

Grenzüberschreitende Zusammenarbeit in der Großregion

Le présent ouvrage réunit les contributions écrites faisant suite au colloque « La coopération transfrontalière en Grande Région : état des lieux » organisé par le Centre juridique franco-allemand de l'Université de la Sarre le 11 octobre 2013, en coopération avec l'Institut François Géný de l'Université de Lorraine, avec le soutien déterminant de l'Université franco-allemande. Ces actes sont proposés en version bilingue intégrale. Ils réunissent dix-sept contributions portant sur de nombreux aspects de la coopération transfrontalière. / Das vorliegende Werk umfasst die schriftlichen Beiträge zum Kolloquium „Grenzüberschreitende Zusammenarbeit in der Großregion: eine Bestandsaufnahme“, welches vom Centre juridique franco-allemand am 11. Oktober 2013 in Saarbrücken in Zusammenarbeit mit dem Institut Francois Géný der Universität de Lorraine sowie mit der maßgeblichen Unterstützung der Deutsch-Französischen Hochschule veranstaltet wurde. Diese Beiträge wurden in vollem Umfang übersetzt. Die 17 einzelnen Beiträge setzen sich mit sehr unterschiedlichen Aspekten der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit auseinander.



Als zweisprachige Institution nimmt das Centre juridique franco-allemand der Universität des Saarlandes seit über sechzig Jahren Lehr- und Forschungsaufgaben im Bereich des deutschen und des französischen Rechts sowie der Rechtsvergleichung wahr. www.cjfa.eu



978-3-639-56094-7

Grenzüberschreitende Zusammenarbeit

Philippe Cossalter (Hrsg.)



Philippe Cossalter (Hrsg.)

Grenzüberschreitende Zusammenarbeit in der Großregion

La coopération transfrontalière en Grande
Région



Editions juridiques
franco-allemandes

Collection Revue générale du droit -

www.revuegeneraledudroit.eu

Série Colloques

Collection dirigée par Philippe Cossalter

Agrégé des facultés de droit

Chaire de droit public français de l'Université de la Sarre

<http://foer.cjfa.eu>

Philippe Cossalter (Hrsg.)

**Grenzüberschreitende
Zusammenarbeit in der Großregion**

La coopération transfrontalière en Grande Région

Editions juridiques franco-allemandes

Impressum / Mentions légales

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle in diesem Buch genannten Marken und Produktnamen unterliegen warenzeichen-, marken- oder patentrechtlichem Schutz bzw. sind Warenzeichen oder eingetragene Warenzeichen der jeweiligen Inhaber. Die Wiedergabe von Marken, Produktnamen, Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen u.s.w. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutzgesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Information bibliographique publiée par la Deutsche Nationalbibliothek: La Deutsche Nationalbibliothek inscrit cette publication à la Deutsche Nationalbibliografie; des données bibliographiques détaillées sont disponibles sur internet à l'adresse <http://dnb.d-nb.de>.

Toutes marques et noms de produits mentionnés dans ce livre demeurent sous la protection des marques, des marques déposées et des brevets, et sont des marques ou des marques déposées de leurs détenteurs respectifs. L'utilisation des marques, noms de produits, noms communs, noms commerciaux, descriptions de produits, etc, même sans qu'ils soient mentionnés de façon particulière dans ce livre ne signifie en aucune façon que ces noms peuvent être utilisés sans restriction à l'égard de la législation pour la protection des marques et des marques déposées et pourraient donc être utilisés par quiconque.

Coverbild / Photo de couverture: www.ingimage.com

Verlag / Editeur:

Editions juridiques franco-allemandes
ist ein Imprint der / est une marque de

OmniScriptum GmbH & Co. KG

Bahnhofstraße 28, 66111 Saarbrücken, Deutschland / Allemagne

Email: info@omniscryptum.com

Für die Publikation verantwortlich / Responsable de la publication:

Association "Editions juridiques franco-allemandes"

contacts@ejfa-editions.eu

Herstellung: siehe letzte Seite /

Impression: voir la dernière page

ISBN: 978-3-639-56094-7

Copyright / Droit d'auteur © Philippe Cossalter (Hrsg.)

Copyright / Droit d'auteur © 2016 OmniScriptum GmbH & Co. KG

Alle Rechte vorbehalten. / Tous droits réservés. Saarbrücken 2016

La frontière comme source de litiges en droit fiscal :
quelques effets de la déterritorialisation en matière fis-
cale

Hugues RABAULT*

* Professeur de droit public, Faculté de droit, économie et administration de Metz, Université de Lorraine

D'un point de vue externe au droit, à savoir du point de vue de la société en général, il peut sembler que le droit soit destiné au procès, ou en d'autres termes à la multiplication des litiges. En somme, on a tendance à réduire le droit à ses manifestations contentieuses. Cela tient en partie au fait que les médias de masse s'intéressent surtout au droit pénal. Dans la philosophie inhérente au droit pénal, la société est le lieu du Mal, elle est, au moins partiellement, corrompue, de sorte que le procès, la multiplication des procès, semble un signe, sinon du bon fonctionnement de la société, du moins du bon fonctionnement du droit dans la société.

Mais les juristes savent que le droit ne se limite pas au droit pénal¹. Au contraire, pour les juristes, le droit pénal est un droit particulier, un droit atypique. Dans la contribution, il s'agit de présenter le droit sous un angle inverse. Il s'agit de partir de l'idée que le droit a pour fonction de prévenir les conflits, de les anticiper. De ce point de vue, le litige apparaît comme un signe de dysfonctionnement, comme un échec du droit. On ne peut certes pas penser le droit sans le litige, sans le contentieux. Cependant l'efficacité du droit ne réside pas dans la multiplication des litiges, mais plutôt dans la limitation de leur nombre.

Dans le cas du droit fiscal, cela permet d'inverser la vision commune. Le litige en droit fiscal est souvent le signe d'un défaut, pour ainsi dire, de conception de la loi, d'un dysfonctionnement du système fiscal. En ce qui concerne l'efficacité, le système fiscal dispose d'un paramètre incontestable : les recettes financières. L'efficacité du système fiscal peut être mesurée à travers une équation combinant la recherche d'un profit et la limitation du contentieux. L'objectif tendanciel du système fiscal, sous cet angle, serait un maximum de recettes pour un minimum de litiges. Par exemple, en termes de fraude, celle-ci est souvent plus la conséquence d'une technique fiscale défectueuse, que d'un dysfonctionnement

¹ Sur les évolutions récentes du droit fiscal répressif, v. Jérôme Lasserre Capdeville, Philippe Marchessou, Bruno Trescher, Chantal Cutajar, *Fraude et évasion fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, Paris : Joly éditions, 2015. V. encore Hugues Rabault, « La fraude fiscale aggravée : vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt ? », *Les Petites Affiches*, 12-13 août 2014, n° 160-161, p. 5-11.

social. Il est normal de payer le moins d'impôts possible, il est erroné de laisser au contribuable le choix de la fraude.

D'où la problématique proposée. Dans un premier temps, on précisera l'idée du litige comme pathologie du système fiscal (1). En second lieu, il s'agit de mettre en évidence la prégnance du litige transfrontalier (2), pour en tirer quelques conclusions sur l'évolution du système fiscal (3).

1. Le litige comme pathologie du système fiscal

Pour couper court à toute ambiguïté, il convient donc de commencer par préciser une chose : la fonction du droit n'est pas de produire des litiges. Le droit n'est pas une institution dont la fonction exclusive serait d'être le gagne-pain de corporations juridiques, les juges, les avocats, etc. En disant cela, on se trouve déjà, pour ainsi dire, en mode transfrontière, puisqu'il s'agit d'un renvoi implicite à un sociologue, fameux en Allemagne mais encore mal connu en France, Niklas Luhmann², dans son ouvrage essentiel, *Das Recht der Gesellschaft* [Le droit de la société], paru en 1993, mais non encore traduit³. Plus exactement, Niklas Luhmann, qui s'intéresse au problème de la fonction sociale du droit, affirme que de constituer le gagne-pain des juristes ne représente jamais qu'une fonction secondaire du droit⁴.

La question se pose alors de savoir quelle est la fonction sociale du droit. Selon Luhmann, le droit remplit une fonction de « stabilisation d'attentes normatives »⁵, il fait partie des mécanismes de « sécurisation de la con-

² Pour des introductions à l'œuvre de Luhmann en français, v. Jean Clam, *Droit et société chez Niklas Luhmann. La contingence des normes*, Paris : PUF, 1997 ; Estelle Ferrarese, *Niklas Luhmann, une introduction*, Paris : Pocket/La Découverte, 2007 ; Hugues Rabault, *Un monde sans réalité ? En compagnie de Niklas Luhmann : épistémologie, politique et droit*, Québec : Presses de l'Université Laval, 2012.

³ Pour un ensemble d'études sur cet ouvrage, v. Lukas K. Sosoe (direction), *Le droit – un système social. Law as a Social System. Un commentaire coopératif de Niklas Luhmann*, Hildesheim, Zürich, New York : Georg Olms Verlag, 2015.

⁴ Niklas Luhmann, *Das Recht der Gesellschaft*, Frankfurt am Main : Suhrkamp, 1995, p. 133.

⁵ *Ibid.*, p. 131.

fiance »⁶. Pour simplifier l'hypothèse sociologique, disons que le droit vise plus à prévenir les conflits qu'à les provoquer et les multiplier. Si toute application du droit se soldait par un litige, le droit constituerait un facteur de blocage, il n'aurait d'autre utilité que d'empêcher le fonctionnement de la société. Il en résulterait, ce qui peut être parfois le cas, que la société n'aurait d'autre solution que de tâcher de contourner le droit.

Luhmann postule que le droit est le système immunitaire⁷ de la société. Qu'est-ce que cela veut dire ? Il suffit de prendre pour exemple le précédent. Le juge a affaire à une question qui n'a jamais été traitée, à un vide juridique, à ce qu'on appelle, au plan technique, une lacune juridique. L'extraordinaire bouleversement de nos vies par les réseaux informatiques, le téléchargement de données, etc., constitue une expérience qui rend inutile l'illustration de ce propos. Souvent nous nous trouvons dans l'ignorance de la nature légale ou illégale des possibilités qui nous sont offertes. Que les non-juristes se rassurent, l'incertitude n'est pas moindre du côté des spécialistes de tel ou tel domaine. Or, face à une situation nouvelle, le juge ne peut se contenter de répondre que la situation est difficile, que les textes sont vagues, obscurs, qu'ils sont contradictoires, ce qui est pourtant, hélas, souvent la vérité. Il ne peut tirer argument « du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi » pour s'abstenir de juger. S'il répondait de la sorte, il se rendrait coupable de « déni de justice » (Code civil, article 4). Il ne peut se réfugier par un sage scepticisme derrière l'argument de la diversité des points de vue pour suspendre son jugement⁸. En matière pénale, par exemple, le juge se trouve acculé à une alternative. Pour chaque cas d'espèce, le comportement incriminé est une infraction ou n'est pas une infraction.

Dans la langue ésotérique de Luhmann, on dit que le droit fonctionne selon un code sémantique, la distinction *Recht/Unrecht*⁹, qu'on peut traduire par légal/illégal, licite/illicite. Le Digeste déjà définissait les juristes comme les prêtres (*sacerdotes*) de la justice, « séparant l'équitable de

⁶ *Ibid.*, p. 132.

⁷ *Ibid.*, p. 565 et s.

⁸ Sextus Empiricus, *Esquisses pyrrhoniennes*, Paris : Seuil, 1997, p. 73.

⁹ Niklas Luhmann, *Das Recht der Gesellschaft*, *op. cit.*, p. 165 et s.

l'inique » (« *aequum ab iniquo separantes* »), « discernant le licite et l'illicite » (« *licitum ab illicito discernentes* ») (Ulpien D 1, 1, 1, 1). Une fois la question tranchée, nous disposons d'un précédent. Qu'est-ce que cela signifie ? Cela veut dire, tout simplement, qu'on sait à quoi s'en tenir pour l'avenir. Une fois le cas traité, le principe veut que les cas ultérieurs soient traités de façon identique¹⁰. Tel est le sens du concept juridique de précédent. Nous disposons ici d'une forme sémantique élémentaire, qui structure le droit dans son fonctionnement.

Avec l'épithète élémentaire, on dispose d'une allusion, presque involontaire, à Claude Lévy-Strauss : « Structures élémentaires de la parenté »¹¹. C'est bien de cela qu'il s'agit. Il y a, chez ceux qu'on désignait autrefois comme les primitifs, ou des sauvages, des structures : le cru et le cuit, par exemple. Aujourd'hui, on appelle les sauvages « peuples premiers ». Cette expression témoigne d'une gêne. On prétend respecter les sauvages, mais on veut quand même les renvoyer à un passé lointain. Le cru et le cuit des juristes est traduit pas la distinction : légal/illégal. Pour poursuivre avec Luhmann, on peut dire que les juristes aiment les distinctions binaires. Ce qui n'est pas interdit est autorisé (Déclaration de 1789, article 5), les biens sont meubles ou immeubles (Code civil, article 516), etc. On peut s'interroger sur ce goût singulier du binaire, cette aversion pour la nuance. Selon Luhmann, tout cela s'explique par une fonction : la réduction de la complexité.

Quelle complexité s'agit-il de réduire ? Tout simplement la complexité de l'avenir, c'est-à-dire la contingence du futur. Il importe de savoir ce qui va se passer. Il faut le savoir avec certitude. La théorie du précédent nous dit précisément cela. Lorsque le juge se prononce, il se prononce pour l'avenir. Une fois l'affaire tranchée, la question n'a plus à être posée. Le problème est résolu. Ici surgit la notion juridique d'égalité. Les cas identiques sont traités de façon identique. Il s'agit de la fameuse doctrine du Conseil constitutionnel de la différence des situations : si les situations identiques doivent être traitées de façon identique, les situations différentes peuvent être traitées de façon différente (par exemple, Conseil

¹⁰ *Ibid.*, p. 110 et s.

¹¹ Claude Lévy-Strauss, *Structures élémentaires de la parenté*, Paris : PUF, 1949.

constitutionnel, décision 79-112 DC, 9 janvier 1980, *Loi portant aménagement de la fiscalité directe locale*¹²). Le Conseil constitutionnel ne met pas de notes en bas page, mais les gens cultivés savent que les juges ont trouvé cette solution dans la tradition aristotélicienne¹³. Niklas Luhmann conclut que si la politique s'intéresse à l'égalité entre les hommes, le droit ne s'intéresse qu'à l'égalité entre des cas¹⁴.

Tout cela pour arriver à la conclusion que le litige, loin de seulement témoigner du surgissement du droit dans la vie des hommes, exprime parfois en réalité une imperfection du droit. C'est parce que le système juridique échoue dans son fonctionnement que naît le litige. Tel est le sens du précédent. Si le droit était clair, il n'y aurait nul besoin du précédent. Cela est démontrable à partir du droit fiscal.

Dans le lexique du Père Ubu¹⁵, image satyrique des gouvernants kleptocrates, qui mêle la vulgarité et le cynisme à une naïveté populaire, le système fiscal est désigné comme la « pompe à phynances ». Or la « pompe à phynances » fonctionne d'une façon admirable, comme en témoignent les statistiques. Chaque année sont transmises des millions de déclarations de particuliers ou d'entreprises. Chaque année les administrations financières enregistrent des millions de paiements. À côté de cette réalité d'un fonctionnement routinier et métronomique de la « pompe à phynances », les litiges demeurent finalement peu nombreux. Cela s'explique aussi par le mécanisme dit du recours administratif préalable de l'article R.* 190-1 du Livre des procédures fiscales. Le contribuable ne peut saisir les tribunaux sans s'adresser au préalable à l'administration concernée. Il

¹² Pour reprendre la formule du juge constitutionnel, « le principe d'égalité devant la loi », « s'il implique qu'à des situations semblables il soit fait application de règles semblables, n'interdit aucunement qu'à des situations différentes soient appliquées des règles différentes » (considérant n° 2).

¹³ Niklas Luhmann, *Das Recht der Gesellschaft*, *op. cit.*, p. 111 : « die aristotelische Regel, dass Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln sei » / « la règle aristotélicienne, selon laquelle l'identique devrait être traité de façon identique, et le différent de façon différente ». V. Aristote, Livre V, de l'*Éthique à Nicomaque*, Paris : Vrin, 2007, p. 229 et s.

¹⁴ Niklas Luhmann, *Das Recht der Gesellschaft*, *op. cit.*, p. 113.

¹⁵ Alfred Jarry, *UBU ROI ou les Polonais*, Paris : Mercure de France, 1896.

en résulte que l'essentiel des désaccords trouvent une solution en amont des tribunaux. Voilà pourquoi, dans le contexte d'ensemble du système fiscal, le litige, ou plus généralement le contentieux, répétons-le, apparaît en définitive comme un épiphénomène.

2. Symptômes : quatre cas pathologiques

Le meilleur fonctionnement du système fiscal supposerait le minimum possible de litiges. Or la frontière est une source de litiges. On peut même imaginer qu'avec la globalisation la frontière devient un problème croissant. Il n'existe pas de statistiques en la matière, mais l'expérience concrète permet de formuler une telle hypothèse. Cette hypothèse est soutenue par ce qui ressort de l'activité législative et administrative, et même les échos dont les médias de masse se font la caisse de résonance. Pour ce qui est du contentieux, il faut illustrer le propos par des exemples issus du « terrain », de l'analyse concrète du contentieux en zone frontalière.

Le premier cas est le plus simple et le plus pittoresque. C'est celui des buralistes des régions frontalières¹⁶. Suite à la hausse considérable de la fiscalité du tabac, ils ont vu leur chiffre d'affaires s'effondrer. Les fumeurs des zones frontalières comprennent facilement les causes d'une telle situation. Certaines entreprises ont dû mettre la clef sous la porte. Les buralistes mosellans et alsaciens ont ainsi eu l'idée d'effectuer un recours en responsabilité contre l'Etat. Ils invoquaient la responsabilité du fait des lois. Le contentieux en question était sans espoir, notamment à cause du fait que les buralistes sont bénéficiaires de ce qu'on appelle un monopole fiscal. Mais un tel contentieux est significatif des distorsions qui surgissent aux frontières. Les agents économiques tablent sur une pérennité du contexte économique, et la fiscalité apparaît comme un facteur hautement instable, et d'autant plus instable qu'il existe des disparités entre Etats.

¹⁶ Hugues Rabault, « La question de la responsabilité de l'Etat du fait de la disparité de taux de fiscalité dans les zones frontalières », Chronique – CAA Nancy, 14 octobre 2010, *Mme H. et autres*, n° 09NC1844 ; 09NC1845 ; 09NC1846 ; 09NC1847 ; 09NC1848 ; 09NC1854 : *Les Petites Affiches*, 27 juin 2011, n° 126, p. 6-11.

Le second cas est le plus technique mais aussi le plus instructif. Cette fois c'est une compagnie aérienne suisse qui se trouve en conflit avec l'administration fiscale française, parce qu'elle exerce des activités dans l'enceinte de l'aéroport Mulhouse-Bâle, sur le territoire de la petite bourgade de Blotzheim dans le Sundgau¹⁷. Le litige porte sur plusieurs impositions, l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle. Inutile d'entrer dans le détail, car la solution varie en fonction des impositions. Ce cas permet cependant d'illustrer le caractère inextricable de la situation transfrontalière. Pour une entreprise étrangère exerçant en France, les difficultés sont traitées en général à travers des conventions fiscales bilatérales. Celles-ci portent sur un ou plusieurs impôts et sont extrêmement nombreuses. Mais en l'espèce l'affaire était encore obscurcie, et c'était là l'origine du litige, par le statut d'exterritorialité de l'aéroport, qui s'il est situé sur le territoire français demeure franco-suisse et régi par une convention internationale particulière. On observe donc aux frontières une sorte de télescopage, pour ne pas dire, pour l'espèce en cause, de carambolage, de normes juridiques. C'est non seulement de conflits de normes d'Etats qu'il s'agit, ce qui va de soi, mais aussi de conflits entre des normes internationales.

A travers ces cas, il s'est agi d'illustrer l'hypothèse selon laquelle la frontière est source de litiges. La frontière, du fait de son existence même, produit du contentieux. Maintenant, arrivons-en à des cas qui expriment le caractère pathologique de la situation. Le troisième cas est le plus navrant, car c'est celui d'un contribuable en butte à l'archaïsme d'une législation techniquement obsolète¹⁸. L'affaire portait sur un problème de

¹⁷ Hugues Rabault, « Le statut fiscal d'activités économiques transfrontalières », Chronique – CAA Nancy, 4 août 2006, *Société Crossair, devenue Société Swiss International Air Lines AG*, n° 02NC01353 ; 02NC01354 : *Les Petites Affiches*, 12 juin 2007, n° 117, p. 7-13. Le contentieux en la matière ne tarit pas, comme l'atteste une affaire récente : CAA Nancy, 20 juin 2013, *Société Easyjet Switzerland*, n° 12NC01327.

¹⁸ Hugues Rabault, « Le régime de territorialité de la base d'imposition en matière de taxe professionnelle : une violation du droit communautaire ? », Chronique – CAA Nancy, 23 avril 2009, *SA Wastianx*, n° 08NC00016 : *Les Petites Affiches*, 16 juin 2010, n° 119, p. 16-23.

taxe professionnelle. On sait que la taxe professionnelle a été réformée en 2010, mais l'administration fiscale disposant en la matière d'un délai de trois ans pour redresser le contribuable et les contentieux pouvant s'étaler sur de longues années, on aura encore à s'interroger sur ce prélèvement.

Le contribuable était une entreprise de louage de matériels exerçant son activité en Moselle. Comme il se doit dans une telle situation, ses clients pouvaient être des entreprises françaises ou luxembourgeoises. L'ancienne taxe professionnelle reposait sur un mode d'assiette singulier, héritage de la fiscalité de la révolution française. La base d'imposition consistait dans la valeur locative des immobilisations corporelles, c'est-à-dire en une valeur estimée, correspondant à la location éventuelle des matériels. La taxe professionnelle, type même du prélèvement mal conçu, engendrait de ce fait un contentieux abondant, notamment en ce qui concerne les activités de location¹⁹.

En effet, le problème se posait du statut de biens confiés à un client. Ceux-ci devaient-ils être intégrés à la base d'imposition du loueur ou du locataire ? La pratique en la matière aboutissait à la situation suivante. Soit le locataire était assujéti à la taxe professionnelle et les biens loués étaient intégrés à la base d'imposition de celui-ci. Sinon ils restaient intégrés à la base d'imposition de l'entreprise exerçant l'activité de location.

Pour ce qui est des activités transfrontalières, la solution consistant à reporter la base d'imposition sur l'entreprise de location lorsque le locataire est non assujéti entraînait une distorsion entre les cas où le locataire était français et ceux où le locataire était luxembourgeois. Le fait de louer des matériels à des entreprises luxembourgeoises entraînait une surtaxation de l'entreprise. C'est pourquoi l'entreprise avait tenté de se prévaloir du droit de l'Union européenne, en invoquant une distorsion de concurrence. La solution jurisprudentielle lui fut défavorable, mais elle n'en té-

¹⁹ Hugues Rabault, « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : un cas d'application par le juge », *Chronique – CAA Nancy*, 23 juin 2011, *SARL L2PI*, n° 10NC00967 : *Les Petites Affiches*, 27 juin 2012, n° 126, p. 10-16.

moigne pas moins d'une technique de taxation dont l'absurdité est révélée par des activités transfrontalières.

Le quatrième cas est le plus réconfortant pour l'avocat fiscaliste²⁰. C'est celui d'un contribuable de Meurthe-et-Moselle qui crée une société au Luxembourg. Pourquoi crée-t-il une telle société ? L'affaire ne le dit pas, mais on comprend qu'il dispose de fonds qu'il souhaite soustraire au fisc français. Il se trouve naturellement en butte à une procédure de redressement sur la base d'une disposition du Code général des impôts qui autorise à réintégrer des bénéfices réalisés à l'étranger dans les bénéfices imposables en France. Ce type de situation rappelle d'autres cas plus médiatiques. Les médias de masse appellent cela, sur le ton de l'évidence, de la fraude fiscale. C'est aussi ce que pensait l'administration fiscale française. Le juge, au contraire, a admis que le contribuable avait tout simplement fait usage des libertés en droit de l'Union européenne de circulation des capitaux et d'établissement.

Ce genre d'affaire n'est pas rare et nombre de dispositions du Code général des impôts ont été abrogées ou modifiées de la sorte²¹. On peut en tirer quelques enseignements. Les juristes ont l'habitude d'expliquer le problème du point de vue de ce qu'ils appellent la hiérarchie des normes. Ici, on postule l'unité du droit et la supériorité du droit de l'Union européenne. Cette approche est exacte dans la mesure où elle fonde la solution en pratique. Mais une autre lecture, parallèle, est possible. Ce genre de difficulté tient au fait que dans le système juridique deux philosophies contradictoires de la frontière cohabitent. Le droit communautaire tend à projeter sur la réalité le modèle d'un espace européen sans frontières, alors que le droit national tend à se replier sur la frontière. Il y a quelques années on aurait spontanément imaginé que cette divergence était destinée à s'effacer. Or la période récente montre qu'un mouvement inverse

²⁰ Hugues Rabault, « Liberté de circulation et d'établissement et évasion fiscale : une violation du droit communautaire par la législation fiscale », Chronique – CAA Nancy, 22 août 2008, *M. D. R.*, n° 07NC00783 : *Les Petites Affiches*, 25 mai 2009, n° 103, p. 6-14.

²¹ En l'espèce, v. Code général des impôts, article 123 bis, qui fut révisé à la suite de ce type de contentieux.

s'amorce. Le droit de l'Union reste fidèle à sa logique et le droit français se crispe convulsivement sur son territoire, comme on va le voir avec le problème de l'« exit tax ».

3. Diagnostic : le décalage entre le système fiscal et la société déterritorialisée

Les exemples évoqués doivent être vus comme des symptômes de dysfonctionnements du droit fiscal. D'un point de vue juridique, le meilleur système fiscal devrait prévenir les litiges, limiter leur nombre. Or on vient de voir que la frontière est source de litiges. Peut-on concevoir le droit fiscal en sorte de limiter les effets de la frontière ? Peut-on concevoir une neutralité du droit fiscal en termes de frontière ? Il ne s'agit pas ici de formuler des propositions de réforme, mais d'une pure spéculation gratuite.

L'hypothèse scientifique est qu'il existe des catégories de litiges qui sont le produit artificiel d'une législation déconnectée de la réalité économique et sociale. Le système fiscal contemporain est l'expression d'un grand mythe, le mythe de l'Etat-nation. Dans un tel contexte, l'Etat avait pour fonction de produire une réalité hautement territorialisée, une société homogène et unifiée, ancrée, pour ainsi dire, dans le sol²². Or, la société s'est pour ainsi dire émancipée du territoire. Les Etats n'apparaissent plus en mesure de contrôler les flux de populations, d'échanges et, surtout, d'informations. On assiste à une déterritorialisation de la société.

Très souvent, le litige en matière fiscale résulte des défauts de la technique de prélèvement. Par exemple, ce qu'on appelle le régime de la TVA intracommunautaire²³ permet diverses formes de montages, comme dans la technique dite de la « fraude carrousel » où la création d'éphémères sociétés génère, pour ainsi dire, une manière d'évaporation des recettes fiscales. Le problème est lié en fait aux mécanismes de déduction de la TVA payée en amont et ne se poserait pas pour une taxe

²² V., par exemple, Carl Schmitt, *Le nomos de la terre* (1950), Paris : PUF, 2000.

²³ Par exemple, Hugues Rabault, « L'abus de droit implicite », Chronique – CAA Nancy, 17 novembre 2011, n° 10NC01203 : *Les Petites Affiches*, 10 décembre 2012, n° 246, p. 6-10.

unique à la consommation. Pour une société étroitement territorialisée, la TVA représentait un mécanisme sophistiqué mais ingénieux. Le problème de la TVA intracommunautaire exprime les distorsions provoquées dans le système fiscal par les échanges transfrontaliers.

Mais on peut trouver des illustrations plus parlantes. De nombreuses difficultés et de nombreux litiges sont, comme on a vu, le produit de la propension du système fiscal à taxer des bases situées hors du territoire national. Citons deux dispositions : D'abord l'article 4 A du Code général des impôts : « Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. » ; ensuite l'article 885 A du Code général des impôts : « Sont soumises à l'impôt annuel de solidarité sur la fortune [...] : 1° Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France. » Mentionnons une troisième disposition d'origine récente et qui est une réaction aux adaptations des contribuables en contexte d'économie déterritorialisée, l'article 167 bis du Code général des impôts : « I.-1. Les contribuables fiscalement domiciliés en France pendant au moins six des dix années précédant le transfert de leur domicile fiscal hors de France sont imposables lors de ce transfert au titre des plus-values latentes constatées sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits [...] détenus, directement ou indirectement, par les membres de leur foyer fiscal à la date de ce transfert [...] ».

Les deux premières dispositions expriment, répétons-le, la tendance de l'Etat à taxer les bases hors du territoire. En matière d'impôt sur le revenu, cela peut se légitimer à condition que les revenus soient rapatriés. Pour le reste, on rencontre nécessairement une limite technique, qui tient précisément à l'incapacité de l'Etat à voir ce qui se passe à l'intérieur des frontières d'un autre Etat. Les limites techniques de la taxation sont plus évidentes avec la base d'imposition de l'imposition du capital. Comment connaître la fortune d'un particulier hors du territoire ? Il va de soi que si dans certains cas les Etats peuvent s'entendre au détriment des contribuables, cette solution reste contingente. En effet, elle suppose, de la part des Etats, une symétrie de situations économiques. Le raisonnement peut être généralisé à l'impôt sur le revenu dans le cas où les revenus ne

sont pas rapatriés. On voit par là que la technique d'assiette produit de façon mécanique une inévitable propension à la dissimulation.

La troisième disposition correspond à la taxation des fugitifs. En principe, la morale internationale voudrait qu'il fût interdit de taxer les fugitifs. Il est légitime d'attirer l'activité économique sur le territoire par diverses incitations, il est critiquable de sanctionner les résidents, français ou étrangers, qui s'enfuient²⁴. Cette disposition témoigne donc au plus haut point d'une faiblesse, voire d'un dysfonctionnement, du système fiscal. Le mécanisme imaginé par l'administration de la taxation des plus-values latentes est de surcroît discutable au plan technique. Il consiste à créer une base d'imposition potentielle. « L'assiette de la plus-value latente est égale à la différence entre la valeur des titres à la date du transfert et leur prix ou valeur d'acquisition ²⁵ ». Outre le procédé contestable consistant à faire d'une valeur théorique une base d'imposition, on en arrive à la taxation effective d'une base d'imposition potentielle. Le problème de la base d'imposition potentielle est classique : c'est l'exemple de la valeur locative ou de l'évaluation de la valeur d'un bien immobilier dans l'estimation du patrimoine. C'est néanmoins une source inévitable de conflits et de litiges.

²⁴ Sur la première version de l'« exit tax », v. CJCE, 11 mars 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant contre Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, affaire C-9/02, point 46 : « En effet, le contribuable désireux de transférer son domicile en dehors du territoire français, dans le cadre de l'exercice du droit que lui garantit l'article 52 du traité, est soumis à un traitement désavantageux par rapport à une personne qui maintient sa résidence en France. Ce contribuable devient redevable, du seul fait d'un tel transfert, d'un impôt sur un revenu qui n'est pas encore réalisé et dont il ne dispose donc pas, alors que, s'il demeurait en France, les plus-values ne seraient imposables que lorsque et dans la mesure où elles ont été effectivement réalisées. Cette différence de traitement concernant l'imposition des plus-values, qui est susceptible d'avoir des répercussions considérables sur le patrimoine du contribuable désireux de transférer son domicile hors de France, est de nature à décourager un contribuable de procéder à un tel transfert. » La nouvelle version vise à une neutralité vis-à-vis du droit de l'Union européenne, mais sa conformité reste discutée.

²⁵ BOI-RPPM-PVBMI-50-20121031.

On met en avant aujourd'hui la coopération entre les Etats comme issue au problème de l'impossibilité où se trouvent les Etats de connaître des bases d'imposition déterritorialisées. Ici encore il faut insister sur les limites techniques d'une telle solution. Dans l'impôt moderne, l'efficacité de l'imposition tient aux techniques d'assiette, de liquidation et de recouvrement, c'est-à-dire à l'infrastructure procédurale et juridique du système fiscal. La coopération internationale en revanche est subordonnée à la contingence de rapports strictement politiques, entre Etats ou entre administrations, d'intérêts qui, en définitive, ne sont pas forcément réciproques. La coopération entre deux grands Etat sociaux, qui rencontrent les mêmes difficultés en termes de bases d'imposition déterritorialisées, peut sembler naturelle. La coopération entre deux Etats dont les situations et, donc, les intérêts économiques sont divergents, un Etat social et ce qu'on qualifie, selon une formulation techniquement peu appropriée, de « paradis fiscal », apparaît nécessairement problématique.

Il s'agit donc ici de signaler les faiblesses d'une approche de ce qu'on appelle la fiscalité internationale lorsqu'on fait abstraction de son sous-jacent technique. En pratique, les limites du fonctionnement du système fiscal, dont les litiges sont un symptôme, ne sont pas morales ou politiques, mais avant tout techniques. Les problèmes ne peuvent être résolus que par des solutions techniques. Les traités internationaux de coopération entre administrations fiscales ne sont pas sans effets, mais ils ne représentent pas une solution stable, car ils demeurent subordonnés, en termes d'exécution, à des facteurs contingents.

Comme on sait, les traités internationaux supposent une exécution réciproque et de bonne foi. Or la pratique enseigne que la bonne foi n'existe que dans le cadre d'intérêts réciproques et équivalents. C'est pourquoi il faudrait avoir la lucidité de renoncer à l'expression de « paradis fiscaux », pour admettre que les Etats en cause ne sont souvent que des Etats dont les intérêts économiques sont distincts de ceux des Etats qui dominent les relations internationales. Aujourd'hui nombre d'accords sont présentés comme une amorce de solutions. Mais il faut garder à l'esprit qu'ils sont signés dans un contexte d'asymétrie de puissance. Cela ne garantit

nullement la bonne foi dans l'exécution des engagements. Derrière l'apparent consensus, les divergences d'intérêt demeurent.

Conclusion

Le litige lié à la frontière en droit fiscal résulte largement du fait que les Etats tentent de taxer des bases d'imposition déterritorialisées. Les problèmes évoqués tiennent au fait que le système fiscal reste strictement territorialisé dans une société en voie de déterritorialisation. Ce décalage induit des perturbations et des réactions. Parmi les réactions, on relève une tendance à la personnalisation de l'impôt. Une idée classique est que la fiscalité moderne s'oriente dans le sens de l'impôt réel. Il s'agit d'un impératif non de morale mais d'efficacité. Les mécanismes de capitation exprimaient la fiscalité personnelle originelle. La fiscalité qui se développe après la Révolution vise à une transparence de la personne, au sens où ce qu'on taxe est non la personne, mais son patrimoine, son revenu, sa consommation, etc. Un système de taxation réelle aboutit à taxer non plus des sujets, mais des flux. Le contribuable, particulier ou entreprise, n'est plus la base d'imposition, mais davantage un collecteur.

Dans une société hautement territorialisée, il y avait équivalence entre Etat, contribuable et base d'imposition. Dans la société déterritorialisée, les bases d'imposition, comme les contribuables, vagabondent. Face aux effets en termes de recettes de ce phénomène, le système fiscal tend à réagir par ce qu'on peut désigner comme une « re-personnalisation » de la fiscalité. On cherche à associer à la personne un maximum de bases d'impositions. C'est ainsi que la technique fiscale, dans une société déterritorialisée, débouche sur une tendance à l'extension de la souveraineté fiscale de l'Etat hors du territoire.

De sorte que les Etats, n'étant plus en mesure de contrôler la base d'imposition elle-même, deviennent davantage tributaires de la bonne foi du contribuable ou, à défaut, de la bonne volonté d'Etats étrangers. Alors que la modernisation du système fiscal impliquait un passage à l'impôt réel, la déterritorialisation de l'économie amène les Etats à renouer avec l'idée d'une allégeance personnelle. Le système fiscal moderne rejetait à sa périphérie les considérations morales pour privilégier la sécurité technique. La déterritorialisation ébranle les fondements tech-

niques du système fiscal moderne. D'où le retour au lexique de la morale. C'est parce qu'on est tributaire de la bonne volonté du contribuable qu'on dénonce sa mauvaise volonté. Cela ne serait pas nécessaire si l'on disposait des techniques fiscales appropriées.

L'« exit tax » évoquée plus haut est un symptôme du point de vue technique, car ce mécanisme reproduit dans la société post-moderne un lien d'assujettissement analogue à la relation féodale. Le contribuable fugitif est amené à acquitter une sorte de droit de fuite, de même que le serf pouvait se voir autorisé à racheter sa liberté. Alors que l'« évasion fiscale » manifeste la déterritorialisation de la base d'imposition « réelle », les Etats s'efforcent de retenir la base d'imposition, par un retour à l'allégerance fiscale personnelle, à travers des dispositifs fiscaux répressifs ou quasi-répressifs. La déterritorialisation de l'économie se traduit ainsi par les manifestations d'une sorte de « reféodalisation » de la fiscalité, fondée sur l'imaginaire d'une relation individuelle entre le contribuable et l'Etat. L'Etat ne taxe plus la richesse produite sur son territoire, mais il cherche, à travers la taxation d'un bénéfice ou d'un patrimoine mondial, à taxer la richesse produite ou existant sur d'autres territoires.

Parallèlement, les négociations internationales autour de la fiscalité témoignent d'une remise en cause de la souveraineté fiscale des Etats, c'est-à-dire d'une manière de colonialisme fiscal. Sous des apparences pacifiques, c'est bien d'une guerre autour de la ressource économique qu'il s'agit, dont les ressorts résident dans un pur rapport de force. Ce phénomène trouve aujourd'hui une manifestation singulière dans les tensions entre l'administration fiscale américaine et les banques helvétiques. Le jeu qui se joue ici ne laisse nulle place à la morale. Il est le règne de rapports de force froids et inexorables où chacun utilise les instruments qu'il trouve à portée de la main. On peut prévoir que les grandes banques seront amenées à régulariser leur situation vis-à-vis des administrations fiscales étrangères, pour préserver leurs activités internationales, mais qu'elles feront place à des officines plus spécialisées, tant en termes d'activité que de territorialité.

Peut-on imaginer une neutralité du système fiscal en termes de frontières ? A défaut d'un Etat universel, la seule solution technique fiable

serait le cantonnement de l'Etat à ses frontières en termes de ressources fiscales. Chaque Etat devrait réaliser une sorte d'autarcie technique, pour ne pas avoir à s'en remettre à la bonne foi des autres Etats. Les conventions fiscales internationales conclues non sur la base d'intérêts réciproques mais de menaces plus ou moins voilées sont des marchés de dupes. Cela est vrai pour la coopération entre administrations fiscales ou pour ces curieuses concessions de recouvrement attribuées à un Etat étranger qui sont apparues récemment. On connaît l'échec d'un tel accord entre l'Allemagne et la Suisse du fait de la réticence des Länder. Les administrations financières régionales sont en effet, en Allemagne, l'échelon déterminant pour la collecte des impôts. L'administration fiscale française, contrairement à l'administration britannique ou autrichienne, a refusé ce genre d'accord, qui revient à reconnaître l'impunité des « fraudeurs » en échange d'une sorte de ristourne.

Les exemples de litiges évoqués plus haut doivent donc être vus comme les symptômes de limites techniques. Le slogan de l'harmonisation fiscale, souvent mis en avant, est chimérique. Les autorités françaises seraient-elles prêtes à harmoniser le taux de TVA avec, par exemple, le Danemark²⁶ ? La conception de la fiscalité moderne avait fait ses preuves dans une société hautement territorialisée. Mais désormais le système fiscal apparaît hautement, pour ainsi dire, désadapté à la réalité sociale. Les litiges liés à la frontière témoignent d'une telle désadaptation.

²⁶ Danemark, taux de TVA de 25% sans taux réduit.