant son raisonnement, la Cour EDH a jugé que ces dispositions exigeaient que les contribuables visités puissent obtenir un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision prescrivant la visite ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement.

Dans la mesure où tel n'était pas le cas à l'époque des faits, la Cour en a déduit que l'article 6 § 1 avait été méconnu (**CEDH, 24 juill. 2008, n° 18603/03, André e.a c/France, §31 - CEDH, 16 janv. 2009, n° 10447/03, Maschino c/France, §22**).

2) Litiges fiscaux à coloration pénale

Le raisonnement suivi sur le terrain des droits à caractère civil est transposable pour ce qui les droits et garanties reconnus par la Convention en matière pénale.

a) Les conditions de rattachement au contentieux pénal

Sous certaines conditions, le contentieux fiscal portant sur les pénalités de nature fiscale peut en effet être rattaché au contentieux pénal, au sens de la Convention EDH (**V. not. CEDH, 23 nov. 2006, n° 73053, Jussila c/Finlande**).

En principe, trois critères doivent être cumulativement satisfaits (**CEDH, 8 juin 1976, nos 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, Engel e.a c/Pays-Bas, §82**) :

- 1) La sanction doit relever en droit interne d'une qualification pénale ;
- 2) La nature de l'infraction doit également être de nature pénale ;
- 3) Et, la sévérité de la sanction encourue doit être suffisamment importante.



Exemple : Les peines privatives de liberté ont par hypothèse la nature d'infractions pénales. À l'inverse, une sanction réprimant un manquement à un règlement ne peut, en principe, être rattachée à la matière pénale.

Lorsque ces critères ne sont pas cumulativement satisfaits, un litige peut encore être rattaché à la matière pénale, au sens de l'**article 6§ 1**.

Pour déterminer si tel doit être le cas, le juge se fie alors à **un faisceau d'indices** : par hypothèse, aucun de ces indices n'est déterminant, ce qui explique qu'un contentieux puisse être regardé comme relevant de la matière pénale, alors même que certains indices, et pas d'autres, sont satisfaits.

Le juge tient alors compte (**CEDH, 24 févr. 1994, n° 12547/86, Bendenoun c/France**) :

- **Du caractère général de la mesure** dont la méconnaissance a donné lieu à la sanction ;
- **L'objet répressif et dissuasif** de cette norme ;
- **L'importance des conséquences effectives** pour le contribuable.



Exemple : Dans l'affaire Bendenoun, la majoration égale à 100 % des droits éludés qui était anciennement prévue en matière d'abus de droit fiscal a ainsi été rattachée par la Cour EDH à la matière pénale, en raison de la sanction encourue, du but répressif et préventif poursuivi par les dispositions qui ont institué cette majoration, et de l'ampleur de la sanction infligée au contribuable.

b) Les conséquences d'un rattachement au contentieux pénal

Le contribuable impliqué dans un contentieux à coloration pénale peut en principe se prévaloir :

- Du principe de la présomption d'innocence ;



Exemple : Les poursuites pénales à l'encontre d'une personne décédée ne pouvant aboutir, cette dernière devra alors être présumée innocente, si bien que ses héritiers ne peuvent en aucun cas avoir à supporter des sanctions fiscales prononcées du vivant du défunt (CEDH, 29 août 1997, n°71/1996, Jol e.a c/Suisse).

- Du droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination (CEDH, 3 mai 2001, n° 31827/96, J.-B. c/Suisse, §64) ;



Exemple : La convention est méconnue lorsque les autorités infligent de sanctions successives à un contribuable dans le but de le contraindre à produire divers documents relatifs à ses revenus imposables (même arrêt).

L'administration ne peut davantage menacer un contribuable de sanctions en vue d'obtenir des informations susceptibles d'aboutir à une sanction (CEDH, 25 févr. 1993, n° 10588/83, Funke c/France).

- Du principe de la personnalité des peines (CE, avis, 4 déc. 2009, n° 329173, Sté Rueil Sports, au rec.).



Attention : Curieusement, le principe de la personnalité des peines est écarté en présence de dispositifs qui participent de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (CE, avis, 4 déc. 2009, n° 329173, préc. (Transmission à la société absorbante des pénalités prononcées à l'encontre de la société absorbée) – CE, 5 oct. 2016, n° 380432, Époux Teles Pinto (sanctions fiscales prononcées à l'encontre d'un couple au titre des agissements d'un seul des époux)).

B) L'invocabilité de l'article 1P1

En vertu de l'article 1P1 :

« 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. /Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour régler l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou amendes ».

Sur ce fondement, il est jugé que le législateur n'est pas en droit de contrarier les espérances légitimes que peuvent avoir les contribuables d'obtenir la restitution d'une certaine somme d'argent, sauf en présence d'un motif d'utilité publique suffisant (CEDH, 19 juin 2008, n° 12045/066, *Ichtigiaroglou c/Grèce* – CE, 19 nov. 2008, n° 292948, *Sté Getecom*, au rec.).

Conformément à cette jurisprudence, le législateur peut en principe modifier pour l'avenir les dispositions fiscales adoptées sans limitation de durée, sans pour autant priver les contribuables d'une quelconque espérance légitime (CE, 22 janv. 2013, n° 355844, *Féd. nat. indépendante des mutuelles*, § 8, aux t.). Autrement dit : les contribuables n'ont aucun droit acquis au maintien de la législation (pour le maintien des mesures de tolérance prononcées par l'administration fiscale v. CE, 25 juin 2003, n° 239189, *aux t. sur ce point*.- Pour le maintien des dispositions réglementaires v. CE, 26 janv. 1973, n° 89179 et 89180). En revanche, le législateur ne saurait, sans méconnaître l'article 1P1, remettre en cause de manière prématurée un avantage fiscal limité ab initio dans le temps (CE, 9 mai 2012, n° 308996, *Sté EPI*, au rec.).

Cela étant, la portée de l'**article 1P1** n'est pas limitée aux seuls dispositifs limités *ratione temporis*.



Exemple : La remise en cause par le législateur d'une jurisprudence bien établie qui est favorable au contribuable peut s'analyser en une remise en cause des espérances légitimes du contribuable (**CE, 21 oct. 2011, n° 314767, min. c/SNC Peugeot Citroën Mulhouse, aux t.**).

De même, constitue une espérance légitime l'espoir d'obtenir le remboursement d'impôts versés en application d'une réglementation nationale reconnue contraire au droit de l'Union européenne (**CEDH, 16 avr. 2002, n° 36677/97, SA Dangeville c/France – CE, 25 juin 2012, n° 328771**).



À retenir : La convention EDH peut utilement être invoquée dans le cadre de certains contentieux fiscaux particuliers, dont notamment ceux qui portent sur les sanctions et des droits qui sont par nature à caractère civil.

II. Le droit fiscal conventionnel

Dans le cadre de situations transfrontalières – c'est-à-dire dans lesquelles il existe un élément d'extranéité –, la notion de « double imposition juridique » permet d'appréhender le cas où un même contribuable est assujéti à des impôts de même nature, dans deux États différents, au titre du même revenu ou du même bien.



Exemple : Un contribuable qui réside en France, mais qui travaille en Allemagne est susceptible d'être assujéti à l'impôt sur le revenu, à raison du fruit de son travail, au sein de ces deux États.

La notion de double imposition juridique s'oppose à celle de « double imposition économique », qui désigne le cas où un même revenu ou un même bien va être assujéti à des impôts de même nature, au sein de deux États distincts, dans le chef de deux contribuables distincts.



Exemple : En théorie, lorsqu'une société située en France distribue un dividende à l'un de ses associés qui réside au sein d'un autre État, le flux économique correspondant est susceptible d'être imposé à deux reprises au moins : une première fois, dans le pays d'établissement de la société, en tant que bénéfice social ; et une seconde fois entre les mains de l'associé, en tant que dividende.

En vue de favoriser les échanges internationaux et de stimuler l'économie, les États ont souhaité de longue date éliminer le phénomène de la double imposition juridique.

Pour ce faire, ils ont conclu un réseau très dense de conventions fiscales bilatérales (CFI) **(A)**.

Ce système a longtemps été suffisant pour éliminer une partie des doubles impositions juridiques susceptibles de survenir à l'international.

Toutefois, avec la complexification des relations transfrontalières, les États ont été amenés à harmoniser davantage leurs pratiques par la voie d'un instrument multilatéral récemment adopté, sous l'égide de l'OCDE **(B)**.

A) Les conventions bilatérales

1) Le contenu des conventions

Sans entrer dans le détail, les conventions fiscales internationales (CFI) permettent en substance :

- Soit d'éviter en amont qu'un revenu ou un bien puisse être soumis deux fois à certains impôts, objectif qui peut être atteint notamment lorsque l'un des deux États concernés renonce à taxer un revenu ou un bien qu'il aurait pu soumettre à l'impôt s'il avait suivi les normes de son droit interne, ou encore lorsque l'un des deux États partis à la convention accepte d'exonérer ce même bien ou revenu ;
- Soit de neutraliser en aval la survenance d'une double imposition, grâce à la technique notamment du crédit d'impôt.



Attention : Chaque CFI détermine les impôts auxquels elle s'applique. L'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le capital sont ceux qui sont habituellement visés par les CFI.

En théorie, chaque CFI fixe également, de manière discrétionnaire, les mesures que les États entendent mettre en œuvre pour lutter contre les doubles impositions.

Toutefois, les CFI conclues par la France sont toutes bâties sur un schéma similaire. Et pour cause : la France, à l'instar de nombreux autres États, s'est très largement inspirée de la « convention modèle » rédigée par l'OCDE.

2) L'interprétation des conventions

Conformément aux articles 31 et 32 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités, qui se bornent sur ce point à exprimer une coutume internationale applicable en France nonobstant l'absence de ratification de cette convention par la France (**CE, avis, 31 mars 2009, n° 382545**), **que les CFI doivent en principe faire l'objet d'une interprétation littérale (CE, 30 déc. 1996, n° 128611, Benmiloud, au rec.)**.

Toutefois, conformément à la Convention de Vienne précitée, les CFI peuvent également être interprétées à la lumière de leur objet et de leur but (**CE, plén., 11 avril. 2014, n° 362237, Giorgis, au rec.**).

Faisant la synthèse de ces deux modes d'interprétation, le Conseil d'État juge que les CFI « doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs

termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but » (CE, 9 mai 19, n° 422046, société Chemkostav HSV).



Exemple : Dans cette affaire, le Conseil d'État en a déduit que les parties à la convention franco-tchécoslovaque avaient « entendu exclure l'existence d'un établissement stable lorsqu'une entreprise ... n'exerce ... qu'une activité de chantier de construction ou de montage », si bien qu'une cour administrative d'appel commet une erreur de droit en jugeant, à l'issue d'une interprétation littérale, que cette convention est inapplicable aux entreprises qui exercent leurs activités dans « plusieurs » chantiers ; la convention, en effet, ne vise que le cas où l'activité de l'entreprise consiste en « un » chantier.

Par ailleurs, il y a lieu de souligner le fait que les commentaires formulés par le comité fiscal de l'OCDE, dès lors qu'ils sont antérieurs à l'adoption de la convention applicable, et dès lors que cette dernière a été rédigée sur le schéma de la convention modèle de l'OCDE, peuvent utilement être mobilisés pour interpréter le sens de cette CFI (CE, Sect., 30 déc. 2003, n° 233894, au recueil).

3) L'application des conventions

Enfin, pour ce qui concerne, s'agissant de la mise en œuvre pratique des CFI, celle-ci doit être faite en deux temps : dans un premier temps, le juge doit appliquer le droit national ; et ce n'est que dans un second temps qu'il doit s'assurer que les dispositions du droit national ne sont pas mises en échec par la CFI pertinente. **C'est ce qu'on appelle le principe de « subsidiarité »** (CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider Electric).

B) L'instrument multilatéral



Définition : Entré en vigueur le 1er janvier 2019, l'instrument multilatéral (IM ou MLI pour multilatéral instrument) est une convention fiscale multilatérale, signée dans le cadre de l'OCDE, afin d'éviter que les CFI puissent être exploitées de manière abusive dans le cadre de schémas d'optimisation « agressifs », voire de façon frauduleuse.

Le fonctionnement du MLI est complexe, mais il a en substance permis de modifier certaines dispositions des CFI bilatérales conclues par la France.

Parmi les changements induits par le MLI, il y a notamment lieu de souligner l'introduction d'une « clause générale anti-abus », qui prévoit que les CFI concernées ne peuvent pas bénéficier à un contribuable « s'il est raisonnable de conclure ... que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir ».

De même, le préambule des CFI « couvertes » par l'instrument a été modifié, afin d'y inclure la précision selon laquelle les États signataires ont entendu conclure la convention « sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion ou de fraude fiscale/évitement ».

Pour la France, ces deux précisions ne sont pas déterminantes, car la jurisprudence du Conseil d'État permet déjà de parvenir au résultat escompté.

D'une part, il est jugé que « les États partis à la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1er avril 1958 ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer ses stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique » (**CE, 25 oct. 2017, n° 396954, au rec. sur ce point**), cette jurisprudence étant *a priori* transposable à toutes les CFI conclues par la France. Par la même décision, le Conseil d'État a également précisé qu'un contribuable peut se voir infliger les sanctions prévues en matière d'abus de droit fiscal dans l'hypothèse où il cherche à abuser des termes d'une CFI.

D'autre part, il a été jugé que, dans la mesure où la convention franco-allemande a pour objet de prévenir la double imposition, seuls les contribuables effectivement

soumis à l'impôt sont en droit de se prévaloir des dispositions de cette convention, à l'exclusion par conséquent des organismes qui, bien qu'ils entrent dans le champ dudit impôt, en sont néanmoins exonérés (CE, 9 nov. 2015, n° 370054, min. c/Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk, au rec.).



À retenir : Les CFI sont des conventions bilatérales permettant d'éliminer le phénomène de la double imposition juridique, en vue de favoriser les échanges internationaux. Mais pour éviter que ces conventions ne fassent l'objet d'abus, un instrument multilatéral permettant d'harmoniser davantage la pratique des États a récemment été conclu.

III. Le droit fiscal de l'Union européenne

Tant le droit dérivé **(A)** que le droit primaire **(B)** de l'Union européenne exerce aujourd'hui une influence majeure sur la fiscalité des États membres.

A) L'influence du droit dérivé

Le droit dérivé exerce son influence, tant dans les situations transfrontalières **(1)** que dans les situations purement domestiques, c'est-à-dire qui se déroulent dans un cadre franco-français, sans aucun élément d'extranéité **(2)**.

1) Les situations transfrontalières

Dans le cadre des situations transfrontalières, certains impôts et certains régimes d'imposition particuliers sont directement régis par des dispositions issues du droit dérivé de l'Union européenne, avec parfois un encadrement très serré.

Tel est le cas en particulier en matière de fiscalité indirecte.



Exemple : La TVA fait l'objet d'une harmonisation très resserrée entre les différents États membres, même si elle n'est pas encore exhaustive (directive TVA).

Le droit de l'Union encadre également des régimes fiscaux de première importance en matière de fiscalité directe.



Exemple : La fiscalité de certaines opérations transfrontalières réalisées entre les sociétés mères et leurs filiales (*directe mère-fille*) ou la fiscalité des fusions-acquisitions transfrontalières (*directive fusion*) relève du champ de l'Union européenne.

2) Les situations domestiques

Alors que le droit de l'Union européenne n'a à l'origine vocation à régir que les seules situations transfrontalières, en réalité son influence s'exerce également à l'égard des situations purement domestiques.

Le législateur, en effet, a parfois fait le choix de la simplicité, en traitant de manière identique les situations domestiques et les situations régies par le droit de l'Union européenne ; les situations qui en découlent sont des plus importantes.

D'une part, l'interprétation des lois de transposition doit être faite à la lumière de la directive pertinente et elle relève de surcroît, en dernier ressort, de la compétence de la Cour de Justice de l'Union européenne (CJUE). Lorsqu'une loi de transposition est applicable à des situations domestiques, celles-ci sont donc indirectement régies par la directive et par la jurisprudence de la CJUE (**CJCE, 17 juill. 1997, aff. C-28/95, Leur-Bloem**).

D'autre part, lorsque le texte clair d'une disposition de transposition est contraire au droit de l'Union européenne, il en résulte, d'une part, que ce texte ne peut être mis en œuvre dans les situations transfrontalières, d'autre part, que ce texte, parce qu'il ne peut pas être interprété, doit en revanche être mis en œuvre dans le cadre des

situations purement domestiques, puisque le droit de l'Union européenne n'y fait pas obstacle.

Or, le Conseil constitutionnel juge qu'une telle situation est susceptible de créer une rupture d'égalité entre les situations purement domestiques et les situations transfrontalières, la loi de transposition devenant alors également inapplicable à l'égard des situations purement domestiques : c'est ce qu'on appelle les « discriminations à rebours » (**Cons. constit, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, Sté Metro Holding France SA**).

In fine, c'est donc la contrariété de la loi de transposition avec le droit de l'Union européenne qui conduira à la neutralisation de cette loi à l'égard des situations purement domestiques.

B) L'influence du droit primaire

« En vertu d'une jurisprudence constante de la Cour [de justice], si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois l'exercer dans le respect du droit de l'Union » (**CJUE, 6 juin 2013, aff. C-383/10, Commission c/Belgique, §40 – CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, Schumacker, §21**).

Autrement dit, les dispositions nationales ne doivent ni interdire, ni gêner, ni rendre moins attrayant l'exercice des quatre grandes libertés économiques consacrées par le droit primaire, à savoir, essentiellement :

- La liberté d'établissement, qui comprend en substance, d'une part, « l'accès aux activités non salariées et l'exercice de celles-ci », d'autre part, « la constitution et la gestion d'entreprises dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants » (**CJUE, 20 déc. 2017, aff. C-504/16 et C-613/16, Deister Holding AG e.a, §86**).

- La liberté de circulation des capitaux, définie de manière générique comme l'absence d'entraves à la réalisation « des opérations financières qui visent essentiellement le placement ou l'investissement du montant en cause » (**CJCE, 31 janvier 1984, aff. C-286/82 et 26/83, Carbone**) ;

- La liberté de circulation des travailleurs, qui « en matière de perception des impôts directs, ne permet pas à un État membre de traiter un ressortissant d'un autre État membre qui, ayant fait usage de son droit de libre circulation, exerce une activité salariée sur le territoire du premier État, de façon moins favorable qu'un ressortissant national se trouvant dans la même situation » (CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, **Schumacker**, §24) ;
- La libre prestation de services, qui en principe exige « non seulement l'élimination de toute discrimination à l'égard du prestataire de services établi dans un autre État membre en raison de sa nationalité, mais également la suppression de toute restriction à la libre prestation de services, même si cette restriction s'applique indistinctement aux prestataires nationaux et à ceux des autres États membres, lorsqu'elle est de nature à prohiber, à gêner ou à rendre moins attrayantes les activités du prestataire établi dans un autre État membre, où il fournit légalement des services similaires » (CJUE, 6 mai 2021, aff. C-142/20, **Analisi G. Caracciolo Srl**, §47).



Attention : Outre les grandes libertés économiques, le droit primaire de l'Union européenne conduit également à encadrer strictement les aides d'État qui sont susceptibles d'être accordées sous forme fiscale aux entreprises. Toutefois, cette matière est très technique et il est donc inutile d'entrer dans le détail de cette réglementation.



À retenir : Tant le droit primaire que le droit dérivé de l'Union européenne contiennent des dispositions qui intéressent directement ou indirectement la matière fiscale.