



IHEI

Institut des hautes  
études internationales

**Certificat d'Études Juridiques Internationales**

**Rapport de recherche**

**Promotion 2025**

**La lutte internationale contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices**

**Entre coopération fragmentée, convergence globale et particularisme régional**

**Pierre-Alexandre Morin**

## REMERCIEMENTS

*Mes remerciements vont en premier lieu aux directrices académiques de l'IHEI qui m'ont sélectionné pour le CEJI et donné l'opportunité de rédiger le présent mémoire.*

*Je remercie également Madame Cécile Bultez – sans qui je n'aurais pas connu le CEJI – pour ses précieux conseils et encouragements tout au long de l'année.*

*Par ailleurs, je remercie Adrien Larsen et Gabrielle Wicker pour leur apport concernant les aspects fiscaux du présent mémoire et sa relecture.*

*Enfin, mes remerciements vont à Monsieur Pierre Jourdain pour nos riches échanges à propos du droit international public et Amélie Bolz pour l'aide en droit de l'Union européenne.*

*À ma mère et à ma grand-mère.*

## ABBREVIATIONS

<b>AFN</b>	Autorités fiscales nationales
<b>ATAD</b>	<i>Anti-Tax Avoidance Directive</i>
<b>BEPS</b>	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
<b>CbCR</b>	<i>Country by Country Reporting</i>
<b>CFB</b>	Convention fiscale bilatérale
<b>CIJ</b>	Cour Internationale de Justice
<b>CJUE</b>	Cour de Justice de l'Union Européenne
<b>COM</b>	Commission européen
<b>CVDT</b>	Convention de Vienne sur le Droit des Traités de 1969
<b>DAC</b>	<i>Directive on Administrative Cooperation</i>
<b>EM</b>	Etats membres
<b>EMN</b>	Entreprises multinationales
<b>ETNC</b>	Etats et territoires non-coopératifs
<b>GloBE</b>	<i>Global Anti-Base Erosion</i>
<b>IM</b>	Instrument multilatéral
<b>LDC</b>	Libertés De Circulation
<b>OCDE</b>	Organisation de coopération et de développement économique
<b>TFUE</b>	Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
<b>TUE</b>	Traité sur l'Union européenne
<b>TVA</b>	Taxe sur la Valeur Ajoutée
<b>UE</b>	Union européenne

## SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>PREMIERE PARTIE : LES LIMITES ONTOLOGIQUES DU « DROIT INTERNATIONAL » DANS LA LUTTE INTERNATIONALE CONTRE BEPS</b>	<b>5</b>
<b>Titre 1 : Les déficits structurels de l’approche classique</b>	<b>5</b>
Chapitre 1 : L’importance pratique des conventions fiscales bilatérales.....	5
Chapitre 2 : Les obstacles inhérents aux conventions fiscales bilatérales.....	9
<b>Titre 2 : Les avancées circonscrites des approches modernes</b>	<b>13</b>
Chapitre 1 : Les avancées contraignantes de l’approche multilatérale.....	13
Chapitre 2 : Les avancées non-contraignantes de l’approche « globale ».....	17
<b>DEUXIEME PARTIE : LES APPORTS MESURES DU DROIT DE L’UNION EUROPEENNE DANS LA LUTTE INTERNATIONALE CONTRE BEPS</b>	<b>21</b>
<b>Titre 1 : L’harmonisation comme vecteur de dépassement efficace</b>	<b>21</b>
Chapitre 1 : L’harmonisation positive comme solidification des standards internationaux...	22
Chapitre 2 : L’harmonisation négative comme dépassement des standards internationaux...	26
<b>Titre 2 : Le droit primaire européen comme facteur limitant</b>	<b>30</b>
Chapitre 1 : Les limites chroniques du droit de l’Union européenne dans son ordre interne.	30
Chapitre 2 : Les limites faiblissantes du droit de l’Union européenne dans l’ordre externe..	34
<b>CONCLUSION</b>	<b>38</b>

« Il faut rechercher une solution juste, pas juste une solution »

Citation attribuée à Alain Peyrefitte,  
Garde des Sceaux, ministre de la Justice de 1977 à 1981.

« Le droit est la plus puissante des écoles de l'imagination.  
Jamais poète n'a interprété la nature aussi librement qu'un juriste la réalité ».

Jean Giraudoux,  
La Guerre de Troie n'aura pas lieu, Acte II, Scène 5.

## INTRODUCTION

Tantôt dénoncé avec ironie « Si on continue avec la concurrence fiscale, dans dix ou vingt ans, il n'y aura plus d'impôt sur les sociétés. »<sup>1</sup>, tantôt évoqué dans un cadre institutionnel « *The current international corporate tax architecture is fundamentally out of date. By rethinking the existing system and addressing the root causes of its weakness, all countries can benefit, including low-income nations.* »<sup>2</sup>, le constat des difficultés de l'imposition des sociétés dans un contexte international est largement partagé parmi les économistes. Cette situation n'est en réalité pas nouvelle, mais prend dans le contexte récent une importance particulière. Dès lors, précisons ce que le phénomène de la lutte internationale contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices désigne.

La lutte, de manière générale, peut être définie comme un affrontement entre des forces rivales ou comme action énergique, effort soutenu par lesquels on combat ou défend quelque chose.<sup>3</sup> Par extension, lutter se dit de tout espèce de combat.

L'adjectif international est formé du préfixe « *inter* », qui veut dire « entre » en latin, et national. La lutte devient ainsi internationale dès lors qu'elle a lieu de nation à nation – compris au sens d'Etat –, entre plusieurs nations, ou qu'elle concerne les rapports entre les nations.<sup>4</sup> L'adjectif peut servir à qualifier une source de droit, émanant ainsi de plusieurs Etats, ou l'objet d'une règle de droit, émanant dès lors d'un seul Etat, mais visant à s'appliquer à des situations intéressant plusieurs.<sup>5</sup> En tant que qualifiant une branche du Droit, l'adjectif indique qu'il s'agit de la partie de celle-ci qui est de source internationale ou qui a pour objet des situations intéressant plusieurs Etats. Un usage récent voudrait que, dans le premier cas, l'adjectif se place

---

<sup>1</sup> PIKETTY (T.), « Ils appellent cela l'économie de marché, mais c'est du vol », Le Nouvel Observateur, 2 février 2015 ; L'auteur est membre de l'*Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation* (ICRICT), dont les travaux visent à influencer ceux de l'OCDE et des Etats pour réformer l'architecture fiscale mondiale.

<sup>2</sup> LAGARDE (C.), « Opening Remarks by Christine Lagarde on Corporate Taxation in the Global Economy », Discours au Peterson Institute for International Economics à Washington D.C. en tant que Directrice Générale du Fonds Monétaire International (FMI) le 25 mars 2019. Traduction personnelle : « Le système international d'impôt sur les sociétés est fondamentalement dépassé. En le repensant et en éliminant ses faiblesses à la racine, tous les pays seront gagnants, y compris les pays les moins avancés ».

<sup>3</sup> Académie française, *Dictionnaire de l'Académie française*, 9<sup>ème</sup> édition, Tome 2, Imprimerie nationale/Fayard, 2000.

<sup>4</sup> CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, 15<sup>ème</sup> édition, Paris, PUF Quadriga, 2024.

<sup>5</sup> *Ibid.*

avant celui qui qualifie la branche en question et, dans le second, après, sauf pour le Droit international privé.<sup>6</sup>

L'érosion désigne un phénomène physique, à savoir l'action d'attaquer, de ronger lentement une surface, mais également le résultat de cette action.<sup>7</sup> Par analogie, l'érosion monétaire, désigne la perte relative de la valeur d'une monnaie et détérioration de son pouvoir d'achat et au sens figuré, l'on parle d'érosion lorsque l'on observe une usure lente ou une dégradation progressive d'une chose.<sup>8</sup> Dans le contexte fiscal, l'érosion de la base d'imposition désigne classiquement « le résultat de pratiques telle que la manipulation des prix de transferts, le recours à des avantages relevant d'une concurrence fiscale dommageable, ou plus généralement aux facilités offertes par les paradis fiscaux ».<sup>9</sup> L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) ajoute à cette définition « les stratégies relevant d'une planification fiscale agressive, tels que les schémas d'optimisation fiscale faisant appel à des dispositifs hybrides, ou les schémas complexes d'évitement de l'impôt à l'œuvre dans le monde de l'économie numérique ».<sup>10</sup>

Un transfert désigne de façon non-juridique l'action de transférer une chose ou un être vivant d'un endroit à un autre, ainsi que le résultat de cette action.<sup>11</sup> Juridiquement, il peut s'agir (i) d'une opération juridique de transmission d'un droit, d'une obligation ou d'une fonction – désigne aussi le résultat de l'opération (effet translatif), plus que l'opération même – ou (ii) d'une opération financière réalisant un mouvement de capitaux interne ou international.<sup>12</sup> Exprimé de façon plus laconique, il s'agit de changer le titulaire d'un droit.<sup>13</sup> Le bénéfice se définit comme tout gain pécuniaire ou matériel réalisé dans « une opération ou dans une entreprise et qui accroît l'actif du patrimoine de celui qui l'a obtenu » et se distinguent des économies qui n'accroissent pas la fortune, mais l'empêchent de diminuer (C. Civ., art. 1832).<sup>14</sup> Pris ensemble, ces termes désignent en réalité quelque chose de spécifique. Il ne s'agit pas d'un transfert au sens juridique strict (comme une cession de créances ou une transmission de propriété), mais un déplacement

---

<sup>6</sup> *Ibid.*

<sup>7</sup> Académie française, *Dictionnaire de l'Académie française*, 9<sup>ème</sup> édition, Tome 1, Imprimerie nationale/Fayard, 1992.

<sup>8</sup> *Ibid.*

<sup>9</sup> CASTAGNÈDE (B.), *Précis de fiscalité internationale*, 6<sup>ème</sup> édition, PUF, 2023, p. 104, pt. 84 §2.

<sup>10</sup> *Ibid.*

<sup>11</sup> Académie française, *Dictionnaire de l'Académie française*, 9<sup>ème</sup> édition, Tome 4, Imprimerie nationale/Fayard, 2024.

<sup>12</sup> CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, 15<sup>ème</sup> édition, Paris, PUF Quadrige, 2024.

<sup>13</sup> BENABENT (A.) et GAUDEMET (Y.), *Dictionnaire juridique*, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, LGDJ Lextenso, 2024.

<sup>14</sup> CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, 15<sup>ème</sup> édition, Paris, PUF Quadrige, 2024.

artificiel de la masse imposable (bénéfices, plus-values, revenus, etc.) d'une juridiction à une autre, généralement pour bénéficier d'un régime fiscal plus favorable. Ce transfert s'opère via des mécanismes tels que la manipulation des prix de transfert, les paiements intragroupe (redevances, intérêts, management fees), ou encore l'exploitation des asymétries fiscales entre États.

En conclusion, l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices désigne un phénomène plutôt concret et délimité, à savoir toutes les stratégies de planification fiscale exploitant les lacunes et les divergences entre les législations fiscales afin de faire « disparaître » les bénéfices aux fins de l'imposition ou de les transférer vers des juridictions où l'activité économique réelle est faible, voire inexistante, mais où la fiscalité est avantageuse, aboutissant ainsi à une imposition réduite, voire nulle, des entreprises concernées.<sup>15</sup>

Compris ainsi, plusieurs pans entiers de la fiscalité internationale ne seront pas traités dans le cadre du présent mémoire. Il ne sera ainsi nullement question ni des États à fiscalité privilégiée – ou dit moins juridiquement, des « paradis fiscaux » – ni des États et territoires non-coopératifs (ETNC). Le problème de la fraude et de l'évasion fiscale ne fera pas non plus l'objet de développements poussés, car il s'agit de comportements illégaux, là où les pratiques de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices sont, pris en soi, légaux.<sup>16</sup> Enfin, la question des mécanismes de restriction de la liberté de gestion des contribuables tel l'acte anormal de gestion<sup>17</sup> ou l'abus de droit (Livre des procédures fiscales (LPF), art. L. 64) ne seront pas non plus traités du fait que nous nous concentrerons sur les moyens issus de sources internationales et non nationales.

Le sujet de ce mémoire s'inscrit dans un contexte de remise en question profonde du droit fiscal international, confronté à l'inadéquation de ses principes classiques face à la mondialisation, à la dématérialisation de l'économie et à la mobilité du capital. L'érosion de la base d'imposition et le transfert artificiel de bénéfices par les entreprises multinationales (EMN) ont mis en lumière les limites d'un système fondé sur la souveraineté fiscale et la coopération

---

<sup>15</sup> Traduction réalisée par l'auteur de la définition anglaise tirée de ROGERS-GLABUSH (J.), *International Tax Glossary*, 7<sup>ème</sup> édition, IBFD, 2015, p. 40.

<sup>16</sup> Sur le tracé incertain de la frontière entre légalité et illégalité, c'est-à-dire entre fraude et optimisation, voir COLLET (M.), *Droit fiscal*, 13<sup>ème</sup> édition, PUF Thémis Droit, Paris, 2025, pp. 254 et s., pts. 398-399.

<sup>17</sup> Définit comme « tout acte d'appauvrissement intentionnel contre l'intérêt de l'entreprise » par l'arrêt Conseil d'État, 3<sup>ème</sup>, 8<sup>ème</sup>, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies, 21/12/2018, n° 402006, Sté Croë Suisse, Publié au recueil Lebon.

bilatérale. En réponse, l'OCDE et le G20 ont lancé dès 2013 le projet *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), tandis que l'Union européenne, à travers ses propres instruments juridiques et politiques, a intensifié son action contre ces pratiques. Ce double mouvement a donné lieu à une multiplication de normes, de mécanismes de coopération et de propositions de réforme, révélant à la fois une dynamique de convergence et une fragmentation persistante des approches fiscales. C'est dans cet entre-deux, où s'articulent initiatives internationales, régionales et étatiques, que se déploie la problématique de la lutte contre le BEPS. L'Union européenne est ainsi du fait de son avancement économique, son organisation juridique particulière et la rapidité à laquelle elle adopte les standards internationaux les plus modernes, un objet d'étude particulièrement intéressant.<sup>18</sup>

L'intérêt d'étudier ce sujet est de trois types. Le premier est théorique, car au travers de ce sujet se pose la question de la capacité du droit international et du droit de l'Union européenne, pris isolément ou conjointement, à réguler une économie globalisée et numérisée. Le deuxième est pratique et politique. Étant au cœur des priorités fiscales internationales contemporaines, il convient d'identifier les leviers d'action permis par le droit et d'identifier les questions non-juridiques, tel la légitimité des mesures, par exemple. Enfin, le troisième intérêt est scientifique et académique, car il s'agit d'analyser les interactions entre différents ordres juridiques (international, européen et national), entre différents acteurs (États, organisations internationales, organisations régionales) et entre différentes sources de droit (traités bi- et multilatéraux, *soft law*, droit primaire et secondaire de l'Union).

Afin de répondre à l'ensemble de ces aspects du sujet, il convient de se demander dans quelle mesure le droit de l'Union européenne constitue un cadre juridique permettant de dépasser les limites du droit fiscal international dans la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

---

<sup>18</sup> Pour des études portant sur l'intégration des standards OCDE dans d'autres régions géographiques et de l'influence de celles-ci sur la création de normes de droit fiscal substantiel locales voir M. KALONJI, (T.-G.) et KASANGANA NGOY (M.), Mécanismes d'influence du *soft law* de l'OCDE sur les systèmes fiscaux africains, REIDF, 2022/3, pp. 310-317 ; PASQUIER (C.) et MILHAC (E.), Les États-Unis et l'OCDE : une influence réciproque en matière fiscale ?, REIDF, 2022/3, pp. 318-325 ; ALVAREZ-LE MENTEC (V.), L'Amérique latine : entre les standards proposés par l'OCDE et la conception d'une politique fiscale régionale, REIDF, 2022/3, pp. 333-351. Voir aussi HAASE (F.) et KOFLER (G.), *The Oxford Handbook of International Tax Law*, Oxford, Oxford University Press, 2023.

Pour identifier ce dépassement et en apprécier la portée précise, nous identifierons les limites structurelles du droit « international » dans la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (**Partie 1**) pour pouvoir analyser les apports mesurés du droit de l'Union européenne à cette lutte (**Partie 2**).

## **PREMIERE PARTIE : LES LIMITES ONTOLOGIQUES DU « DROIT INTERNATIONAL » DANS LA LUTTE INTERNATIONALE CONTRE BEPS**

La lutte internationale contre le BEPS se décompose en deux dimensions. À l'origine, les Etats se sont organisés « entre nations » pour préserver leur souveraineté.<sup>19</sup> Lors de la dernière décennie, un mouvement multilatéral a émergé compensant partiellement les limites du bilatéralisme. Suivant cette dichotomie, nous étudierons les déficits structurels d'une approche bilatérale (**Titre 1**) et identifierons ce qui limite les avancées des approches modernes (**Titre 2**).

### **Titre 1 : Les déficits structurels de l'approche classique**

L'approche classique est marquée par le bilatéralisme, dont l'outil principal sont les conventions fiscales bilatérales (CFB)<sup>20</sup>. Avant d'étudier leurs limites dans la lutte anti-BEPS (**Chapitre 2**), nous analyserons les raisons de leur importance dans la pratique (**Chapitre 1**).

#### **Chapitre 1 : L'importance pratique des conventions fiscales bilatérales**

À cette fin, étudions ce qu'englobe classiquement la notion de CFB (**Section 1**), afin de comprendre l'utilité concrète de celles-ci (**Section 2**).

#### **Section 1 : La notion classique de convention fiscale bilatérale**

---

<sup>19</sup> En effet, la capacité à lever l'impôt est un domaine éminemment régalien. Ainsi, la capacité des Etats à le faire de manière consentie par les administrés est constitutif des Etats modernes selon GENET (J.-Ph.), *La genèse de l'État moderne ; les enjeux d'un programme de recherche, Actes de la recherche en science sociale*, vol. 118, 1997, p. 3.

<sup>20</sup> Pour une autre terminologie désignant le même objet juridique, voir DE NANTEUIL (A.), Quelques remarques candides sur le rôle potentiel des conventions fiscales en matière d'investissements internationaux et d'arbitrage, Colloque IHEI/Paris VIII, 2019 et DE VRIES REILINGH (D.) et CHILLÀ (C.), *Droit fiscal international*, Helbing Lichtenhahn, 2023, qui emploient la notion de « convention de double imposition » (CDI). De notre point de vue, il s'agit d'une traduction littérale de l'anglais et cette dénomination restreint ces conventions à une seule fonction, ne permettant ainsi pas de saisir l'enjeu de la lutte contre BEPS.

La notion de CFB désigne tout traité international entre deux Etats dans l'objectif d'éliminer les situations de double imposition.<sup>21</sup> Ces conventions sont apparues au milieu du XIXème siècle avec la première CFB entre la France et la Belgique en 1843.<sup>22</sup> Elles ont connu un grand essor à partir du début du XXème siècle, sous l'influence de la Société des Nations (SDN), et après la 2<sup>nde</sup> Guerre mondiale, en particulier avec la publication par l'OCDE en 1963 d'un modèle de convention (Modèle OCDE)<sup>23</sup> régulièrement révisé depuis 1992 et dont la 10<sup>ème</sup> et dernière version date du 21 novembre 2017.<sup>24</sup> L'objectif est de libéraliser les échanges entre les Etats, considéré comme un moyen de consolider l'amitié entre les peuples.<sup>25</sup> Dans le monde on en dénombre pas moins de 2500 ; la France seule en ayant conclu avec environ 130 pays.<sup>26</sup>

Juridiquement, les CFB sont des traités au sens du droit international public,<sup>27</sup> c'est-à-dire un accord international entre deux Etats et régis par le droit international.<sup>28</sup> Il s'agit ainsi d'une source de droit formel selon par l'article 38 du Statut de la Cour Internationale de Justice (CIJ) et leur élaboration et validité en droit international suivent le régime de droit commun des traités.<sup>29</sup> Pour acquérir une valeur juridique en droit interne français, les CFB doivent ainsi suivre quatre étapes, à savoir (i) la négociation, (ii) la signature, (iii) l'approbation/la ratification et (iv) la publication par décret.<sup>30</sup> Il est précisé que pour leur signature, les règles de la Convention de Vienne sur le Droit des Traités de 1969 (CVDT) sont à respecter.<sup>31</sup> Par ailleurs, les CFB sont de natures à « modifier les dispositions de nature législative, ou à engager les finances de l'Etat » au

---

<sup>21</sup> PERIN-DUREAU (A.), *Précis de droit fiscal international et de l'Union européenne*, 2<sup>ème</sup> éd., Paris, LGDJ, 2024, p. 153, pt. 714 et DE NANTEUIL (A.), *Introduction aux conventions de double imposition*, Bruylant, Collection Paradigme, 2019, p. 10, pt. 1.

<sup>22</sup> DE NANTEUIL (A.), *op. cit.* ndbp. 21, p. 12, pt. 5.

<sup>23</sup> *Ibid*, p. 16, pt. 9, auquel s'ajoute le modèle du Conseil économique et social des Nations Unies (Modèle ONU) en 1980, révisé pour la dernière fois en 2011 et « qui vise à permettre davantage aux pays en développement (PED) de percevoir les impôts sur le revenu tirés d'une source située sur leur territoire ».

<sup>24</sup> OCDE (2018), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE.

<sup>25</sup> PERIN-DUREAU (A.), *op. cit.* ndbp. 21, p. 154, pt. 717. Pour les fondements philosophiques de la théorie du « doux commerce », voir MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Pléiade, Œuvres complètes, 1951.

<sup>26</sup> OUDENOT (Ph.), *Fiscalité approfondie des sociétés*, 7<sup>ème</sup> éd., 2024/2025, p. 103.

<sup>27</sup> DE NANTEUIL (A.), *op. cit.* ndbp. 21, p. 10, pt. 1.

<sup>28</sup> PANAYI (C.) et PERROU (K.), *International Tax Law and Public International Law*, in : HAASE (F.) et KOFLER (G.), *op. cit.* ndbp. 18, p. 180.

<sup>29</sup> HAASE (F.), *Internationales und Europäisches Steuerrecht*, 6<sup>ème</sup> édition, C.F. Müller, Heidelberg, 2023, p. 234, pt. 574 et FORTEAU (M.), MIRON (A.), PELLET (A.), *Droit international public*, 9<sup>ème</sup> édition, Paris, LGDJ, 2022, p. 148, pt. 71.

<sup>30</sup> CASTAGNÈDE (B.), *op. cit.* ndbp. 9, pp. 332 ff., pt. 390 ff. et

<sup>31</sup> HAASE (F.), *op. cit.* ndbp. 29, p. 234, pt. 576. Pour une étude complète du droit des traités selon la CVDT, voir DE OLIVEIRA MAZZUOLI (V.), *The Law of Treaties – A comprehensive study of the 1969 Vienna convention and beyond*, Forense, Rio de Janeiro, 2016.

sens de l'article 53 de la Constitution, ce dont il résulte que leur ratification requiert l'approbation préalable du Parlement.<sup>32</sup> L'applicabilité des CFB est définie par son champ d'application, qui, classiquement, est *ratione personae, materiae, temporis et loci*.<sup>33</sup> Leur portée juridique suit deux principes. D'une part, le principe de primauté, qui découle du fait que les CFB sont des traités internationaux et que l'art. 55 de la Constitution leur « accorde une autorité supérieure à celle des lois ». <sup>34</sup> D'autre part le principe de subsidiarité, selon lequel les CFB n'ont que le pouvoir de corriger les dispositions des lois fiscales internes et non pas de s'y substituer.<sup>35</sup> Ainsi, le droit national s'applique en priorité et ce n'est que dans un second temps que les dispositions des CFB peuvent éventuellement venir écarter la disposition de droit interne.<sup>36</sup>

Ainsi, les CFB sont des actes typiquement souverains. Il s'agit pour l'Etat de décider de la manière dont les situations de double imposition doivent être gérées. Ce lien consubstantiel entre souveraineté et obligatorité de la CFB se retrouve dans les conditions d'entrée en vigueur dans l'ordre juridique interne,<sup>37</sup> mais également au regard de leur mise en œuvre une fois leur champ d'application ouvert. Ce fonctionnement classique et ancien est longtemps resté pratiquement inchangé. Cette intangibilité s'explique par l'utilité concrète qu'elles ont.

## Section 2 : L'utilité concrète des conventions fiscales bilatérales

Comme mentionné, l'objectif principale des CFB est la lutte contre la double imposition, c'est-à-dire, classiquement, la situation dans laquelle (i) un contribuable est frappé, (ii) au titre d'une même base imposable (iii) et d'une même période, (iv) par des impôts de nature comparable prélevés par deux ou plusieurs Etats.<sup>38</sup> Si, en sus, « la charge fiscale globale [...] s'avère supérieure à celle qui résulterait de l'intervention, dans les conditions de droit commun,

---

<sup>32</sup> DECAUX (E.) et DE FROUVILLE (O.), *Droit international public*, 13<sup>ème</sup> édition, Paris, Dalloz « Hypercours », 2023, p. 126, pt. 98.

<sup>33</sup> Pour une vision d'ensemble des problématiques particulières qui peuvent se poser dans ce contexte, voir CASTAGNÈDE (B.), *op. cit.* ndbp. 9, pp. 332-350, pts. 390-450.

<sup>34</sup> *Ibid*, pp. 350-353, pts. 390-422.

<sup>35</sup> *Ibid*, pp. 353, pt. 390 423.

<sup>36</sup> Conseil d'Etat, Assemblée, du 28 juin 2002, n° 232276, *Schneider Electric*, publié au recueil Lebon. Sur le fait que la Cour de cassation n'applique pas ce principe (Cass., Ass. Plén., 2 octobre 2015, n° 14-14.256, Eshagh) voir CASTAGNÈDE (B.), *op. cit.* ndbp. 9, pp. 354, pt. 424.

<sup>37</sup> Soulignant la similarité de la procédure en droit allemand voir HAASE (F.), *op. cit.* ndbp. 29, p. 234, pt. 576.

<sup>38</sup> OCDE (2018), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE et DE VRIES REILINGH (D.) et CHILLÀ (C.), *op. cit.* ndbp. 20, p. 15, pt. 39.

d'un seul pouvoir fiscal »<sup>39</sup> (surcharge fiscale), alors la double imposition est effective.<sup>40</sup> Les CFB visent en réalité à lutter contre les doubles impositions juridiques définies plus haut. Les doubles impositions économiques, à savoir lorsqu'une matière est taxée plusieurs fois parce qu'elle relève de plusieurs contribuables de différents Etats,<sup>41</sup> sont jugés moins problématiques donc non traitées. Le rôle de la CFB est alors de prévoir la clé de répartition de la compétence fiscale entre les Etats parties. La CFB prévoit également selon quel mécanisme la suppression de cette situation de double imposition se fait. Premièrement, la CFB peut prévoir l'exonération, intégrale ou en prenant en compte le taux effectif, en renonçant à imposer les revenus pour lesquels la convention reconnaît un droit à l'autre Etat.<sup>42</sup> Secondement, la CFB peut prévoir l'imputation de l'impôt payé à l'étranger sur l'impôt local dû.<sup>43</sup> Pris sous cet angle, les CFB remplissent, pour les Etats les concluant, une fonction de « limitation coordonnée » de leur souveraineté fiscale et répartissant la masse imposable entre eux selon les conditions prévues par la convention.<sup>44</sup> Il s'agit d'éviter les frottements fiscaux résultant du fait que les conditions nationales d'assujettissement à l'impôt de plusieurs Etats sont cumulativement remplies. L'existence d'un réseau dense de CFB dans un Etat est ainsi un facteur très déterminant dans le choix de la localisation d'une société tête de groupe.<sup>45</sup>

Nonobstant, les Etats contractants des CFB se sont rendu compte qu'à restreindre leur compétence fiscale à mesure que le nombre de conventions se multiplie, leur capacité à lever l'impôt était fortement restreinte. Ainsi, les CFB ne se limitent pas à cette fonction qui en explique pourtant la multiplication. En effet, les CFB sont de plus en plus utilisées comme des outils de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale.<sup>46</sup> De manière accrue, les conventions fiscales prévoient des mécanismes d'échange de renseignements entre Etats et une assistance au recouvrement des créances fiscales.<sup>47</sup> Dès lors, c'est bien d'une extension de la souveraineté en

---

<sup>39</sup> CASTAGNÈDE (B.), *op. cit.* ndbp. 9, p. 25, pt. 2 §4.

<sup>40</sup> DE VRIES REILINGH (D.) et CHILLÀ (C.), *op. cit.* ndbp. 20, p. 15, pt. 40.

<sup>41</sup> DE NANTEUIL (A.), *op. cit.* ndbp. 21, p. 12 f., pt. 6.

<sup>42</sup> PERIN-DUREAU (A.), *op. cit.* ndbp. 21, p. 208, pt. 977.

<sup>43</sup> *Ibid.*, p. 209, pt. 983.

<sup>44</sup> SANTULLI (C.), *Limiter le champ d'application des lois et en étendre l'emprise : les conventions fiscales bilatérales*, Colloque IHEI/Paris VIII, 2019.

<sup>45</sup> HAASE (F.), *op. cit.* ndbp. 29, p. 290, pt. 618.

<sup>46</sup> GUTMANN (D.), *Droit fiscal des affaires*, 15<sup>ème</sup> édition, 2024/2025, Paris, LGDJ, Précis Domat, p. 69, pt. 51.

<sup>47</sup> GOUTHIÈRE (B.), *Les impôts dans les affaires internationales*, 18<sup>ème</sup> édition, Lefebvre Dalloz, Paris, 2024, p. 337, pt. 10980.

matière fiscale qui s'observe.<sup>48</sup> Bien que ces mesures permettent une « extension » de la compétence fiscale des Etats visant un assujettissement juste à l'impôt pour les entreprises,<sup>49</sup> leur recours est cependant limité en comparaison à l'objectif principal des CFB. Il peut être ainsi conclu que les CFB servent donc principalement à venir alléger la charge fiscale des entreprises prises en conflit entre deux juridictions, bien plus qu'à lutter contre le phénomène d'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices. En effet, il convient de préciser que contrairement à ce que semble pouvoir indiquer la terminologie de convention fiscale bilatérale, celles-ci ne peuvent créer une compétence fiscale d'un Etat, mais seulement à répartir la masse imposable entre deux Etats.<sup>50</sup> De ce constat, l'on remarque que plusieurs obstacles inhérents aux CFB se sont dressés dans la lutte contre le BEPS.

## **Chapitre 2 : Les obstacles inhérents aux conventions fiscales bilatérales**

Les obstacles inhérents aux conventions fiscales bilatérales peuvent être catégorisés en deux types. D'une part les obstacles originels (**Section 1**), présents dès la conclusion de la CFB et, d'autre part, les obstacles incontournables liés à leur évolution (**Section 2**), faisant ainsi des CFB un outil figé et inefficace dans la lutte contre BEPS.

### Section 1 : Les obstacles originels des conventions fiscales bilatérales

La première des limites vient de l'adjectif qualificatif épithète qui désigne les conventions fiscales. En effet, le bilatéralisme entraîne plusieurs inconvénients. Le premier est que seules les parties contractantes sont liées par la CFB, limitant ainsi son champ d'application à la juridiction de ces deux Etats. Pourtant, les activités de la majorité des entreprises que les Etats souhaitent assujettir à leur impôt s'étendent sur plusieurs territoires. Or, sans CFB prévoyant une coopération administrative ou l'échange d'informations, un Etat n'a pas l'obligation internationale d'en aider un autre.<sup>51</sup> Ce principe fondamental découle du principe d'égalité,

---

<sup>48</sup> SANTULLI (C.), *op. cit.* ndbp. 44.

<sup>49</sup> Les mesures contre la double imposition du revenu des personnes physiques, leur fortune etc., ainsi que les quelques CFB prévoyant la répartition de l'impôt sur les successions ne seront pas étudiés dans le présent mémoire, car n'étant pas concerné par les mesures de lutte contre BEPS.

<sup>50</sup> HAASE (F.), *op. cit.* ndbp. 29, pp. 389 ff., pts. 831 ff.

<sup>51</sup> SANTULLI (C.), *op. cit.* ndbp. 44.

marquant la liberté qu'ont les Etats, en matière internationale, de faire ou de ne pas faire.<sup>52</sup> La Cour Internationale de Justice (CIJ) a consacré ce principe lorsqu'elle dit que « [l]es limitations de l'indépendance des Etats ne se présument [...] pas ».<sup>53</sup> Par voie de conséquence, les Etats sont contraints de multiplier les CFB afin d'étendre leur éventail de sources d'informations pour lutter contre l'évasion et la fraude. Cette approche, permettant de trouver une solution pour les deux Etats parties à la CFB, ne permet en revanche aucunement la création d'une structure globale et uniforme permettant de lutter de manière « systémique » contre *BEPS*.<sup>54</sup> Bien pire encore, la multiplication non-coordonnée d'un réseau complexe de CFB mène à la situation inverse que celle qui était potentiellement recherchée.

De fait, la fonction d'origine des CFB, à savoir leur fonction d'éviter la double imposition, constitue la deuxième limite des CFB. Cette fonction « négative »<sup>55</sup> est paradoxalement l'une des causes principales de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, causé par la mise en place de montages fiscaux. Bien que les schémas d'optimisation soient multiples et en principe inconnus tant qu'ils fonctionnent, l'on peut les ordonner selon deux catégories. Les premiers visent à profiter des régimes favorables accordés par la convention. Un exemple concerne les transactions relatives aux transferts de dividendes qui sont souvent exonérés ou imposés à taux réduit en cas de versement à des sociétés siégeant dans l'Etat contractant. Il suffisait alors de prendre des participations dans une société étrangère avant la distribution des dividendes pour bénéficier de la convention.<sup>56</sup> Le second type de montage vise à éviter les régimes désavantageux issus de la convention. Un exemple concerne les gains en capital tirés de l'aliénation d'actions, de droit ou de participations dans des entités tirant leur valeur principalement [plus de 50%] de biens immobiliers. Il s'agit dès lors à transférer les actifs immobiliers avant l'aliénation des parts de l'entité afin de diluer la part de l'immobilier dans la société.<sup>57</sup> Combiné au fait qu'en vertu du principe de droit international public de souveraineté des Etats – qui empêche un Etat de créer des normes juridiques ayant un effet sur le territoire

---

<sup>52</sup> DECAUX (E.) et DE FROUVILLE (O.), *op. cit.* ndbp. 32, pp. 223 et s., pts. 172 et s.

<sup>53</sup> CPJI, 7 septembre 1927, « Lotus, France c. Turquie », Rec. CPJI. Série A, n° 10, pp. 4-33, spéc. p. 18.

<sup>54</sup> VERGNET (N.), La politique conventionnelle de l'OCDE : une volonté en quête d'uniformité, REIDF, 2022/3, p. 279, pt. 34.

<sup>55</sup> SANTULLI (C.), *op. cit.* ndbp. 44.

<sup>56</sup> CASTAGNÈDE (B.), *op. cit.* ndbp. 9, pp. 388 f., pt. 472.

<sup>57</sup> *Ibid.*, pp. 389 f., pt. 473.

d'un autre Etat – les CFB ne peuvent être constitutives de l'impôt.<sup>58</sup> Ainsi, il ne pourrait être introduit de disposition dans une CFB permettant de créer un impôt venant équilibrer les éventuelles situations de non-double imposition.

Ces deux exemples parmi tant d'autres, montrent bien qu'un glissement s'est opéré au niveau des CFB. Originellement pensées comme un outil de facilitation des échanges en éliminant la double imposition, aujourd'hui, par l'utilisation détournée qu'en font les sociétés entrant dans leur champ d'application, facilitent d'autant les échanges, mais au détriment des deux Etats parties, parfaitement impuissant à lever l'impôt. La solution à cette utilisation dépassant la fonction première des CFB ne se laisse pas non plus résoudre par les CFB elles-mêmes.

## Section 2 : Les obstacles incontournables à l'adaptation des CFB

Etant donné les obstacles originels des CFB, on pourrait être amené à penser qu'une solution pourrait être de « corriger » les CFB. Ainsi, un premier moyen de lutter contre cette utilisation préjudiciable des CFB pourrait être d'assurer une définition et une interprétation uniforme des termes employés par la CFB. Or, à défaut d'une définition des termes dans la CFB, imposant une interprétation « authentique », le principe est que celles-ci sont interprétées sur le fondement du droit national selon une interprétation dite « dynamique ».<sup>59</sup> C'est seulement de manière complémentaire que les principes de la CVDT viennent à jouer, c'est-à-dire en présence de termes jugés obscurs.<sup>60</sup> Celle-ci prescrit pourtant les méthodes d'interprétation des CFB que sont l'interprétation littérale, historique, systématique et téléologique.<sup>61</sup> La raison pour laquelle les CFB sont interprétées par les juges nationaux est simple. Cela découle des règles de mise en œuvre des CFB qui sont le reflet de la volonté des Etats de défendre leurs prérogatives nationales et leurs intérêts économiques. Ainsi, il est garanti que si le droit national est modifié, indirectement la CFB sera à son tour modifiée. Il s'agit dès lors, en conformité avec le principe de souveraineté étatique, de permettre à l'Etat de rester souverain dans la manière de définir sa manière d'imposer, quand bien même celle-ci ferait l'objet d'une CFB.

---

<sup>58</sup> HAASE (F.), *op. cit.* ndbp. 29, p. 234, pt. 575.

<sup>59</sup> OUDENOT (Ph.), *op.cit.* ndpb. 26, pp. 116-121, pts. 229-240 ; GUTMANN (D.), *op. cit.* ndbp. 46, pp. 62-66, pts. 44-47.

<sup>60</sup> MARTIN (Ph.), L'interprétation des conventions fiscales internationales, *RDF* n° 24, 2013, 230.

<sup>61</sup> HAASE (F.), *op. cit.* ndbp. 29, p. 234, pt. 576.

Conscient de ce problème, les Etats, sous l'égide de l'OCDE, tentent d'harmoniser le contenu et l'interprétation de leurs réseaux de CFB par l'établissement d'un modèle de convention<sup>62</sup> venant soutenir de l'interprétation retenue selon la CVDT.<sup>63</sup> Malheureusement, force est de constater les limites de cette approche. L'harmonisation ne peut être que limitée. D'abord, car l'interprétation à la lumière des commentaires ne peut qu'être le cas pour les CFB conclus après la version du modèle OCDE en vigueur.<sup>64</sup> Ensuite, car les Etats peuvent venir émettre des réserves et des observations au modèle OCDE, permettant ainsi à l'Etat à ne pas avoir à prendre en considération les commentaires de l'OCDE même si les dispositions qu'il a retenues dans sa convention reprennent celles du modèle OCDE.<sup>65</sup>

Une seconde piste pourrait dès lors être la modification « matérielle » de la CFB, sur la base ou non de modifications de la Convention modèle. Or, « *pour être applicables, les modifications du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE nécessitent une révision des conventions fiscales bilatérales. Si l'on procède convention par convention, le processus pourrait être très fastidieux compte tenu du grand nombre de conventions en vigueur, surtout si les pays se lancent dans des renégociations globales de leurs conventions fiscales bilatérales* ». <sup>66</sup> En effet, toute modification des CFB nécessite de passer par le même processus complexe que pour leur adoption. L'alternative pourrait alors être le recours à une particularité des CFB. Celle-ci réside dans l'importance dans la pratique des protocoles – dispositions facilitant l'interprétation et l'application – et des avenants – dispositions modifiant ou abrogeant – certaines dispositions.<sup>67</sup> Malheureusement, dans la continuité de cet attachement des Etats à leur souveraineté fiscale, ces modifications doivent suivre les mêmes exigences formelles que pour leur adoption.<sup>68</sup>

Il est ainsi clairement établi que les CFB ne peuvent apporter en l'état des solutions aux problèmes qu'elles ont-elles-mêmes causés. Les exigences formelles pour leur établissement et modification sont trop élevées, empêchant une adaptation souple aux pratiques auxquelles les entreprises ont recours afin d'éviter toute imposition. Leur dénonciation n'est pas non plus

---

<sup>62</sup> VERGNET (N.), *op. cit.* ndbp. 54. Sera ici écartée l'étude de la convention modèle de l'ONU évoquée en ndbp. 23, car ses effets sont bien moins importants.

<sup>63</sup> HAASE (F.), *op. cit.* ndbp. 29, p. 238, pt. 587.

<sup>64</sup> *Ibid.*

<sup>65</sup> VERGNET (N.), *op. cit.* ndbp. 54, p. 273, pt. 10.

<sup>66</sup> OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, p. 26.

<sup>67</sup> CASTAGNÈDE (B.), *op. cit.* ndbp. 9, p. 333, pt. 394.

<sup>68</sup> *Ibid.*

envisageable en pratique, car, bien qu'elle puisse permettre à un Etat d'unilatéralement faire cesser une situation d'optimisation fiscale, cette solution *ultima ratio* prive dans le même temps de tous les avantages éventuels que comportait la CFB.<sup>69</sup>

Ainsi, la lutte internationale contre BEPS par les moyens classiques fait face à des limites. La structure des CFB sont à l'origine du problème et la capacité d'adaptation volontairement limitée par les Etats impose le recours à d'autres moyens plus « modernes ».

## **Titre 2 : Les avancées circonscrites des approches modernes**

Convaincus des limites d'un système exclusivement bilatéral,<sup>70</sup> les Etats, sous l'égide de l'OCDE commissionné par le G20, se sont accordés sur plusieurs solutions. Les unes sont contraignantes (**Chapitre 1**) et les autres sont non-contraignantes (**Chapitre 2**).<sup>71</sup>

### **Chapitre 1 : Les avancées contraignantes de l'approche multilatérale**

L'instrument multilatéral (IM) permet certaines avancées innovantes d'un point de vue du droit international public (**Section 1**), mais fait face à certaines limites conceptuelles (**Section 2**).

#### **Section 1 : Les avancées innovantes de l'instrument multilatéral**

Parmi toutes les actions recommandées par l'OCDE dans son Plan d'action de 2013, la plus innovante d'un point de vue du droit international public est sans doute l'action 15 qui visait à « élaborer un instrument multilatéral ». L'idée étant de « fournir une approche innovante des questions de fiscalité internationale, qui tienne compte des transformations rapides de l'économie

---

<sup>69</sup> LE MENTEC (F.), Fiscalité internationale - La dénonciation de conventions fiscales : une tendance de fond ?, *RDF* n° 30-35, 2012, 389.

<sup>70</sup> L'on estime le manque à gagner fiscal pour les Etats entre 100-240 milliards de dollars par an selon OCDE (2017), *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS*, Action 11 - Rapport final 2015, Projet, et en France, le montant s'élève à 5-10 milliard d'euros selon LAFFITTE (S.), MARTIN (J.), PARENTI(M.), SOUILLARD (B.) et TOUBALET, Impôts des multinationales après la crise sanitaire : pour un taux de taxe effectif minimum, CEPII, Policy Brief n° 30, Avril 2020, repris dans une note du Conseil d'analyse économique du 29 janvier 2021 (n° 64). Sur l'évolution du débat voir VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, Thèse, Paris, LGDJ, Bibliothèque finances publiques et fiscalité, Tome 71, 2020.

<sup>71</sup> Seront étudiées les deux types de mesure les plus « intéressantes » du point de vue d'un internationaliste, sans tomber dans des développements fiscaux d'une technicité excessive. Pour un aperçu d'ensemble du Plan d'action élaboré par l'OCDE voir ndbp. 66.

mondiale et de la nécessité de s'adapter sans délai à cette évolution ». <sup>72</sup> À ce titre, il s'agit d'un instrument de droit international public « original » et ce, pour au moins deux raisons.

La première concerne son adoption en 2017 qui est le fruit de négociations multilatérales atypiques. <sup>73</sup> En effet, en principe la procédure de conclusion d'un traité nécessite, pour les conventions multilatérales, une coopération renforcée, s'organisant dans le cadre d'une conférence internationale ou d'une organisation internationale. <sup>74</sup> Or, la procédure d'adoption de l'IM emprunte des deux méthodes avec la multiplication des cercles de négociation ponctué par l'ouverture finale au Cadre inclusif (*Inclusive Framework*), cercle plus large comportant 117 Etats. <sup>75</sup> L'objectif était d'arriver le plus rapidement possible à un accord, ce qui, dès lors que le consentement de tous les Etats est nécessaire, est compromis si le cercle initial de participants à la procédure est trop important. <sup>76</sup> Cette efficacité ressort particulièrement du fait qu'au 1<sup>er</sup> juin 2023 environ 1200 CFB étaient modifiées et 650 supplémentaires le seront après ratification par tous les signataires. <sup>77</sup>

La seconde spécificité tient au fait qu'il s'agisse d'un instrument multilatéral permettant de modifier « automatiquement » des instruments juridiques bilatéraux. <sup>78</sup> Pour ce faire, l'IM suit deux mécanismes du droit international public : les principes généraux du droit, repris dans la CVDT, et les « clauses de compatibilité ». En effet, ne fonctionnant pas comme un avenant, qui aurait requis la même procédure formelle que la conclusion de la CFB, l'IM vient modifier le contenu et la portée par les clauses de compatibilité qui y sont inclus. <sup>79</sup> Ainsi, la modification automatique des CFB par l'IM devrait être garanti par le principe général de droit *lex posteriori derogat legi generali*, <sup>80</sup> codifié à l'article 30 de la CVDT. <sup>81</sup>

---

<sup>72</sup> OCDE (2013), *op. cit.* ndbp. 66, p. 26.

<sup>73</sup> KALLERGIS (A.), La convention multilatérale de l'OCDE et les conventions fiscales bilatérales, Colloque IHEI/Paris VIII, 2019, II.

<sup>74</sup> DUPUY (P.-M.) et KERBRAT (Y.), *Droit international public*, 17<sup>ème</sup> éd., Dalloz « Précis », 2024, p. 316, pt. 260.

<sup>75</sup> KALLERGIS (A.), *op. cit.* ndbp. 73, I.

<sup>76</sup> *Ibid.*

<sup>77</sup> GOUTHIERE (B.), *op. cit.* ndbp. 47, p. 43, pt. 1650.

<sup>78</sup> OCDE (2013), *op. cit.* ndbp. 66, p. 26.

<sup>79</sup> GOUTHIERE (B.), *op. cit.* ndbp. 47, p. 44, pt. 1665 et OCDE, Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre de mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, 2016, §15, p. 5.

<sup>80</sup> Sur le débat voir KALLERGIS (A.), ndbp. 73, I.

<sup>81</sup> GOUTHIERE (B.), *op. cit.* ndbp. 47, p. 45, précision a).

En conclusion, l'IM ne vient pas bouleverser le fonctionnement des CFB, mais confirmer un ancien principe sous-tendant celles-ci, à savoir de contribuer à la lutte contre BEPS et l'évasion ainsi que d'éviter la double imposition.<sup>82</sup> Il s'agit pour l'IM d'une part de lutter contre le chalandage fiscal (*treaty shopping*) et d'autre part de permettre une interprétation uniforme du réseau conventionnel et ainsi le réformer de manière holistique. En effet, rappelons tout d'abord que l'adoption d'un tel instrument résulte d'un objectif spécifique qui vise à lutter contre le chalandage fiscal.<sup>83</sup> Selon certains, l'IM permettrait d'y arriver par deux moyens. D'une part, l'IM facilite une interprétation uniforme du réseau conventionnel. En effet, là où les commentaires et la convention modèle de l'OCDE ne constitue pas des instruments juridiques internationaux dotés de la force obligatoire, l'IM et sa note explicative – faisant également l'objet d'un accord entre les Etats – sont dotés d'une telle force, limitant ainsi les velléités littéraires des juges nationaux.<sup>84</sup> D'autre part, l'IM permettrait une réforme holistique du système conventionnel, car, une fois l'IM adopté, les adaptations globales aux dernières approches abusives développées par les EMN peuvent se faire sans « friction » inutile.<sup>85</sup>

Cette innovation majeure dans la création de droit fiscal substantiel n'a pu être acceptée par les Etats qu'au prix de certaines concessions qui forment les limites de l'instrument.

## Section 2 : Les limites conceptuelles de l'instrument multilatéral

Au moins deux facteurs expliquent la potentielle faible portée de l'instrument multilatéral ainsi que sa complexité. Tout d'abord, le principe directeur fondamental de l'IM est la coïncidence des volontés des Etats, faisant ainsi se dégager un principe d'appariement.<sup>86</sup> Dès lors, non seulement il convient qu'un Etat ait adopté la convention, mais également que l'autre Etat partie à la CFB auquel l'IM doit s'appliquer ait également adopté l'IM. Cette première limite de l'IM, n'est – malheureusement – pas la seule, ni la plus importante. Avant de se pencher sur celles-ci, précisons que les Etats peuvent modifier bilatéralement la CFB qui les lie afin de venir

---

<sup>82</sup> STEWART (M.), *Unilateralism, Bilateralism, and Multilateralism in International Tax Law* in : HAASE (F.) et KOFLER (G.), *op. cit.* ndbp. 18.

<sup>83</sup> KALLERGIS (A.), *op. cit.* ndbp. 73, II.

<sup>84</sup> VERGNET (N.), *op. cit.* ndbp. 54, pp. 279-280, pts. 34-36.

<sup>85</sup> Sur l'exemple des conflits de qualification relatifs aux revenus immobiliers dans le cadre des relations franco-luxembourgeoises restés non-modifiés conventionnellement pendant plus de vingt ans voir VERGNET (N.), *op. cit.* ndbp. 54, pp. 279-280, pts. 34-36.

<sup>86</sup> KALLERGIS (A.), *op. cit.* ndbp. 73, II ; HASLEHNER (W.), in REIMER et RUST (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5<sup>ème</sup> édition, Pays-Bas, Kluwer Law International, 2021, p. 41, pt. 80.

contrer l'IM.<sup>87</sup> Bien que cela puisse contrevenir à l'objectif de l'IM et pourrait ainsi en constituer une limite, il serait contradictoire – au vu des développements antérieurs sur la difficulté de modifier une CFB – d'imaginer que les Etats procèdent à une telle modification pour maintenir un dispositif « abusif ».

En revanche, le système de gradation des dispositions de l'IM – établi pour arriver à un consensus aussi large que possible et assurer son adoption – constitue une seconde limite de l'IM. Ainsi, l'IM est composé de trois types de clauses, à savoir exclusives, facultatives et alternatives.<sup>88</sup> Concrètement, selon les premières, les dispositions de l'IM s'appliquent, sauf à ce que les Etats aient exclus ou modifié les effets de la disposition (*opt-out*).<sup>89</sup> Selon les deuxièmes, les Etats peuvent autoriser (*opt-in*) l'application de dispositions et selon les troisièmes les Etats peuvent choisir parmi plusieurs dispositifs, ceux qui s'appliqueront.<sup>90</sup> Il en résulte une diversité importante dans les obligations que les Etats s'imposent. Certains dans la doctrine ont procédé à une classification des Etats selon leurs « niveaux » d'engagement : minimalistes, restrictifs, enclins et proactifs.<sup>91</sup> Au-delà de l'intérêt d'une telle classification afin d'étudier les évolutions politiques des Etats, celle-ci démontre une chose : la souplesse de la mise en œuvre de l'IM. Le fait que cette flexibilité est constitutive des lacunes de l'IM est reconnu par l'OCDE elle-même.<sup>92</sup>

À cela – et pour les mêmes raisons – s'ajoute la complexité d'un tel instrument. En effet, sa mise en œuvre pratique est jugée trop difficile. De fait, l'étude des multiples options que les Etats ont prises par les EMN – et surtout leurs conseils – s'ajoute à la complexité actuelle liée à la prise en considération de plusieurs niveaux de sources juridiques, auxquels s'ajoutent les aides à l'interprétation et les autres dispositifs de droit européen et internationaux pour déterminer si un revenu est imposable ou non, créant ainsi une insécurité juridique.<sup>93</sup> Cette complexité ne tourne pas non plus à l'avantage des administrations fiscales – en particulier des pays ne disposant pas de moyens humains spécialisés et techniques les plus avancés – qui ne peuvent pas se fier à des

---

<sup>87</sup> KALLERGIS (A.), *op. cit.* ndbp. 73, II.

<sup>88</sup> HAASE (F.), *op. cit.* ndbp. 29, pp. 389 ff., pts. 831 ff.

<sup>89</sup> KALLERGIS (A.), *op. cit.* ndbp. 73, II.

<sup>90</sup> *Ibid.*

<sup>91</sup> KOFFLER (G.), LANG (M.) et al., *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, IBFD, European and International Tax Law and Policy Series, 2021, p. 74.

<sup>92</sup> OCDE (2024), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales – Sixième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/0cf5a79a-fr>, pp. 25 et s., pts. 50 et s.

<sup>93</sup> HAASE (F.), *op. cit.* ndbp. 29, p. 318, pt. 776.

situations « claires » leur permettant de procéder efficacement aux redressements en cas de fraude.

Il ressort ainsi de façon assez frappante à quel point la souveraineté étatique et la volonté de défendre ses intérêts restent centraux dans la détermination du droit international fiscal. En effet, l'IM, ainsi que le nouveau multilatéralisme, est construit sur le bilatéralisme et l'unilatéralisme, et continue de s'articuler avec eux.<sup>94</sup> Mais cette flexibilité et cette complexité dans la mise en œuvre concrète du droit international fiscal pourrait – de manière perverse – en réalité être contreproductifs dans la réalisation de la première action du Plan *BEPS*, à savoir de « relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique ».<sup>95</sup> On peut ainsi en conclure qu'il ne s'agit pas réellement d'un instrument « purement » multilatéral permettant de révolutionner le système fiscal international classique fondé sur l'unilatéralisme et le bilatéralisme. Face à ces deux enjeux, une approche « globale » a également été adoptée.

## **Chapitre 2 : Les avancées non-contraignantes de l'approche « globale »**

L'approche « globale », par sa solution à deux piliers, constitue, d'un point de vue du droit international fiscal, un apport en théorie révolutionnaire (**Section 1**), mais qui, en pratique, reste cantonné (**Section 2**) pour diverses raisons.

### Section 1 : L'apport en théorie révolutionnaire de la solution à deux piliers

Après avoir constaté l'impossibilité de redéfinir la notion d'établissement stable de sorte à imposer les nouveaux modes de distributions des biens et services de l'économie numérique, l'OCDE a proposé une nouvelle approche, fondée sur deux piliers.<sup>96</sup> Cette solution a été adoptée dans un accord entre 136 Etats le 8 octobre 2021 et en compte 142 au 28 mai 2024.<sup>97</sup>

---

<sup>94</sup> ANTON (R. G.), *Multilateral Dynamics in Bilateral Settings: Back to Realpolitik*, *BTR*, 4, 2019, pp. 462-486.

<sup>95</sup> OCDE (2013), *op. cit.* ndbp. 66.

<sup>96</sup> PERIN-DUREAU (A.), *op. cit.* ndbp 21, p. 252, pt. 1164.

<sup>97</sup> *Ibid*, p. 253, pt. 1169.

Le premier pilier (Pilier 1) vise à changer la façon dont la base imposable est répartie entre les États et ce, au-delà de la simple économie numérique.<sup>98</sup> Concrètement l'approche s'articule selon deux axes dits « montants ». Selon son premier montant (Montant A), un droit d'imposition serait accordé à l'Etat dit « de marché », c'est-à-dire une juridiction dans laquelle une EMN opère des activités de vente de biens et services, dès lors que cette EMN dépasse certains seuils de chiffre d'affaires dans le monde et dans l'Etat de marché.<sup>99</sup> En se rattachant à l'existence d'un marché dans un Etat et non plus à la présence physique d'une EMN dans un Etat, le Montant A du Pilier 1 permet d'annihiler le jeu de la qualification d'établissement stable qui permettait à celles-ci de bénéficier indûment de situations de double non-imposition et d'ainsi permettre une allocation des revenus plus « juste ». Dans son second montant (Montant B), le Pilier 1 prévoit la simplification et la rationalisation de l'application du principe de pleine concurrence (*arm's length principle*) en matière de prix de transfert dans le cadre d'activités de commercialisation et de distribution de base en en standardisant les rémunérations.<sup>100</sup> Ainsi, le Montant B du Pilier 1 vise d'une part à contrecarrer les marges interprétatives permises par l'analyse fonctionnelle utilisé en matière de prix de transfert et permettant, en pratique, à certaines EMN d'appliquer des prix intragroupes excessivement élevées et ainsi de transférer leurs bénéfices dans les juridictions souhaitées.<sup>101</sup> D'autre part, il vise les difficultés de qualification d'établissement stable inhérent à l'économie « numérique ». <sup>102</sup> Par ailleurs, Pilier 1 Montant B permet à beaucoup d'Etats dont les administrations fiscales ne disposent pas des ressources pour procéder à de telles analyses de plus aisément prélever l'impôt dû.<sup>103</sup> Pour les entreprises, l'avantage consiste en une plus grande prévisibilité de l'impôt, la réduction des contentieux et autres procédures de redressement et, ainsi, est garant d'une plus grande sécurité juridique.<sup>104</sup>

Le second pilier (Pilier 2) établit un impôt minimum mondial sur les bénéfices des EMN de 15% et ce, indépendamment de la localisation de leur siège ou de la juridiction où elles

---

<sup>98</sup> EL ARJOUN (O.), Réforme de la fiscalité du numérique : quelques réflexions sur le Pilier Un du projet OCDE, RDF n° 11, 18/03/21, p. 177, pt. 12.

<sup>99</sup> PERIN-DUREAU (A.), *op. cit.* ndbp. 21, p. 253, pts. 1172 ff.

<sup>100</sup> SAINT-AMANS (P.), Innover dans la lutte contre l'optimisation fiscale : une solution à deux piliers pour réformer la fiscalité internationale, RFAP, n° 182, 2022, pp. 509-510 ; EL ARJOUN (O.), *op. cit.* ndbp. 98, p. 177, pt. 5.

<sup>101</sup> EL ARJOUN (O.), *op. cit.* ndbp. 98, p. 177, pt. 2.

<sup>102</sup> DOUET (F.), *Fiscalité 2.0 – Fiscalité du numérique*, 4<sup>ème</sup> édition, LexisNexis, Paris, 2022, pp. 312-313, pt. 963.

<sup>103</sup> EL ARJOUN (O.), *op. cit.* ndbp. 98, p. 177, pt. 6. Il est estimé que les droits d'imposition sur plus de 125 milliards de dollars de bénéfices devraient être réaffectés chaque année aux pays de marché SAINT-AMANS (P.), *op. cit.* ndbp. 100, p. 510.

<sup>104</sup> EL ARJOUN (O.), *op. cit.* ndbp. 98, p. 177, pt. 6.

exercent leurs activités.<sup>105</sup> Cet impôt est complètement autonome et distinct de l'impôt sur les sociétés.<sup>106</sup> L'objectif est de lutter contre la concurrence fiscale dommageable et les dispositifs fiscaux agressifs et ainsi contribuer à la justice fiscale et la concurrence loyale.<sup>107</sup> Afin d'y parvenir, le dispositif s'articule autour de quatre mécanismes d'imposition, la « *Subject to Tax Rule* » (STTR), la « *Qualified Domestic Minimum Top Up Tax* » (QDMTT), la « *Income Inclusion Rule* » (IIR) et la « *Undertaxed Profits Rule* » (UTPRR).<sup>108</sup> Bien que révolutionnaires dans leur esprit, encore faut-il que ces mécanismes soient applicables. Or, certains ont craint qu'une incompatibilité de ceux-ci avec les conventions fiscales bilatérales empêcherait la France de transposer dans son ordre juridique interne les règles de Pilier 2.<sup>109</sup> Cette problématique juridique, bien que fondée, ne s'est pas réalisée car, comme présagé par l'auteur de cette observation lui-même, l'Union européenne a permis à ses Etats membres (EM) de procéder en deux temps et ainsi de ne pas contrevenir à leurs obligations internationales.<sup>110</sup>

L'innovation que constituent ces accords sur les deux piliers est donc majeure. Premièrement car ils constituent la première source de droit fiscal substantiel de source internationale.<sup>111</sup> En effet, jusqu'à présent l'OCDE s'était limitée à des dispositifs de coopération – automatique ou non – entre les administrations fiscales nationales et des obligations de communication d'informations (*reporting*) pour les entreprises.<sup>112</sup> Cette approche est censée se rapprocher du mode de fonctionnement des directives européennes, dans le sens où les Etats s'engagent à suivre la manière de procéder de l'OCDE s'ils décident d'adopter des dispositifs en ce sens.<sup>113</sup> Secondement, car, bien que les mécanismes fiscaux employés – à savoir le fait d'apprécier la législation fiscale étrangère et d'y rattacher des conséquences concrètes – ne soient pas nouveaux, car déjà connu en matière de lutte contre les ETNC (CGI, art. 238-0 A) par

---

<sup>105</sup> SAINT-AMANS (P.), *op. cit.* ndbp. 100, p. 510.

<sup>106</sup> OUDENOT (Ph.), *op.cit.* ndpb. 26, p. 159, pt. 320.

<sup>107</sup> OCDE (2023), *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE, Paris.

<sup>108</sup> L'étude de ces mécanismes ne fait pas l'objet du présent mémoire. Pour une vision générale d'ensemble du dispositif, voir GOUTHIERE (B.), *op. cit.* ndbp. 47, pp. 360 ff., pts. 16652 ff., *Ibid.* en droit français voir GUTMANN (D.), *op. cit.* ndbp. 46, pp. 663-666, pt. 826. Pour l'incidence de Pilier 2 sur les EMN « hors champ » voir BERENDT (L.), *Globale Mindeststeuer Auch ein Thema für die Kleinen!*, DStR 2024, 521, p. 522.

<sup>109</sup> KALLERGIS (A.), *op. cit.* ndbp. 73.

<sup>110</sup> *Ibid.*

<sup>111</sup> KOURALEVA-CAZALS (P.), *Les Piliers 1 et 2 : les piliers d'un nouvel ordre ?*, Revue Droit fiscal n° 12, 25 mars 2022, pt. 4.

<sup>112</sup> PERIN-DUREAU (A.), *op. cit.* ndbp 21, pp. 222 ff., pts. 1036 ff. et pp. 227 ff., pts. 1064 ff.

<sup>113</sup> KOURALEVA-CAZALS (P.), *op. cit.* ndbp 111, RDF n° 12, 25/03/22, pt. 4.

exemple,<sup>114</sup> ceux-ci sont repris de manière innovante par le Pilier 2.<sup>115</sup> En revanche, les véhicules juridiques formels restent classiques, ce qui limite la « révolution » matérielle de la fiscalité internationale qu'opère la solution à deux piliers.

### Section 2 : L'apport en pratique cantonné de la solution à deux piliers

Les deux piliers reposent sur deux sources du droit international public. Le premier véhicule employé, le traité, est le plus « classique » et a été choisi pour l'adoption du Montant A du Pilier 1. Les avantages sont ceux du droit commun des traités, en première ligne desquels le caractère contraignant. En revanche, en pratique, le Montant A fait face à une impasse dans son adoption. Le texte de la nouvelle convention multilatérale a été publié par le Cadre inclusif le 11 octobre 2023, mais n'est pas encore finalisée ni ouverte à la signature du fait de divergences persistantes.<sup>116</sup> Il a néanmoins été soumis au Cadre inclusif pour adoption.<sup>117</sup> Par ailleurs, là encore, dès lors qu'une convention multilatérale sera conclue, la problématique de l'interprétation désordonnée de la convention referra surface. En effet, sans instance supranationale, les Etats interprètent la convention selon leurs règles de droit interne, sauf à ce qu'un Etat reconnaisse l'interprétation retenue par un autre Etat, ce que la France refuse par exemple.<sup>118</sup> Des parallèles peuvent être fait en la matière avec le droit international privé.<sup>119</sup>

En revanche, en ce qui concerne le Montant B du Pilier 1 et le Pilier 2, aucune convention n'a été prévue. Ainsi, d'un point de vue du droit international public se pose la question de la source. Toute source est qualifiée de *soft law* dès lors qu'elle va au-delà de simples gestes politiques, de sorte qu'il existe une attente de conformité même en l'absence d'obligation juridique.<sup>120</sup> Les formes de la *soft law* sont variées, mais couvre *a minima* les actes unilatéraux des organisations internationales.<sup>121</sup> Le Montant B du Pilier 1 et le Pilier 2 relèvent ainsi bien de

---

<sup>114</sup> *Ibid*, pt. 6.

<sup>115</sup> Sur le détail de l'articulation des mécanismes précités de Pilier 2, voir Voir KOURALEVA-CAZALS (P.), *op. cit.* ndbp 111, RDF n° 12, 25/03/22, pt. 6.

<sup>116</sup> GOUTHIERE (B.), *op. cit.* ndbp. 47, p. 362, pt. 1660, §2.

<sup>117</sup> OCDE, Déclaration des coprésidents du Cadre inclusif sur le BEPS, *Mise à jour sur le Pilier Un de la part des coprésidents du Cadre inclusif sur le BEPS*, 13 janvier 2025.

<sup>118</sup> KOURALEVA-CAZALS (P.), *op. cit.* ndbp 111, RDF n° 12, 25/03/22, pt. 2.

<sup>119</sup> FERRARI (F.), *Forum Shopping Despite Unification of Law*, Académie de Droit International de La Haye, 2021, p. 257.

<sup>120</sup> Traduction personnelle de la définition de THIRLWAY (H.), *The Sources of International Law*, 2<sup>ème</sup> édition, Oxford University Press, Oxford, 2019, p. 189.

<sup>121</sup> DECAUX (E.) et DE FROUVILLE (O.), *op. cit.* ndbp. 32, p. 72, pt. 76.

la *soft law*.<sup>122</sup> Les avantages du recours à la *soft law* sont qu'un consensus n'est pas nécessaire ou encore qu'une gradation du caractère contraignant est possible, comme la différence entre « standards minimums » et « approche commune » par exemple.<sup>123</sup> Ainsi, les raisons de son recours en matière fiscale ne dérogent pas à la règle de nécessité rencontrée dans les autres domaines du droit international public.<sup>124</sup> Cependant, la principale caractéristique de la *soft law* – qui explique son adoption massive – est qu'il n'est pas contraignant et qu'ainsi il est nécessaire de transposer les règles « *GloBE* ». <sup>125</sup> En conséquence, il existe une tension inhérente à l'étape de « solidification » du droit entre respect souveraineté des Etats et la volonté de les « contraindre » pour l'adoption d'un texte le plus uniforme possible.<sup>126</sup>

La « nouvelle » lutte internationale contre BEPS, bien que bouleversant radicalement la manière dont les Etats font face au problème de collision avec la souveraineté fiscale d'un autre Etat, n'est pas en mesure, tant par sa portée limitée que sa faiblesse normative, d'apporter pleinement satisfaction aux problèmes intrinsèques causés par la répartition bilatérale de l'impôt. Bien plus, il convient aux Etats – pris individuellement ou organisés régionalement – d'intégrer ces standards de droit dans leur ordre juridique. Voyons ainsi si l'Union européenne permet aux Etats membres d'avoir un autre choix que l'alternative entre multilatéralisme et isolement.<sup>127</sup>

## **DEUXIEME PARTIE : LES APPORTS MESURES DU DROIT DE L'UNION EUROPENNE DANS LA LUTTE INTERNATIONALE CONTRE BEPS**

L'Union européenne est une organisation internationale *sui generis*<sup>128</sup> qui ne dispose que des compétences que lui accordent ses Etats membres (EM) en vertu du principe d'attribution de l'article 5 §2 du Traité sur l'Union européenne (TUE). Ce principe est central pour comprendre la

---

<sup>122</sup> HONGLER (P.), *International Law of Taxation*, Oxford, Oxford University Press, 2021, p. 132-133.

<sup>123</sup> SAINT-AMANS (P.), L'action de l'OCDE dans le domaine fiscal, un exemple de Soft Law couronné de succès, L'ENA hors les murs, 2021/2 n° 503, p. 31 et SAINT-AMANS (P.), *op. cit.* ndbp. 100, pp. 509-510.

<sup>124</sup> Pour une démonstration des motifs du recours au *soft law*, voir PELLET (A.) in : DEUMIER (P.) et SOREL (J.-M.), *Regards croisés sur la soft law en droit interne européen et international*, LGDJ Contextes, 2018, pp. 177 et S.

<sup>125</sup> OUDENOT (Ph.), *op.cit.* ndpb. 26, pp. 159-172, pts. 320-356 ;

<sup>126</sup> KOURALEVA-CAZALS (P.), *op. cit.* ndbp 111, pt. 4 et SAINT-AMANS (P.), *op. cit.* ndbp. 100, p. 505-512.

<sup>127</sup> Question d'ouverture tirée de PERREAUD (G.), Une gouvernance fiscale mondiale ?, RIEDF, 2021/1, p. 79.

<sup>128</sup> MARTUCCI (F.), *Droit de l'Union européenne*, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, Dalloz « Hypercours », 2025, p. 37, pt. 54.

lutte européenne contre *BEPS*, car l'UE ne dispose pas de la « compétence de sa compétence »,<sup>129</sup> l'empêchant de s'attribuer des compétences en matière fiscale et d'établir des impôts européens.<sup>130</sup> Nonobstant, l'UE peut, afin de former une « Union sans cesse plus étroite »,<sup>131</sup> dépasser ses compétences en harmonisant les droits nationaux.<sup>132</sup> Ainsi, en matière fiscale, l'harmonisation est un vecteur de dépassement efficace des limites du droit international (**Titre 1**). Pour autant, le droit primaire de l'Union européenne demeure un facteur limitant son action (**Titre 2**).

### **Titre 1 : L'harmonisation comme vecteur de dépassement efficace**

L'harmonisation des législations européennes est le fondement de compétence de l'Union européenne en matière fiscale.<sup>133</sup> Dans sa forme positive (**Chapitre 1**), l'harmonisation permet d'adopter des dispositions contraignantes et d'intégrer à son ordre juridique supranational le *soft law* international. Le Conseil est le principal organe compétent. Dans sa forme négative (**Chapitre 2**), l'harmonisation européenne offre des possibilités de lutte contre *BEPS* unique au monde en limitant les agissements des Etats membres. La Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) en est le principal acteur.<sup>134</sup>

### **Chapitre 1 : L'harmonisation positive comme solidification des standards internationaux**

L'harmonisation positive désigne tous les textes européens de droit secondaire pris en vertu des traités par les organes compétents (TFUE, art. 288 et 289) visant à rapprocher les législations nationales. En matière d'impôts directs, un corpus dense de réglementation en vigueur s'est développé depuis plusieurs décennies (**Section 1**). Pour autant, les propositions de réglementation continuent à se multiplier (**Section 2**) afin de perfectionner le système.

---

<sup>129</sup> Terme traduit et inspiré du *terminus technicus* « *Kompetenz-Kompetenz* » venant de JELLINEK (G.), *Allgemeine Staatslehre*, 3<sup>ème</sup> édition, Verlag O. Häring, Berlin, 1913.

<sup>130</sup> Sur l'inexistence d'une « autonomie fiscale » de l'Union européenne voir KALLERGIS (A.), *L'autonomie fiscale de l'Union européenne*, RAE, 2018/4, pp. 587-597.

<sup>131</sup> Préambule du Traité sur l'Union européenne (TUE), pt. 13.

<sup>132</sup> Sur l'utilisation alternative de la notion (juridique) « d'intégration », cf. MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal et droit de l'Union européenne*, Colloque IHEI/Paris VIII, 2019, ndbp. 4.

<sup>133</sup> KALLERGIS (A.), *op. cit.* ndbp. 130, pp. 587-597, p. 587.

<sup>134</sup> KOKOTT (J.), *Der EuGH als Garant fairen Steuerwettbewerbs*, ISR 2017, 395-401.

## Section 1 : L'harmonisation positive en vigueur : les DAC, ATAD, et « Pilier 2 »

L'Union européenne a depuis longtemps à cœur de garantir un cadre permettant aux autorités fiscales nationales (AFN) de lutter efficacement contre la fraude et l'évasion internationale et, plus récemment, contre *BEPS*. Selon le Conseil, la « directive [est l']outil préféré d'harmonisation des législations européennes ».<sup>135</sup>

La première initiative en ce sens remonte à la directive « assistance mutuelle » adoptée le 19 décembre 1977. Mais face à ses limites en matière de transparence selon les standards de l'OCDE, notamment l'inopposabilité du secret bancaire par les AFN,<sup>136</sup> celle-ci fût remplacée le 15 février 2011 par la « DAC 1 » afin d'intégrer ces nouveaux standards.<sup>137</sup> De nombreuses améliorations ont été successivement apportées, élargissant le champ des échanges automatiques d'informations.<sup>138</sup> On dénombre au 19 mars 2025 huit DAC, dont les plus célèbres sont les DAC 4, mettant en place un système de déclaration pays par pays (*country by country reporting*, CbCR) et reprenant l'action 13 du Plan d'action de l'OCDE, qui vise à faciliter le travail des administrations fiscales en matière de prix de transfert, et DAC 6, prévoyant l'obligation pour les intermédiaires (banquiers, avocats, conseils etc.) de déclarer les montages fiscaux transfrontières potentiellement agressifs (*common reporting standards*, CRS) (action 12).

À la coopération s'ajoutent les dispositifs de droit substantiel.<sup>139</sup> À ce titre, deux dispositifs ressortent particulièrement. Le premier concerne les dispositifs contre les pratiques d'évasion fiscale (*anti-tax avoidance*) des directives ATA I et II. L'ATAD I prévoit cinq dispositifs visant cet objectif que sont : (i) la limitation des intérêts déductibles (action 4), (ii) des règles en matière d'*exit tax*, (iii) une clause générale anti-abus, (iv) des règles contre les sociétés étrangères contrôlées (SEC) (*controlled foreign corporations*, CFC) (action 3) et (v) des règles anti-hybrides (action 2).<sup>140</sup> L'ATAD II se contente d'étendre le champ d'application des mesures

---

<sup>135</sup> PEIFFERT (O.), Les initiatives de l'Union européenne dans le domaine de la fiscalité internationale, Colloque IHEI/Paris VIII, 2019.

<sup>136</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Droit fiscal de l'Union européenne*, 3<sup>ème</sup> édition, Bruylant, Bruxelles, 2022, pp. 853 f., pt. 466 et MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Manuel de droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2024, pp. 429 ff., pts. 465-447.

<sup>137</sup> PERIN-DUREAU (A.), *op. cit.* ndbp 21, p. 226, pt. 1059.

<sup>138</sup> Pour une vue d'ensemble, voir PERIN-DUREAU (A.), *op. cit.* ndbp 21, p. 226, pt. 1059.

<sup>139</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 136, pp. 335 f., pt. 357 ; LAMBERT (Th.), *L'impôt dans une économie mondialisée – Contribution à une théorie générale de l'impôt*, Bruylant, Bruxelles, 2021, pp. 155 et s., pts. 601 et s.

<sup>140</sup> HONGLER (P.), *op. cit.* ndbp. 122, p. 162.

anti-hybrides aux pays tiers.<sup>141</sup> Plus récemment encore, l'adoption de la directive « GloBE/Pilier 2 » a eu lieu, reprenant dans les grandes lignes, tout en approfondissant certains aspects, les dispositifs évoqués en amont.<sup>142</sup>

Bien que l'Union européenne ait commencé à agir avant l'établissement d'un Plan d'action par l'OCDE, il est indéniable que celui-ci influence de manière déterminante le législateur européen en matière d'impôt direct. L'adoption rapide de certains de ces dispositifs peut s'expliquer par le scandale d'évasion fiscale des *Panama Papers*.<sup>143</sup> En revanche, pour les autres, ils témoignent incontestablement d'une volonté commune d'agir contre le problème de *BEPS* par des moyens permettant de consolider la force juridique des dispositifs internationaux. En effet, les directives sont des actes législatifs (TFUE, art. 289 §3) qui lie les Etats membres, destinataires de ceux-ci, quant au résultat à atteindre, ne laissant aux instances nationales la compétence que quant à la forme et aux moyens (TFUE, art. 288 §3). Ainsi, il s'agit d'une obligation contraignante pour les EM que de garantir la transposition des règles issues de la directive, ce dont il résulte la création de droit « dur ». En l'espèce pour pilier 2, il est à noter que le texte européen n'est pas une reprise exacte, mais que des divergences ressortent également et ordonnées par un auteur selon quatre catégories.<sup>144</sup> Pour ce qui est du cas particulier de la France, le fait de passer par une directive permet d'éviter le problème d'incompatibilité avec les CFB en droit français.<sup>145</sup> Il est intéressant de noter que ce problème n'existait par exemple pas en droit allemand.<sup>146</sup> Dès lors, le droit de l'Union européenne a permis de transformer de manière coordonnée et harmonisée des dispositifs anti-BEPS dans les ordres juridiques de ses Etats membres. Forte de cette dynamique, la Commission européenne (COM) – détentrice du

---

<sup>141</sup> *Ibid.*

<sup>142</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 136, pp. 332 ff, pt. 356 ; OUDENOT (Ph.), *op.cit.* ndpb. 26, p. 159-171, pt. 320-356 ; Sur le fait que cette étape était nécessaire pour que les EM puissent adopter des dispositions telles que celle de Pilier 2 sans violer leur obligation de DIP (Art. 26 CDVC) de respect des CFB voir KALLERGIS (A.), L'imposition mondiale minimale effective à l'épreuve du droit international fiscal conventionnel, REIDF n° 2022/3, p. 299, conclusion.

<sup>143</sup> PERIN-DUREAU (A.), *op. cit.* ndbp 21, p. 226, pt. 1059.

<sup>144</sup> RAINGEARD DE LA BLETIÈRE (E.), Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2022, RDF n° 13, 13/04/23, p. 140.

<sup>145</sup> KALLERGIS (A.), *op. cit.* ndbp. 80, II.

<sup>146</sup> HAASE (F.), *op. cit.* ndbp. 29, pp. 235-236, pt. 577 et s.

(quasi-)monopole<sup>147</sup> de l'initiative législative (TUE, art. 17 §2) – multiplie les propositions. La plus récente ayant été adoptée étant la directive FASTER, qui le fut le 10 décembre 2024.<sup>148</sup>

## Section 2 : L'harmonisation positive en puissance : les projets BEFIT, DEBRA, HOT & Co.

Aux mesures déjà existantes et reprenant les actions de l'OCDE en les retravaillant, s'ajoutent les propositions que l'Union européenne a établies et qui sont propres à ses spécificités. Plusieurs projets de directives ont été annoncés par la COM ces dernières années.<sup>149</sup> Ces projets peuvent se décomposer en deux catégories. La première concerne les projets visant à résorber des questions fiscales spécifiques. L'on pense aux propositions DEBRA<sup>150</sup>, HOT<sup>151</sup>, concernant les prix de transfert<sup>152</sup> ou encore *Unshell*,<sup>153</sup> aussi appelée « ATAD 3 », et qui attendent de voir le jour. L'autre catégorie concerne les projets visant à créer une fiscalité des sociétés uniforme au travers de la création d'une assiette commune en matière d'impôt sur les sociétés.<sup>154</sup> Concrètement, il s'agissait d'une part de prévoir des outils anti-abus dans les modalités classiques de détermination de l'assiette et de consolider cette assiette et la répartir entre Etats membres là où les EMN opèrent.<sup>155</sup> Commencé dès 2011, soit avant le Plan d'action

---

<sup>147</sup> MARTUCCI (F.), *op. cit.* ndbp. 128, p. 390, pt. 497.

<sup>148</sup> DIRECTIVE (UE) 2025/50 DU CONSEIL du 10 décembre 2024, relative à un allègement plus rapide et plus sûr de l'excédent de retenues à la source (JOUE n° L, 10 janv. 2025, p. 1-32). Pour une analyse des dernières actualités, voir ILJIC (A.), MAITROT DE LA MOTTE (A.), PEZET (F.) et SICARD (F.), Droit fiscal de l'Union européenne : chronique de jurisprudence et de législation - (1er décembre 2024 – 28 février 2025), *RDF*, n° 17, 24 avril 2025, 202.

<sup>149</sup> GERVAL (Ch.-E), L'Union européenne face à BEPS : le bon élève de l'OCDE ?, *REIDF*, n° 2022/3, pp. 342-348, p. 344. PERIN-DUREAU (A.), *op. cit.* ndbp. 21, p. 271 f., pt. 1245-1253 ; LAMBERT (Th.), *op. cit.* ndbp. 139, pp. 128 ff. et pts. 482 ff. ; BEINERT (S.), Steuerertüchtigungsprogramme: Stand und Perspektivender europäischen Steuerertüchtigungsprogramme (BEFIT, FASTER pp.), *ISR* 2024/4, 141-154.

<sup>150</sup> Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL établissant des règles relatives à un abattement pour la réduction de la distorsion fiscale en faveur de l'endettement et à la limitation de la déductibilité des intérêts aux fins de l'impôt sur les sociétés du 11/05/22, COM(2022) 216 final.

<sup>151</sup> Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL établissant un système d'imposition en fonction du siège central pour les micros, petites et moyennes entreprises et modifiant la directive 2011/16/UE, 12/09/23, COM(2023) 528 final.

<sup>152</sup> Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL relative aux prix de transfert, 12/09/23, COM(2023) 529 final.

<sup>153</sup> Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL établissant des règles pour empêcher l'utilisation abusive d'entités écrans à des fins fiscales et modifiant la directive 2011/16/UE du 22/12/21, COM(2021) 565 final.

<sup>154</sup> Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL relative à un cadre pour l'imposition des revenus des entreprises en Europe (BEFIT) du 12 septembre 2023, COM(2023) 532 final, remplaçant Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) du 25/10/16, COM(2016) 683 final.

<sup>155</sup> DOUET (F.), *op. cit.* ndbp. 102, pp. 321, pt. 979.

de l'OCDE, le projet est aujourd'hui abandonné au profit de BEFIT.<sup>156</sup> L'objectif reste pour autant en substance le même.

Il ressort dès lors très clairement que l'Union européenne, malgré son défaut d'autonomie fiscale, détient une latitude dans ses agissements, lui permettant non seulement d'incorporer dans son ordre juridique et ainsi dans celui de ses Etats membres, le *soft law* de l'OCDE, mais aussi de proposer des projets plus ambitieux. Le fondement de son action en matière d'impôts directs (TFUE, art. 115) est un fondement « général » à défaut d'un fondement spécifique comme en matière de TVA (TFUE, art. 113).<sup>157</sup> Ainsi, la question de la remise en cause de la souveraineté nationale s'est posée.<sup>158</sup> Par ailleurs, d'un point de vue de l'efficacité de l'harmonisation positive, certains critiquent l'amoncellement de normes et considèrent, similairement à l'OCDE, qu'il convient à l'Union européenne de simplifier sa réglementation, y compris fiscale, et de procéder à un démantèlement (*declustering*).<sup>159</sup> Cet appel semble trouver un écho dans la nouvelle politique de VON DER LEYEN, Présidente de la COM.<sup>160</sup> La volonté étant de proposer une solution politique plutôt que désordonnée, au gré des évolutions jurisprudentielles.<sup>161</sup> Pour autant, l'harmonisation positive n'est chronologiquement pas la première. L'Union européenne agissait déjà par le biais de l'harmonisation « négative » dont l'importance a récemment réémergée.

## Chapitre 2 : L'harmonisation négative comme dépassement des standards internationaux

---

<sup>156</sup> GOUTHIERE (B.), *op. cit.* ndbp. 47, pp. 1843, pts. 87305.

<sup>157</sup> KOKOTT (J.), *EU Tax Law – A Handbook*, C.H. Beck, Munich, 2022, p. 358, pt. 1.

<sup>158</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), Les propositions de directives BEFIT et HOT : comment renforcer simultanément le marché intérieur européen et les vingt-sept souverainetés fiscales des États membres ?, RDF n° 19, 14/05/24, pp. 246.

<sup>159</sup> HEY (J.), *Europäische Steuerpolitik und Rechtsprechung im internationalen Standortwettbewerb*, IStR 2024, 814, pp. 814-820, p. 818 et s.

<sup>160</sup> Voir la déclaration de presse du 26 février 2025 de la Présidente « La Commission simplifie les règles en matière de durabilité et d'investissements de l'UE et réduit les charges administratives pour un montant de plus de 6 milliards d'euros » lorsqu'elle dit « Nous avons promis une simplification, c'est chose faite ! Nous présentons notre première proposition pour une simplification en profondeur ».

<sup>161</sup> GOUTHIERE (B.), *op. cit.* ndbp. 47, pp. 1843, pts. 87305.

L'harmonisation négative<sup>162</sup> désigne toutes les limitations posées par le droit de l'Union – et imposées par la CJUE – à l'exercice des compétences fiscales des Etats membres. Pour autant, les libertés de circulation (LDC) encadrent « souplement » les Etats (**Section 1**), ne les empêchant pas ainsi d'agir contre *BEPS*. Paradoxalement, la cristallisation du droit des aides d'Etats contribue quant à lui, au travers de cet encadrement, directement à la lutte contre *BEPS* (**Section 2**).

### Section 1 : L'encadrement « souple » des Etats par le droit des libertés de circulation

Le droit des LDC désigne toutes les garanties accordées aux agents économiques agissant dans le cadre du marché commun européen contre certaines mesures étatiques pouvant être jugées comme contrevenant à cet objectif. Ces garanties sont tant spécifiques et d'application prioritaires, car liées à l'exercice d'une activité économique, tant générales et subsidiaires.<sup>163</sup> Il s'agit d'une part de garanties envers la circulation des marchandises (TFUE, art. 34 et s.), des personnes, travailleurs (TFUE, art. 45 et s.) comme personnes morales (TFUE, art. 49 et s.), des services (TFUE, art. 54 et s.) ou encore des capitaux (TFUE, art. 63 et s.). D'autre part, de la libre circulation (TFUE, art. 21) et du droit à un traitement non-discriminatoire (TFUE, art. 18) garantie à tous les citoyens européens (TFUE, art. 20 et TUE, art. 9 §1 et §2). En matière fiscale, les LDC sont applicables et ce, bien que le domaine ne soit pas harmonisé et que l'Union européenne n'en ait pas la compétence.<sup>164</sup> Le champ du contrôle couvre tant les actes unilatéraux des EM telle une loi, que les actes bilatéraux ou multilatéraux auxquels les EM souscriraient.<sup>165</sup>

---

<sup>162</sup> Le choix d'écarter l'étude approfondie du droit non-contraignant européen institué par le « code de conduite » résulte de l'importance de la question des avantages sélectifs sous forme fiscale dans le contentieux des aides d'Etats au sens de l'art. 107 §1 TFUE. Pour des développements concernant la place des codes de conduite dans la classification des sources de DIP, voir CARREAU (D.), HANNAN (A.), MARRELLA (F.), *Droit international*, 13<sup>ème</sup> édition, Paris, Pedone, 2022, p. 252, pt. 12. Concernant le droit fiscal européen voir GOUTHIERE (B.), *op. cit.* ndbp. 47, pp. 1862 ff., pts. 87630 ff. Seront également exclues la question de la limitation des souverainetés fiscales des Etats membres par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne – ayant valeur de droit primaire (TUE, art. 6 §1) – car n'ayant *a priori* et à date que peu d'incidence sur la lutte contre BEPS. Cependant, pour des développements allant dans le sens d'une importance croissante, voir ISMER (R.) in VOGEL (K.) et LEHNER (M.), *Doppelbesteuerungsabkommen*, 7<sup>ème</sup> édition, CH Beck, Munich, 2021, Grundlagen des Abkommensrechts, pt. 273g.

<sup>163</sup> HONGLER (P.), *op. cit.* ndbp. 122, p. 135.

<sup>164</sup> CJCE, 28 janvier 1986, C-270/83, Commission contre France, dit « Avoir fiscal » ; CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt et Roland Schumacker ; HONGLER (P.), *op. cit.* ndbp. 122, p. 135 ; MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 136, p. 97, pt. 107.

<sup>165</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 136, pp. 102 ff.

Le contrôle s'effectue en trois étapes.<sup>166</sup> Le champ d'application personnel, matériel et territorial doit d'abord être ouvert. Ensuite, une atteinte doit être caractérisée, ce qui peut tant prendre la forme de discriminations directe ou indirecte, ou de « toutes mesures d'effet équivalent susceptibles de porter atteinte au marché »,<sup>167</sup> exception faite des « simple modalités de ventes, si indistinctement applicables ». <sup>168</sup> Enfin, et voici le point le plus important en matière de lutte anti-BEPS, l'atteinte doit être justifiée. D'une part, il convient de démontrer un motif de justification. Il peut être explicite, c'est-à-dire prévue par les traités ou implicite, c'est-à-dire tout « motif impérieux d'intérêt général ». <sup>169</sup>

Ainsi, il se pose la question de savoir si la lutte anti-BEPS peut être invoquée comme un tel motif. À défaut, les mesures étatiques violent le droit de l'Union. Ainsi, la CJUE a dégagé plusieurs motifs impérieux, tel « la cohérence du système fiscal national », <sup>170</sup> la « répartition équilibrée du pouvoir d'imposer », <sup>171</sup> mais surtout, dans lutte contre BEPS, (i) la lutte « contre les montages artificiels ayant pour but d'éluder l'impôt » <sup>172</sup> et (ii) « l'efficacité du contrôle et du recouvrement de l'impôt ». <sup>173</sup> Enfin, le contrôle comprend un test de proportionnalité. Classiquement, ce test requiert que les mesures soient utiles, nécessaires et strictement proportionnées. <sup>174</sup>

L'objectif originel des LDC est l'établissement d'un marché commun, dont la protection contre les discriminations et les restrictions sont un prérequis. <sup>175</sup> Ce choix politique entraîne en

---

<sup>166</sup> En réalité une quatrième étape préliminaire est nécessaire afin de déterminer si les dispositions du droit primaire sont invocables, ce qui requiert de déterminer (i) qu'elles soient suffisamment claires, précises et inconditionnelles et (ii) qu'aucune disposition de droit secondaire (*lex specialis derogat legi generali*) ne soit invocable. Pour une vision d'ensemble du schéma de démonstration voir HARATSCH (A.), KOENIG (C.), PECHSTEIN (M.), *Europarecht*, 13<sup>ème</sup> édition, Mohr Siebeck, 2023, p. 364, pt. 810.

<sup>167</sup> CJCE, 11 juillet 1974, C-8/74, Procureur du Roi contre Benoît et Gustave Dassonville.

<sup>168</sup> CJCE, 24 novembre 1993, aff. jointes C-267/91 et C-268/91, Procédure pénale contre Bernard Keck et Daniel Mithouard. Sur le débat de l'utilisation alternative des critères de l'arrêt « ANETT » (CJUE, 3<sup>ème</sup> ch., 26 avril 2012, aff. C-456/10, Asociación Nacional de Expendedores de Tabaco y Timbre (ANETT) et sur le débat sur l'applicabilité des critères Keck par analogie, voir HARATSCH (A.), KOENIG (C.), PECHSTEIN (M.), *op. cit.* ndbp. 165, pp. 409 et s. et pts. 896 et s.

<sup>169</sup> CJCE, 20 février 1979, aff. C-120/78, Rewe / Bundesmonopolverwaltung für Branntwein.

<sup>170</sup> CJCE, 28 janvier 1992, aff. C-204/90, Hanns-Martin Bachmann contre État belge.

<sup>171</sup> CJCE, gr. ch., 13 décembre 2005, aff. C-446/03, Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) et CJUE, 25 février 2010, aff. C-337/08, X Holding BV contre Staatssecretaris van Financiën.

<sup>172</sup> CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) contre Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes).

<sup>173</sup> CJCE, 15 mai 1997, C-250/95, Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions ; CJCE, gr. ch., 18 décembre 2007, aff. C-101/05, Skatteverket v A et CJCE, 3<sup>ème</sup> ch., 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer contre Finanzamt München für Körperschaften.

<sup>174</sup> HARATSCH (A.), KOENIG (C.), PECHSTEIN (M.), *op. cit.* ndbp. 165, p. 358, pt. 801.

<sup>175</sup> MARTUCCI Francesco, Droit du marché intérieur de l'Union européenne, Paris, PUF, 2021.

revanche un problème pratique qui est que les entreprises ont ainsi le choix des législations fiscales les plus avantageuses sans accorder aux autres EM des marges de manœuvres suffisantes pour lutter contre ce *forum shopping* intra-européen. Il en résulte dès lors une tension entre l'objectif politique de garantir un effet utile des LDC et la lutte légitime contre *BEPS*.<sup>176</sup> Il se dégage pourtant de la jurisprudence précitée, un élargissement de la liste des motifs de justification, accordant ainsi aux Etats une certaine marge d'action. Il en résulte que la protection des acteurs du marché commun par le droit des LDC n'est en réalité pas un frein à la lutte contre *BEPS* entreprise par les EM. Cependant, il serait tout aussi erroné de dire que les LDC contribuent directement à la lutte contre *BEPS*. Elles ne font qu'autoriser les mesures étatiques et agissent ainsi qu'indirectement. En revanche, le droit des aides d'Etat joue un rôle direct dans la lutte contre *BEPS*.

## Section 2 : L'encadrement partiellement cristallisé des Etats par le droit des aides d'Etats

Avant d'arriver à la conclusion de l'incompatibilité avec le droit primaire de l'Union de l'aide sous forme fiscale de l'Irlande à Apple, cas récent le plus marquant en la matière, notamment du fait de son amende record de plus de 13 milliards d'euros, la CJUE a dû identifier une aide d'Etat au sens de l'art. 107 § 1 du TFUE.<sup>177</sup> Celle-ci se fait en deux étapes. D'abord il faut qualifier l'aide. Il doit s'agir d'un avantage, sélectif, accordé par un EM, avec ressources propres et l'aide doit au moins être susceptible d'affecter le commerce entre EM. En fiscalité, toute libération, totale ou partielle, d'un prélèvement dès lors que celui-ci ne constitue pas une mesure économique générale, ou lorsque l'Etat membre renonce à des recettes fiscales qu'il aurait normalement perçues, peut être qualifié d'avantage.<sup>178</sup> En plus de ces conditions, il est nécessaire de constater l'absence de justifications.<sup>179</sup> Pour autant, le problème dans la pratique est de déterminer la sélectivité de l'avantage concédé. Cette exigence est particulièrement complexe dans le cadre d'Accords Préalables en matière de prix de transfert (*advanced pricing agreements*) aussi appelés « rescrits prix de transfert ». Les affaires se penchant sur cette problématique sont nombreuses et font jurisprudence. Une couverture médiatique dépassant la presse juridique ou

---

<sup>176</sup> KOKOTT (J.), *op. cit.* ndbp. 156, pp. 4 ff., pts. 9 ff.

<sup>177</sup> CJUE, 10 septembre 2024, aff. C-465/20, Commission européenne c/ Irlande.

<sup>178</sup> CALLIES (C.) et RUFFERT (M.), *Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtcharta*, Commentaire, 6<sup>ème</sup> édition, Munich, C.H. Beck, 2022, Art. 107, pt. 43.

<sup>179</sup> HONGLER (P.), *op. cit.* ndbp. 122, p. 155.

économique est à noter tant les noms des entreprises concernés sont connus du grand public (Fiat, Amazon, Apple et ITV)<sup>180</sup> et les amendes atteignent des sommes importantes.<sup>181</sup>

D'un point de vue des effets juridiques, la qualification d'aide d'Etat entraîne deux conséquences.<sup>182</sup> La première est l'arrêt immédiat de l'aide, si tant est que l'aide soit encore en cours. La seconde, bien plus complexe en réalité, est l'obligation pour l'Etat ayant accordé cette aide à la récupérer. Sur ce dernier point, plusieurs questions émergent. En effet, l'obligation de récupérer une aide d'Etat sous forme fiscale reviendrait à imposer rétroactivement une entreprise ce qui constituerait une violation du principe de l'Etat de droit.<sup>183</sup> Les alternatives proposées, à savoir la mise au même niveau des acteurs n'ayant pas bénéficié de l'aide ou la limitation de l'effet de l'arrêt au futur (effet *ex nunc*), bien que possible en droit, ne sont pas pertinentes, car elles contreviendraient à la *ratio legis* de l'art. 108 §3 phrase 3 et l'idée selon laquelle un manquement doit être sanctionné.<sup>184</sup>

Nonobstant ces difficultés concernant la mise en œuvre du droit des aides d'Etat, l'outil reste indispensable. L'objectif étant d'éviter une concurrence fiscale dommageable entre EM (*level playing field*) reste louable. En revanche, afin d'y parvenir, il convient de les contrôler et d'évaluer la compatibilité de leurs agissements avec le droit primaire européen, ce qui, pour satisfaire aux exigences de sécurité juridique,<sup>185</sup> requiert des critères établis, certains et précis. Or, force est de constater que le critère principal, prix de pleine concurrence (*arm's length principle*) est incertain et est interprété de manière évolutive par la CJUE.<sup>186</sup> Certains avancent qu'il s'agit

---

<sup>180</sup> CJUE, gr. ch., 8 nov. 2022, aff. jtes C-885/19 P et C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe c/ Commission, voir TOMSON(S.) et ARTHO (R.), Staatliche Beihilfen des Großherzogtums Luxemburg, ISR 2023/8, 269-271; CJUE, 2<sup>ème</sup> ch., 14 décembre 2023, aff. C-457/21 P, Commission européenne contre le Grand-Duché de Luxembourg, Amazon.com Inc. et Amazon EU Sàrl, voir STEINER (S.) et SCHAFFER (M.), 'Normale' Besteuerung nach dem nationalen Recht Fremdvergleichsgrundsatz– Überprüfung der vom Gericht vorgenommenen Auslegung und Anwendung des nationalen Rechts durch den Gerichtshof, ISR 2024/5, 178-182 et CJUE, 10 septembre 2024, aff. C-465/20, Commission européenne c/ Irlande, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), Les avantages fiscaux sélectifs et le droit de l'Union européenne après les arrêts Apple et ITV : enjeux et perspectives, RDF n° 7-8, 13/02/25, p. 35.

<sup>181</sup>

[https://www.francetvinfo.fr/economie/industrie/europe-apple-definitivement-condamne-a-payer-des-amendes-record-s\\_6776194.html](https://www.francetvinfo.fr/economie/industrie/europe-apple-definitivement-condamne-a-payer-des-amendes-record-s_6776194.html)

<sup>182</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 136, pp. 228 ff.

<sup>183</sup> KOKOTT (J.), *op. cit.* ndbp. 156, pp. 208-209, pts. 198.

<sup>184</sup> *Ibid*, pp. 209-210, pts. 199-200.

<sup>185</sup> La notion est considérée comme un principe général du droit de l'Union européenne depuis CJCE, 22 mars 1961, aff. jointes 42 et 49/59, SNUPAT.

<sup>186</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 179, p. 35.

d'un dévoiement des traités à des fins politiques qui n'est pas permis par l'art. 107 TFUE.<sup>187</sup> Il était par exemple avancé que la notification des aides d'Etat sous forme fiscale revenait à conférer à la COM la prérogative de consentir à l'impôt.<sup>188</sup> Il se pose alors la question de savoir quelles solutions peuvent être apportées. Il semble exclu d'arriver à la stabilité requise par la simple jurisprudence de la CJUE. Ainsi, l'adoption d'un texte de droit secondaire semble plus pertinente, ce que tente de faire la proposition de directive « prix de transfert ».<sup>189</sup> Cependant, la capacité d'agir de l'UE est dictée, comme déjà évoqué, par son droit primaire, or, celui-ci souffre de nombreuses limites.

## **Titre 2 : Le droit primaire européen comme facteur limitant**

Fort de cette diversité de moyens juridiques à sa disposition, l'Union européenne fait pourtant face à des limites pouvant remettre en cause sa capacité à servir d'exemple dans la lutte internationale contre *BEPS*. En effet, le droit de l'Union européenne fait face à des limites en matière interne (**Chapitre 1**), auxquelles s'ajoutent celles en matière externe (**Chapitre 2**),

### **Chapitre 1 : Les limites chroniques du droit de l'Union européenne dans son ordre interne**

En matière interne, l'harmonisation positive se trouve limitée par son fondement contraignant, à savoir l'article 115 TFUE (**Section 1**). L'harmonisation négative est quant à elle limitée dans sa portée (**Section 2**), tant dans son champ d'application que dans ses effets.

#### **Section 1 : La mise en œuvre contraignante de l'article 115 TFUE**

L'article 115 du TFUE est d'un point de vue systémique très restrictif pour au moins deux raisons. D'une part, cet article exige l'unanimité au Conseil, accordant ainsi à n'importe lequel

---

<sup>187</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), La concurrence fiscale et sa régulation dans l'Union européenne, *REIDF*, 2021/2, pp. 218-225, p. 223 et PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'Etat de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Thèse, Bruylant, Coll. Droit de l'Union européenne, 2018, pp. 445 et s., pts. 840 et s.

<sup>188</sup> DUBOUT (E.), in MAITROT DE LA MOTTE (A.), PELLETIER (M.), HITTINGER (Th.) et SINSEK (S.), Les aides d'Etat sous forme fiscale – compte-rendu du colloque organisé à la Faculté de Droit de l'Université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008, *RDF*, 2008, n° 48, pp. 9-25.

<sup>189</sup> GUTMANN (D.), *op. cit.* ndbp. 46, p. 494, pt. 662 et OUDENOT (Ph.), *op.cit.* ndpb. 26, pp. 185-227, pts. 380-455.

des 27 EM un droit de veto. D'autre part, il restreint la participation du Parlement européen à un rôle consultatif, bien que, pourtant, ce dernier est en principe compétent dans les procédures législatives ordinaires, celles-ci fondant la norme (TUE, art. 14, TFUE, art. 230 ff.). Toutefois, cette exigence n'est pas dénuée de fondement. En effet, l'unanimité vise à garantir les exigences de légitimation de la démocratie et la souveraineté fiscale des EM. Elle découle du fait que l'Union européenne est en principe dénuée de souveraineté fiscale, car non souhaitée par les Etats membres lors de la rédaction des traités. De là découle qu'il ne doit pas être possible d'imposer ces réformes aux Etats membres à la majorité, même qualifiée, par le biais de l'Union européenne. L'article 115 en ce qu'il permet « *le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur* » pourrait permettre un contournement de l'incompétence de principe de l'UE en matière fiscale, comme le démontre son recours comme fondement juridique en pratique.<sup>190</sup>

Parallèlement, afin de permettre à l'Union européenne d'agir avec une plus grande marge de manœuvre, la question du contournement de l'unanimité s'est posée. À défaut d'exemples issus de la pratique, celle-ci le fut imaginée par la doctrine et par la Commission européenne.<sup>191</sup> Cette dernière propose deux méthodes.<sup>192</sup> D'une part, le recours à la coopération renforcée (TUE, art. 20 et TFUE, art. 326-334), permettant une intégration différenciée et ainsi de contourner la règle de l'unanimité.<sup>193</sup> Dans la pratique, son recours pour tenter d'instaurer une taxe sur les transactions financières<sup>194</sup> s'est soldée en échec faute d'accord entre les Etats membres sur les modalités de la taxe.<sup>195</sup> D'autre part, l'utilisation des clauses passerelles, spécifiques (TFUE, art. 192 §2) ou générale (TFUE, art. 48, §7), permettant au Conseil d'adopter un texte jusqu'alors soumis à l'unanimité soit à la majorité qualifiée dans le cadre de la procédure législative spéciale, soit par voie de procédure législative ordinaire en codécision avec le Parlement.<sup>196</sup> La difficulté pratique de cette option réside dans le fait que la décision de « passer le pont » se prend elle aussi

---

<sup>190</sup> LIGNEREUX (B.), Fiscalité européenne et majorité qualifiée : à la redécouverte du traité de Rome, REIDF, n° 2022/4, p. 477. Nous invitons également le lecteur à regarder le fondement invoqué par l'Union européenne pour les directives adoptées et les propositions susmentionnées.

<sup>191</sup> CASTAGNÈDE (B.), *op. cit.* ndbp. 9, pp. 47 f., pt. 25.

<sup>192</sup> Communication du 15 janvier 2019, COM[2019] 8 final.

<sup>193</sup> CALLIES (C.) et RUFFERT (M.), *op. cit.* ndbp. 176, Art. 20 TUE, pts. 1-6.

<sup>194</sup> Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières, 14/02/13, COM(2013) 71 final.

<sup>195</sup> CASTAGNÈDE (B.), *op. cit.* ndbp. 9, p. 44, pt. 21.

<sup>196</sup> *Ibid.*, p. 48, pt. 25.

à l'unanimité.<sup>197</sup> Pour ces raisons, certains dans la doctrine formulent la possibilité de recourir à des fondements atypiques, notamment en matière de politiques communes, des libertés de circulation, de fraude aux finances publiques de l'UE et de distorsion du marché faussant la concurrence.<sup>198</sup> Ces fondements, bien que nombreux, sont excessivement spécifiques et dès lors insatisfaisants et non-substituables au fondement général de l'art. 115 du TFUE.<sup>199</sup>

Ainsi, en l'état actuel des traités, le droit de l'Union européenne fait face aux mêmes limites que celles auxquelles fait face le droit international public, à savoir qu'il ne peut être établi d'impôt sans l'accord de tous les Etats concernés. Cette exigence accorde peu de souplesse, rendant l'adoption des dispositifs les plus ambitieux très compliqué, voire impossible. Dès lors, le débat est d'ordre politique plutôt que juridique. Pour éviter la paralysie complète en la matière et l'instauration de politiques fiscales non-harmonisés, l'Union européenne a adopté un code de conduite (*soft law*),<sup>200</sup> dont la portée juridique ne saurait, là non plus, aller plus loin que la *soft law* internationale.<sup>201</sup> Alors que l'on pouvait penser que le droit de l'Union européenne permettrait de complètement échapper aux limites du droit international public issues du principe de souveraineté et d'égalité des Etats, il n'en est, en matière fiscale, que peu de choses. En outre, la portée de l'harmonisation négative est également limitée.

## Section 2 : La portée limitée de l'harmonisation négative

L'harmonisation négative fait également face à plusieurs obstacles limitant ses apports en matière de lutte internationale contre BEPS. La première limite défendue par certains concerne la pertinence du recours aux méthodes de l'harmonisation négative depuis l'adoption de Pilier 2. En effet, à mesure que l'harmonisation positive se développe, le recours à l'harmonisation négative devient, faute d'objet, *de facto* inutile.<sup>202</sup> Ainsi, la création d'une imposition minimale effective à un taux de 15% adoptée par tous les Etats membres tendrait à faire disparaître les situations de

---

<sup>197</sup> *Ibid.*

<sup>198</sup> LIGNEREUX (B.), *op. cit.* ndbp. 188, p. 476.

<sup>199</sup> *Ibid.*

<sup>200</sup> Sur l'utilisation combinée avec les aides d'Etat, voir MAITROT DE LA MOTTE (A.), La réforme du système fiscal international : quelles conséquences pour le droit fiscal de l'Union européenne ?, RDF n° 12, 25/03/22, pt. 14.

<sup>201</sup> Sur le rôle et la place de la *soft law* en droit de l'Union, voir MARTUCCI (F.) in : DEUMIER (P.) et SOREL (J.-M.), *op. cit.* ndbp. 124, pp. 155 et s.

<sup>202</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 136, pp. 71-75, pt. 45.

faible imposition et réduire la portée des dispositifs dérogatoires constitutifs d'aides d'État.<sup>203</sup> Pour autant, le champ d'application du dispositif étant restreint aux EMN dépassant les différents seuils, et principalement celui de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires consolidé, fait que le droit des aides d'Etat restera *a minima* applicable à toutes les entreprises se situant « sous les seuils ».<sup>204</sup>

La deuxième limite concerne ses effets. Contrairement à ce que le terme « harmonisation » semble désigner, l'encadrement des EM par les droits des libertés de circulation<sup>205</sup> ou des aides d'Etats<sup>206</sup> n'aurait pas pour effet d'harmoniser le droit des EM.<sup>207</sup> Il en résulterait une contribution dans la lutte anti-BEPS restreinte, posant ainsi une limite supplémentaire à celles vues en amont concernant la mise en œuvre du droit des aides d'Etats. En effet, comme démontré en amont, l'harmonisation des droits nationaux est essentielle pour garantir une lutte efficace et ordonnée contre BEPS. Pour autant, il résulte bien plus du droit issu de la jurisprudence de la CJUE un éclatement et une complexification du régime juridique en matière d'imposition. La fragmentation des droits fiscaux applicables rend le travail des AFN d'autant plus difficile et les comportements « agressifs » de certaines EMN peuvent prospérer. En conséquence, une situation d'insécurité juridique s'installe. Pour certains, cette situation causerait un désavantage compétitif pour l'Union européenne, entachant de ce fait l'attractivité de son territoire dans la compétition internationale.<sup>208</sup>

La troisième limite de l'harmonisation négative serait que le contrôle se restreint aux actes des Etats membres de l'Union européenne. En effet, bien que tous les actes (exécutifs, législatifs et judiciaires) soient contrôlés, l'UE n'étendait pas jusqu'alors son contrôle des atteintes aux libertés de circulation par un Etat tiers, non-membre de l'Union, ni même ne les soumettait au contrôle de l'article 107 du TFUE. Pourtant, cette incompétence de principe a changé car, depuis le règlement (UE) 2022/2560 du 14 décembre 2022 entré en vigueur le 12 décembre 2023,<sup>209</sup>

---

<sup>203</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 198, pt. 15.

<sup>204</sup> *Ibid.*

<sup>205</sup> FOURNIER (A.), *L'harmonisation européenne des impôts directs - Recherche sur les méthodes d'élaboration du droit de l'UE*, Thèse, Paris, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, tome 629, 2023, pp. 342 f., pts. 617.

<sup>206</sup> *Ibid.*, pp. 447 f., pts. 794 ff.

<sup>207</sup> *Ibid.*, pp. 449 f., pts. 798 ff.

<sup>208</sup> HEY (J.), *op. cit.* ndbp. 158, pp. 814-820, p. 818 et s.

<sup>209</sup> RÈGLEMENT (UE) 2022/2560 DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL du 14 décembre 2022 relatif aux subventions étrangères faussant le marché intérieur.

l'Union européenne peut procéder à un contrôle des aides d'Etats tiers.<sup>210</sup> Bien que son incidence concrète en matière fiscale reste à déterminer, le contrôle des aides d'Etats sous forme fiscale n'est pas exclu.<sup>211</sup> Ce règlement d'application extraterritoriale pourrait marquer un tournant dans le positionnement de l'Union européenne par rapport au monde, car une nouvelle forme de régulation fiscale internationale pourrait en émerger, positionnant ainsi l'Union européenne dans une position de pionnière.<sup>212</sup>

Cette volonté s'inscrit dans un mouvement plus large de volonté d'influence sur le monde et de participation dans l'ordre externe de l'Union qu'il convient à présent d'étudier.

## **Chapitre 2 : Les limites faiblissantes du droit de l'Union européenne dans l'ordre externe**

Dans l'ordre externe, l'Union européenne et son droit influencent de façon grandissante les débats internationaux en matière de lutte contre *BEPS* (**Section 1**). À cela s'ajoute que l'Union semble encore être, en l'état actuel de son droit, incapable d'agir à son nom en matière fiscale dans l'ordre juridique international (**Section 2**).

### Section 1 : L'influence grandissante de l'Union européenne dans le forum fiscal international

L'influence de l'Union européenne et de son droit à l'internationale en matière d'impôt est contrastée. La participation directe de l'Union européenne au forum international est inexistante et avant tout marquée par l'échec. En effet, bien que l'UE siège dans le contexte du Cadre inclusif (*Inclusive Framework on BEPS*) aux côtés de ses Etats membres, elle n'y joue aucun rôle.<sup>213</sup> À titre d'exemple, l'Union européenne a été, à date, dans l'incapacité de mener la lutte pour la création d'une taxe sur l'environnement.<sup>214</sup> Pourtant, des relais et propositions

---

<sup>210</sup> HERMANN (C.) et ELLEMAN (T.), Die neue Verordnung über den Binnenmarkt verzerrende drittstaatliche Subventionen – Ein Brussels Effect in Zeiten geoökonomischer Subventionswettläufe?, ZEuP 2024, 64. Pour une présentation d'ensemble du dispositif, voir IDOT (L.), Le règlement relatif aux subventions étrangères faussant le marché intérieur : un nouvel outil en droit de la concurrence ?, EUROPE, Juin 2023, étude 4 ; MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 136.

<sup>211</sup> RAINGEARD DE LA BLETIÈRE (E.), *op. cit.* ndbp. 144, p. 140.

<sup>212</sup> RIECK (J.) et FEHLING (D.), Neues zur effektiven Mindestbesteuerung in der EU die Umsetzung von Säule 2 nimmt Gestalt an, IStR 2023/77, p. 88.

<sup>213</sup> LAMBERT (Th.), Droit fiscal de l'Union européenne : les occasions manquées, REIDF 2019/4, pp. 485-493

<sup>214</sup> *Ibid.*

s'étaient pourtant fait remarquer dans la doctrine.<sup>215</sup> On peut ainsi légitimement se demander si cette incapacité à agir directement en matière de fiscalité de l'environnement n'est pas en réalité que le symptôme d'une incapacité générale à agir à l'échelle internationale et a fortiori dans lutte contre BEPS.

La conclusion de l'incapacité de l'Union européenne à agir en matière de lutte internationale contre BEPS a notamment été avancée en ce qui concerne la fiscalité du numérique.<sup>216</sup> Cette vision n'est pourtant plus à jour. À titre préliminaire, précisons que l'objectif de l'Union européenne d'essayer d'émuler la communauté internationale à agir dans la lutte anti-BEPS est un objectif explicite et communiqué de longue date. Déjà en 2018 la Commission européenne disait dans un communiqué à propos d'un paquet législatif en matière fiscale, que « *[[c]ette initiative donnera un nouvel élan aux discussions internationales en illustrant concrètement la manière dont les principes en cours d'examen au niveau international peuvent être transformés en une approche moderne, juste et efficace de la fiscalité des entreprises qui soit adaptée à l'ère numérique. En étant les premiers à proposer une réponse globale pour régler le problème et atténuer les risques immédiats, l'UE et ses États membres seront aux avant-postes pour élaborer une solution mondiale* ». <sup>217</sup> Le paquet législatif de mars 2018 n'a pas donné lieu à l'adoption de mesures en étant issues, mais il est intéressant de noter que celui-ci visait à redéfinir l'établissement stable en y incluant la présence numérique significative, et d'intégrer des règles d'attribution des bénéfices au regard de cette présence numérique significative. Or, ces dispositions s'inscrivent dans l'action 1 concernant le numérique et qui est le fondement ayant donné lieu à la solution à deux piliers adoptés trois ans après le paquet législatif.<sup>218</sup>

Par ailleurs, nous avançons l'idée selon laquelle l'adoption rapide par l'Union européenne du Pilier 2 dans son ordre juridique (dès décembre 2022), imposant ainsi à ses 27 États membres de transposer dans leur droit interne la directive, a incité un grand nombre d'autres États. Ainsi, le Japon, le Royaume-Uni, le Canada, ainsi qu'au total 55 juridictions ont déjà mis en œuvre l'impôt minimum mondial ou prévoient de le faire à compter de janvier 2024 ou 2025 et 10

---

<sup>215</sup> FALCAO (T.), *A Proposition for a Multilateral Carbon Tax Treaty*, Thèse, Amsterdam, IBFD, Doctoral Series, Vol. 47, 2016, pp. 411 ff., pts. 10.1 ff.

<sup>216</sup> LAMBERT (Th.), *op. cit.* ndbp. 211, pp. 485-493.

<sup>217</sup> Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil, « Établir une norme de taxation moderne, juste et efficace pour l'économie numérique : le temps est venu d'agir », COM(2018) 146 final.

<sup>218</sup> GERVAL (Ch.-E.), *op. cit.* ndbp. 148, pp. 342-348, p. 347.

juridictions ont pris des mesures concrètes.<sup>219</sup> Comparé au Pilier 1 Montant A, qui fait l'objet d'une convention multilatérale (MLC) dont le texte final proposé par l'OCDE a été soumis au Cadre inclusif en juin 2024, la différence est flagrante. À ce jour, la convention n'est pas entrée en vigueur, faute de signatures et a fortiori de ratifications suffisantes.

Ce rôle grandissant semble pour autant être une exception lorsqu'on parle du rôle de l'Union européenne à l'internationale. Sa compétence extérieure en matière de CFB, plutôt la règle.

## Section 2 : La potentielle compétence extérieure de l'UE en matière de CFB<sup>220</sup>

Préliminairement, afin d'établir le cadre juridique permettant de savoir si l'Union européenne peut être partie à des conventions fiscales bilatérales ou multilatérales, il convient de préciser que l'Union européenne dispose d'une personnalité juridique (TUE, art. 47) et de la capacité de conclusion de traités internationaux (TFUE, art. 335).<sup>221</sup> Le cadre de son champ d'action dans l'ordre externe se délimite selon les compétences qui lui sont attribuées par les traités (TFUE, art. 2 et s.) dans l'ordre interne.<sup>222</sup> Ainsi, il convient de voir si l'Union européenne dispose d'une compétence en matière fiscale dans l'ordre interne. À ce niveau, le constat est clair : l'Union européenne ne dispose pas de compétence explicite,<sup>223</sup> car elle ne dispose pas de compétence exclusive en matière fiscale (TFUE, art. 3) et aucun des autres fondements ne couvre la matière fiscale (TFUE, art. 216 § 1, Alt. 1).<sup>224</sup>

Dès lors, qu'une compétence accessoire de la politique commerciale est inefficace,<sup>225</sup> il se pose la question de savoir si une compétence implicite peut être reconnue à l'Union européenne en matière fiscale.<sup>226</sup> La possibilité d'une compétence implicite a préalablement été établie.<sup>227</sup>

---

<sup>219</sup> OCDE (2025), *Rapport sur la fiscalité du Secrétaire général de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G20 (G20 Afrique du Sud, février 2025)*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/211e7613-fr>, p. 8.

<sup>220</sup> En parlant de l'IM (BEPS, action 15) voir GERVAL (Ch.-E), *op. cit.* ndbp. 148, pp. 342-348, p. 344 ; MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 136, p. 404 et KOKOTT (J.), *op. cit.* ndbp. 156, pp. 4 ff., pts. 9 ff.

<sup>221</sup> LENAERTS (K.), VAN NUFFEL (P.), CORTHAUT (T.), *EU Constitutional Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, p. 475, pt. 14003.

<sup>222</sup> See 22/70, Commission v Council, 1971, paras 13– 14; 3, 4, and 6/76 Kramer, 1976, paras 17– 18.

<sup>223</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 136, pp. 404 ff., pts. 433 ff.

<sup>224</sup> KOKOTT (J.), *op. cit.* ndbp. 156, p. 4, pt. 8.

<sup>225</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 136, pp. 404-406, pt. 434.

<sup>226</sup> LENAERTS (K.), VAN NUFFEL (P.), CORTHAUT (T.), *op. cit.* ndbp. 219, pp. 550 ff., pt. 10035 ff.

<sup>227</sup> Reprenant ainsi la théorie – très pragmatique – des compétences implicites issues du droit international public et affirmée par la CIJ dans CIJ, AC, 11/04/49, Réparation des dommages subis aux services des Nations Unies, CIJ

Cependant, les conditions de son application ont été amenées à évoluer.<sup>228</sup> Actuellement, deux conditions doivent être remplies. D'une part, il convient que l'objectif auquel la compétence interne se rattache justifie en soi l'existence d'une compétence externe et, d'autre part, que cette compétence protège des mesures internes effectivement adoptées.<sup>229</sup> Bien que précisées, ces conditions restent vagues et deux positions se sont cristallisées dans la doctrine. Les premiers considèrent qu'une telle compétence ne devrait pas être reconnue. Deux arguments sont avancés. D'une part, les seules compétences en matière fiscale de l'Union européenne viennent des articles 113 et 115 du TFUE, or ces derniers excluent une compétence en matière de CFB/CFM et ne servent qu'à l'harmonisation « interne », auquel aucune CFB/CFM ne saurait contribuer.<sup>230</sup> D'autre part, l'état actuel du rapprochement des législations ne justifie pas la reconnaissance d'une compétence implicite.<sup>231</sup> Ainsi, la compétence reste chez les Etats membres, ce qui s'est encore vu lors de la signature de la convention instaurant l'instrument multilatéral.<sup>232</sup> D'autres considèrent qu'une telle compétence devrait imminemment être reconnue, car la densité de la régulation en matière d'impôts directs est suffisante.<sup>233</sup>

Par-delà ce débat doctrinal amené à évoluer au fur et à mesure des avancées de l'harmonisation des législations nationales, il est incontestable que le droit de l'Union européenne est en mesure de permettre un changement de paradigme. Reconnaître la capacité de l'Union à conclure des conventions fiscales bilatérales et multilatérales finirait d'ancrer l'Union européenne dans son rôle de pionnière dans la lutte internationale contre *BEPS*. De fait, à l'instar de ce que nous avons argumenté plus tôt et ce que certains ont avancés concernant la mise en œuvre de Pilier 2,<sup>234</sup> l'Union européenne dispose d'une « masse critique » permettant d'influencer les autres Etats à s'aligner sur ses standards fiscaux.<sup>235</sup>

---

Rec. 194. 174 et CIJ, AC, 08/07/96, Licéité de l'utilisation des armes nucléaires par un État dans un conflit armé, CIJ Rec. 1996. 226, pt 25. Voir également VIGNE (M.), La dynamique d'intégration de l'Union européenne en tension avec la souveraineté des États, *RUE*, 2023, pp. 133 et s.

<sup>228</sup> CJCE, 31 mars 1971, aff. 22/70, Commission des Communautés européennes contre Conseil des Communautés européennes (Accord européen sur les transports routiers, AETR) et CJCE, 26 avril 1977, avis n° 1/76.

<sup>229</sup> MAITROT DE LA MOTTE (A.), *op. cit.* ndbp. 136, p. 408, pt. 436.

<sup>230</sup> *Ibid.*

<sup>231</sup> *Ibid.* et KOKOTT (J.), *op. cit.* ndbp. 156, p. 5, pt. 13.

<sup>232</sup> KOKOTT (J.), *op. cit.* ndbp. 156, p. 5, pt. 14.

<sup>233</sup> BENDLINGER (V.) et KOFER (G.), Seminar H: Die europäische Steuerpolitik im Wandel, Ausblick auf das IFA/EU-Seminar am IFA-Kongress Berlin 2022, *ISr* 2022, 594, p. 599 arguant qu'une telle compétence pourrait être immédiatement reconnue. Cependant, plus nuancée BEINERT (S.), *op. cit.* ndbp. 148, p. 144.

<sup>234</sup> RIECK (J.) et FEHLING (D.), *op. cit.* ndbp. 210, p. 88.

<sup>235</sup> Sur une telle influence de l'Union européenne sur le reste du monde voir BRADFORD (A.), *The Brussels Effect: How the European Union Rules the World*, Oxford, Oxford University Press, 2020.

## CONCLUSION

Le droit fiscal international, dans ses deux dimensions – interétatique et globale – a historiquement reposé et continue de reposer dans une très large mesure sur une logique de souveraineté et de coordination volontaire des Etats. Ce socle structurel limite intrinsèquement la portée des instruments mobilisés contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*BEPS*). Si des avancées ont été réalisées, notamment à travers l'approche multilatérale et le projet à deux piliers de l'OCDE, ces mécanismes demeurent souples dans leur contenu et fragmentés dans leur application, entravés par la nécessité de consensus entre États.

Dans ce paysage, le droit fiscal de l'Union européenne s'impose comme un modèle hybride, original, et à bien des égards, plus efficace. Il permet non seulement de transformer le *soft law* international en normes contraignantes, mais également de développer des dispositifs propres, mieux adaptés à l'environnement économique européen. L'harmonisation positive, au travers de directives, et négative, au travers des libertés de circulation et le contrôle des aides d'État, permettent à l'Union de franchir un seuil normatif que le droit fiscal international ne parvient pas à dépasser. Pour autant, cette avancée est contenue par les limites du droit primaire de l'Union : absence de souveraineté fiscale, exigence d'unanimité (TFUE, art. 115), et impossibilité (débatue) de conclure des conventions fiscales au nom de l'UE. Ces contraintes font écho aux blocages structurels du système international lui-même, soulignant que le problème n'est pas tant celui de l'instrument juridique que de la souveraineté fiscale comme principe politique encore dominant.

Dès lors, il ne saurait encore être question d'une européanisation complète du droit fiscal ou d'une exportabilité immédiate du modèle fiscal de l'Union. En revanche, il serait tout aussi erroné de cantonner l'Union européenne à un rôle d'exécutant technique du cadre OCDE. Bien plus, elle joue désormais un rôle normatif autonome, actif, et potentiellement structurant pour les futures architectures fiscales internationales. Par son aptitude à institutionnaliser des standards, en garantir l'effectivité, et créer un espace de cohérence juridique, elle dépasse le cadre d'un simple acteur régional et a bien l'intention de prendre le *leadership* mondial dans les initiatives en la matière.

Cette volonté est aujourd'hui plus que jamais probablement teintée de nécessité. En effet, dans un contexte de recomposition géopolitique marqué par la guerre commerciale menée par les Etats-Unis, la guerre économique<sup>236</sup> menée par la Chine et le conflit armé en Ukraine à la suite de l'invasion russe, ainsi que des crises systémiques – écologiques, sociales, économiques et migratoires –, l'UE pourrait bien être le seul acteur capable de porter une vision juridique cohérente de la fiscalité mondiale. La question n'est peut-être plus de savoir si l'Union peut dépasser les limites du droit fiscal international, mais plutôt de déterminer quand et comment elle parviendra à constituer un ordre fiscal autonome et à imposer un nouveau paradigme. La Commission européenne entend visiblement jouer un rôle moteur dans cette dynamique, comme en témoigne l'intitulé de sa communication du 18 mai 2021 « La fiscalité des entreprises pour le XXI<sup>ème</sup> siècle ».<sup>237</sup>

---

<sup>236</sup> Pour une approche juridique de la notion voir DE NANTEUIL (A.), *Une approche juridique de la guerre économique*, Paris, Pedone, Coll. Société française pour le droit international, 2024.

<sup>237</sup> COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU CONSEIL du 18 mai 2021, « Fiscalité des entreprises pour le XXI<sup>e</sup> siècle », COM(2021) 251 final.

## **BIBLIOGRAPHIE**

### **I. FONDEMENTS**

#### A) Textuels

##### 1. Internationaux

###### a) Nations Unies

Convention de Vienne sur le Droit des Traités (1969), Recueil des Traités, vol. 1155, p. 331.

###### b) Organisation de Coopération pour le Développement Economique (OCDE)

OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE.

OCDE (2015), *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 - Rapport final 2015*, Projet.

OCDE (2016), *Note explicative portant sur la convention multilatérale pour la mise en œuvre de mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*.

OCDE (2018), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Éditions OCDE.

OCDE (2023), *Manuel pour la mise en œuvre de l'impôt minimum (Pilier Deux), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OCDE, Paris.

OCDE (2024), *Prévention de l'utilisation abusive des conventions fiscales – Sixième rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/0cf5a79a-fr>.

OCDE (2025), *Déclaration des coprésidents du Cadre inclusif sur le BEPS, Mise à jour sur le Pilier Un de la part des coprésidents du Cadre inclusif sur le BEPS*, 13 janvier 2025.

OCDE (2025), Rapport sur la fiscalité du Secrétaire général de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G20 (G20 Afrique du Sud, février 2025), Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/211e7613-fr>.

## 2. Union européenne

### a) Droit primaire

Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, Journal officiel de l'Union européenne C83, vol. 53, Union européenne, 2010, p. 380.

Traité sur l'Union Européenne, version consolidée le 7 juin 2016, Journal officiel de l'Union européenne n° C 202, 7 juin 2016.

Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne, version consolidée le 7 juin 2016, Journal officiel de l'Union européenne n° C 202, 7 juin 2016.

### b) Droit secondaire

#### (i) En vigueur

DIRECTIVE (UE) 2016/1164 DU CONSEIL du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

DIRECTIVE (UE) 2017/952 DU CONSEIL du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers.

DIRECTIVE (UE) 2018/822 DU CONSEIL du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

DIRECTIVE (UE) 2022/2523 DU CONSEIL du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union.

RÈGLEMENT (UE) 2022/2560 DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL du 14 décembre 2022 relatif aux subventions étrangères faussant le marché intérieur.

DIRECTIVE (UE) 2025/50 DU CONSEIL du 10 décembre 2024, relative à un allègement plus rapide et plus sûr de l'excédent de retenues à la source (JOUE n° L, 10 janv. 2025, p. 1-32).

(ii) Propositions

Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la taxe sur les transactions financières, 14 février 2013, COM(2013) 71 final.

Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) du 25 octobre 16, COM(2016) 683 final.

Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL établissant des règles pour empêcher l'utilisation abusive d'entités écrans à des fins fiscales et modifiant la directive 2011/16/UE du 22 décembre 2011, COM(2021) 565 final.

Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL établissant des règles relatives à un abattement pour la réduction de la distorsion fiscale en faveur de l'endettement et à la limitation de la déductibilité des intérêts aux fins de l'impôt sur les sociétés (DEBRA) du 11 mai 2022, COM(2022) 216 final.

Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL établissant un système d'imposition en fonction du siège central pour les micros, petites et moyennes entreprises et modifiant la directive 2011/16/UE du 12 septembre 2011, COM(2023) 528 final.

Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL relative aux prix de transfert du 12 septembre 2023, COM(2023) 529 final.

Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL relative à un cadre pour l'imposition des revenus des entreprises en Europe (BEFIT) du 12 septembre 2023, COM(2023) 532 final.

(iii) Abrogé

DIRECTIVE DU CONSEIL (abrogée) du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs (77/799/CEE).

### 3. Nationaux

#### a) Conseil d'analyse économique

Conseil d'analyse économique, LAFFITTE Sébastien, MARTIN Julien, PARENTI Mathieu, SOUILLARD Baptiste et TOUBAL Farid, Taxation minimale des multinationales : contours et quantification, Focus n° 064-2021, juin 2021.

#### B) Jurisprudentiels

##### 1. Cour permanente de justice internationale/Cour internationale de justice

CPJI, 7 septembre 1927, « Lotus, France c. Turquie », Rec. CPJI. Série A, n° 10, pp. 4-33, p. 18.

CIJ, avis consultatif, 11 avril 1949, Réparation des dommages subis aux services des Nations Unies, CIJ Rec. 194. 174.

CIJ, avis consultatif, 8 juillet 1996, Licéité de l'utilisation des armes nucléaires par un État dans un conflit armé, CIJ Rec. 1996. 226, pt 25.

##### 2. Cour de Justice des Communautés Européennes/Cour de Justice de l'Union Européenne

CJCE, 22 mars 1961, aff. jointes 42 et 49/59, Société nouvelle des usines de Pontlieue - Aciéries du Temple (S.N.U.P.A.T.) contre Haute Autorité de la Communauté européenne du charbon et de l'acier.

CJCE, 31 mars 1971, aff. 22/70, Commission des Communautés européennes contre Conseil des Communautés européennes (Accord européen sur les transports routiers, AETR).

CJCE, 11 juillet 1974, aff. C-8/74, Procureur du Roi contre Benoît et Gustave Dassonville.

CJCE, 26 avril 1977, avis n° 1/76.

CJCE, 20 février 1979, aff. C-120/78, Rewe / Bundesmonopolverwaltung für Branntwein.

CJCE, 28 janvier 1986, aff.C-270/83, Commission contre France, dit « Avoir fiscal ».

CJCE, 28 janvier 1992, aff. C-204/90, Hanns-Martin Bachmann contre État belge.

CJCE, 24 novembre 1993, aff. jointes C-267/91 et C-268/91, Procédure pénale contre Bernard Keck et Daniel Mithouard.

CJCE, 14 février 1995, aff. C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt et Roland Schumacker.

CJCE, 15 mai 1997, C-250/95, Futura Participations SA and Singer v Administration des contributions.

CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) contre Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes).

CJCE, gr. ch., 13 décembre 2005, aff. C-446/03, Marks & Spencer plc v David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).

CJCE, 3<sup>ème</sup> ch., 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer contre Finanzamt München für Körperschaften.

CJCE, gr. ch., 18 décembre 2007, aff. C-101/05, Skatteverket v A.

CJUE, 25 février 2010, aff. C-337/08, X Holding BV contre Staatssecretaris van Financiën.

CJUE, 3<sup>ème</sup> ch., 26 avril 2012, aff. C-456/10, Asociación Nacional de Expendedores de Tabaco y Timbre (ANETT).

CJUE, grande chambre, 8 novembre 2022, aff. jtes C-885/19 P et C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe contre Commission européenne.

CJUE, deuxième chambre, 14 décembre 2023, aff. C-457/21 P, Commission européenne contre le Grand-Duché de Luxembourg, Amazon.com Inc. Et Amazon EU Sàrl.

CJUE, grande chambre, 10 septembre 2024, aff. C-465/20 P, Commission européenne contre Irlande, Apple Sales International Ltd et Apple Operations International Ltd.

### 3. Conseil d'Etat

Conseil d'État, Assemblée, 28 juin 2002, n° 232276, Schneider Electric, publié au recueil Lebon.

Conseil d'État, 3<sup>ème</sup>, 8<sup>ème</sup>, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies, 21 décembre 2018, n° 402006, Sté Croë Suisse, Publié au recueil Lebon.

### 4. Cour de cassation

Cour de cassation, Assemblée Plénière, 2 octobre 2015, n° 14-14.256, Eshagh.

## II. DICTIONNAIRES

ACADEMIE FRANÇAISE, *Dictionnaire de l'Académie française*, 9<sup>ème</sup> édition, Tome 1, Imprimerie nationale/Fayard, 1992.

ACADEMIE FRANÇAISE, *Dictionnaire de l'Académie française*, 9<sup>ème</sup> édition, Tome 2, Imprimerie nationale/Fayard, 2000.

ACADEMIE FRANÇAISE, *Dictionnaire de l'Académie française*, 9<sup>ème</sup> édition, Tome 4, Imprimerie nationale/Fayard, 2024.

BENABENT Alain et GAUDEMET Yves, *Dictionnaire juridique*, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, LGDJ Lextenso, 2024.

CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, 15<sup>ème</sup> édition, Paris, PUF Quadrige, 2024.

ROGERS-GLABUSH Julie, *International Tax Glossary*, 7<sup>ème</sup> édition, International Bureau for Fiscal Documentation, 2015.

## III. DOCTRINE

### A) Commentaires

CALLIES Christoph et RUFFERT Matthias, *Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtcharta*, Commentaire, 6<sup>ème</sup> édition, Munich, C.H. Beck, 2022.

VOGEL Klaus et LEHNER Morris, *Doppelbesteuerungsabkommen*, 7<sup>ème</sup> édition, Munich, C.H. Beck, 2021.

### B) Ouvrages

#### 1. Français

CARREAU Dominique, HANNAN Andrea, MARRELLA Fabrizio, *Droit international*, 13<sup>ème</sup> édition, Paris, Pedone, 2022

CASTAGNÈDE Bernard, *Précis de fiscalité internationale*, 6<sup>ème</sup> édition, Paris, PUF Fiscalité, 2023.

COLLET Martin, *Droit fiscal*, 13<sup>ème</sup> édition, PUF Thémis Droit, Paris, 2025.

DECAUX Emmanuel et DE FROUVILLE Olivier, *Droit international public*, 13<sup>ème</sup> édition, Paris, Dalloz « Hypercours », 2023

DE NANTEUIL Arnaud, *Introduction aux conventions de double imposition*, Bruylant, Collection Paradigme, 2019.

DE VRIES REILINGH Daniel et CHILLÀ Christian, *Droit fiscal international*, Helbing Lichtenhahn, 2023.

DOUET Frédéric, *Fiscalité 2.0 – Fiscalité du numérique*, 4<sup>ème</sup> édition, LexisNexis, Paris, 2022.

DUPUY Pierre-Marie et KERBRAT Yann, *Droit international public*, 17<sup>ème</sup> édition, Dalloz « Précis », 2024.

FORTEAU Mathias, MIRON Alina, PELLET Alain, *Droit international public*, 9<sup>ème</sup> édition, Paris, LGDJ, 2022.

GOUTHIERÈ Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, 18<sup>ème</sup> édition, Lefebvre Dalloz, Paris, 2024.

GUTMANN Daniel, *Droit fiscal des affaires*, 15<sup>ème</sup> édition, Paris, LGDJ, Précis Domat, 2024-2025.

LAMBERT Thierry, *L'impôt dans une économie mondialisée – Contribution à une théorie générale de l'impôt*, Bruylant, Bruxelles, 2021.

MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal de l'Union européenne*, 3<sup>ème</sup> édition, Bruylant, Bruxelles, 2022.

MAITROT DE LA MOTTE (A.), *Manuel de droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2024.

MARTUCCI (F.), *Droit de l'Union européenne*, 4<sup>ème</sup> édition, Paris, Dalloz « Hypercours », 2025.

MARTUCCI (F.), *Droit du marché intérieur de l'Union européenne*, Paris, PUF Collection droit fondamentaux, 2021.

PERIN-DUREAU Ariane, *Précis de droit fiscal international et de l'Union européenne*, 2<sup>ème</sup> éd., Paris, LGDJ, 2024.

## 2. Étrangers<sup>238</sup>

DE OLIVEIRA MAZZUOLI Valerio, *The Law of Treaties – A comprehensive study of the 1969 Vienna convention and beyond*, Forense, Rio de Janeiro, 2016.

FERRARI Franco, *Forum Shopping Despite Unification of Law*, Académie de Droit International de La Haye, 2021.

HAASE Florian, *Internationales und Europäisches Steuerrecht*, 6<sup>ème</sup> édition, C.F. Müller, Heidelberg, 2023.

HAASE (F.) et KOFLER (G.), *The Oxford Handbook of International Tax Law*, Oxford, Oxford University Press, 2023.

HARATSCH (A.), KOENIG (C.), PECHSTEIN (M.), *Europarecht*, 13<sup>ème</sup> édition, Mohr Siebeck, 2023.

HONGLER (P.), *International Law of Taxation*, Oxford, Oxford University Press, 2021.

KOFFLER (G.), LANG (M.) et al., *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, IBFD, European and International Tax Law and Policy Series, 2021.

KOKOTT (J.), *EU Tax Law – A Handbook*, C.H. Beck, Munich, 2022.

LENAERTS (K.), VAN NUFFEL (P.), CORTHAUT (T.), *EU Constitutional Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021.

REIMER et RUST (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5<sup>ème</sup> édition, Pays-Bas, Kluwer Law International, 2021.

THIRLWAY (H.), *The Sources of International Law*, 2<sup>ème</sup> édition, Oxford University Press, Oxford, 2019.

### C) Contributions dans des ouvrages collectifs

#### 1. Français

MARTUCCI (F.) in : DEUMIER (P.) et SOREL (J.-M.), *Regards croisés sur la soft law en droit interne européen et international*, LGDJ Contextes, 2019, pp. 155 et s.

---

<sup>238</sup> Sont classés dans cette catégorie tous les auteurs de nationalité étrangère ou dont la référence citée a été écrite dans une autre langue que le français.

PELLET (A.) in : DEUMIER (P.) et SOREL (J.-M.), *Regards croisés sur la soft law en droit interne européen et international*, LGDJ Contextes, 2018, pp. 177 et s.

## 2. Étrangers<sup>239</sup>

PANAYI (C.) et PERROU (K.), *International Tax Law and Public International Law*, in : HAASE (F.) et KOFLER (G.), *The Oxford Handbook of International Tax Law*, Oxford, Oxford University Press, 2023.

STEWART (M.), *Unilateralism, Bilateralism, and Multilateralism in International Tax Law* in : HAASE (F.) et KOFLER (G.), *The Oxford Handbook of International Tax Law*, Oxford, Oxford University Press, 2023.

### D) Thèses

#### 1. Françaises

FOURNIER (A.), *L'harmonisation européenne des impôts directs - Recherche sur les méthodes d'élaboration du droit de l'UE*, Thèse, Paris, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, tome 629, 2023.

PAPADAMAKI (I.), *Les aides d'Etat de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Thèse, Bruylant, Coll. Droit de l'Union européenne, 2018.

VERGNET (N.), *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, Thèse, Paris, LGDJ, Bibliothèque finances publiques et fiscalité, Tome 71, 2020.

#### 2. Étrangères<sup>240</sup>

DAMIROV Javid, *Maßnahmen zur Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen im Ertragssteuerrecht*, Thèse, Peter Lang, Berlin, Deutsche, europäische und internationale Rechtsfragen, Livre 23.

---

<sup>239</sup> Sont classés dans cette catégorie tous les auteurs de nationalité étrangère ou dont la référence citée a été écrite dans une autre langue que le français.

<sup>240</sup> *Ibid.* ndbp. 236.

FALCAO (T.), A Proposition for a Multilateral Carbon Tax Treaty, Thèse, Amsterdam, IBFD, Doctoral Series, Vol. 47, 2016.

### 3. Articles

#### 1. Français

ALVAREZ-LE MENTEC (V.), L'Amérique latine : entre les standards proposés par l'OCDE et la conception d'une politique fiscale régionale, *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2022/3, pp. 333-351

DE NANTEUIL (A.), Quelques remarques candides sur le rôle potentiel des conventions fiscales en matière d'investissements internationaux et d'arbitrage, Colloque IHEI/Paris VIII, 2019, pp. 39-50.

EL ARJOUN (O.), Réforme de la fiscalité du numérique : quelques réflexions sur le Pilier Un du projet OCDE, *Revue de Droit Fiscal* n° 11, 18 mars 2021.

GERVAL (Ch.-E.), L'Union européenne face à BEPS : le bon élève de l'OCDE ?, *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2022/3.

IDOT (L.), Le règlement relatif aux subventions étrangères faussant le marché intérieur : un nouvel outil en droit de la concurrence ?, *EUROPE*, Juin 2023, étude 4.

ILJIC (A.), MAITROT DE LA MOTTE (A.), PEZET (F.) et SICARD (F.), Droit fiscal de l'Union européenne : chronique de jurisprudence et de législation - (1er décembre 2024 – 28 février 2025), *RDF*, n° 17, 24 avril 2025, 202.

KALLERGIS (A.), La convention multilatérale de l'OCDE et les conventions fiscales bilatérales, Colloque IHEI/Paris VIII, 2019.

KOURALEVA-CAZALS (P.), Les Piliers 1 et 2 : les piliers d'un nouvel ordre ?, *Revue Droit fiscal* n° 12, 25 mars 2022.

LIGNEREUX (B.), Fiscalité européenne et majorité qualifiée : à la redécouverte du traité de Rome, *REIDF*, n° 2022/4.

MARTIN (Ph.), L'interprétation des conventions fiscales internationales, *Revue de droit fiscal* n° 24, 2013, 230.

- M. KALONJI, (T.-G.) et KASANGANA NGOY (M.), Mécanismes d'influence du soft law de l'OCDE sur les systèmes fiscaux africains, *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2022/3, pp. 310-317.
- LAFFITTE (S.), MARTIN (J.), PARENTI (M.), SOUILLARD (B.) et TOUBAL (F.), Impôts des multinationales après la crise sanitaire : pour un taux de taxe effectif minimum, CEPII, Policy Brief n° 30, Avril 2020.
- LE MENTEC (F.), Fiscalité internationale - La dénonciation de conventions fiscales : une tendance de fond ?, *Revue de droit fiscal*, n° 30-35, 2012, 389.
- MAITROT DE LA MOTTE (A.), PELLETIER (M.), HITTINGER (T.) et SINSEK (S.), Les aides d'État sous forme fiscale, *Revue de droit fiscal*, 2008, n° 48, pp. 9-25.
- MAITROT DE LA MOTTE (A.), La concurrence fiscale et sa régulation dans l'Union européenne, *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2021/2, pp. 218-225.
- MAITROT DE LA MOTTE (A.), La réforme du système fiscal international : quelles conséquences pour le droit fiscal de l'Union européenne ?, *Revue de Droit Fiscal* n° 12, 25 mars 2022, p. 151
- MAITROT DE LA MOTTE (A.), Les avantages fiscaux sélectifs et le droit de l'Union européenne après les arrêts Apple et ITV : enjeux et perspectives, *Revue de Droit Fiscal* n° 7-8, 13 février 2025, p. 35.
- PASQUIER (C.) et MILHAC (E.), Les États-Unis et l'OCDE : une influence réciproque en matière fiscale ?, *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2022/3, pp. 318-325
- PERREAUD (G.), Une gouvernance fiscale mondiale ?, *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2021/1, pp. 79 et s.
- RAINGEARD DE LA BLETIÈRE (E.), Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2022, *Revue de Droit Fiscal* n° 13, 13 avril 2023.
- SAINT-AMANS (P.), Innover dans la lutte contre l'optimisation fiscale : une solution à deux piliers pour réformer la fiscalité internationale, *Revue française d'administration publique*, n° 182, 2022.
- SAINT-AMANS (P.), L'action de l'OCDE dans le domaine fiscal, un exemple de Soft Law couronné de succès, *L'ENA hors les murs*, 2021/2 n° 503.
- SANTULLI (C.), Limiter le champ d'application des lois et en étendre l'emprise : les conventions fiscales bilatérales, *Colloque IHEI/Paris VIII*, 2019, pp. 12-18.

VERGNET (N.), La politique conventionnelle de l'OCDE : une volonté en quête d'uniformité, *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2022/3, pp. 271-280.

VIGNE (M.), La dynamique d'intégration de l'Union européenne en tension avec la souveraineté des États, *RUE*, 2023, pp. 133 et s.

## 2. Etrangers<sup>241</sup>

ANTON (R. G.), Multilateral Dynamics in Bilateral Settings: Back to Realpolitik, *British Tax Review*, 4, 2019, pp. 462-486.

BEINERT (S.), Steuerertüchtigungsprogramme: Stand und Perspektivender europäischen Steuerertüchtigungsprogramme (BEFIT, FASTER pp.), *ISR* 2024/4, 141-154.

BENDLINGER Valentin et KOFER (G.), Seminar H: Die europäische Steuerpolitik im Wandel, Ausblick auf das IFA/EU-Seminar am IFA-Kongress Berlin 2022, *IStR* 2022, 594.

BERENDT (L.), Globale Mindeststeuer Auch ein Thema für die Kleinen!, *Deutsches Steuerrecht*, 2024, n° 10, p. 521.

HERMANN Christoph et ELLEMAN Tim, Die neue Verordnung über den Binnenmarkt verzerrende drittstaatliche Subventionen – Ein Brussels Effect in Zeiten geökonomischer Subventionswettläufe?, *Zeitschrift für europäisches Privatrecht (ZEuP)*, 2024, 64.

HEY Johanna, Europäische Steuerpolitik und Rechtsprechung im internationalen Standortwettbewerb, *Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung (IStR)* 2024, 814, pp. 814-820.

KOKOTT Juliane, Der EuGH als Garant fairen Steuerwettbewerbs, *Internationale Steuerrechtrundschau*, 2017, pp. 395-401

KOURALEVA-CAZAL (P.), The importance of being effective. Soft law and hard law in the international tax system: a new design, *Revue européenne et internationale de droit fiscal* 2021/1, pp. 45-56.

RIECK (J.) et FEHLING (D.), Neues zur effektiven Mindestbesteuerung in der EU die Umsetzung von Säule 2 nimmt Gestalt an, *Internationale Steuerrechtrundschau* 2023/77.

STEINER Stephanie et SCHAFFER Max, ‚Normale‘ Besteuerung nach dem nationalen Recht Fremdvergleichsgrundsatz– Überprüfung der vom Gericht vorgenommenen Auslegung und

---

<sup>241</sup> *Ibid.* ndbp. 236.

Anwendung des nationalen Rechts durch den Gerichtshof, *Internationale Steuerrechtrundschau* 2024/5, 178-182.

TOMSON (S.) et ARTHO (R.), Staatliche Beihilfen des Großherzogtums Luxemburg, *Internationale Steuerrechtrundschau*, 2023/8, 269-271.

#### **IV. PRESSE/DISCOURS**

PIKETTY Thomas, "Ils appellent cela l'économie de marché, mais c'est du vol", *Le Nouvel Observateur*, 2 février 2015.

LAGARDE Christine, « Opening Remarks by Christine Lagarde on Corporate Taxation in the Global Economy », Discours au Peterson Institute for International Economics à Washington D.C. en tant que Directrice Générale du Fonds Monétaire International le 25 mars 2019.

#### **V. AUTRE**

##### A) Livres

BRADFORD Anu, *The Brussels Effect: How the European Union Rules the World*, Oxford, Oxford University Press, 2020.

JELLINEK Georg, *Allgemeine Staatslehre*, 3<sup>ème</sup> édition, Verlag O. Häring, Berlin, 1913.

MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Pléiade, Œuvres complètes, 1951.

##### B) Contributions scientifiques

GENET Jean-Philippe, La genèse de l'État moderne ; les enjeux d'un programme de recherche, *Actes de la recherche en science sociale*, vol. 118, 1997, pp. 3-18.

##### C) Presse (en ligne)

[https://www.francetvinfo.fr/economie/industrie/europe-apple-definitivement-condamne-a-payer-des-amendes-records\\_6776194.html](https://www.francetvinfo.fr/economie/industrie/europe-apple-definitivement-condamne-a-payer-des-amendes-records_6776194.html)