

Le pouvoir fiscal des régions et l'interdiction des aides d'État

Essai de rapprochement entre coresponsabilité fiscale et sélectivité régionale

KAMEL ATARI

Étudiant en Master II Professionnel Droit européen à l'Université Paris I – Panthéon-Sorbonne

Concluant dans l'affaire *Vodafone*, du 8 juin 2010, l'Avocat Général M. Poiares Maduro commençait par rappeler que « l'exercice d'un contrôle sur les actes de l'Union est important pour garantir une responsabilité politique au sein des États [parce que l'Union affecte l'équilibre de leurs pouvoirs internes] et la répartition appropriée de cette responsabilité politique entre l'Union et les États [de façon à ce que les citoyens sachent qui est vraiment responsable et de quoi] »¹. Ces termes donnent à voir que des actes des plus quotidiens, comme la détermination du prix des communications téléphoniques, peuvent intéresser la répartition des compétences au sein de l'Union. Inversement, des actes des plus importants de la vie d'une Nation ne peuvent échapper à ce constat. Ainsi en est-il de la norme par laquelle le contribuable est tenu. La réflexion relative à la responsabilité politique interpelle autant par sa simplicité que l'ambition affichée : « Que les citoyens sachent qui est vraiment responsable et de quoi », tout un programme ! L'exigence ainsi formulée correspond à l'un des aspects, bien connu en droit espagnol, de la coresponsabilité fiscale qui devra être rapprochée des critères d'application de l'aide d'État aux régions.

La notion d'aide d'État s'entend des interventions qui, sous des formes diverses, participent à la diminution des charges qui grèvent, en principe, le revenu des entreprises. Ainsi, toute forme d'appui accordée par les pouvoirs publics, sous certaines conditions restrictives, peut constituer une aide d'État. Les critères

¹ L'affaire C-58/08 a trait à la fixation de prix. Elle avait suscité une argumentation des parties dans le sens d'une incompétence de l'Union : le prix au détail aurait dû être le fait des États membres au contraire du prix en gros (relative à la limitation des prix au détail des services d'itinérance de la téléphonie mobile, accessible en ligne à l'adresse suivante : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62008C0058:FR:HTML>).

d'identification de la notion d'aide d'État semblent faire l'objet d'une discussion en ce sens qu'il n'y aurait pas vraiment d'ordre² de présentation. Cependant, dans l'arrêt *Altmark*, la CJCE indique que ne tombent sous le coup de l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après TFUE) que (i) les aides étatiques, au sens d'intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État, en faveur de certaines entreprises ou de certaines productions (ii) bénéficiant ainsi d'un avantage économique qu'elles n'auraient pas obtenu dans des conditions normales de marché ; et enfin (iii) ces interventions doivent être susceptibles d'affecter les échanges³ entre États membres et uniquement dans la mesure où ces aides sont de (iv) nature à octroyer un avantage au bénéficiaire sans contrepartie, et qui « fausse ou menace de fausser la concurrence ». La mise en œuvre de ces critères dans le cadre des régions conduit pour l'essentiel à la question du territoire pertinent. Celui-ci sert de cadre de référence préalable à l'analyse de la sélectivité d'une aide publique. Dans le cas où un régime d'autonomie fiscale ne répond pas aux trois exigences d'autonomie (institutionnelle, procédurale et économique ou financière), le cadre de référence de l'analyse sera le territoire national, par opposition au régional, et sera systématiquement considéré comme une aide d'État en raison de la sélectivité territoriale dans l'État membre en cause. Inversement, le statut fiscal de la région qui obéit à ces conditions ne peut entraîner en soi une telle qualification en raison du défaut de sélectivité géographique.

Les aides fiscales régionale et étatique obéissent à des analyses différenciées du point de vue du territoire de référence : une décision fiscale nationale, décidée pour une région particulière, est susceptible de tomber directement sous le coup de l'article 107 TFUE, du fait de sa sélectivité territoriale. Au contraire, la décision fiscale de la région ne peut être validée qu'en analysant au préalable le statut de l'autorité régionale. Si ce dernier ne répond pas aux standards énoncés, le territoire

² Cf. « Les aides d'État sous forme fiscale. - Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008 », *Droit fiscal*, n° 48, 27 novembre 2008, p. 595 : « Le professeur Dibout a [notamment] regretté que la démarche suivie par la Cour, malgré les précisions apportées lors de la décision *Altmark*, manque trop souvent de rigueur, en particulier en ce qui concerne l'ordre d'examen des quatre critères. Qui plus est, les difficultés d'appréhension de la notion sont accrues par le fait que les critères retenus par la Commission dans une communication en date du 10 décembre 1998 pour l'identification d'une aide fiscale ne correspondent pas exactement à ceux que la Cour utilise, la Commission confondant d'une part l'affectation des échanges et les distorsions de concurrence, et concentrant d'autre part en pratique son attention sur le critère de la sélectivité. Par suite, ce dernier tend à devenir le seul critère d'une « aide d'État sous forme fiscale », les autres critères étant le plus souvent présumés être remplis », pt. 3, § 3 de la communication.

³ CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, affaire C-280/00, *Rec.* 2003, I-7747 ; CJCE, 17 septembre 1980, *Philip Morris c. Commission*, affaire 730/79, *Rec.* 1980, p. 2671 ; CJCE, *Royaume des Pays-Bas et Leeuwarder Papierovenfabriek BV*, affaires jointes 296 et 318/82 ; CJCE, 14 novembre 1984, *Intermills c. Commission*, aff. 323/82, *Rec.* 1984, p. 3809.

pertinent sera le territoire national et partant la mesure pourra recevoir le même sort que la première.

L'état de la jurisprudence relative aux aides d'État octroyées par des régions sous forme fiscale résulte de plusieurs décisions. D'abord, l'arrêt *Commission c. Portugal* de 2006⁴ a modifié la pratique décisionnelle de la Commission assimilant systématiquement l'aide régionale à un caractère sélectif. Cet arrêt a, ensuite, été confirmé en 2008⁵ avec une application du Tribunal⁶. En 2009, enfin, un arrêt confirmatif a été rendu sur renvoi préjudiciel de la Cour constitutionnelle italienne⁷. Ces arrêts marquent une cristallisation du droit en la matière. Le dernier arrêt d'application a été rendu par la grande chambre dans un dossier renvoyé par une juridiction constitutionnelle, qui refusait de le faire jusqu'à présent, et qui concerne également la libre prestation de services alors que les autres sont exclusivement consacrés à l'aide d'État sous forme fiscale. Dans son dernier arrêt relatif à la Sardaigne, la Cour se réfère au test de la sélectivité régionale en rappelant son premier arrêt de 2006 et l'arrêt *UGT Rioja* de 2008. Après avoir énoncé que les entreprises locales et non résidentes étaient dans des situations comparables, elle retient la qualification d'aide d'État⁸ dès lors que la taxe est due (i) en raison de l'escale dans les ports et aéroports de Sardaigne, et non de la situation financière des contribuables, et (ii) indépendamment du lieu de résidence. Toutes les sociétés étant alors dans une situation comparable.

Dans le cadre de la décentralisation politique, les capitales des États complexes⁹ concèdent constamment davantage de pouvoir fiscal à leurs périphéries. En Espagne, l'on distingue deux régimes fiscaux : d'une part (i) le régime commun des communautés et villes autonomes ; et d'autre part (ii) le régime fiscal des territoires

⁴ CJCE, 6 septembre 2006, *Portugal c/ Commission*, affaire C-88/03, *Rec.* 2006, I, p. 7115, *Europe* 2006, comm. 325. V. également, pour une autre application, dans le contexte basque : CJCE, 11 septembre 2008, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) c/ Juntas Generales del Territorio Historico de Vizcaya*, affaires jointes C-428/06 à C-434/06, *Europe* 2008, comm. 378.

⁵ CJCE, 3^{ème} ch., 11 septembre 2008, affaires C-428/06 à C-434/06 précitées ; « Aides d'État : les mesures spécifiques adoptées par une entité infra étatique ne sont pas sélectives si cette entité est autonome », *Droit fiscal*, n° 38, 18 septembre 2008, act. 272.

⁶ TPICE, 18 décembre 2008, *Gouvernement of Gibraltar*, affaires T-211/04 et T-15/04, note L. IDOT, « Appréciation de la sélectivité d'un régime fiscal adopté par une autorité infra étatique », *Europe*, n° 2, février 2009, comm. 87.

⁷ CJCE, 17 novembre 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione sardegna*, affaire C-169/08, note F. ZAMPINI, *Droit fiscal*, n° 4, 28 janvier 2010, comm. 97 (premier renvoi préjudiciel de la Cour constitutionnelle italienne pour laquelle l'euro compatibilité est alors un paramètre de contrôle de constitutionnalité).

⁸ Points 36 et 37, aff. C-169/08, v. note 7.

⁹ Par États complexes (ou régionaux), l'on entend une organisation étatique combinant une structure centrale et fédérale à la fois (Belgique, Espagne, Italie).

historiques du Pays basque et de la Navarre investis de prérogatives exorbitantes. Alors que le premier faisait l'objet d'une négociation quinquennale entre l'ensemble des communautés du régime commun et l'État, le second est régi par des accords bilatéraux entre l'État et les collectivités concernées. Ainsi, le modèle de financement des régions autonomes du régime commun de 1996 mit un accent particulier sur la coresponsabilité fiscale¹⁰. Du point de vue normatif, ce principe a été développé pour les régions de droit commun. Toutefois, par extension il peut servir de grille d'analyse aux régimes d'exception¹¹. Il est ainsi symptomatique de voir que si l'idée abstraite de coresponsabilité n'est pas totalement absente dans les arrêts rendus par le juge administratif basque, en application de l'arrêt *UGT Rioja* de 2008¹², il n'évoque à aucun moment le terme de *coresponsabilidad*.

Depuis les années 1990 tout le débat sur le financement des autonomies espagnoles doit compter avec cet objectif que l'on souhaiterait voir effectif. Atteindre un certain degré de coresponsabilité devient ainsi une dynamique toujours d'actualité. Si le terme a pu sortir du cercle clos de la doctrine espagnole, à tel point qu'il figure parmi les plus employés dans le vocabulaire politico-gouvernemental, il en va autrement en France. Ainsi, à défaut d'une définition juridique claire, le lecteur peut légitimement estimer le terme énigmatique. En tout état de cause, il ne s'entend pas dans le cas présent de la solidarité de contribuables face à l'administration fiscale. L'évolution poursuivie en Espagne a été de hausser les ressources financières de nature fiscale dans le budget des autonomies. Un degré élevé de coresponsabilité serait de parvenir à un état dans lequel les régions autonomes puissent couvrir l'entièreté de leurs dépenses par des recettes fiscales

¹⁰ Un arrêt du Tribunal constitutionnel de 2000 énonce en effet que le modèle de financement autonome en vigueur durant la période 1997-2001 se base sur le principe de coresponsabilité fiscale, moins dépendant des transferts financiers de l'État. Ce concept « non seulement constitue l'idée fondamentale du modèle, sinon qu'en plus il s'érige en objectif à atteindre dans les futurs modèles de financement » : Tribunal Constitutionnel, 30 novembre 2000, *Gobierno nacional C. Comunidad Autónoma de las Islas Baleares* (CAIB), Pleno, sentencia 289/2000, (limites a la potestad tributaria autonómica, nulidad, impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente). Selon le pt. 3 de cet arrêt : « le concept de « coresponsabilité fiscale » constitue non seulement l'idée fondamentale dudit modèle mais aussi un objectif à atteindre dans les futurs modèles de financement. En ce sens, l'exposé des motifs de la loi 14/1996 précitée proclame que « désormais, le principe de coresponsabilité fiscale effective présidera une nouvelle étape dans l'évolution historique du régime de transfert d'impôts d'Etat aux communautés autonomes » », sentence accessible en ligne à l'adresse suivante : <http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=7464>.

¹¹ Régimes foraux et de la Catalogne (statut de 2006, sous réserve de modifications qui pourraient résulter de l'arrêt du Tribunal Constitutionnel du 28 juin 2010, Pleno, sentencia 31/2010, accessible en ligne : <http://www.tribunalconstitucional.es/fr/jurisprudencia/Pages/Sentencia.aspx?cod=9873>.

¹² V. par exemple : Tribunal Superior de justicia del país vasco, 22 décembre 2008, *Rioja c. Bizkaia*, n° 889/08, p. 13 : « Le pouvoir infraétatique est celui qui assume la décision, la responsabilité et les effets réels de la mesure ».

propres. Cela suppose la suppression définitive des subventions étatiques comme ressources habituelles de leur budget¹³. La notion renvoie donc à la faculté dont dispose une entité de décider elle-même du niveau de ses revenus fiscaux. Un tel objectif implique l'instauration de prélèvements obligatoires autonomes. Du point de vue de la décision normative, les régions autonomes doivent pouvoir décider autant de l'assiette, du niveau de taxation, de sa liquidation voire même de la manière dont elles devront rendre compte des dépenses qui seront réalisées. Le contribuable doit percevoir ce qu'il reçoit en termes de biens et services publics en échange de sa participation contributive obligatoire. À défaut d'être simple d'accès, la lecture du lien entre la contribution et sa dépense doit être facilitée. La logique tient donc de la responsabilisation d'un ensemble d'acteurs : l'État central, l'entité autonome et le citoyen. Au stade actuel, l'individu ne semble visé qu'en tant que destinataire des simplifications escomptées afin qu'il exerce sa citoyenneté en connaissance de cause (contrôle démocratique). En théorie il est impliqué en tant que partie prenante et responsable à ce processus. Ce principe peut donc être d'un appui secourable aux principes démocratique et du consentement à l'impôt. Le citoyen opère en effet une délégation d'autorité dont il devrait pleinement contrôler l'usage. Sa mise en œuvre est variable : l'on peut estimer que l'État espagnol, le Pays basque et la Navarre disposent d'une réelle (ou d'un degré élevé) de coresponsabilité fiscale. Cependant, il est certain que l'on ne peut pas adopter le même avis quant aux quinze autres collectivités. La raison principale en est que l'État et les régimes d'exception se financent par des recettes fiscales propres, sur lesquelles elles disposent d'une plénitude de compétence.

Au regard de la définition de l'objectif de coresponsabilité fiscale, il semble que la notion bien connue d'autonomie fiscale ne reflète qu'imparfaitement les relations que peut entretenir un État central avec son entité politiquement décentralisée au XXI^{ème} siècle. Désormais, on ne met plus l'accent sur l'autonomie de la périphérie, qui semble acquise, mais sur la responsabilité partagée entre les entités territoriales de l'État espagnol. Autrement dit, l'affirmation selon laquelle « l'État n'est plus seulement à Madrid, mais également dans les capitales autonomiques » trouve ici toute sa force. La responsabilité en dernière instance ne doit plus être le fait du seul gouvernement central mais aussi de l'entité décentralisée. Par ce moyen, on cherche non seulement à responsabiliser l'infranational mais également à accroître la responsabilité collective des autorités. En lieu et place de l'autonomie fiscale, il pourrait sembler plus approprié d'utiliser le terme de coresponsabilité. En effet, ce dernier fait bien davantage écho au test de la sélectivité régionale et plus spécifiquement au critère d'autonomie économique. Alors que la notion

¹³ V. pour le débat initial sur la coresponsabilité fiscale : F. TORRES CABO, « La coresponsabilidad fiscal y la financiación autonómica », *Hacienda pública española* 1993, p. 119.

d'autonomie fiscale correspondrait aux premières exigences de l'autonomie (institutionnelle et procédurale), la coresponsabilité, en tant que stade avancé de la décentralisation fiscale, inclut également l'autonomie économique exigée par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). Lorsqu'il est exigé d'une collectivité qu'elle finance elle-même une mesure fiscale exonératoire sans recourir à des subventions, l'objectif de coresponsabilité fiscale se retrouve conforté.

Du point de vue interactionnel, la mise en œuvre de l'autonomie fiscale régionale se confronta assez tôt à la problématique de sa compatibilité avec le droit européen. Le droit matériel de l'Union dans son ensemble remet en cause certaines règles régionales. Cette problématique majeure pour la structure des États membres fut l'objet d'un examen doctrinal démontrant toute l'importance des contraintes que le droit de l'Union exerce sur l'attribution et l'exercice de compétences fiscales des entités infranationales. Edoardo Traversa¹⁴ nous apprend ainsi que ces contraintes peuvent résulter à la fois du droit de l'Union en général ou d'actions sectorielles telles que : (i) la mise en œuvre des quatre grandes libertés fondamentales (marchandises, personnes, capitaux et établissement) ; (ii) le processus d'harmonisation¹⁵ ; (iii) le rapprochement normatif entre les États membres ; (iv) pour lutter contre la concurrence dommageable¹⁶, et enfin (v) le contrôle des aides d'État accordées aux entreprises. Cette dernière contrainte sera examinée à la lumière de la jurisprudence récente.

Les entités infranationales représentent un enjeu non négligeable d'application du droit de l'Union. Elles sont tenues de l'appliquer directement sans médiation systématique de l'État central¹⁷. L'arrêt *Horvath*¹⁸, relatif à l'autonomie normative d'une région, vient confirmer la place qu'elles sont appelées à prendre dans le contentieux du droit de l'Union.

Par entité infranationale, on entendra dans la plupart des cas l'entité régionale¹⁹. Cependant, les provinces infrarégionales basques, en tant que titulaires

¹⁴ E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire, analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Bruxelles, Larcier, coll. Fondements du droit fiscal, 1^{ère} éd., 2010.

¹⁵ Anciens articles 93 pour la fiscalité indirecte et 94 en tant que clause de compétence générale au titre du marché intérieur.

¹⁶ Code de bonne conduite de 1997 de lutte contre l'évasion fiscale et la concurrence fiscale déloyale.

¹⁷ CJCE, 22 juin 1989, *Fratelli Costanzo c. Commune di Milano*, aff. 103/88, *Rec.* p. 1839.

¹⁸ CJCE, 16 juillet 2009, *Horvath*, aff. C-429/07 (Règlement qui prévoit des mesures d'application des États. Les règles anglaises sont conformes, bien qu'elles soient moins favorables que celles adoptées par les autorités régionales de l'Écosse, de l'Irlande du Nord, et du Pays de Galle).

¹⁹ Fédérée ou encore « autonome » dans le cas espagnol.

des prérogatives normatives fiscales, en coordination avec la Communauté Autonome basque, seront incluses dans la définition.

S'agissant du champ comparatif, l'Espagne constituera l'État de référence pour les besoins de cette étude. La Belgique et l'Italie ayant fait l'objet d'un examen approfondi en 2007, il n'y sera fait référence qu'en tant que de besoin. Le modèle espagnol semble en tout état de cause suffisant pour tirer des enseignements valables pour tout autre État à forte décentralisation fiscale ou envisageant une telle voie.

Ce champ semble relever d'un certain intérêt pour deux raisons : (i) D'abord, quant à l'équilibre des « pouvoirs » entre l'Union et les États membres. Il concerne, en effet, l'articulation de la compétence fiscale entre les entités composantes des États membres, selon le degré d'autonomie que leur reconnaît leur ordre constitutionnel interne, et l'Union. Le défi majeur consiste dans l'identification par le citoyen de l'autorité auteur de la norme et dans le contrôle démocratique des actions des pouvoirs publics. Le caractère diffus de ce pouvoir n'en facilite en effet guère la lecture et le contrôle par le citoyen-contribuable. Il faut ajouter, s'agissant du thème retenu « le pouvoir en Europe », que l'entrée en vigueur du Traité de Lisbonne a renforcé la position des régions dans le cadre de la procédure d'alerte précoce sur l'application du principe de subsidiarité²⁰. Concrétisant l'article 69²¹ du TFUE, l'article 6²² du protocole n° 2 annexé au traité de Lisbonne prévoit la faculté de consulter les législateurs régionaux. Ces nouveautés doivent indubitablement participer de la protection des compétences régionales. (ii) Ensuite, ce champ comparatif est justifié au regard d'une production française déficitaire à la fois en

²⁰ Principe que les représentants des régions ne manquent pas de rappeler, ainsi que leur pouvoir croissant en Europe. V. la Résolution du Comité des régions sur « Une plus grande participation des collectivités locales et régionales à la stratégie Europe 2020 », selon laquelle : « pas plus que la stratégie de Lisbonne, la stratégie Europe 2020 qui est proposée ne prend correctement en compte le rôle et la contribution des régions et des villes en tant que pouvoirs infranationaux des 27 États membres qui, de par les compétences législatives qui leurs sont conférées au niveau national, sont susceptibles d'apporter une réelle valeur ajoutée s'agissant d'atteindre les objectifs fixés en matière de développement économique et social, d'éducation, de changement climatique, de recherche et d'innovation, d'inclusion sociale et de lutte contre la pauvreté » : Résolution 2010/C 267/0, accessible en ligne à l'adresse suivante : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:267:0004:0005:FR:PDF>.

²¹ Article 69 : « Les parlements nationaux veillent, à l'égard des propositions et initiatives législatives présentées dans le cadre des chapitres 4 et 5, au respect du principe de subsidiarité, conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité ».

²² « Il appartient à chaque parlement national ou à chaque chambre d'un parlement national de consulter, le cas échéant, les parlements régionaux possédant des pouvoirs législatifs ». L'article 8.2 du même texte précise que « Conformément aux modalités prévues audit article, de tels recours peuvent aussi être formés par le Comité des régions contre des actes législatifs pour l'adoption desquels le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne prévoit sa consultation ».

droit fiscal comparé²³ et dans l'examen des rapports entre la structure des États membres face au droit de l'Union²⁴. En dépit des nouveautés sur le fait régional, l'exercice du pouvoir fiscal des régions reste inchangé dans son rapport au droit européen et notamment des aides d'État.

Aussi, le test exigeant²⁵ de la sélectivité régionale ou territoriale doit compter avec une position de la Cour qui n'est pas indifférente aux préoccupations des autorités régionales. Partant de ce constat, cette étude sera axée sur cette ambivalence en recherchant, par-delà le principe d'autonomie reconnu, dans quelle mesure l'article 107²⁶ du TFUE limite l'exercice de la compétence fiscale infranationale tout en la confortant.

À cet égard, la jurisprudence de la Cour a retenu des critères « coresponsables », davantage en phase avec la répartition interne des compétences (I), favorables, non seulement, à la décentralisation fiscale mais pouvant aussi permettre de façonner pour l'avenir une articulation intelligible et intelligente entre autonomie fiscale et droit de l'Union (II).

I – LES EXIGENCES DE L'AUTONOMIE FISCALE

Depuis 2006, la position de la Cour se caractérise par une relative stabilité qui résulte des trois critères de contrôle des aides fiscales décidées par les autorités locales (1). Le droit de l'Union, en dépit de son indifférence affichée, semble ici apporter une onction supplémentaire à l'autonomie fiscale telle que consacrée par le droit interne (2).

1) *Le test de la sélectivité régionale*

Concluant sur l'affaire *UGT-Rioja* de 2008, l'avocat général Kokott distinguait (i) l'autonomie constitutive formelle (ii) de l'autonomie constitutive matérielle. Cette distinction semble procéder d'une lecture duale du critère de l'autonomie procédurale. L'autonomie formelle désignerait l'impossibilité pour l'État central d'intervenir directement dans la procédure décisionnelle en exerçant un droit de

²³ P. BELTRAME, « La place du droit comparé dans la doctrine fiscale française », *Droit fiscal*, n° 24, 2006.

²⁴ V. « La limitation de l'autonomie fiscale par la structure des compétences en matière fiscale », in J. ZILLER, « Mondialisation et interventions publiques dans le marché », *Revue internationale de droit économique*, 2002/2-3, t. XVI, pp. 313-328 et spéc. pp. 323-324.

²⁵ Et non pas aveugle comme l'affirme F. ZAMPINI, v. note n° 7 sous A. 3 : « la réalité infra étatique peut être traitée avec asymétrie et cécité relative par le droit de l'Union » ; pour une autre opinion notamment sur les arrêts *Horvath*, *UGT Rioja* et *Açores*, v. note repère de J.-B. AUBY, « Pluralisme territorial et droit communautaire », *Droit Administratif*, n° 12, décembre 2009, repère 11.

²⁶ Ancien article 87 du TCE.

veto, d'approbation ou d'évocation²⁷, tandis que l'autonomie matérielle conférerait aux collectivités infra étatiques une marge d'appréciation suffisante dans la définition de leurs objectifs de politique économique et fiscale²⁸. La jurisprudence en est cependant restée aux traditionnels critères définis par l'avocat général Geelhoed²⁹. Celui-ci a proposé trois critères de qualification d'une mesure sélective qui ont été consacrés par la Cour dans l'arrêt *Açores* du 6 septembre 2006 et confirmés en 2008³⁰ : la collectivité infra étatique doit être autonome d'un point de vue institutionnel, procédural, financier et économique³¹. C'est à la condition que le statut d'autonomie fiscale réponde à ces critères que l'exercice qui en résulterait sera potentiellement euro-compatible.

a) Les trois étapes du test de la sélectivité régionale

i) L'autonomie institutionnelle

L'autonomie institutionnelle implique que les décisions soient prises par une autorité régionale ou locale dotée sur le plan constitutionnel d'un statut politique et administratif distinct de celui du gouvernement central. Cette première condition ne pose généralement aucune difficulté pour les États fédéraux et régionaux³². Elle pourrait se révéler beaucoup plus problématique pour les États centralisés comme la France.

Au contraire, la Constitution espagnole reconnaît et garantit le droit à l'autonomie des nationalités et des régions qui la composent, elle détermine la répartition des compétences entre l'État et les communautés autonomes et assure leur autonomie financière. Et dans le cas précis du Pays basque, l'autonomie fiscale

²⁷ J. KOKOTT, concl. sur CJCE, 11 septembre 2008, *UGT-Rioja*, *op. cit.*, pt. 85.

²⁸ *Ibidem*, pt. 89.

²⁹ L. A. GEELHOED, concl. sur CJCE, 6 septembre 2006, *Portugal c/ Commission*, *op. cit.*, pt. 54.

³⁰ CJCE, 11 septembre 2008, *UGT-Rioja*, *op. cit.*, pt. 51.

³¹ Ce triptyque ressort du pt. 67 de l'arrêt de 2006 en ces termes : « Pour qu'une décision prise en pareilles circonstances puisse être considérée comme ayant été adoptée dans l'exercice de pouvoirs suffisamment autonomes, il faut tout d'abord, comme M. l'avocat général l'a relevé au pt. 54 de ses conclusions, que cette décision ait été prise par une autorité régionale ou locale dotée, sur le plan constitutionnel, d'un statut politique et administratif distinct de celui du gouvernement central. Ensuite, elle doit avoir été adoptée sans que le gouvernement central puisse intervenir directement sur son contenu. Enfin, les conséquences financières d'une réduction du taux d'imposition national applicable aux entreprises présentes dans la région ne doivent pas être compensées par des concours ou subventions en provenance des autres régions ou du gouvernement central ».

³² À l'instar de la juridiction de renvoi et du gouvernement espagnol, la Cour de justice estime que « des entités infra étatiques telles que les Territoires historiques et la Communauté autonome du Pays basque [...] satisfont au critère de l'autonomie institutionnelle ».

est constitutionnellement garantie non pas par la loi organique que sont les statuts d'autonomie mais par la troisième disposition additionnelle de la Constitution³³.

Dans l'hypothèse où les trois conditions seraient remplies, le juge de renvoi devrait encore s'assurer que « les normes adoptées [l'ont été] dans les limites des compétences qui sont octroyées à ces entités infra étatiques par la Constitution et les autres dispositions du droit espagnol »³⁴ et que « la constatation d'une *violation des limites de ces compétences* pourrait [...] mettre en cause le résultat de l'analyse effectuée sur le fondement de l'article 87, § 1 TCE, dès lors que le cadre de référence pour apprécier le caractère sélectif de la norme d'application générale dans l'entité infra étatique ne serait plus nécessairement constitué par les Territoires Historiques et la Communauté autonome du Pays basque, mais pourrait, le cas échéant, être étendu à l'ensemble du territoire espagnol »³⁵.

ii) L'autonomie procédurale

L'autonomie procédurale suppose que la norme fiscale ait été adoptée sans que le gouvernement central puisse intervenir dans le contenu qu'entend en donner la collectivité infra étatique³⁶. Dans ses conclusions sous l'arrêt *Açores*, l'avocat général Geelhoed nous fournissait une définition très large de l'autonomie procédurale impliquant d'abord (i) l'absence de pouvoir d'intervention de l'État dans la procédure décisionnelle, et ensuite (ii) la possibilité pour les collectivités infra étatiques de ne pas tenir compte des intérêts nationaux.

Or, la Cour ne semble pas accorder le même intérêt aux deux aspects de l'autonomie procédurale. Elle affirme, d'une part, que « le critère essentiel pour juger de l'existence d'une autonomie procédurale est non pas l'amplitude de la compétence reconnue à l'entité infra étatique, mais la possibilité [...] d'adopter une décision de manière indépendante »³⁷ et, d'autre part, que l'obligation « de prendre en considération l'intérêt de l'État [...] ne constitue pas, en principe, un élément portant atteinte à l'autonomie procédurale »³⁸.

La Cour se borne à relever que si les institutions du Pays basque sont appelées à prendre en compte les principes de solidarité et d'égalité posés par la norme

³³ La jurisprudence a jugé que c'était aussi le cas de Gibraltar. Pareillement, « les Açores constituent une région autonome dotée d'un statut politico-administratif et d'organes de gouvernement propres, lesquels ont le pouvoir d'exercer leurs propres compétences fiscales et d'adapter la fiscalité nationale aux spécificités régionales » : pt. 70 de l'arrêt *Açores*, v. note 4.

³⁴ Point 144 de l'arrêt *UGT Rioja*, v. note 5.

³⁵ Point 143 de l'arrêt *UGT Rioja*, *op. cit.*

³⁶ Point 67 de l'arrêt relatif aux Açores, v. note 4.

³⁷ Point 107 de l'arrêt *UGT Rioja*, *op. cit.*

³⁸ Point 108 de l'arrêt *UGT Rioja*, *op. cit.*

suprême espagnole, l'État ne peut pas intervenir directement dans le processus d'élaboration d'une norme fiscale pour en imposer le respect. La Commission de coordination et d'évaluation chargée d'examiner les projets de normes fiscales ne serait ainsi qu'un organe de conciliation tentant d'éliminer, par la négociation, d'éventuelles divergences avec la réglementation fiscale applicable dans le reste du territoire national. Toutefois, la Cour renvoie au juge national le soin de vérifier si le critère de l'autonomie procédurale est rempli dans les affaires au principal.

Dans l'examen du statut de Gibraltar, le Tribunal a estimé cette condition également remplie et a rejeté l'argumentation de la Commission qui faisait valoir que le Gouverneur avait un pouvoir résiduel, notamment en ce qui concerne les matières liées à la stabilité financière et économique, compétence de l'État central.

iii) L'autonomie économique

L'autonomie économique concerne les conséquences financières. Ces dernières ne doivent pas être compensées par des concours ou subventions en provenance du gouvernement central. Cela exige que la collectivité infra étatique supporte elle-même les conséquences politiques et financières des mesures qui lui sont imputables. Les réductions d'impôts décidées par une entité infra étatique ne doivent pas être compensées par des dotations de l'État ou des subventions croisées entre les régions.

Pour considérer cette troisième condition non remplie, la Commission relevait dans l'affaire *Gibraltar* l'existence du fonds de sécurité sociale et diverses aides au développement, ainsi que la subvention de l'exploitation de l'aéroport. Ces transferts financiers sont d'ordre général et non corrélés à la dépense fiscale décidée par l'entité autonome. Le Tribunal fait une lecture restrictive de cette troisième condition qui, interprétée largement, conduirait à retenir en toutes circonstances l'existence de la sélectivité territoriale.

La juridiction estime nécessaire l'existence d'un *lien de cause à effet* entre la mesure fiscale litigieuse adoptée par la collectivité et les soutiens financiers des autres régions. En l'occurrence ce lien de causalité est inexistant s'agissant des mesures avancées par la Commission. Ces transferts financiers doivent avoir un lien avec les mesures fiscales prises par les collectivités infra étatiques. Il s'agit essentiellement de vérifier si le montant et la variation des recettes fiscales déterminent le calcul des transferts financiers. Ce qui pourrait être assez largement le cas dans les régimes généraux des systèmes de financement qui sont en vérité étroitement imbriqués et interdépendants. Cela est notamment le cas de l'impôt sur les revenus des personnes physiques qui, en Belgique comme en Espagne, est corrélé aux conditions de rendements fiscaux régionaux alors que les régions disposent d'une certaine capacité normative pouvant influencer sur ce rendement, voire à terme obtenir une

compensation nationale. Toutefois, la seule existence de transferts financiers entre l'État et les collectivités infra étatiques ne suffit pas à établir leur absence d'autonomie économique et financière.

Si la Cour retient le territoire portugais pour cadre de référence, c'est parce qu'elle estime que la mesure fiscale prise par la région autonome des Açores n'est pas l'expression d'une politique fiscale régionale décidée en toute autonomie à l'égard de l'État central. C'est une *loi-cadre* votée par l'Assemblée législative de l'État central qui autorisait la région autonome des Açores à adapter la fiscalité nationale aux spécificités régionales en réduisant jusqu'à 30 % les impôts nationaux prélevés sur son territoire.

Le pouvoir accordé aux autorités régionales de pratiquer une fiscalité plus favorable dans l'archipel des Açores s'inscrivait dans des choix de politique nationale visant à réaliser l'objectif de solidarité nationale prévu par la Constitution portugaise. Ces baisses d'impôts, encadrées et compensées par l'État, devaient permettre aux autorités régionales de corriger les inégalités de développement découlant de l'insularité, du climat difficile et de la dépendance économique des Açores vis-à-vis d'un nombre réduit de produits³⁹. À défaut de la pleine autonomie économique et financière, la région des Açores ne pouvait pas servir de cadre territorial référent afin d'apprécier la spécificité de la mesure en cause.

Pour le reste, la Cour apporte peu de précisions laissant au juge de renvoi le soin d'apprécier si les institutions du Pays basque assument les conséquences politiques et financières des mesures fiscales adoptées dans l'exercice de leurs attributions. Le *Tribunal Superior de justicia del país vasco* (TSJPV) a scrupuleusement repris l'arrêt de la Cour dans sa décision rendue le 22 décembre 2008⁴⁰.

b) Des critères simples pour des « États complexes »

Les autonomies et les régions fédérées procèdent d'une tradition de lutte identitaire, et de préservation d'un patrimoine historique dont fait partie le régime fiscal basque des *fueros*. Cette spécificité est reconnue par le droit interne et le droit européen prend appui sur elle.

En apparence, les critères européens de l'autonomie fiscale ne s'accommodent pas de l'hétérogénéité des structures de décentralisation. Dans l'affaire relative aux

³⁹ J. KOKOTT, conclusions précitées, pt. 28.

⁴⁰ TSJPV, Secc. 1, 22 décembre 2008, *Rioja c. País-Vasco*, resolución n° 889/2008, recurso contencio-administrativo n° 1335/05 ; V. également les autres recours rejetés pour refus de retenir la qualification d'aide d'État : n° de recours : 857/2005 ; 1266/2005 ; 182/2006 ; 186/2006 ; 910/2005 ; 56/2006 et 1265/2005 (devant le même tribunal supérieur de justice du Pays basque), accessibles en ligne : <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>.

Açores, disposant d'un statut dérogatoire, l'avocat général⁴¹ rejeta la prise en compte de la distinction entre décentralisation symétrique et asymétrique.

L'application des conditions d'autonomie ne distingue pas selon le type de décentralisation. Le point de départ de l'analyse étant les critères énoncés, la forme étatique n'est qu'une conséquence (i). Une telle application, combinée avec le droit interne peut sembler théoriquement ambivalente dans la mesure où cela peut faire apparaître un risque de recentralisation de la compétence fiscale territoriale (ii).

i) La mise en œuvre des critères européens de l'autonomie fiscale

Si l'exigence d'un rôle fondamental dans l'environnement économique vise la décentralisation économique et des formes d'État complexes, on ne peut dans l'absolu exclure l'application du test en fonction de la forme étatique. Il est certain qu'en pratique les États régionaux ou fédéraux seront ceux-là même où l'on rencontre des collectivités territoriales qui jouent un rôle déterminant dans leur environnement économique territorial⁴².

Toutefois, du point de vue précis de l'autonomie économique, cela n'exclut aucunement un État fortement centralisé qui pourrait connaître un fort degré d'autonomie fiscale, comme c'est le cas de certains des États scandinaves qui connaissent un très fort degré de coresponsabilité fiscale de l'échelon local. Les communes des pays du Nord sont en effet réputées pour assumer elles-mêmes leurs charges financières, sans recourir aux subventions de l'État⁴³. Ainsi, alors qu'économiquement elles pourraient être éligibles, du point de vue de l'autonomie institutionnelle et procédurale elles ne pourront prétendre à être un cadre de référence pertinent. L'analyse formelle du cadre juridique des relations entre l'État central et les collectivités territoriales pourrait étonner au regard d'une analyse européenne de plus en plus articulée autour des effets.

Il est donc vrai que les trois critères ne seront jamais applicables en l'état actuel à des États unitaires comme la France. Il en est tout autrement pour les collectivités

⁴¹ Point 70 de ses conclusions.

⁴² V. J.-Ph. KOVAR, « La prise en compte des autonomies locales dans la qualification d'aide d'État », *Droit Administratif*, n° 12, décembre 2008, comm. 161 : « la Cour adapte la discipline des aides d'État à la décentralisation de la politique économique au sein des États membres, le critère de l'autonomie institutionnelle, procédurale et économique s'avère extrêmement contraignant et difficilement applicable ».

⁴³ V. A. M. CAYON GALLARDO, A. HERRERO ALCADE (coord.), *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, 2006 ; M. JOSE-SALVATOR, « Décentralisation, coresponsabilité et responsabilité fiscales : études de dix-huit États européens », *Cahiers économiques de Bruxelles*, n° 160, 1998, pp. 389-425.

à statut spécial et qui sont dotées d'une autonomie fiscale susceptible de satisfaire à ces critères.

Dominique Lucie Boquet fait remarquer au sujet de l'obligation de résidence fiscale de cinq ans à Saint-Martin⁴⁴, imposée par le législateur comme préalable à la soumission à la fiscalité locale, qu'elle pourrait « constituer une aide d'État déguisée, puisque son application devra nécessairement entraîner une *compensation par l'État* des pertes de recettes dues à la barrière des cinq ans de résidence »⁴⁵. Étant donné l'existence de flux financiers dans les relations État/Saint Martin, la condition particulière selon laquelle il ne faudrait pas qu'existe un flux particulier, qui vienne compenser directement la mesure de dépense fiscale en cause, sera de nature à mettre en doute son euro compatibilité. Encore faut-il mettre en évidence le lien direct entre le moyen de l'État et la dépense fiscale avantageuse pour une entreprise. Si ces mécanismes de transfert sont répandus dans les régimes fiscaux de droit commun, ils demeurent quasiment absents pour des collectivités à statut spécial.

En pratique, cette jurisprudence s'avère adaptée aux régimes avancés d'autonomies ou exceptionnels. Elle s'applique de manière favorable à des États complexes comme l'Espagne et la Belgique, mais sans être toutefois une règle générale car en réalité tout dépendra de l'espèce particulière et de la mise en œuvre détaillée du critère de l'autonomie économique et financière. Il est évident que les régimes semblables à celui du Pays basque et de Gibraltar paraissent globalement pouvoir être des cadres pertinents de référence pour l'appréciation de la spécificité d'une mesure fiscale. Il pourrait ainsi s'appliquer sans difficulté à l'Écosse, aux îles Åland voire de façon variable à la Flandre pour laquelle l'exigence d'autonomie procédurale pourrait être soumise à un examen minutieux en raison de sa soumission à des obligations procédurales de concertation avec d'autres collectivités. Cependant, dans l'arrêt *UGT Rioja*, la Cour indique que l'existence d'une commission de coordination et d'évaluation n'avait pas dans ce cas précis d'impact sur l'autonomie dès lors qu'elle ne visait qu'à empêcher d'éventuelles divergences avec la réglementation nationale. Les mécanismes financiers « concertationnels » de solidarité existants dans les régimes de droit commun ne signifient pas l'automatisme de l'application de l'aide d'État, il faudra donc identifier un lien direct entre la mesure fiscale et la distribution de ces ressources. Dès lors qu'il ne sera pas établi de lien causal entre les deux, la qualification d'aide d'État ne pourra pas s'appliquer. Ainsi, des liens trop indirects

⁴⁴ Loi organique n° 2007-223 du 21 février 2007 *portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'Outre-mer*.

⁴⁵ D. L. BOQUET, « Collectivité territoriale de Saint-Martin : l'obligation de résidence fiscale de cinq ans a regard de la législation européenne », *Gazette du Palais*, n° 261, 18 septembre 2007 ; v. pour une hypothèse proche : M. A. CAAMAÑO ANIDO, « La reducción del tipo de gravamen en el IRPF por parte de la Comunidad de Madrid : una medida posiblemente contraria el derecho comunitario », *Impuestos : revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 11/2007, pp. 10-19.

ne justifient pas l'application de l'article 107 TFUE. Au plan des rapports entre le droit interne et le droit européen, la notion d'aide d'État pourrait paraître ambivalente au regard du risque existant de reprise d'une compétence territoriale.

ii) Le risque de recentralisation des compétences territoriales

Les collectivités locales sont tenues, dans le cadre de leur intervention, de respecter le droit européen qui crée incontestablement des interférences⁴⁶. La France n'est pas en dehors de ce mouvement⁴⁷.

En apparence, ces critères pourraient s'avérer favorables à une forme de recentralisation des compétences en ce que l'État central peut apparaître plus conforme au principe d'une applicabilité uniforme de la norme commune. Il semblerait, en effet, que « la multiplication des centres locaux de décision et d'action accroît le risque de méconnaissance du *droit communautaire* »⁴⁸.

Dès lors se poserait la question des orientations de recentralisation européenne par la notion d'aides d'État et d'approfondissement de la régionalisation. Le renforcement de l'autonomie fiscale, tel qu'évoqué dans le cadre d'une éventuelle confédéralisation de la Belgique, ne ferait que conforter leur autonomie fiscale face au test de la sélectivité régionale.

Inversement, une recentralisation de certaines compétences est possible. La contradiction majeure de cette architecture réside dans ce potentiel effet recentralisateur. En effet, la compétence d'harmonisation « unionnière » peut servir à l'État central de titre de compétence de reprise de certaines compétences régionales⁴⁹. Ainsi en est-il de l'article 19. 2 de la LOFCA⁵⁰ introduit en 1996 pour l'harmonisation fiscale. Cette disposition se retrouve également dans d'autres États membres.

⁴⁶ E. BELLARD, C. DE SALINS, *Collectivités territoriales et droit communautaire : étude adoptée le 23 octobre 2003 par l'assemblée générale du Conseil d'État*, Rapport, La Documentation française, 2004, p. 7.

⁴⁷ Comm. CE, 12 juillet 2000, *concernant l'aide mise en exécution par la France en faveur de Scott Paper SA c/ Kimberly Clark*, n° 2000/14/CE, *JOCE*, L 12, du 15 janvier 2002 (obligation de récupérer des aides illégales versés par des collectivités territoriales).

⁴⁸ E. BELLARD, C. DE SALINS, *Collectivités territoriales et droit communautaire : étude adoptée le 23 octobre 2003 par l'assemblée générale du Conseil d'État*, *op. cit.*, p. 13.

⁴⁹ Alors même que la jurisprudence constitutionnelle a estimé que l'application du droit communautaire ne constitue pas un titre de compétence pour l'État : sentence 102/1995, FJ 14.

⁵⁰ Loi organique 8/1980, du 22 septembre 1980, *de financement des communautés autonomes* (plusieurs fois modifiée, dont pour la dernière fois par la Loi organique 3/2009, du 18 décembre 2009, *de modification de la Loi organique 8/1980 de financement des communautés autonomes*). La loi prévoit que « Les compétences attribuées aux Communautés autonomes en matière d'impôts cédés seront exercées par l'État lorsque cela s'avère nécessaire pour l'application des normes d'harmonisation fiscale de l'Union européenne ».

Cette faculté de reprise de compétence peut s'exercer au détriment de l'autonomie régionale et en particulier de la coresponsabilité fiscale. Son exercice (ou sa simple existence ?) constitue une négation de l'autonomie reconnue, et, de ce fait, contraste avec le test de la sélectivité régionale exigeant cette autonomie : alors qu'une autonomie institutionnelle interne est exigée, le droit interne participe à l'invalidation de cette autonomie institutionnelle et procédurale au nom du même droit de l'Union. Fort heureusement, les dispositions de l'article 19.2 de la LOFCA⁵¹ ne visent que le domaine de l'harmonisation et non les aides d'État ou le droit de l'Union en général. La question demeure vis-à-vis de la compétence de reprise générale⁵², qui peut être appliquée en cas de violation de l'interdiction des aides d'État.

Hormis ce potentiel conflit particulier entre diverses normes vues dans leur ensemble, l'autonomie fiscale et le droit de l'Union semblent appelés à une articulation constructive. En effet, de la dérive d'une application sans égard aux principes constitutionnels de répartition des compétences, le droit de l'Union est passé à une position, certes plus conciliante, mais néanmoins très exigeante en termes de standards d'autonomie. Cela étant, ces critères participent d'une exigence de démocratie locale ou régionale. Ils peuvent contraindre les décideurs publics à assumer financièrement leur politique générale, qui n'est pas empêchée par le test de la sélectivité territoriale. Le contrôle de l'exigence de l'autonomie économique peut en ce cas jouer un rôle complémentaire au contrôle démocratique. En vertu de l'autonomie économique, la juridiction européenne censurera la dépense fiscale constitutive d'une aide compensée directement par une ressource publique exogène, de sorte que la collectivité ne pourra décider de dépenses fiscales financées par d'autres collectivités.

En effet, le critère de l'autonomie économique contraint les décideurs publics à assumer devant leur électorat leur propre politique de réduction fiscale, et non pas à requérir des subventions étatiques. Cette responsabilisation peut également

⁵¹ Loi organique de financement des communautés autonomes, *ibid.* Cette loi a été prise dans le cadre du processus « statutaire » en vue de mettre en œuvre l'autonomie fiscale des régions.

⁵² L'article 155 de la Constitution prévoit que : « 1. Si une communauté autonome ne remplit pas les obligations que la Constitution et la loi lui imposent ou si elle agit d'une façon qui nuit gravement à l'intérêt général de l'Espagne, le gouvernement, après une mise en demeure au président de la communauté autonome et, dans le cas où il n'en serait pas tenu compte, avec l'accord de la majorité absolue du Sénat, peut prendre les mesures nécessaires pour obliger cette communauté à l'exécution forcée de ses obligations ou pour protéger l'intérêt général mentionné. 2. Pour l'exécution des mesures envisagées au paragraphe précédent, le gouvernement peut donner des instructions à toutes les autorités des communautés autonomes ».

permettre de participer à la lutte contre la concurrence fiscale dommageable⁵³ ainsi que très paradoxalement au mouvement de l'intégration régionale européenne.

2) *L'exigence d'une gouvernance fiscale coresponsable*

L'examen du rôle de la sélectivité géographique (a) permet de constater qu'elle pourrait participer à une fiscalité régionale coresponsable en Europe (b).

a) Le rôle de la sélectivité territoriale

En vertu de l'article 107 du TFUE, le régime de faveur accordé à certaines entreprises ou productions est qualifiable d'aide d'État. Ce caractère spécifique sert à faire la distinction entre les mesures sélectives constitutives d'une aide d'État et les mesures générales qui se rattachent à une politique publique applicable à l'ensemble de l'économie. Toutefois, la pratique d'une différence de traitement d'un État ou d'une collectivité n'est pas automatiquement une aide d'État, ainsi en est-il de la mesure fiscale lorsque la différenciation est le résultat de la *nature ou de l'économie du système fiscal pertinent*⁵⁴. La démonstration d'une telle justification incombera alors à l'État qui l'invoque⁵⁵. Il n'y a ainsi rien de contradictoire à ce qu'une mesure, en apparence sélective⁵⁶, garde de sa généralité dès l'instant où la différence de traitement est justifiée par des objectifs rattachables à la nature et à l'économie du système fiscal. La logique redistributive de l'impôt, principe fiscal commun aux États européens, fait partie de cette justification.

Le droit de l'Union s'attache à analyser les éventuelles situations qui peuvent déboucher sur des discriminations entre des entreprises placées dans une situation factuelle et juridique similaire. D'où la nécessité pour la qualification d'aide d'État de commencer par identifier la condition préalable que constitue le cadre de

⁵³ La responsabilisation fiscale des régions autonomes étant induite dans le cadre du contrôle des aides d'État, une certaine limitation de leur pouvoir fiscal, en termes notamment de réduction des taux d'imposition, contribue à réduire la concurrence fiscale entre régions. Le code de bonne conduite de 1997 relatif à la lutte contre l'évasion fiscale, et la concurrence fiscale déloyale, de nature non juridique, pourrait trouver appui sur les dispositions de l'article 107 TFUE.

⁵⁴ CJCE, 2 juillet 1974, *Italie c. Commission*, aff. 173-73, *Rec.* 1974, p. 709 ; CJCE, 29 avril 2004, *GIL Insurance*, aff. C-308/01, *Rec.* 2004, I, p. 4777, pt. 72 ; CJCE, 14 avril 2005, *AEM et AEM Torino*, aff. C-128/03, *Rec.* 2005, I, p. 2861 ; CJCE, 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano*, aff. C-148/04, *Rec.* 2005, I, p. 11137.

⁵⁵ CJCE, 29 avril 2004, *Pays-Bas c. Commission*, aff. C-159/01, *Rec.* 2004, I, p. 4461.

⁵⁶ Car favorisant « certaines entreprises ou certaines productions par rapport à d'autres, qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi [...] dans une situation factuelle et juridique comparable », CJCE, 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pieline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerken*, aff. C-143/99, *Rec.* 2001, I, p. 8365. CJCE, 29 avril 2004, *GIL Insurance*, *op. cit.* ; CJCE, 3 mars 2005, *Heiser*, aff. C-172/03, *Rec.* 2005, I, p. 1627.

référence territorial au sein duquel la mesure sera examinée sous l'angle de la spécificité.

À ce stade intervient la problématique déterminante du cadre de référence dans les frontières de l'État membre : doit-il être fixé de manière unitaire ou alors pourrait-on le faire seulement pour une partie du territoire de ce dernier ? La réponse à la question répond en même temps à celle de savoir si l'on peut mener des politiques différenciées sur un même territoire d'un État membre⁵⁷.

Les enjeux sont simples à saisir mais considérables du fait de leurs implications : si l'on fixe le champ de référence à l'ensemble du territoire d'un État membre, alors une quelconque mesure prise par une autorité territoriale sera nécessairement et automatiquement sélective, et partant, eu égard aux autres critères avec lesquels cette condition fait corps, elle sera qualifiable d'aide d'État potentiellement sanctionnable.

A contrario, admettre la possibilité de fixer ce champ géographique à l'échelle d'une région d'un État suppose l'absence d'automatisme entre la norme fiscale d'une collectivité et la notion d'aide d'État. Il faudra alors poursuivre le test sous l'angle de la sélectivité matérielle voire des exemptions admissibles. En tout état de cause, le défaut de compensation d'une dépense fiscale par des flux financiers en provenance d'autres autorités fait écho à l'exigence de définir une fiscalité coresponsable, au regard en particulier de la relation État/entité territoriale⁵⁸.

b) Les principes d'autonomie économique et de coresponsabilité fiscale

L'exigence d'autonomie économique d'une région, telle que mise en œuvre par la jurisprudence, trouve une acointance particulière avec le principe de coresponsabilité fiscale. Celle-ci est induite dans l'argumentation développée par la jurisprudence sans se référer au concept.

Le critère de l'autonomie économique est restrictivement interprété par la jurisprudence puisque celle-ci exige une relation de *cause à effet*⁵⁹ entre la dépense fiscale, l'exonération décidée, et le flux financier qui la compenserait. Ainsi, il ne se confond pas entièrement avec la coresponsabilité fiscale. Il n'en est qu'une composante qui pourrait se révéler utile dans le cas où la jurisprudence déciderait

⁵⁷ V. J.-B. AUBY, « Pluralisme territorial et droit communautaire », *op. cit.*, note 25.

⁵⁸ Ainsi qu'avancé en introduction, la coresponsabilité fiscale trouve à se concrétiser dans deux sens complémentaires : (i) vis-à-vis des citoyens qui doivent pouvoir contrôler la décision fiscale sans que les autorités compétentes ne puissent se renvoyer la responsabilité de la décision fiscale ; et (ii) dans le rapport entre collectivités qui doit faire ressortir que chaque entité finance ses dépenses économiques par ses propres recettes fiscales.

⁵⁹ Arrêt *Rioja c. Bizkaia*, n°889/08, p. 9 (arrêt appliquant l'arrêt préjudiciel *UGT Rioja* de 2008). V. note 40.

d'élargir sa conception de cette condition de sorte à retenir d'autres éléments que le lien de cause à effet entre une renonciation à un droit fiscal et son financement. C'est en ce cas seulement que cette étape pourrait alors se confondre avec une évaluation économique du degré de coresponsabilité fiscale (part des dépenses financées par des revenus fiscaux propres), bien connu dans les théories du fédéralisme fiscal. Cela n'est toutefois pas la démarche de la jurisprudence.

En ce sens, la Cour retient dans l'affaire *UGT Rioja* que « le système fiscal des *Territorios Históricos* est fondé sur les deux piliers que constituent, d'une part, l'autonomie fiscale ainsi que la *responsabilidad* et, d'autre part, le principe de *risque unilatéral* »⁶⁰ : la collectivité qui décide de renoncer à une recette fiscale doit unilatéralement en supporter les coûts. Le Tribunal supérieur de justice du Pays basque, dans ses arrêts du 22 décembre 2008⁶¹, explicite l'autonomie économique en mettant en avant que le Pays basque est pleinement responsable de ses dépenses sans devoir faire appel à des subventions.

Il est vrai que du point de vue interne espagnol, le concept même de coresponsabilité a été surtout juridiquement appliqué aux régions du territoire commun, mais il s'y appliquera dans une conception large du fédéralisme fiscal. Le juge administratif basque reprend d'ailleurs les termes européens de responsabilité unilatérale des dépenses fiscales que les autorités forales décident de consentir.

Le but serait de permettre le respect des compétences internes alors que la Commission militait pour une interprétation large, en essayant notamment de faire admettre, dans l'affaire relative à Gibraltar, le *rôle fondamental dans l'environnement économique et politique* comme quatrième étape du test. Ce critère a été considéré comme la conséquence de la sélectivité : le rôle fondamental dans l'environnement économique et politique découle ainsi des trois conditions de l'autonomie. Le tribunal s'en tient strictement aux trois conditions retenues par la Cour.

S'il n'est pas de doute que les provinces basques atteignent un degré élevé de coresponsabilité fiscale du point de vue de leur relation avec l'État central, il faudrait alors que ce même résultat soit vérifié au niveau de leur relation avec les

⁶⁰ Point 113.

⁶¹ V. note 40, arrêt du 22 décembre 2008, *Rioja c. Bizkaia*, n° 889/08, p. 9: « Le bloc normatif pertinent prévoit une situation d'autonomie financière et budgétaire, dans laquelle le pays basque est fiscalement responsable de ses politiques fiscales, assumant ainsi les répercussions d'une baisse des recettes fiscales pouvant entraîner une limitation des dépenses publiques dans les services de la Communauté Autonome et des infrastructures relevant de sa compétence, sans qu'existent des dispositions normatives spécifiques dans le système légal selon lesquelles l'éventuel déficit fiscal susceptible de faire suite à des recettes fiscales mineures soit supporté ou subventionné par les pouvoirs publics centraux ou par les régions ». Il s'agit de l'un des recours présentés, l'ensemble des arrêts reprenant, à peu de choses près, la même solution. Pour un autre exemple, v. les arrêts de la même juridiction n° 884/2008 (*UGT Rioja*) et n° 883/2008 (*Castilla leon c. Guipúzcoa*).

contribuables basques. Ces derniers doivent être en mesure d'identifier la collectivité auteur de la décision fiscale⁶² voire d'établir le lien nécessaire entre la contribution obligatoire qu'ils versent et les services publics reçus en retour. Cette dimension ne figure pas parmi les critères d'appréciation jurisprudentielle. Toutefois, l'idée n'est pas totalement absente des conclusions de l'avocat général Geelhoed lorsqu'il explique que les choix de politique fiscale ont un impact certain sur le niveau des services publics. Une fiscalité baissière faisant apparaître un faible niveau d'investissements et de qualité des services⁶³ ne doit pas, à notre sens, être assumée par le gouvernement central. Cet argumentaire est repris et formalisé par la Cour d'une manière particulièrement résonnante avec la coresponsabilité fiscale⁶⁴.

Ce principe de coresponsabilisation des collectivités territoriales se concrétise dans le cas présent par le principe de transparence fiscale et de contrôle démocratique. Sans employer le terme de coresponsabilité fiscale, la Cour identifie les deux versants de ce principe à savoir l'autonomie et la responsabilité dans (i) les relations avec la tutelle étatique centrale⁶⁵ et (ii) la relation avec les contribuables électeurs qui doivent pouvoir contrôler les dépenses publiques et fiscales⁶⁶.

Pourtant, malgré son fort degré de correspondance à une certaine réalité régionale, la condition relative à l'autonomie économique paraît moins exigeante que l'objectif, moins circonscrit et nécessairement quelque peu tentaculaire, de

⁶² Cette exigence apparaît d'autant plus importante au Pays basque que la compétence fiscale revient, non pas aux Communautés Autonomes, mais aux communautés forales historiques, qui se situent à un échelon infrarégional.

⁶³ Il énonce que « dans ce cas, les décisions portant sur les modalités et le quantum de l'impôt sont au cœur des prérogatives politiques du gouvernement régional. Ces décisions auront un impact direct sur les dépenses du gouvernement en matière, par exemple, de services publics et d'infrastructures. Le gouvernement régional pourrait, par exemple, préférer une approche du type « recettes – dépenses », c'est-à-dire augmenter les impôts pour investir plus dans les services publics ou bien choisir de baisser les impôts et avoir un secteur public moins important. Lorsque les réductions fiscales ne sont pas compensées par un financement du gouvernement central, cette décision politique affecte l'infrastructure et l'environnement commercial des entreprises présentes dans la région. Les entreprises établies dans et hors de la région opèrent donc dans des cadres économiques et juridiques différents qui ne peuvent être comparés » : L. A. GEELHOED, concl. sur CJCE, 6 septembre 2006, *Rép. Portugaise c/ Commission*, *op. cit.*, pt. 54 *in fine*.

⁶⁴ En reprenant le pt. 68 de l'arrêt de 2006, elle affirme « qu'une *autonomie politique et fiscale* par rapport au gouvernement central qui est suffisante en ce qui concerne l'application des règles communautaires relatives aux aides d'État suppose non seulement que l'entité infra étatique dispose de la compétence pour adopter, sur le territoire qui relève de sa compétence, des mesures de réduction du taux d'imposition *indépendamment de toute considération liée au comportement de l'État central, mais également qu'elle assume, en outre, les conséquences politiques et financières d'une telle mesure* », pt. 52 de l'arrêt *Portugal c/ Commission*, dans l'affaire relative aux Açores.

⁶⁵ Indépendamment de toute considération liée au comportement de l'État central (pt. 48 de l'arrêt).

⁶⁶ « Mais également qu'elle assume [...] les conséquences politiques et financières d'une telle mesure ».

coresponsabilité fiscale qui comprend cette dernière sans s'y cantonner. En effet, face à l'idée de la libre détermination de la politique fiscale par la collectivité régionale, il pourrait être soutenu qu'en vérité l'impact de celle-ci sur les infrastructures évoquées pourrait ne pas se vérifier, et ainsi participer de l'altération de l'objectif de coresponsabilité dans le cas où la collectivité disposerait de ces infrastructures financées par l'État central. Songeons un instant à l'hypothèse où la collectivité décentralisée décide, dans le cadre de ses compétences, d'édicter des mesures d'exonération générale pour certains secteurs. Ces exonérations ne peuvent, eu égard à leur généralité et à l'absence de compensation directe par une subvention, être qualifiées d'aides d'État illégales. Toutefois, imaginons que l'absence de ces exonérations eut pu permettre de financer des besoins en infrastructures qui seront finalement réalisés avec des subventions d'autres collectivités. L'on aurait ainsi, de la part de l'entité subventionnée, une baisse des prélèvements obligatoires sans pouvoir en assumer les conséquences du point de vue du financement de celles-ci et du bien-être régional. En conséquence, le choix qu'opérerait cette dernière, entre la baisse des impôts, synonyme d'attractivité fiscale au détriment de la qualité des services publics, n'ira pas dans le sens d'une responsabilisation de la collectivité. Ainsi, ne conviendrait-il pas de convoquer la notion de coresponsabilité fiscale aux fins d'évaluation de la pertinence de l'autonomie économique et financière en lieu et place d'une interprétation restrictive en vigueur. À coup sûr, une telle démarche pourrait utilement être mise à contribution dans les futures problématiques d'application de l'article 107 du TFUE aux régions, de sorte à rendre l'appréciation du critère d'autonomie économique moins restrictive sans toutefois décourager les transferts financiers nécessaires entre collectivités.

II – LA CONVERGENCE ENTRE LES POUVOIRS INFRA ET SUPRANATIONAL

La mise en œuvre des dispositions relatives aux aides d'État à l'autonomie fiscale fait apparaître une double convergence : l'on peut d'abord noter un certain effet positif exercé sur l'autonomie fiscale (1) et, ensuite, l'on peut observer que l'intégration et la décentralisation pourraient avantageusement trouver à s'influencer mutuellement (2).

1) La reconnaissance de l'autonomie fiscale territoriale par le droit de l'Union

Le droit de l'Union joue un rôle ambivalent à l'égard de l'autonomie fiscale, il la limite mais il n'est pas moins sûr qu'il y ait des cas où il la cautionne.

L'on pourrait probablement retrouver ces prises en considération dans l'ensemble du droit de l'Union et en particulier dans le domaine fiscal des aides

régionales qui contiennent expressément ou implicitement des signes de reconnaissance. En effet, le régime des aides est, selon Edoardo Traversa, le domaine principal dans lequel elles se retrouvent.

La première reconnaissance est contenue dans le droit originaire issu du TCE, qui apporte une protection pour les régions ultrapériphériques. *A priori*, il met à l'abri leurs compétences fiscales alors même que la Commission avait tendance à confondre régime spécial et aides d'État⁶⁷.

Dans certains cas la CJUE peut même jouer un rôle dans la résolution de contentieux qui ont trait à la concurrence fiscale interterritoriale. Ainsi en est-il des autonomies fiscales des Communautés autonomes de Castilla Léon et de la Rioja qui souffrent de la concurrence que leur livre leur puissant voisin du nord basque. Le droit de l'Union protège ainsi contre la politique fiscale agressive menée par une autre collectivité. Force est de constater cependant que, dans le contentieux de 2008 relatif à l'impôt basque sur les sociétés, la collectivité perçue comme agressive a pu maintenir sa fiscalité au niveau qu'elle a défini. La protection contre une autre collectivité autonome fiscale semble relative. Il faut également mentionner les correctifs apportés par la Cour à la pratique décisionnelle de la Commission qui révèle aussi l'effet, non plus contraignant, mais réconfortant de l'autonomie fiscale.

a) Les confluences entre le droit des aides d'État et l'autonomie fiscale

Le droit européen est censé, au nom du principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des États membres, être neutre quant à la répartition interne des compétences. Si le principe est reconnu par la jurisprudence, il n'est pas vérifié systématiquement. Contrairement aux régimes fiscaux d'exception (régimes asymétriques), les compétences fiscales locales dites «symétriques»⁶⁸ peuvent s'avérer problématiques de manière marginale et appeler une certaine protection.

⁶⁷ L'article 299 TCE (devenu article 349 TFUE) prévoit que les régions relevant d'une «situation économique et sociale structurelle [...], qui est aggravée par leur éloignement, l'insularité, leur faible superficie, le relief et le climat difficiles, leur dépendance économique vis-à-vis d'un petit nombre de produits, facteurs dont la permanence et la combinaison nuisent gravement à leur développement», peuvent se voir appliquer le droit de l'Union de manière spécifique. Cf. la communication du 12 décembre 2006 de la Commission au Conseil, en application de l'article 19, § 1 de la directive 2003/96/CE du Conseil (dérogations régionales), COM (2006) 795, ainsi que la décision n° 2006/323/CE de la Commission du 7 décembre 2005, *concernant l'exonération du droit d'accise sur les Huiles minérales utilisées comme combustible pour la production d'alumine dans la région de Gardanne, dans la région du Shannon et en Sardaigne*, mise en œuvre respectivement par la France, l'Irlande et l'Italie, *JOUÉ*, L 119, du 4 mai 2006, pp. 12-28.

⁶⁸ Même si de plus en plus de régions comme la Catalogne tentent de sortir du modèle commun, ce sont des compétences homogènes dans la mesure où elles sont édictées par une norme de répartition commune, la LOFCA pour les quinze régions de droit commun.

Les effets produits par le droit européen peuvent concerner l'État (i) ou une autre collectivité de même rang (ii).

i) L'effet protecteur contre les normes de l'État central

Ainsi, en cas d'extension du champ d'application personnel des compétences fiscales que peuvent opérer les exonérations instituées par une norme nationale de l'État central par laquelle est tenue la région⁶⁹ : dans cette hypothèse, l'autonomie fiscale est protégée contre l'État central. En cas d'incompatibilités reconnues de normes nationales liant la compétence fiscale régionale, les exonérations condamnées peuvent recevoir la qualité d'aide d'État illégalement allouées. De ce constat s'évince une obligation de restitution et de « ré-assujettissement » aux impositions des collectivités territoriales qui étaient précédemment tenues d'exonérer en vertu de la norme nationale étatique devenue euro-incompatible. Dans cette hypothèse, le droit de l'Union joue un rôle de garant de l'autonomie fiscale territoriale contre la norme nationale. Un tel effet peut s'exercer contre une collectivité de même niveau.

ii) L'attitude conciliante vis-à-vis de l'autonomie des territoires communs

Par ailleurs, l'abus d'exercice de compétences fiscales exorbitantes du régime commun (Pays basque) est susceptible de recevoir une sanction qui vient protéger ces mêmes autonomies du territoire commun⁷⁰. Dans les États connaissant des régimes fiscaux d'exception, le droit de l'Union dispose ainsi, dans certains cas, d'un rôle dans la protection de l'autonomie fiscale des territoires communs contre la souveraineté fiscale étatique et les régimes fiscaux exorbitants.

On pourrait donc soutenir que le droit de l'Union en général peut, dans une certaine mesure, réguler l'espace interne. Ainsi en est-il de la concurrence fiscale dommageable, du principe de libre circulation des marchandises et des capitaux et des principes d'harmonisation infranationale voire infrarégionale pour les provinces basques qui sont souvent assignées collectivement pour leurs normes fiscales similaires, adoptées par des autorités infranationales distinctes.

⁶⁹ Arrêt *Banco Exterior de España*, C-387/92, pt. 3.

⁷⁰ V. l'affaire concernant l'aide d'État mise en oeuvre par l'Espagne en faveur de Ramondin SA et Ramondin capsulas SA, du 22 décembre 1999, *Ramondin*, Commission 2000/795/CE, *JOUE*, L. 318, du 16 décembre 2000, p. 36, art. 2 ; v. également le recours contre la décision formelle de lancer une procédure : *TPICE, Territorio Historico de Alava, Diputacion Foral de Alava, Territorio Historico de Guipuscoa, Diputacion foral de Guipuscoa, Territorio Historico de Vizcaya, Diputacion Foral de Vizcaya c. Commission*, affaires jointes T-346/99, T-347/99, T-348/99, décisions d'incompatibilités. CP, 11 juillet 2001, n° OP/01/981.

Le droit interne ne peut cependant venir régler la concurrence fiscale dans sa situation « normale » en tant qu'elle s'exerce dans le cadre des compétences conférées au pouvoir infranational. Une certaine concurrence fiscale interne admise entre régions peut trouver son expression dans des exonérations générales non excessives. Les Communautés forales espagnoles ont pu légalement fixer leur impôt sur les sociétés à 32,5 % pendant que le reste du territoire espagnol appliquait un taux général de 35 %, et sans compter le traitement favorable de certains investissements. Or, un arrêt du Tribunal Supremo du 9 décembre 2004⁷¹ déclarait que les principes constitutionnels (égalité de traitement, unité de l'État, solidarité) « n'excluaient pas toutes les mesures fiscales des territoires historiques s'écartant du régime fiscal général de l'État »⁷². Il retenait ainsi que les limites constitutionnelles imposées à l'autonomie fiscale basque étaient outrepassées au motif que les dispositions de l'actuel article 107 TFUE exigeaient de notifier certains des mécanismes fiscaux en cause. La notion d'aide d'État sert dans ce contexte d'appui aux règles constitutionnelles.

Il existe plusieurs degrés d'autonomie en Europe. Aussi, la Cour analyse en détail la nature des compétences dont dispose une région. On aurait ainsi une conception variable de l'autonomie fiscale selon que l'État membre considéré ait mis en place des autonomies fiscales globalement homogènes ou bien qu'il ait, comme l'Espagne, entendu mettre en place un régime de droit commun et un autre d'exception.

Les normes fiscales prises sur le fondement d'un régime commun ne seront que très rarement contraires à l'application du droit de l'Union en raison de leur faible approfondissement. Or il se trouve que les régions de l'UE sont organisées selon le modèle d'un régime de droit commun, ainsi en est-il des quinze Communautés et villes autonomes espagnoles, des régions belges, et de la plupart des États complexes. L'Italie dispose de quelques régimes d'exception similaires, sans atteindre un degré d'autonomie identique aux régions forales. Comme en témoigne l'état de la jurisprudence sur les aides d'État sous forme fiscale édictées par une collectivité, le problème se pose souvent avec une collectivité de régime dérogatoire.

Les institutions européennes et notamment la Commission ont adopté une attitude bien conciliante à l'égard des collectivités du régime général, car le fédéralisme homogène ne représente guère de risque. Ainsi, dans sa décision *Açores* de 2002, la Commission exclut de son champ d'analyse les « mécanisme[s] permettant à l'ensemble des collectivités locales d'un certain niveau (régions,

⁷¹ N° de pourvoi 7893/1999.

⁷² Conclusions J. KOKOTT précitées, aff. C-428/06-434/06, pt. 25.

communes ou autres) d'instituer et de percevoir des impôts locaux n'ayant aucun rapport avec la fiscalité nationale »⁷³.

Ce cas est exclu du champ d'application de l'article 107 car il relève de l'usage normal de compétences fiscales locales. Ainsi, lorsque la pratique de la Commission vise directement le système de répartition des compétences, elle affirme par exemple que les décentralisations homogènes, telles la régionalisation des accises des carburants et la TIPP, ne constituent pas une aide d'État.

Mais en précisant que cela ne préjuge aucunement d'une éventuelle mise en œuvre de la qualification d'aide d'État dans la phase de mise en œuvre de cette décentralisation, elle affirme que cela ne concerne pas les compétences en tant que telles. Une mesure fiscale prise sur la base d'une compétence attribuée uniformément à toutes les collectivités territoriales manque, *a priori*, de fondement sélectif⁷⁴.

La pratique de la Commission excluait de cette notion les normes fiscales territoriales qui trouvent leur fondement dans l'autonomie conférée également par rapport à d'autres de même niveau dans le même État membre.

⁷³ Décision *Açores*, 2002/443/CE, pt. 31. Dans la décision *Gibraltar*, la Commission précise que « la présente décision ne porte pas sur un mécanisme qui permettrait à toutes les autorités locales d'un certain niveau (régions territoriales ou autres) d'introduire ou de prélever des impôts locaux », (décision 2005/261/CE de la Commission du 30 mars 2004 relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar, *JOUE*, L 085, du 2 avril 2005, pp. 1-26, pt. 115). Une telle expression semble exclure la possibilité de prévoir une différenciation fiscale entre régions ayant trait à des impôts qui sont en partie nationaux, comme par exemple le pouvoir de déterminer certains éléments de l'impôt ou de prévoir des impôts additionnels à un impôt national. Une telle interprétation est cependant contredite par la pratique la plus récente de la Commission. « Dans la situation envisagée en premier lieu, le gouvernement central décide unilatéralement d'appliquer dans une zone géographique déterminée un taux d'imposition plus faible que le taux applicable au niveau national. La deuxième situation correspond à un modèle de répartition des compétences fiscales dans lequel toutes les autorités locales d'un même niveau (régions, communes ou autres) disposent du pouvoir de décider librement, dans la limite des compétences dont elles sont dotées, du taux de l'impôt applicable dans le territoire qui relève de leur compétence. La Commission a reconnu, à l'instar des gouvernements portugais et du Royaume-Uni, qu'une mesure prise par une autorité locale dans cette deuxième situation n'est pas sélective, car il n'est pas possible de déterminer un niveau d'imposition normal, susceptible de constituer le paramètre de référence » : CJCE., *Açores*, affaire C-88/03. Une telle situation n'exclut cependant pas que certaines des collectivités territoriales n'assument pas pleinement la responsabilité financière des mesures fiscales qu'elles adoptent, vu la possibilité d'organiser des transferts en vertu d'un mécanisme de péréquation générale ou en vertu de programmes particuliers.

⁷⁴ Cette position concorde avec celle soutenue par l'avocat général Geelhoed : « Lorsqu'une autorité locale prend une décision de manière réellement autonome [...] par rapport au gouvernement central, il n'y a aucune raison logique ou doctrinale de faire une distinction entre la décentralisation « symétrique » des compétences fiscales » : v. L. A. GEELHOED, conclusions présentées le 20 octobre 2005 dans l'arrêt CJCE., 6 septembre 2006, *République portugaise c. Commission*, affaire C-88/03, pt. 60.

Aujourd'hui, la pratique d'une différenciation fiscale entre régions de statut ordinaire pourrait recevoir la qualification d'aide d'État dès lors que l'approfondissement des compétences régionales appelle de toute évidence une décentralisation fiscale encore plus accrue. Dès lors qu'une telle répartition est généralement issue des normes de valeurs constitutionnelles, pourrait-on invoquer la « nature et l'économie du système fiscal » pour justifier d'éventuels écarts avec l'article 107 TFUE ?

Les régimes dérogatoires espagnols constitutionnellement consacrés font-ils partie de cette exemption ? La réponse doit demeurer négative sous peine de faire reculer l'effectivité du droit européen. En revanche, la Commission retient la justification tenant aux « différences objectives entre les contribuables »⁷⁵, ce qui « n'inclut pas les pouvoirs taxateurs »⁷⁶ à l'inverse de la résidence régionale, beaucoup plus favorable à la lutte fiscale entre collectivités.

b) L'effet protecteur de la Jurisprudence

La CJUE veille au maintien de l'autonomie fiscale ou financière des entités territoriales. Ceci est particulièrement visible dans les critères du test de la sélectivité régionale, mais aussi en admettant le principe de non-rétroactivité des arrêts rendus sur renvoi préjudiciel lorsqu'un impôt est déclaré incompatible. L'effet immédiat d'une telle décision est l'impossibilité de continuer à percevoir l'impôt déclaré incompatible. La suite logique de cette situation se traduit par l'obligation de répéter l'indu pour la collectivité responsable de l'imposition. Or, la Cour limite les effets dans le temps de ladite incompatibilité de manière à sauvegarder l'équilibre financier de la collectivité lorsqu'il pourrait être mis en péril par l'arrêt rendu ou sur le point d'être rendu. Elle l'a notamment fait dans l'affaire du régime de l'octroi de mer⁷⁷. Ces aménagements visent à protéger *in fine* l'autonomie fiscale.

En protégeant l'autonomie financière territoriale, la Cour protège l'autonomie fiscale. Elle assure ainsi implicitement un exercice illégal passé d'une onction européenne, compte tenu de l'impératif de sauvegarde des finances territoriales, et préserve son autonomie financière en empêchant de mettre la collectivité concernée en difficulté. Dans le cas contraire, elle pourrait appeler l'État en renfort. Une telle situation pourrait remettre en cause des équilibres structurels, voire augmenter la dépendance envers son « centre ». Ce cercle nuisible est évité en prenant en compte l'autonomie financière des collectivités.

⁷⁵ Conclusions L. A. GEELHOED dans l'affaire *Açores*, C-88/03, pt. 35.

⁷⁶ Décision 2005/261/CE, *op. cit.*, pt. 110.

⁷⁷ CJCE, 16 juillet 1992, *Legros*, affaire C-163/90, *Rec.* 1992, p. 4625, pt. 34 ; 9 mars 2000, *EKW*, affaire C-437/97, *Rec.* 2000, p. I-1157, pt. 57 et 59 (conséquences de l'arrêt sur les finances des collectivités territoriales autrichiennes).

Fondamentalement l'autonomie fiscale en tant que telle n'exerce pas d'influence sur le droit de l'Union. Présentée comme tel et du point de vue de la jurisprudence, cela est évident. La raison en est que le droit de l'Union n'a nullement pour objet d'apporter une telle garantie. À l'inverse, l'action législative et coordinatrice européenne est plus tranchante, alors même que le droit de l'Union se considère en ce domaine comme apparemment neutre, sous réserve de cohérence avec ce à quoi la norme constitutionnelle interne s'est engagée à respecter : les acquis de l'intégration dans leur totalité.

L'État membre, État central en droit interne, ne peut être mis hors de cause dans l'application du droit de l'Union par les régions, il s'agit d'une position constante justifiée, et ne peut conduire à détacher la collectivité pour la raccorder au droit de l'Union en reconnaissant une « responsabilité européenne » des régions.

La relation décrite est ainsi ambiguë : (i) Alors que le droit européen est censé être indifférent aux compétences internes, il influence l'exercice de ces compétences internes ; (ii) La Cour reconnaît l'autonomie fiscale des collectivités territoriales, lesquelles sont par ailleurs tenues de mettre en œuvre le droit européen ; et enfin (iii) nous verrons que le renforcement de l'autonomie fiscale nécessite une action similaire à l'échelle de l'Union. Aussi, les logiques d'intégration et de décentralisation pourraient être avantageusement coordonnées de façon à les rendre plus intelligibles.

2) La convergence entre l'infra et le supranational

Les décentralisations fiscales mises en œuvre dans les États complexes présentent quelques points d'entente juridique autant dans le droit positif que prospectif.

a) Quelques points de rencontre entre le droit de l'Union et l'autonomie fiscale

Des similitudes peuvent apparaître dans l'articulation existante entre le droit de l'Union et les collectivités territoriales. Ainsi, alors que la Cour de justice semble avoir adopté une position variable sur l'autonomie locale, certains impôts à l'image de l'impôt sur les sociétés favoriseraient sans aucun doute l'intégration européenne. L'harmonisation de celui-ci doit alors être ajoutée au développement d'une compétence fiscale européenne autant que, paradoxalement, au renforcement des régimes d'autonomies fiscales⁷⁸.

⁷⁸ V. *infra* « L'Union politique européenne ».

i) La territorialisation fiscale

En 2005 l'IFA⁷⁹ s'interrogeait : « La territorialité de l'impôt sur les sociétés doit-elle ou non être réformée en conséquence de la construction européenne et, plus précisément, de l'effet conjugué de la jurisprudence de la Cour de Justice et de la concurrence fiscale entre les États membres ? »⁸⁰. De toute évidence, cette construction européenne impacte la « territorialité de l'impôt » et de surcroît le droit de l'Union a déjà présidé à l'attribution ou non de compétences fiscales. La réforme souhaitée pourrait consister en une harmonisation de l'impôt sur les sociétés et qui pourrait résoudre la question de la concurrence fiscale dommageable entre régions et États membres.

Au moment où sont envisagés de nouveaux transferts de compétences fiscales en Belgique, suite aux élections régionales de juin 2009⁸¹ et législatives de juin 2010, la responsabilisation grandissante des collectivités peut améliorer l'efficacité de la gestion transparente des deniers publics. Le concept de coresponsabilité doit pour cela être clairement défini dans les textes normatifs pour pouvoir bénéficier d'une réelle assise juridique à l'échelle des États européens.

Il faut rappeler à cette occasion que l'adoption libre de normes n'est pas indissociable de la responsabilité. Aussi, la mise en œuvre de ce principe tant dans l'édition de normes fiscales que dans la répartition des compétences doit attirer une attention toute particulière et « éviter l'émergence d'une concurrence fiscale ou sociale dommageable pour les entités fédérale et fédérées »⁸².

À cet égard, l'impôt sur les sociétés (IS) est particulièrement propice à la concurrence fiscale entre les régions, d'autant qu'il peut être cautionné par le droit de l'Union, d'où l'urgence qu'il y aurait à l'harmoniser.

À titre de comparaison matérielle, s'agissant de la TVA, impôt harmonisé, la décentralisation ne pourra qu'être déconseillée, en ce que, sans être expressément interdite, cela irait dans un sens opposé à l'intégration fiscale européenne. Mais au-delà des aspects nationaux il faudra une prise de conscience des impératifs dictés par le droit de l'Union lors de l'élaboration de normes attributives de compétences ainsi qu'à l'occasion de leur exercice.

⁷⁹ Association fiscale internationale.

⁸⁰ « Territorialité fiscale et compétitivité européenne. - Compte rendu de la soirée d'étude de l'IFA du 19 octobre 2004 », *Droit fiscal*, n° 42, 20 octobre 2005, p. 36.

⁸¹ Partition de la sécurité sociale, régionalisation partielle ou totale de la TVA, IS, IPP, réforme des finances en Espagne, réflexions et projets de refonte de la carte des collectivités territoriales françaises et de leurs finances.

⁸² B. BEYNET *et. alii.*, « Le financement des entités fédérées : état des lieux à la veille d'une future réforme ? », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2009/1-2, Tome XLVIII, pp. 67-86, V. spéc. p. 85.

L'on a ainsi pu voir que si les facteurs d'homogénéité sont une marque d'euro compatibilité, cela ne résulte, *a priori*, que d'une pratique bien conciliante de la Commission, qui a dû réaliser une révision de ses critères d'analyse des mesures fiscales régionales potentiellement contraires à l'article 107 du TFUE.

ii) Une position variable de la Cour sur l'autonomie fiscale

Selon Edoardo Traversa, la logique de la Cour serait marquée par une certaine ambiguïté selon que soient en cause des libertés de circulation dans le marché intérieur ou des aides d'État.

Lorsque des normes de marché intérieur sont en conflit avec les compétences fiscales la Cour ferait prévaloir l'intégration quitte à forcer le trait pour faire entrer dans le champ du droit de l'Union des situations purement internes⁸³. Au contraire, en matière d'harmonisation⁸⁴, ou dans les arrêts récents comme nous l'avons vu en matière d'aide d'État, l'intention de la Cour serait respectueuse de l'ordre de répartition interne.

La jurisprudence de 2006 semble se diriger vers la différenciation mettant en avant le principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale des États et partant dans un sens opposé à l'objectif d'intégration d'une communauté de droit. Était-ce un signe avant coureur destiné à rassurer les États qui s'émeuvent chaque fois que l'on frôle leur pré carré ? Il ne semblerait pas au regard de l'exigence du test qui répond à une analyse pragmatique. Mais le formalisme des critères de degré d'autonomie, qui influence la qualification, constitue un beau contraste au regard de la sanction et du contrôle des aides d'État, lequel est davantage porté sur le caractère européen examinant les effets des mesures nationales sur la concurrence et les échanges au sein du marché intérieur⁸⁵.

Le droit de l'Union poursuit des objectifs d'intégration, mais il ne saurait toutefois être indifférent au régime de la répartition interne des compétences. Cependant, l'importance qu'il semble donner à cette répartition interne ne se ferait-elle pas au mépris de la sécurité juridique résultant de l'uniformité et de la confiance légitime tirée du droit de l'Union ?

⁸³ CJCE, 8 novembre 2005, *Jersey Produce Marketing Organization Ltd c. States of Jersey et Jersey Potato Export Marketing Board*, aff. C-293/02, *Rec.* p. I-9543, pt. 35 ; arrêt *Carbonati Apuani*, C-72/03, v. également les conclusions de l'avocat général Léger du 5 octobre 2006 dans l'affaire *Commission c. Italie*, affaire C-173/05, accessible en ligne :

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005C0173:FR:HTML>. La tendance est moins affirmée en ce qui concerne les autres libertés de circulation. V. néanmoins : CJCE, 16 janvier 2003, *Commission c. Italie*, aff. C-388/0, *Rec.* p. I-721.

⁸⁴ CJCE, arrêts *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, et *Hermann*, C-491/03, *op. cit.*

⁸⁵ CJCE, 24 juillet 2003, *Altmark*, aff. C-280/00, *Rec.* p. I-7747.

Il est des cas où le juge est amené à faire prévaloir par exemple le maintien de l'équilibre financier d'une collectivité sur ces principes, mais est-ce que ce ne sont pas les intérêts publics structurels qui exigent qu'il en soit ainsi ?

b) Les rapports entre les ordres internes et l'émergence d'une union politique européenne

Les rapports entre les ordres juridiques interne et européen peuvent en réalité s'avérer plus qu'interdépendants dans leur progression vers de meilleurs horizons.

i) L'impertinence de l'opposition entre l'intégration et la décentralisation fiscale

À terme, l'opposition entre la décentralisation et l'intégration ne serait-elle pas amenée à perdre de son sens ? Les deux phénomènes sembleraient subir des influences réciproques et s'inscrire dans un même mouvement, malgré la circonstance selon laquelle l'approfondissement du droit de l'Union exige une recentralisation de certaines compétences. Ils pourraient trouver un espace dans lequel les deux logiques s'articuleraient de manière plus intelligible. En effet, décentraliser signifie parfois meilleure intégration. L'expérience même de la construction européenne enseigne que l'Europe se fait par des réalisations concrètes, par la proximité avec les citoyens. Aussi, décentraliser, donner plus de responsabilités aux régions, est aussi un gage d'intégration. L'exemple typique est le principe sur lequel s'est construite la Communauté européenne : la subsidiarité qui crée un cadre favorable au principe de coresponsabilité fiscale. Ce retour aux sources autorise un enrichissement de la structure européenne comme gage de préservation de l'autonomie fiscale.

À ce titre, plus que le sujet en lui-même, l'examen des compétences fiscales territoriales et le droit de l'Union nous renseignent sur la nature des rapports entre la Communauté et les ordres nationaux. L'Union européenne est une entité en construction, qui mobilise pour ce faire la notion de marché intérieur. Le fonctionnalisme de ses compétences les rend, à la lumière de la construction jurisprudentielle, extensibles à la condition de ne pas mettre en cause les bases juridiques applicables.

Ainsi, contrairement à ce que l'on pourrait penser au premier abord, le renforcement de l'intégration n'est pas synonyme de danger pour l'autonomie fiscale des régions, bien au contraire. Un accroissement de la compétence fiscale européenne pourrait être un élément de garantie certain pour le maintien voire l'émergence des compétences fiscales régionales autonomisées. Cette idée prend appui sur l'actuelle déconnexion entre compétence fiscale et budget de l'Union.

En effet, la compétence fiscale de l'Union n'a pas pour but d'alimenter un budget européen en vue de mener à bien des politiques européennes comme c'est le cas dans les États membres. L'attribution et l'exercice de cette compétence fiscale ne trouvent pas de justifications autres que la réalisation d'un marché unique et/ou d'autres principes de droit matériel.

Il s'agit donc d'une fiscalité au service de la réalisation d'objectifs européens qui sont concrétisés par la CJUE au moyen d'une interprétation téléologique qui fait du droit matériel un facteur incroyablement extensible. Cette circonstance facilite l'exercice d'une contrainte indéterminée sur l'attribution ou l'exercice d'une compétence fiscale autonome des régions. C'est cette indétermination qui pourrait changer si la compétence fiscale de l'Union se voyait assigner la mission d'alimenter un futur budget de l'Union Européenne, ce qui est à l'heure actuelle en débat. Parvenir à une rationalisation davantage en phase avec l'idéal de transparence est l'un des buts recherchés.

Ce faisant, la déconnexion avec la notion indéterminée de marché unique pour un rattachement à une fonction budgétaire du droit fiscal européen pourrait amener à un amoindrissement de la pression européenne sur la compétence fiscale régionale.

Ainsi, au-delà de cette étude, il faut renvoyer aux conclusions d'Edoardo Traversa qui relève la contradiction fondamentale de l'Union à laquelle on évite une responsabilité politique, financière et fiscale, tant que son action fiscale ne se raccroche pas à l'alimentation d'un budget européen visible pour le citoyen. Sans cela il menacerait également l'autonomie fiscale territoriale, car son emprise est importante. D'où la solution proposée : pour renforcer l'autonomie territoriale, il faut renforcer la propre autonomie fiscale de l'Union. Aussi, ce que l'on pourrait penser comme une contradiction ne l'est pas en vérité car l'on aurait des missions précises et en ce cas la répartition des compétences avec l'Union Européenne serait à l'image de ce qui existe dans les États complexes. Un exemple typique en est donné par le Professeur Ziller⁸⁶ lorsqu'il relève l'évidence de certains liens entre l'État membre/l'Union et le régime fiscal des *diputaciones forales* du Pays basque/État central. Dans les deux cas l'on retrouve un système de versements financiers dans un sens ascendant : du niveau infranational vers l'État (*Cupo*) et de l'État vers l'Union. D'ailleurs, ce fédéralisme fiscal à trois niveaux justifierait un développement de la mise en œuvre du principe de coresponsabilité fiscale qui aiderait à éclaircir le financement des politiques publiques. À la constitution financière (*Finanzverfassung*) s'ajouterait ainsi une constitution fiscale impliquant une prise en compte des droits fondamentaux des contribuables qui sont de plus en plus nombreux à invoquer la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CESDHLF).

⁸⁶ V. J. ZILLER, « Mondialisation et interventions publiques dans le marché », *op. cit.*

Dans ces conditions l'indétermination relative de la contrainte européenne sur l'autonomie fiscale peut muter en renouvelant sa compréhension dans le cadre d'une coresponsabilité multi-niveaux.

ii) L'objectif de coresponsabilité fiscale
dans le droit budgétaire de l'Union

Le droit de l'Union ne fait pas expressément référence au concept de coresponsabilité fiscale. Et pour cause : l'Union ne dispose pas de compétences suffisantes pour établir son propre système de financement. Lorsqu'existent des ressources propres, elles demeurent étroitement encadrées. Cette propriété est loin de créer un cadre favorable au principe en cause.

Dès lors celui-ci demeure impropre pour la lecture du budget européen. Ainsi, la tâche est ardue pour celui qui souhaite examiner la question de savoir si l'Union est une entité dépendante d'une autre collectivité et si elle est transparente vis-à-vis des contribuables européens, afin de faciliter le contrôle démocratique (il s'agit des deux aspects de la coresponsabilité fiscale).

Malgré cette absence formelle, si l'on adopte une démarche extensive de la coresponsabilité fiscale, eu égard notamment à la progression des ressources propres par rapport au système des contributions étatiques, il est tout à fait possible de mettre à l'épreuve les finances européennes en utilisant ce principe mais en ayant conscience de ce qu'il est juridiquement inopérant. La conclusion pourrait alors être lapidaire : le degré de coresponsabilité de l'Union est extrêmement bas. La part des ressources propres et de nature fiscale demeure faible.

En effet, d'une part, elle est très dépendante des États et, d'autre part, le système de financement établi n'étant pas des plus simples à analyser, il est alors un obstacle à la transparence et au contrôle des électeurs qui doivent pouvoir percevoir le coût que représente le financement des politiques européennes et des services dont elle est à l'origine. Or personne ne contestera qu'il est pratiquement impossible de corréler la participation financière européenne à un objet déterminé et un impôt en particulier versé à son État. Le lien est extrêmement ténu.

Toutefois, le principe en lui-même n'est pas totalement absent des réflexions européennes. C'est ainsi que sur la base d'un ensemble de documents préparatoires du budget européen, Antonio Miguel Cayón Galiardo et María Amparo Grau-Ruiz⁸⁷ en déduisent qu'il « semble être pris en considération par les institutions et organes communautaires tant dans l'examen du système de

⁸⁷ A.-C. GALIARDO et M.-A. GRAU-RUIZ ANTONIO, « Corresponsabilidad fiscal en la Unión europea », in A.-C. GALIARDO (dir.), *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Madrid, Consejo económico y social, 2006, pp. 76-87.

financement en vigueur que dans les propositions qui ont été formulées pour sa réforme »⁸⁸.

Dans le même sens, il pourrait être envisagé de créer une administration fiscale européenne, indépendante de celle des États membres, qui serait chargée de la gestion des prélèvements relevant de la compétence de l'Union Européenne. Les convaincus de l'intégration européenne trouveront assez étrange que certaines régions européennes⁸⁹ disposent de leur propre administration fiscale alors que la Communauté, chargée de la gestion des intérêts communs, et de loin importants, en soit privée. L'alignement sur ce modèle irait alors dans le sens d'une plus grande concordance entre la décentralisation fiscale et l'intégration européenne.

Ainsi, outre le raccordement déjà indiqué et souhaité d'une véritable compétence fiscale de l'Union européenne à un budget alimenté par des ressources propres, une prise en compte du principe de coresponsabilité fiscale peut participer à l'amélioration de la transparence des finances européennes en même temps qu'elle pourrait rendre plus claire ses relations avec les autres collectivités. À cet égard, la proposition du commissaire au Budget, Janusz Lewandowski envisageant une possible création d'un impôt européen⁹⁰ semble aller dans le bon sens, à condition toutefois d'appeler dans les jours à venir à davantage de clarifications.

*

Dans ces conditions, à l'approche traditionnelle fonctionnaliste du financement des actions de l'Union, se substituerait avantagement une méthode associant la citoyenneté européenne *via* un prélèvement obligatoire européen, par une administration européenne et pour les européens. Ces nouvelles lignes de partage pourraient alors concilier les différents paramètres en présence : un renforcement de l'intégration qui pourrait induire à terme une réelle stabilité des finances européennes et des relations entre le droit de l'Union avec les collectivités territoriales composantes (États et régions) de la fédération européenne en construction...

⁸⁸ *Ibid.*, p. 79 (libre traduction).

⁸⁹ Pays basque, statut de la Catalogne de 2006, etc.

⁹⁰ Transactions financières ou taxe sur le transport aérien, mais l'hypothèse d'un versement à l'Union européenne des recettes de la vente des certificats d'émission de gaz à effet de serre, pour le moment collectées par les États, ne paraît pas aller dans le sens d'une fiscalité coresponsable. V. « Bruxelles à la recherche de nouvelles sources de recettes fiscales », *Les Échos*, 10 août 2010, p. 5.

RÉSUMÉ :

Depuis 2006, la norme fiscale infranationale a fait l'objet d'une série d'arrêts qui fixent le cadre géographique dans lequel doit s'apprécier la mise en œuvre de l'actuel article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

L'enjeu essentiel est de déterminer le champ territorial dans lequel doivent s'apprécier les aides fiscales accordées par les régions : s'étend-il à l'ensemble du territoire national ou doit-il être limité au seul territoire régional ?

Alors que la Commission, hostile à bon nombre de régimes fiscaux spéciaux, avait développé une pratique décisionnelle assimilant toute aide fiscale régionale à une aide d'État, la Cour a dû réformer cette pratique pour consacrer un régime plus respectueux des autonomies locales.

L'examen de cette question particulière, mise en relation avec le fonctionnement de l'Union européenne nous offre l'occasion de voir, à travers l'examen de l'étendue possible du principe de coresponsabilité fiscale notamment, comment les phénomènes d'intégration et de décentralisation peuvent, sur des questions précises, se compléter voire s'enrichir mutuellement.

SUMMARY:

Since 2006, the subnational tax norm has been generating a series of precedents that define the geographical scope within which article 107 of the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) must be enforced.

The main issue is to determine the territorial field within which fiscal subventions granted by local authorities must be evaluated. Can it be extended to the whole national territory, or should it be restricted to the local territories?

While the Commission, hostile to many special tax systems, had developed a pattern of decision assimilating any local fiscal aid to a State's one, the Court has had to reform this practice to grant more respect to local self-governments.

Respective to the functioning of the European Union, the examination of this particular issue offers an opportunity to see how the phenomena of integration and decentralisation may, on specific issues, complement, even enrich each other. This study will have to rely on the examination of the possible scope of the « shared-tax liability » principle (coresponsabilité fiscale).

BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE

Ouvrages et Thèses :

- ABELLAN HONRUBIA V., *La integración de España en las comunidades europeas y las competencias de las comunidades autónomas*, Barcelona, Generalitat de catalunya, 1985
- AGULLÓ A. et alii, *Seminario sobre una Nueva Etapa en la Corresponsabilidad Fiscal*, Barcelona, 5 de junio de 1997, Institut d'Etudis Autònoms, 1999, 125 p.
- BARTHÉLÉMY C., *Régionalisme et institutions territoriales dans l'Union européenne, Belgique, Espagne, France, Italie, Royaume-Uni*, Thèse Université Paris 1, sous la direction de G. Marcou, 2006, 676 p.
- PASCUAL GONZALEZ M. M., *La reserva para inversiones en Canarias y la zona especial canaria: su configuración como ayudas de estado fiscales*, sous la direction de G. Nuñez Pérez, Universidad de La Laguna, juin 2001, 465 p.
- TRAVERSA E., *L'autonomie fiscale des régions et des collectivités locales des États membres face au droit communautaire. Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Bruxelles, Larcier, coll. Fondements du droit, 2010, 572 p.
- *Seminario sobre la corresponsabilidad fiscal y nivelación de recursos*, Barcelona, 21 y 22 de septiembre de 1994, Institut d'Etudis Autònoms, 1995, 284 p.

Articles :

- ALONSO ARCE I., « Las normas vascas y el derecho europeo de la competencia », *Ekonomiaz : Revista vasca de economía*, n° 61, 2006, pp. 254-27
- BERLIN D., « Las ayudas de Estado en materia fiscal y el derecho comunitario », *Noticias CEE*, 32, III/1987, pp. 95-106
- BLAZY S., BAZEX M., « L'application du régime communautaire des aides publiques aux entreprises au financement des interventions économiques d'intérêt général des collectivités territoriales », *Droit administratif* 2008, n° 10, pp. 34-37
- CAAMAÑO ANIDO M. Á., « La reducción del tipo de gravamen en el IRPF por parte de la Comunidad de Madrid: una medida posiblemente contraria el derecho comunitario », *Impuestos : revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, 11/2007, pp. 10-19
- CHAPARRO J. S., « La descentralización del IVA; propuestas experiencias y enseñanzas para la financiación de las Comunidades Autónomas », *Hacienda pública española* 2001, pp. 343-358

- GARCÍA MARTÍNEZ A., HERRERA MOLINA P. M., « El derecho comunitario como límite a la cesión del IVA a las comunidades autónomas », *Revista valenciana de economía y hacienda*, nº 2, 2001, pp. 167-195
- GRAU RUIZ M. A. et CAYON GALLIARDO A. M., « Corresponsabilidad fiscal en la Unión europea », in CAYON GALLIARDO A. M. (dir.), *Corresponsabilidad fiscal y financiación de los servicios públicos fundamentales*, Madrid, Consejo económico y social, 2006, pp. 77-88
- GUEST G. « Les contraintes d'origine communautaire en matière de fiscalité directe », *RFFP*, nº 60, 1997
- IBÁÑEZ CASADO J., « Aplicación del principio de corresponsabilidad fiscal », *Crónica tributaria*, nº 99, 2001, pp. 51-78
- LECLERC S., MONDÉSART X., « Vers une responsabilité des collectivités territoriales en cas de violation du droit communautaire », *AJDA* 2002, p. 201
- MANZANA SILVA E., « Proceso de integración europea versus autonomía financiera autonómica », *Nueva fiscalidad*, nº 1, 2005, pp. 47-102
- MARTIN-CRIADO J. T., « Autonomía financiera y corresponsabilidad fiscal », *Cuadernos de actualidad*, 3/1995, pp. 95-103
- MENÉNDEZ AGUSTÍN J., « El poder de los impuestos : Hacia un poder tributario europeo », *Revista de Estudios Políticos*, nº 119, 2003, pp. 417-446
- MUGURUZA ARRESE J., « La autonomía financiera de las regiones en el proceso de construcción europea », *Cuadernos Europeos de Deusto*, nº 27, 2002, pp. 130-131
- ROCHE C., « Les collectivités territoriales et l'Union européenne », *AJDA* 2005, p. 1325
- PONTIER J.-M., « Les collectivités territoriales et les règles communautaires de concurrence relatives aux aides publiques », *Revue administrative*, nº 366, 2008, pp. 631-640
- TRAVERSA E., « Intégration européenne et fédéralisme fiscal interne : deux processus incompatibles ? Une analyse juridique », *Annales de Droit de Louvain*, nº 2, 2007, pp. 187-222
- URREA CORRES M., « El ejercicio de la competencia del país vasco en materia fiscal y su compatibilidad con el derecho comunitario europeo », *Revista de derecho comunitario europeo*, nº 12, v. 6, pp. 525-545
- VILLAR EZCURRA M., « Competencias normativas de las comunidades autónomas en el proceso de armonización fiscal de la Unión europea, Estudios financieros », *Revista de contabilidad y tributación : Comentarios, casos prácticos*, nº 195/1999, pp. 131-172