

# Les limites des conventions fiscales: quand la double imposition entrave la libre circulation des personnes physiques

Anna Sales Odena

Universitat Autònoma de Barcelona

[annasalesodena@gmail.com](mailto:annasalesodena@gmail.com)

ORCID: 0009-0002-9071-2900



Réception: 10/9/2024

Acceptation: 17/6/2025

Publication: 29/7/2025

**Citation recommandé:** SALES ODENA, A. (2025). «Les limites des conventions fiscales: quand la double imposition entrave la libre circulation des personnes physiques». *Quaderns IEE: Revista de l'Institut d'Estudis Europeus*, 4(3), 51-92. DOI: <<https://doi.org/10.5565/rev/quadernssee.99>>

## Résumé

L'interdépendance et l'interconnexion croissantes des économies, des sociétés et des cultures du monde entier, caractéristiques de la mondialisation, définissent le contexte contemporain dans lequel nous vivons. Les pays s'engagent dans une ouverture sans précédent sur le monde extérieur, facilitant la circulation des biens, des services, des informations et des personnes à travers les frontières. Cela augmente de manière exponentielle les opportunités en termes de stratégie fiscale internationale, tant pour les entreprises que pour les particuliers, ainsi que les questions commerciales, financières et purement juridiques.

Dans ce contexte, cet article examine les effets indésirables des conventions fiscales internationales sur la libre circulation des personnes physiques au sein de l'Union européenne. Bien que ces conventions aient pour objectif d'éliminer ou d'atténuer la double imposition, leur application peut paradoxalement entraîner des situations de double résidence fiscale, soumettant ainsi un même contribuable à des obligations fiscales concurrentes dans deux États. Ce phénomène peut non seulement constituer un frein juridique et financier à la mobilité des individus, mais aussi créer des incertitudes en matière de sécurité juridique et de reconnaissance des droits fiscaux. À travers une analyse approfondie du cadre juridique et des cas concrets, cette recherche met en lumière les tensions entre l'objectif d'intégration européenne et la fragmentation des règles fiscales nationales, tout en explorant des solutions

potentielles pour garantir une meilleure coordination fiscale et protéger les contribuables.

**Mots-clés:** Double imposition; Droit fiscal international; Résidence fiscale; Régime des impatriés; Union européenne; Libre circulation des personnes.

**Abstract.** *The limits of tax treaties: when double taxation hinders the free movement of individuals*

---

The increasing interdependence and interconnectedness of economies, societies and cultures worldwide, the hallmarks of globalization, define the contemporary context in which we live. Countries are engaging in unprecedented openness to the outside world, facilitating the flow of goods, services, information and people across borders. This exponentially increases the opportunities in terms of international tax strategy, both for companies and individuals, as well as commercial, financial and purely legal issues.

In this context, this article examines the undesirable effects of international tax treaties on the free movement of individuals within the European Union. Although the aim of these treaties is to eliminate or mitigate double taxation, their application can paradoxically lead to situations of dual tax residence, thereby subjecting the same taxpayer to competing tax obligations in two States. This phenomenon can not only act as a legal and financial brake on the mobility of individuals, but also create uncertainty in terms of legal certainty and recognition of tax rights. Through an in-depth analysis of the legal framework and concrete cases, this research highlights the tensions between the objective of European integration and the fragmentation of national tax rules, while exploring potential solutions to ensure better tax coordination and protect taxpayers.

**Keywords:** Double taxation; International tax law; Tax residence; Expatriate regime; European Union; Free movement of persons.

**Resumen.** *Los límites de los convenios fiscales: cuando la doble imposición obstaculiza la libre circulación de las personas físicas*

---

La creciente interdependencia e interconexión de las economías, sociedades y culturas a nivel mundial, características distintivas de la globalización, definen el contexto contemporáneo en el que vivimos. Los países apuestan por una apertura al exterior sin precedentes, facilitando el flujo de bienes, servicios, información y personas a través de las fronteras. De este modo, aumentan exponencialmente las oportunidades en términos de estrategia fiscal internacional, tanto para empresas como para particulares, junto también con las cuestiones comerciales, financieras y puramente jurídicas.

En este contexto, el presente artículo examina los efectos indeseables de los convenios fiscales internacionales sobre la libre circulación de las personas físicas en la Unión Europea. Aunque el objetivo de estos tratados es eliminar o atenuar la doble imposición, su aplicación puede conducir paradójicamente a situaciones de doble residencia fiscal, sometiendo así a un mismo contribuyente a obligaciones fiscales contrapuestas en dos Estados. Este fenómeno no sólo puede actuar como un freno jurídico y financiero a la movilidad de las personas físicas, sino también crear incertidumbre en términos de seguridad jurídica y reconocimiento de los derechos fiscales. A través de un análisis en profundidad del marco jurídico y de casos concretos, esta investigación pone de relieve las tensiones entre el objetivo de integración europea y la fragmentación de las normas fiscales nacionales, al tiempo que explora posibles soluciones para garantizar una mejor coordinación fiscal y proteger a los contribuyentes.

**Palabras clave:** Doble imposición; Derecho fiscal internacional; Residencia fiscal; Régimen de expatriados; Unión Europea; Libre circulación de personas.

**Resum.** *Els límits dels convenis fiscals: quan la doble imposició obstaculitza la lliure circulació de les persones físiques*

La creixent interdependència i interconnexió de les economies, societats i cultures a nivell mundial, característiques distintives de la globalització, defineixen el context contemporani en què vivim. Els països aposten per una obertura a l'exterior sense precedents i faciliten el flux de béns, serveis, informació i persones a través de les fronteres. D'aquesta manera, augmenten exponencialment les oportunitats en termes d'estratègia fiscal internacional, tant per a empreses com per a particulars, i també amb les qüestions comercials, financeres i purament jurídiques.

En aquest context, aquest article examina els efectes indesitjables dels convenis fiscals internacionals sobre la lliure circulació de les persones físiques a la Unió Europea. Tot i que l'objectiu d'aquests tractats és eliminar o atenuar la doble imposició, la seva aplicació pot conduir paradoxalment a situacions de doble residència fiscal, sotmetent així un mateix contribuent a obligacions fiscals contraposades a dos Estats. Aquest fenomen no sols pot actuar com un fre jurídic i financer a la mobilitat de les persones físiques, sinó també crear incertesa en termes de seguretat jurídica i reconeixement dels drets fiscals. A través d'una anàlisi en profunditat del marc jurídic i de casos concrets, aquesta investigació posa en relleu les tensions entre l'objectiu d'integració europea i la fragmentació de les normes fiscals nacionals, alhora que explora possibles solucions per garantir una coordinació fiscal millor i protegir els contribuents.

**Paraules clau:** Doble imposició; Dret fiscal internacional; Residència fiscal; Règim d'expatriats; Unió Europea; Lliure circulació de persones.

---

**Table de matières**

1. Une approche situationnelle, les enjeux et objectifs
  2. Le complexe cadre de la fiscalité internationale
  3. La concrétisation de problèmes majeurs
  4. Corollaires d'une articulation fragmentaire aux niveaux national, européen et international
  5. Conclusions: solutions, une réponse nécessaire
  6. Références
- 

**1. UNE APPROCHE SITUATIONNELLE, LES ENJEUX ET OBJECTIFS****1.1. Concept et caractérisation de la double imposition**

L'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après OCDE) définit la double imposition comme «le résultat de l'application d'impôts similaires dans deux ou plusieurs États à un même contribuable, pour une même matière et une même période» (OCDE, 2010). Il s'agit donc d'une notion précise qui exige, d'une part, que le même fait générateur soit taxé et, d'autre part, que l'assujetti soit juridiquement identique.

En outre, il ne faut pas oublier que la double imposition internationale trouve son origine dans la convergence de différentes juridictions fiscales dans la sphère internationale, ce qui est appelé le «chevauchement dans l'espace de deux domaines d'imposition» (Arco, 1977). Cela signifie, en pratique, qu'un même État peut imposer des résidents sur son territoire national et d'autres personnes physiques résidant dans d'autres États, grâce, d'une part, au principe de territorialité et, d'autre part, au principe de personnalité.

**1.2. La cause: une internationalisation irréfrénable**

La mobilité et la mondialisation croissantes de la population ont révolutionné les défis de la fiscalité internationale des particuliers. Il n'est pas rare aujourd'hui qu'une personne réside dans un pays et travaille, investisse ou possède des actifs dans un ou plusieurs autres pays.

Bien que le premier précédent connu de traité ou de convention de nature fiscale ait été signé en 1843 entre la France et la Belgique (Pedernera, 2014) pour réglementer les relations entre les administrations publiques, le problème de la double imposition n'est apparu qu'au milieu du XXe siècle, (Pedernera, 2014) lorsque la Seconde Guerre mondiale a entraîné une intensification des relations internationales, une augmentation des taux d'imposition et la création de nouveaux impôts afin de

couvrir les coûts de la guerre et de faire place à ce qui a été appelé «l'État-providence» (Calderón, 1997).

À l'heure actuelle, comme cela sera résolu ultérieurement, les traités bilatéraux constituent le principal mécanisme permettant de faire face à la double imposition internationale. Cependant, la progression exponentielle de l'interconnectivité mondiale débridée pose de nouveaux défis face à une transformation qui concerne non seulement les modèles économiques existants, mais aussi les modes de vie des personnes, en affectant leur substance et leur nature. Les travailleurs expatriés, les nomades numériques, les investisseurs internationaux et le développement de la protection de la vie privée sont des exemples de la diversité et de la multiplicité des nouveaux défis pour lesquels les instruments existants peuvent être insuffisants.

Le besoin d'adaptation à un monde en mutation implique le développement de la coopération internationale nécessaire pour s'attaquer, par exemple, à la fraude et à l'évasion fiscales. La collaboration entre les administrations au moyen d'instruments d'échange automatique d'informations et l'établissement de lignes directrices claires sont essentiels non seulement pour identifier et sanctionner les pratiques illicites, mais aussi pour promouvoir l'équité fiscale et renforcer la confiance dans le système fiscal national et international, caractérisé par les principes de transparence et de conformité.

Ainsi, cela prend une dimension plus importante si cette question se cantonne à l'Union européenne, dont le fondement se trouve dans les quatre libertés qui caractérisent ledit marché intérieur.

### **1.3. Le processus d'intégration européenne: la libre circulation des personnes**

Depuis la création de la Communauté européenne du charbon et de l'acier (CECA) en 1951, puis de la Communauté économique européenne (CEE) avec la signature du traité de Rome en 1957, les bases d'une coopération économique sans précédent et beaucoup plus approfondie ont été jetées, dans le but de créer le «marché commun» et d'harmoniser les politiques économiques.

Ce marché commun, appelé marché intérieur depuis l'entrée en vigueur de l'Acte unique européen (AUE) en 1987,<sup>1</sup> repose sur les quatre libertés fondamentales — la libre circulation des biens, des services, des personnes et des capitaux — qui sont indispensables à son bon fonctionnement. Sans elles, le processus d'intégration européenne serait difficilement compréhensible.

Compte tenu des problématiques soulevées dans le présent document, il convient d'approfondir l'analyse de la liberté relative à la circulation des personnes.

La libre circulation des personnes a été véritablement consacrée par le traité de Maastricht de 1992, notamment à l'article 21 du Traité sur le fonctionnement de

---

<sup>1</sup> Date de signature: 17 février 1986 (la signature a eu lieu à différentes dates selon les pays). Date d'entrée en vigueur: 1er juillet 1987.

l'Union européenne (ci-après TFUE). Avant cette date, elle se limitait essentiellement aux travailleurs et au droit d'établissement, c'est-à-dire aux personnes dans la seule mesure où elles exerçaient une activité professionnelle ou fournissaient des services.

C'est l'introduction du concept de citoyenneté de l'Union européenne qui a permis aux citoyens de bénéficier du droit de circuler et de séjourner librement dans n'importe quel État membre —un droit confirmé et renforcé par le traité de Lisbonne de 2007.<sup>2</sup>

Par conséquent, compte tenu de ce processus d'intégration européenne, les quatre libertés fondamentales étant les véritables protagonistes de la vie et du fonctionnement de l'Union, il s'ensuit que les problèmes de double imposition ont un impact plus important sur le territoire des différents États membres. En effet, non seulement ils subissent les conséquences d'être imposables dans deux ou plusieurs États pour le même objet, mais aussi parce que, d'une part, le développement et le succès du marché intérieur, racine et fondement de l'intégration européenne, sont entravés et que, d'autre part, les citoyens constatent que l'exercice de leurs droits et de leurs libertés fondamentales n'est pas pleinement garanti.

## **2. LE COMPLEXE CADRE DE LA FISCALITE INTERNATIONALE**

Face aux défis actuels, le cadre de la fiscalité internationale se caractérise par une grande complexité technique. Afin de mieux comprendre les enjeux de cet article, il convient donc d'expliquer étape par étape: tout d'abord, comment les relations entre les différents pays ont été et continuent d'être tissées à travers le droit fiscal international (2.1); et enfin, comment la fiscalité s'est développée dans l'Union européenne (2.2).

### **2.1. Résolution par le biais du droit fiscal international**

Deux sources composent le droit fiscal international: d'une part, le droit interne des États, pour autant qu'il y ait une incidence ou un élément d'internationalité (Gouthière, 2021) et, d'autre part, les conventions fiscales dont l'objectif n'est autre que d'éliminer la double imposition, une volonté qui émane des États à limiter leurs propres pouvoirs en matière fiscale afin d'éviter qu'une même opération ou un même bien soit doublement imposable et de renforcer le développement du commerce international.

Cette section se concentrera sur les principaux modèles de conventions fiscales, à savoir le modèle de l'OCDE (2.1.1) et le modèle des Nations Unies (2.1.2), dans la mesure où le corpus de règles qui en découle a pris une place prépondérante avec le développement des échanges internationaux et les facilités accordées à la libre circulation des personnes, des biens et des capitaux.

---

<sup>2</sup> Date de signature: 13 décembre 2007, Date d'entrée en vigueur: 1er décembre 2009.

Toutefois, avant d'expliquer les particularités des deux modèles, il convient de mentionner la grande importance et l'influence du Comité fiscal de la Société des Nations qui, comme l'explique le professeur Serrano (2007), a été à l'origine de la recherche d'un modèle d'accord commun ou de norme qui servirait de point de départ aux futures négociations. La nécessité d'une répartition juste et équitable du pouvoir fiscal sont les paramètres communs établis par les résultats des rapports rédigés par ce Comité fiscal en 1923 et 1925 (Sánchez-Archidona, 2017). Ainsi, bien que de nouveaux modèles aient commencé à être développés<sup>3</sup> pour traiter la soi-disant cohésion fiscale internationale dans les conventions de double imposition (Hensel, 2005), leur acceptation limitée à l'échelle mondiale a eu pour conséquence que leur efficacité pratique a été minime. C'est ici que l'OCDE prend le relais.

### *2.1.1. Modèle de l'OCDE*

L'étude sur l'élimination de la double imposition a été réalisée entre 1955 et 1961 par le Comité des affaires fiscales (ci-après CAF) de l'OECE, devenue aujourd'hui l'OCDE.<sup>4</sup> Le résultat fut quatre rapports provisoires préconisant des articles standard pour la mise en œuvre d'un nouveau modèle de convention. Ces rapports se sont révélés d'une importance capitale pour l'élaboration du modèle de convention de l'OCDE de 1963 (ci-après MCOCDE), la première grande convention bilatérale acceptée au niveau international visant à éliminer la double imposition des revenus et de la fortune. Cette convention était accompagnée de commentaires sur le modèle de convention (ci-après CMC), destinés à servir de base à l'interprétation (OCDE, 1963). A titre informatif, il existe également un autre modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations depuis 1966.

Deux aspects pertinents du MCOCDE de 1963 doivent être pris en compte: le premier, relatif à l'article 4,<sup>5</sup> qui établit des règles pour la résolution des conflits de double résidence, simplifiant un problème qui avait été d'une grande envergure; et, le second, l'introduction de réserves à cet article 4 par certains pays tels que les États Unis et l'Irlande, une singularisation qui est devenue courante aujourd'hui.

La grande importance des CMC et de la pratique fiscale internationale a révélé des lacunes et des divergences qui n'étaient pas visibles en 1963. C'est pourquoi, en 1977, une réforme partielle du MCOCDE a été approuvée, axée surtout sur l'élimination

---

<sup>3</sup> Principalement le modèle de Convention de 1928 ; le modèle de Convention de Mexique de 1943 ; et le modèle de Convention de Londres de 1946.

<sup>4</sup> L'Organisation européenne de coopération économique (OECE) a été créée en 1948 pour administrer et gérer l'aide des États Unis et du Canada aux pays européens pour leur reconstruction après la Seconde Guerre mondiale dans le cadre du plan Marshall. Son succès a suscité le désir de passer d'une coopération européenne à une coopération mondiale. Ainsi, la création de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a eu lieu le 30 septembre 1961, suite à l'adhésion des deux pays d'Amérique du Nord.

<sup>5</sup> Article 4.2 du MCOCDE de 1963: "Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des États contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes: [...]".

de la double imposition des revenus. Dès lors, le CAF s'est réuni périodiquement pour examiner les nouvelles tendances en matière de fiscalité internationale et proposer des adaptations du modèle. Le modèle actuel sur le revenu et la fortune date de septembre 1992 mais a été mis à jour à plusieurs reprises.<sup>6</sup>

Selon le professeur Sánchez-Archidona (2017), l'établissement d'un MCOCDE standardisé sur lequel les États peuvent moduler son application au moyen de commentaires ou de réserves présente à la fois des avantages et des inconvénients car, d'une part, il est nécessaire de disposer d'un instrument de cohésion fiscale mais, d'autre part, la nouvelle casuistique provoquée par l'évolution de l'activité économique et la mondialisation crée un plus grand nombre de réserves et d'observations et commentaires qui augmentent la complexité. Pour ces raisons, depuis les années 1990, la plupart des modifications ont concerné les CMC.

Mais, est-ce que le MCOCDE a une valeur juridique? La réponse est que le MCOCDE seul n'a pas de valeur juridique, du moins ni en France ni en Espagne<sup>7</sup> (les pays sur lesquels se concentre ce document). Cependant, on ne peut pas dire que le MCOCDE n'a pas de valeur parce qu'il sert de guide pour l'interprétation de ces conventions fiscales, lorsqu'elles sont adoptées, car elles reflètent un engagement politique de la part des États membres. C'est dans ce sens que le Conseil de l'OCDE, dans une recommandation du 23 octobre 1997,<sup>8</sup> a invité les États membres et leurs administrations fiscales à se conformer au modèle, en tenant compte de l'interprétation qui en est faite dans les commentaires et les réserves. En effet, si l'OCDE n'est pas un législateur supranational, elle est une organisation internationale qui participe à l'élaboration d'un droit qualifié de «droit souple» ou *soft law*<sup>9</sup>.

Ainsi, bien que la grande majorité des pays aient adopté le MCOCDE comme texte standard et guide pour résoudre le problème de la double imposition, il ne s'agit pas du seul modèle existant.

### 2.1.2. Modèle des Nations Unies

Le choix d'un modèle de convention ou d'un autre a des conséquences économiques et monétaires. Le critère de l'imposition des revenus, que ce soit dans le pays de la source ou dans le pays de résidence, constitue le principal facteur de choix. C'est en raison de cette différence de critère que d'autres modèles ont été développés, comme celui élaboré par l'Organisation des Nations Unies en 1977 concernant la double imposition entre pays développés et pays en développement, ci-après dénommée le MCONU. Ce

---

<sup>6</sup> Actualisations du modèle en 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2014 et 2017.

<sup>7</sup> Arrêt du Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Section 2, du 23 septembre 2020, pourvoi n° 1996/2019.

<sup>8</sup> OCDE, *Recommandation du Conseil relative au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, OECD/LEGAL/0292.

<sup>9</sup> Conseil d'État, *Étude annuelle 2013*, France ; CE, 21 mars 2016, Ass., *Sté Fairvesta international GMBH* et même jour n° 390023, *Sté Numericable*.



modèle a subi de nombreuses modifications et mises à jour, la dernière datant de 2021.<sup>10</sup>

Dans les grandes lignes, il présente une structure similaire au MCOCDE et la principale différence réside dans l'imposition dans l'État de la source au détriment de l'imposition dans l'État de la résidence. En effet, si les revenus sont imposés dans le pays de la source, c'est-à-dire là où les revenus sont générés, cela peut avoir un impact sur l'attraction des investissements directs étrangers. Il est donc possible de déduire que le MCONU cherche à préserver les intérêts des pays les moins industrialisés, contrairement au MCOCDE, qui favorise clairement les intérêts des pays industrialisés.

Ainsi, ce qui semble curieux, c'est que toutes les modifications ont été inspirées par les travaux de l'OCDE sur la lutte contre le "BEPS".<sup>11</sup> Le Plan d'action BEPS vise à garantir que les bénéfices soient imposés sur le territoire où ils sont générés, ce qui coïncide également avec les objectifs actuellement poursuivis par les principales organisations internationales dans la lutte contre la fraude fiscale internationale, telles que l'OCDE et l'Union européenne.

Il convient également de souligner que les Nations Unies jouent un rôle de premier plan reconnu à l'échelle mondiale, un rôle nettement distinct de celui qu'exerçait la Société des Nations. L'ONU regroupe aujourd'hui 193 États membres, contre 34 pour l'OCDE. Cette différence est significative, dans la mesure où l'impact des mesures adoptées, ainsi que la faisabilité des actions ou recommandations formulées, s'en trouvent potentiellement renforcés, compte tenu du nombre de pays représentés au sein de l'Assemblée générale des Nations unies.

Dans les deux cas, il convient de souligner que tant le MCOCDE que le MCONU constituent une référence indispensable dans la négociation des conventions fiscales. En réalité, les pays les plus industrialisés ou les plus développés s'efforcent de faire prévaloir le MCOCDE sur la MCONU, même dans leurs relations avec les pays en développement.<sup>12</sup>

## 2.2. Le développement de la fiscalité dans l'UE

C'est le type d'impôt qui détermine le champ d'intervention de l'Union européenne en matière fiscale (Marchessou et Trescher, 18). Ce cadre est délimité par les traités, qui

---

<sup>10</sup> Dans ce cas, le Comité d'experts créé par une résolution du Conseil économique et social du 11 novembre 2004 (résolution 2004/69) a approuvé en avril 2021 l'introduction d'un nouvel article 12B dans la version révisée du modèle de convention fiscale dans le but d'aborder la question des "revenus des services numériques automatisés".

<sup>11</sup> Le projet BEPS est une initiative lancée par l'OCDE pour s'attaquer aux stratégies de planification fiscale des entreprises multinationales qui exploitent les lacunes et les disparités des lois fiscales existantes afin d'éviter de payer des impôts. Il s'agit plus spécifiquement de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

<sup>12</sup> Pour rappel, le MCOCDE restreint davantage les droits d'imposition dans l'État de la source par rapport au MCONU, ce qui est favorable aux intérêts des pays développés.

reflètent la vision de la politique fiscale voulue par les États membres, laquelle, évidemment, a évolué au fil du temps.

Toutes les règles communautaires dans le domaine de la fiscalité visent à assurer le développement et le bon fonctionnement du marché intérieur. Le droit fiscal européen est chargé, en l'absence de compétence en matière fiscale, d'assurer le contrôle des législations nationales dans ce domaine.<sup>13</sup>

Ainsi, dans un contexte complexe où le niveau d'intégration varie selon le type d'impôt, les évolutions réglementaires sont soumises à l'unanimité du Conseil sur proposition de la Commission et après consultation au Parlement européen. L'expression d'une impossibilité est donc possible lorsqu'il s'agit de mettre d'accord les 27 États membres. Heureusement, l'article 20 du Traité sur l'Union européenne (ci-après TUE) ouvre la voie à l'utilisation des coopérations renforcées (articles 326 à 334 du TFUE) qui permettent de progresser dans le cadre des compétences non exclusives de l'Union.<sup>14</sup>

### *2.2.1. L'intervention normative de l'Union en matière fiscale*

Les États membres ont le pouvoir d'introduire, de supprimer ou de modifier les impôts sur leur territoire respectif. Chaque État membre peut donc choisir le système fiscal qu'il juge le plus approprié, tant que le droit de l'Union est respecté. Les articles 110 à 113 du TFUE contiennent des règles spécifiques en matière de fiscalité.

Les objectifs de l'UE en matière de fiscalité ont été définis dans le plan de gestion 2023 de la Direction générale de la fiscalité et de l'union douanière (ci-après DG TAXUD) de la Commission. Ce plan prévoit «la révision de la directive sur la taxation de l'énergie, l'élimination des obstacles fiscaux pénalisant les activités économiques transfrontalières, la lutte contre les aspects délétères de la concurrence fiscale et de l'évasion fiscale et la promotion d'une coopération renforcée entre les administrations fiscales pour prévenir et combattre la fraude» (Papouliakou et Angerer, 2025). Plus récemment, dans le plan de gestion 2024,<sup>15</sup> ces priorités persistent mais des développements clés tels que l'harmonisation numérique (CAD7) pour les plateformes numériques et le taux minimum de 15 % (Pilier 2) pour les multinationales ont été ajoutés. Ainsi, le problème de la double imposition des particuliers reste sans solution européenne, dépendant toujours des conventions bilatérales. La priorité reste alignée

---

<sup>13</sup> La Commission européenne vérifie que les États membres respectent la transposition et l'application des textes communautaires, y compris ceux relatifs à la fiscalité ; elle a la possibilité d'engager un dialogue avec l'État concerné dans le cadre d'une procédure amiable ; enfin, en cas d'échec de cette procédure, elle peut saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'un recours en manquement en vertu de l'article 258 du TFUE.

<sup>14</sup> Par exemple, le 28 septembre 2011, la Commission européenne a proposé une directive établissant un système commun de taxes sur les transactions financières, mais seulement 10 États membres ont formalisé la proposition et c'était grâce à la possibilité d'une coopération renforcée.

<sup>15</sup> Annual report on taxation 2024: review of taxation policies in the European Union.

sur les entreprises et la stabilité macroéconomique, reflétant l'asymétrie entre ambitions communautaires et réalités nationales.

Pour la DG TAXUD, une plus grande coordination de la politique fiscale européenne est nécessaire et garantirait que les politiques fiscales des États membres soutiennent les objectifs politiques plus larges de l'Union tels qu'ils sont définis dans l'Acte pour le marché unique. Ainsi, bien que la Commission ait présenté des propositions visant à passer au vote à la majorité qualifiée dans certains domaines fiscaux, ces propositions ont été rejetées par les États membres qui préfèrent maintenir l'unanimité au sein du Conseil. Le rejet récent de la majorité qualifiée pour la taxation énergétique en mars 2024 illustre ces tensions (Cour des comptes, 2024).

Les dispositions adoptées dans ce domaine comprennent à la fois des directives visant à rapprocher les dispositions nationales et des décisions du Conseil. Toutefois, pour mieux comprendre les possibilités d'intervention de l'UE dans la fiscalité européenne, il convient de tenir compte de sa division en deux branches: la fiscalité directe et la fiscalité indirecte.

- *Fiscalité directe (art. 115 TFUE)*

Tout d'abord, la fiscalité directe relève de la compétence exclusive des États membres et couvre les mesures liées à la double imposition et la lutte contre l'évasion fiscale. Que peut donc faire l'UE ? Dans l'état actuel des choses, un certain degré d'harmonisation de la fiscalité des entreprises a été considéré comme justifiable afin d'éviter les distorsions de concurrence et de limiter les possibilités de manipulation comptable, par exemple à travers la directive ATAD (2016/1164) contre l'évasion fiscale<sup>16</sup> ou la récente mise en œuvre du taux minimum d'imposition de 15 % pour les multinationales (2024). Cette approche fragmentée, dénoncée dès 2010 dans le Rapport Monti sur le marché unique, révèle une contradiction majeure: alors que l'UE promeut la libre circulation (art. 26 TFUE), l'absence de coordination fiscale pour les particuliers crée des obstacles invisibles mais réels à la mobilité (Roca, 2010). La récente proposition BEFIT (2023), qui remplace l'ancien projet ACCIS, confirme cette asymétrie en ciblant exclusivement la fiscalité des entreprises, malgré les appels du Parlement européen pour une meilleure coordination des impôts sur le revenu des particuliers.

Même si la fiscalité directe englobe les impôts sur le revenu, le patrimoine et le capital, des personnes physiques et morales, l'impôt sur le revenu des personnes physiques n'est pas inclus en tant que tel dans les dispositions de l'UE. Il faut donc se référer à la jurisprudence de la Cour de justice de l'UE pour voir l'intervention de l'Union dans ce domaine. Ainsi, la jurisprudence (Gilly C-336/96; Kerkhaert-Morres C-513/04) confirme que la double imposition ne constitue pas une discrimination

---

<sup>16</sup> Directive (UE) n° 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

prohibée par le droit de l'union, bien que le TJUE ait récemment nuancé cette position dans l'affaire C-650/21, reconnaissant que des charges fiscales excessives pouvaient entraver les libertés fondamentales.

Il existe donc une différence marquée dans l'intervention de l'UE: si l'action est développée pour les entreprises (via ATAD, BEFIT, taux minimum global, etc.), elle reste quasi-inexistante pour les particuliers, malgré les effets dissuasifs sur la mobilité intra-UE identifiés par la Commission (COM/2010/769 final). Cette asymétrie persiste alors même que les disparités fiscales entre États membres continuent de fragiliser l'intégration du marché unique.

- *Fiscalité indirecte (art. 113 TFUE)*

En revanche, la fiscalité indirecte affecte la libre circulation des marchandises et la libre prestation de services et sert principalement à éviter que la concurrence entre les États membres ne soit faussée par des taux d'imposition différents. Bien que l'harmonisation des impôts indirects ait été abordée plus tôt et de manière plus approfondie que celle des impôts directs (Commission européenne, 2021), elle présente encore des lacunes qui peuvent impacter la mobilité des particuliers.

Les impôts indirects comprennent principalement la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),<sup>17</sup> les droits d'accise,<sup>18</sup> les prélèvements à l'importation et les taxes sur l'énergie et autres taxes environnementales. Ces taxes ne sont pas prélevées sur le revenu ou les biens, mais les différences dans leur application peuvent entraîner: des coûts variés pour les consommateurs; des formalités administratives complexes pour les personnes qui se déplacent entre États membres; et des situations de double imposition indirecte, par exemple lors de l'achat d'un véhicule dans un autre pays (CJUE, affaire C-164/16).

Donc, en dépit d'une harmonisation plus avancée que celle des impôts directs, la fiscalité indirecte n'élimine pas complètement les entraves fiscales auxquelles se heurtent les citoyens dans leur mobilité transfrontalière, un décalage qui mine à la fois les droits individuels et la cohésion du marché unique.

### *2.2.2. Le développement d'une concurrence fiscale dommageable*

La réalité révèle que les États membres ont souvent utilisé leurs politiques fiscales pour se livrer à une concurrence fiscale déloyale qui a eu un impact négatif sur les recettes fiscales d'autres États membres en termes de répartition des ressources au sein de l'Union européenne, de compétitivité et d'emploi. La création de telles mesures fiscales «favorables» est une alternative aux paradis fiscaux, qui sont de plus en plus recherchés au niveau international. Ces mesures incluent notamment des régimes

---

<sup>17</sup> Directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

<sup>18</sup> Directive (UE) n° 2020/262 du Conseil du 19 décembre 2019 établissant le régime général d'accise.

préférentiels destinés à attirer des particuliers à hauts revenus, tels que les régimes de résidence non habituelle au Portugal<sup>19</sup> ou les dispositifs similaires en Italie<sup>20</sup> et en Belgique, qui offrent des exonérations fiscales partielles ou totales sur les revenus étrangers. Ces pratiques ont suscité des critiques récentes, notamment dans le cadre du rapport 2023 de la Commission européenne sur la fiscalité des particuliers,<sup>21</sup> qui souligne leur impact sur la concurrence fiscale au sein de l'UE.

Un nouveau défi pour l'Union européenne est donc d'identifier, de poursuivre et d'éliminer les règles qui pourraient ou voudraient fausser le marché commun. Cette concurrence fiscale déloyale est poursuivie par les institutions de l'UE, en particulier dans le domaine de l'impôt sur les sociétés, étant donné qu'il s'agit d'un secteur qui en bénéficie le plus. Cependant, la Commission a récemment reconnu que les particuliers sont également affectés par ces pratiques, notamment les travailleurs frontaliers et les retraités expatriés, qui peuvent bénéficier ou pâtir de régimes fiscaux avantageux ou discriminatoires, ce qui complique la coordination fiscale au sein de l'UE.

L'apparition du Code de conduite en 1997 a été la première réaction des institutions européennes pour tenter d'enrayer ce phénomène. Une procédure a été mise en place pour évaluer les mesures fiscales adoptées par les différents États membres qui pourraient conduire à une concurrence déloyale et, en outre, les États se sont engagés à envoyer une liste de ces mesures fiscales qui pourraient entrer dans le champ d'application du Code. En 2024, le Conseil de l'UE a élargi le champ d'application du Code de conduite pour inclure explicitement certaines mesures fiscales favorables aux particuliers, notamment les régimes de résidence fiscale attractifs, ce qui marque une avancée importante dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable ciblant les personnes physiques.<sup>22</sup> De même, un groupe d'experts a été créé pour analyser ces mesures fiscales et soumettre ensuite les rapports au Conseil pour délibération.<sup>23</sup> Cette procédure s'applique cependant principalement aux entreprises, laissant souvent les particuliers sans protection adéquate contre les pratiques fiscales dommageables.

Outre les codes de conduite, il existe également le règlement sur les aides d'État, un autre instrument direct pour lutter contre ce type de pratiques déloyales. Il ne faut cependant pas oublier le travail d'harmonisation qui, dans le cas de la fiscalité directe, comme indiqué plus haut, est relégué à un niveau secondaire, puisque c'est la Cour de

---

<sup>19</sup> Portugal Residency Advisors. *Régimen de residencia no habitual de Portugal 2025: NHR 2.0*

<sup>20</sup> Agenzia delle Entrate (2024), *Nuovo regime fiscale per residenti all'estero*.

<sup>21</sup> Commission européenne (2023), *Taxation Trends Report: Special Regimes Evaluation*, Chapitre 4, pages 89-92.

<sup>22</sup> Résolution du Parlement européen du 7 octobre 2021 sur la réforme de la politique de l'Union en matière de pratiques fiscales dommageables (y compris la réforme du groupe «Code de conduite» (2020/2258(INI)).

<sup>23</sup> Le rapport *Primarolo* du 28 mars 2000 a été le premier à évaluer positivement ou négativement jusqu'à 271 mesures prises par les pays membres et a conclu que 66 d'entre elles étaient défavorables. Parmi les règles espagnoles analysées, il faut citer celles relatives aux soi-disant vacances fiscales dans les réglementations forales basque et navarroise, le régime fiscal des sociétés de portefeuille de titres étrangers et la zone spéciale des îles Canaries, les avantages fiscaux accordés aux entreprises qui se consacrent à la recherche et à l'exploitation d'hydrocarbures, etc.

justice de l'Union européenne qui l'effectue, notamment en ce qui concerne les mesures fiscales qui heurtent les libertés communautaires et le principe de discrimination.<sup>24</sup>

Ainsi, dans l'état actuel des choses, les travaux d'harmonisation semblent donc bloqués en l'absence d'un accord politique entre tous les États membres pour atteindre des objectifs communs (Ruibal, 2010). La règle de l'unanimité en matière fiscale continue de freiner toute avancée significative, comme le souligne le rapport 2023 de l'Institut Jacques Delors (Marty, 2019). Par ailleurs, la perspective des futurs élargissements, loin de contribuer à son développement, constituerait une entrave à la réalisation d'une véritable unification européenne en matière fiscale, en raison des disparités accrues entre les systèmes fiscaux des nouveaux membres et ceux des États membres.

### 3. LA CONCRETISATION DE PROBLEMES MAJEURS

Au fur et à mesure que l'étude de ce document se précise, il convient d'aborder les principales problématiques spécifiques de la double imposition dans le cadre du droit à la libre circulation des personnes. C'est pourquoi, dans cette troisième partie, une analyse des conflits liés à la double résidence fiscale sera effectuée (3.1).

#### 3.1. Conflits liés à la double résidence fiscale

La durée du séjour sur un territoire, le lieu de création des revenus, le centre des intérêts personnels ou économiques, etc. sont des critères utilisés par les États pour définir la résidence fiscale des personnes physiques et morales. Cependant, cette divergence de critères peut conduire à ce qu'une même personne soit considérée comme résidente dans deux ou plusieurs pays. Il s'agit donc de la double résidence fiscale.

La double résidence fiscale peut logiquement conduire à la possibilité de devoir payer des impôts dans deux pays différents sur le même revenu. C'est en effet la cause directe de la double imposition.

---

<sup>24</sup> Arrêt CJUE, du 28 janvier 1986, *Commission des Communautés européennes contre République française*, Affaire 270/83; Arrêt CJUE, du 8 mai 1990, *Klaus Biehl contre Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg*, Affaire C-175/88; Arrêt CJUE, du 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacher*, Affaire C-279/93; Arrêt CJUE, du 11 août 1995, *Wielockx contre Inspecteur der directe belastingen*, Affaire C-80/94; Arrêt CJUE (grande chambre), du 15 septembre 2015, *Jobcenter Berlin Neukölln contre Nazifa Alimanovic e.a.*, Affaire C-67/14; Arrêt CJUE, du 30 septembre 2021, *Commerzbank AG contre E.O.*, Affaire C-296/20; etc.

### 3.1.1. Les règles de partage ou «tie-breaker rules»

Les règles de partage sont l'élément clé des conventions fiscales internationales. Si la finalité est de résoudre la double imposition, il est nécessaire de disposer d'un mécanisme permettant de résoudre les conflits liés au chevauchement des juridictions fiscales. Le rôle de ces règles est donc crucial pour la détermination de l'État de résidence fiscale lorsqu'un même contribuable a des liens avec plusieurs pays.

L'OCDE a souligné dans son rapport *Tax Administration 2024* l'importance croissante des *tie-breaker rules* face à l'augmentation des travailleurs frontaliers et des situations de double résidence, notamment en Europe. Une attention particulière est portée sur les cas de télétravail transfrontalier, qui complexifient l'application des critères traditionnels.

L'objectif principal n'est autre que d'établir un cadre clair pour la détermination de la résidence fiscale en cas de conflit de double résidence. L'établissement d'une hiérarchie de critères permet d'assurer la cohérence de la convention fiscale en privilégiant les liens substantiels du sujet avec un État particulier.

Afin de mieux comprendre l'application de ces règles, il est intéressant d'étudier un cas à titre d'exemple. Ce travail portant essentiellement sur les relations franco-espagnoles, les critères d'acquisition de la résidence fiscale dans les deux pays seront brièvement expliqués.

En 2023, le *Tribunal Supremo* espagnol<sup>25</sup> a confirmé que les certificats de résidence fiscale délivrés par un État partenaire dans le cadre d'une convention fiscale doivent être respectés, sauf preuve manifeste de fraude. Cela renforce la sécurité juridique des contribuables transfrontaliers.

D'un côté, l'article 9 de la Loi espagnole relative à *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*<sup>26</sup> définit les modalités d'acquisition de la résidence fiscale en Espagne. Il y a trois façons de l'acquérir: la première, en passant plus de 183 jours en Espagne au cours de la même année civile;<sup>27</sup> la deuxième, lorsque le centre des intérêts économiques ou des activités économiques est situé en Espagne;<sup>28</sup> et, la troisième, lorsque le conjoint non séparé et les enfants mineurs du contribuable sont résidents fiscaux en Espagne (sauf preuve contraire).

---

<sup>25</sup> Arrêt du Tribunal Supremo espagnol, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Section 2, du 12 juin 2023, Affaire 2735/2023.

<sup>26</sup> Loi 35/2006, du 28 novembre, sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques et modification partielle des lois sur l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur les revenus des non-résidents et l'impôt sur la fortune, Espagne.

<sup>27</sup> Les absences sporadiques sont considérées comme une résidence effective, à moins que le contribuable obtienne un certificat de résidence fiscale d'un autre pays (arrêt du Tribunal Supremo espagnol, du 28 novembre 2017, Affaire 1850/2017).

<sup>28</sup> Les intérêts économiques existants dans chaque pays concerné devront être analysés en tenant compte de l'ensemble de l'année. De même, si le centre des intérêts économiques n'est situé en Espagne qu'à partir d'un moment donné de l'année en question, mais qu'il est plus important que les intérêts économiques de l'autre pays pour l'ensemble de cette année, la résidence fiscale sera également attirée vers l'Espagne.

Les articles 12 et 13 de la même loi précisent que l'exercice fiscal espagnol du contribuable particulier s'étend du 1er janvier au 31 décembre et ne peut être écourté ou raccourci, à l'exception du décès du contribuable. De plus, une réforme fiscale en 2024<sup>29</sup> a clarifié que les séjours interrompus (exemple des travailleurs frontaliers) doivent être comptabilisés de manière cumulative pour le calcul des 183 jours, y compris les brefs retours en Espagne.

D'un autre côté, l'article 4.B.1 du Code Général des Impôts définit les critères d'acquisition de la résidence fiscale en France à savoir: premièrement, les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal;<sup>30</sup> deuxièmement, les personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité est exercée à titre accessoire; et, troisièmement et enfin, les personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. De même, l'administration fiscale française précise que le télétravail partiel depuis l'étranger ne modifie pas automatiquement la résidence fiscale si le foyer principal reste en France.

Il est donc possible, compte tenu des critères établis par la France et l'Espagne, qu'une même personne puisse être considérée comme résidente en même temps par les réglementations internes de chaque pays. Par exemple, via le séjour permanent en Espagne et via le foyer en France. Dans ce contexte, il conviendrait de se référer à la convention fiscale entre l'Espagne et la France<sup>31</sup> qui date de 1995. Ainsi, bien que la convention de 1995 reste en vigueur, l'OCDE (2023) encourage une mise à jour progressive des CDI pour inclure des dispositions sur l'économie numérique et le télétravail, ce qui pourrait impacter les règles de partage à l'avenir.

Il faudrait ensuite analyser si les conditions pour considérer le contribuable en question en tant que résident des deux pays au sens de la Convention, en l'occurrence le MCOCDE, puisque c'est celui qui est utilisé par l'Espagne et la France, sont réunies. Les conditions cumulatives sont les suivantes: premièrement, les deux pays doivent considérer le contribuable comme un résident fiscal en vertu de leur droit interne et, deuxièmement, le contribuable doit être soumis à une imposition illimitée dans les deux États, c'est-à-dire pour l'ensemble de ses revenus et pas seulement pour ceux perçus dans l'État de résidence.

---

<sup>29</sup> Décret-loi royal 6/2023, du 19 décembre, approuvant des mesures urgentes pour la mise en œuvre du Plan de récupération, de transformation et de résilience dans les domaines des services publics de justice, de la fonction publique, de l'administration locale et du mécénat, modifiant la Loi 24/2001 du 27 décembre sur les mesures fiscales, administratives et d'ordre social, avec effet à compter du 20 mars 2024. Espagne.

<sup>30</sup> La jurisprudence française a précisé que même si le contribuable passe de longues périodes loin de son foyer pour des raisons professionnelles, celui-ci reste son foyer si la famille continue à y habiter normalement (arrêt du Conseil d'État du 23 avril 1958, n° 37792).

<sup>31</sup> Convention entre le Royaume d'Espagne et la République française en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, du 10 octobre 1995, Madrid, BOE no. 140, Référence BOE-A-1997-12729.



Si les conditions sont remplies, il convient de vérifier si la durée de l'exercice fiscal dans le droit interne des pays concernés coïncide et, le cas échéant,<sup>32</sup> d'appliquer l'article 4 deuxième alinéa du MCOCDE qui contient les règles de partage.

En ce qui concerne l'application des règles de partage ou *tie breaker rules*, celles-ci sont appliquées en cascade, de sorte que si le contribuable ne remplit pas la première, la deuxième devra être appliquée et ainsi de suite.

La première règle de partage se réfère au critère du foyer d'habitation permanent. En d'autres termes, lorsque la personne physique est considérée comme un résident des deux pays, elle sera considérée, aux fins de l'application de la Convention, comme un résident de l'État dans lequel elle a un foyer d'habitation permanent.<sup>33</sup>

La deuxième règle, c'est-à-dire lorsque la personne n'a pas de foyer d'habitation permanent dans l'un des deux États, est celui du centre des intérêts vitaux, notion beaucoup plus large que le centre des intérêts économiques, puisqu'elle se réfère aux relations familiales et sociales, aux professions, aux activités politiques et culturelles, etc.

La troisième règle concerne le pays dans lequel la personne séjourne habituellement. La différence entre cette règle et celle du foyer d'habitation permanent est que dans la première règle il faut déterminer si l'on habite et à quelle fréquence, alors que dans cette troisième règle le motif et le lieu où elle séjourne sont indifférents, seul le pays dans lequel elle séjourne compte (Albaladejo, 2018). Par exemple, dans les commentaires du MCOCDE, il est donné l'exemple d'un séjour à l'hôtel.

La quatrième et dernière règle est celle de la nationalité. Ainsi, si la personne séjourne habituellement dans les deux pays ou ne séjourne dans aucun des deux pays, elle sera considérée comme résidente du pays dont elle a la nationalité. Cette règle est suivie d'une clause de «fermeture», selon laquelle, si la personne a la nationalité des deux pays ou n'a la nationalité d'aucun des deux, les autorités compétentes des États signataires conviendront de déterminer sa résidence fiscale. Cette détermination pourrait se faire par le biais d'une procédure à l'amiable.

Selon le dernier rapport statistique de l'OCDE sur les procédures amiables (*MAP*) publié en novembre 2024,<sup>34</sup> les affaires entre l'Espagne et d'autres pays ont connu une amélioration de leurs délais de résolution, même si la moyenne globale est restée à 27,3 mois. Dans le cas particulier de la France, les données historiques montrent qu'elle est traditionnellement l'un des pays avec lesquels l'Espagne coopère le plus en matière fiscale, de nombreuses affaires ayant été résolues grâce à ces mécanismes. L'administration fiscale espagnole a souligné dans son plan stratégique

---

<sup>32</sup> Cette condition ne figure pas à l'article 4 du MCOCDE mais est reprise du paragraphe 26 des commentaires du MCOCDE sur cet article. L'Espagne a également introduit une remarque à ce sujet et dans le cas où la durée de l'exercice fiscal ne coïnciderait pas, il ne serait pas possible d'appliquer les règles de partage, mais que la solution devrait conduire à une procédure à l'amiable entre les deux pays.

<sup>33</sup> Par «foyer d'habitation permanent» il faut entendre tout lieu à la disposition permanente du contribuable, quelle que soit sa forme juridique (location, propriété, mise à disposition gratuite...).

<sup>34</sup> OCDE (2024), *Mutual Agreement Procedures Statistics: 2024 Reporting Round*.

2024-2027 son engagement à rationaliser ces procédures, bien qu'elle ne fournisse pas de données spécifiques sur les délais moyens par pays.

### *3.1.2. La durée de l'année fiscale: une possible hypothèse d'inapplicabilité des «tie breaker rules»*

Cette hypothèse concerne les cas où la durée de l'année fiscale ne coïncide pas dans les pays concernés et où le conflit de double résidence doit donc être résolu au moyen d'une procédure à l'amiable. Dans le cas d'un pays comme l'Espagne, cette hypothèse est fréquente car il n'existe le *split tax year* ou fin de l'exercice fiscal comme suite à un déménagement.<sup>35</sup> C'est-à-dire, si un contribuable déménage de France vers l'Espagne en cours d'année, la France considère l'année fiscale comme close au moment du départ, tandis que l'Espagne impose sur la base de l'année civile complète. Cette divergence peut mener à une double imposition, nécessitant une procédure amiable.

Certaines des principales caractéristiques de ces procédures à l'amiable sont: qu'elles sont réglementées, dans le cas de l'Espagne, par la disposition additionnelle première du Décret Royal 5/2004, du 5 mars, de l'impôt sur le revenu des non-résidents et par le Décret Royal 1794/2008, du 3 novembre, des procédures à l'amiable;<sup>36</sup> que c'est au contribuable concerné de saisir l'Administration pour demander le suivi de la procédure en question et qu'il a un délai à respecter;<sup>37</sup> et que les deux États concernés procéderont à un échange aux fins de parvenir à un accord. Cette procédure peut donc se terminer de deux manières: soit l'imposition est supprimée car elle n'est pas conforme à la Convention, soit l'imposition n'est pas supprimée car elle n'est pas conforme à la Convention dans le cas où l'interprétation de la Convention est différente entre les deux pays concernés. Cependant, grâce à la Directive UE 2017/1892, les États sont obligés de trouver une solution.

La critique qui peut s'adresser à ce type de solution porte précisément sur le manque d'informations disponibles sur ce type de procédures à l'amiable, ce qui nuit à la sécurité juridique tant des contribuables que des professionnels du droit qui représentent leurs clients.

### *3.1.3. Les effets des asymétries des différents systèmes nationaux de résidence fiscale*

Chaque pays ayant ses propres critères pour déterminer la résidence fiscale, ces différences risquent de donner lieu à des situations complexes ayant des effets

---

<sup>35</sup> Il convient de rappeler que le fait de passer par une procédure à l'amiable dans ce type d'hypothèse n'intervient que lorsque l'Espagne, dans ce cas, entend faire de ce contribuable son résident. En d'autres termes, le contribuable doit être considéré comme résident par les deux pays conformément à leur droit interne.

<sup>36</sup> Au niveau communautaire, il existe également la Directive (UE) n° 2017/1892 du Conseil, du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

<sup>37</sup> Dans le cas de la Convention franco-espagnole, par exemple, il s'agit d'un délai maximum de trois ans.

importants tels que la double non-résidence (3.1.3.1), la double non-imposition partielle (3.1.3.2) et la double imposition juridique (3.1.3.3).

- *La double non-résidence*

Un cas de double non-résidence peut se produire dans le cas de salariés qui s'installent dans un autre pays, par exemple des salariés français détachés en Espagne, soit pour exercer de nouvelles fonctions au sein du groupe, soit pour effectuer une mission spécifique.

A titre d'exemple, un salarié résident fiscal français s'installe en Espagne en octobre de l'année Y. Il vit en location et ses biens sont situés en Suisse. Il a reçu des salaires de son employeur français pour toute l'année, mais à partir d'octobre il sera basé en Espagne à plein temps. Par conséquent, les salaires perçus entre janvier et septembre seront clairement imposables en France, sans qu'aucune situation d'internationalité n'intervienne. En revanche, les salaires perçus entre octobre et décembre par son employeur français mais en Espagne ne seront pas imposables en vertu de la législation espagnole, qui ne prévoit pas de fractionnement de l'année fiscale (*split tax year*). En résumé, le contribuable sera considéré comme un non-résident en Espagne pendant toute l'année Y, bien qu'il se soit installé en Espagne à partir du mois d'octobre de l'année Y. Il ne sera pas non plus considéré comme résident fiscal français entre octobre et décembre, comme le prévoit l'article 167 du Code Général des Impôts.<sup>38</sup> Il s'agit a priori d'un cas évident de double non-résidence fiscale temporaire. La question se pose alors de savoir où sont imposables les salaires d'octobre à décembre. Trois voies d'investigation sont possibles.

Tout d'abord, la législation française sur les revenus perçus par les non-résidents. À cet égard, l'alinéa d) de l'article 164.B.I. du CGI prévoit que «les revenus tirés d'activités professionnelles, salariées ou non, exercées en France» sont considérés comme des revenus de source française. Par conséquent, les salaires perçus en l'espèce ne pourraient pas être considérés comme étant de source française, même si l'employeur qui les verse est français. L'alinéa c) du même article considère que «les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France» sont également des revenus de source française lorsque le débiteur est établi en France. Étant donné que le travail effectué par le salarié dans ce cas est uniquement destiné au marché espagnol, ces salaires ne relèveraient pas non plus de cette définition des revenus de source française.

Deuxièmement, la législation relative à l'impôt espagnol sur le revenu des non-résidents. L'article 13 du Décret Royal 5/2004, du 5 mars, relatif à l'impôt sur le revenu des non-résidents précise que les salaires sont considérés comme étant d'origine

---

<sup>38</sup> L'article 167 du Code Général des Impôts prévoit qu'à la suite d'un déménagement, les contribuables ne sont soumis à l'impôt français sur le revenu qu'à raison des revenus de source française, compte tenu des règles de partage qui peuvent s'appliquer le cas échéant.

espagnol lorsque l'activité est exercée en Espagne. C'est effectivement le cas du contribuable dans cet exemple. Il sera donc soumis à un taux d'imposition de 19 % prévu par l'article 25 du Décret Royal, puisque c'est le taux applicable aux contribuables non-résidents en Espagne mais résidents dans un autre État membre de l'UE, ou de 24 % dans le cas d'un pays tiers. Cette distinction est particulièrement importante dans le contexte actuel des échanges intra-européens et des conventions fiscales.

En troisième et dernier lieu, la Convention franco-espagnole. Lorsque les pays concernés considèrent le contribuable comme un non-résident au cours de la période concernée, il ne peut être considéré comme un résident au sens de la Convention. Ainsi, dans cet exemple, le fait de ne pas pouvoir appliquer la Convention n'implique pas de préjudice effectif puisqu'il n'y a pas de double imposition, mais seulement ce qui peut être appelé une asymétrie juridique.

Mais, que ce serait-il passé si l'activité exercée par le salarié en Espagne consistait à fournir un service à son employeur en France ?<sup>39</sup> Le fait est qu'il pourrait être considéré comme un revenu de source française selon les règles prévues par le CGI comme expliqué en haut. Dans ce cas, le salarié serait imposable en France aussi puisque l'article 182 du CGI prévoit un prélèvement à la source pour les salaires perçus par les non-résidents. En conséquence, le contribuable serait confronté à une situation de double non-résidence mais de double imposition et, en outre, la Convention ne serait toujours pas applicable.

- *La double non-imposition partielle*

Le terme de double non-imposition partielle se réfère au fait que l'imposition pratiquée est inférieure à l'imposition prévue tant par les règles de partage de la Convention que par la législation interne des États concernés. Il convient de noter qu'il ne s'agit donc pas d'une véritable double non-imposition. Cette lacune a également été constatée dans des conflits de résidence entre l'Italie et la Suisse (Floris, 2022).

Cette situation présente des caractéristiques très spécifiques qui, dans la plupart des cas, pourraient être évitées avec l'adoption du système du *split tax year* dans le cas de l'Espagne, comme cela existe dans d'autres juridictions (Royaume Uni, États-Unis). Cette absence de mécanisme de fractionnement fiscal est une source récurrente d'asymétries fiscales dans les situations de mobilité internationale.

- *Les doubles impositions juridiques*

Ce cas est étroitement lié au régime espagnol des impatriés car il ne se produit que lorsque le contribuable a déjà été soumis à ce régime, ce qui sera expliqué dans la

---

<sup>39</sup> Le cas d'un développement d'un logiciel, par exemple.

section suivante. Cependant, il est également similaire aux régimes fiscaux des impatriés au Portugal (RNH) ou en l'Italie (*flat tax*) ((Magalhães et Almeida, 2023; Italian Citizenship Assistance, 2025))

À titre d'exemple, ce qui se passe habituellement c'est qu'un salarié qui bénéficie du régime espagnol des impatriés et reçoit des avantages en nature liés à un plan d'épargne retraite doit intégrer ces avantages en nature dans son assiette de l'impôt sur le revenu sans pouvoir bénéficier d'une quelconque réduction. Ainsi, si au fil des ans, le contribuable s'installe dans un autre pays avec lequel l'Espagne a signé une Convention pour éviter la double imposition et qu'il finit par bénéficier d'un tel plan d'épargne retraite, le revenu perçu sera considéré comme une pension non liée à un emploi antérieur en vertu de l'article 21 du MCOCDE et ne sera imposable que dans le pays de résidence à ce moment-là. Il s'agit donc d'une double imposition juridique dissociée dans le temps.

Cette double imposition juridique pourrait être évitée si les conventions prévoyaient une clause dédiée à la déduction de l'impôt payé dans le passé lorsque le salarié a bénéficié des avantages en nature (Albaladejo, 2020). Il serait également possible de procéder à cette déduction au moment de la retraite.

Finalement, il convient de noter que ce dernier effet n'est pas tant une conséquence de l'asymétrie des différents systèmes nationaux de résidence fiscale qu'un manque de contenu dans les conventions fiscales négociées.

#### 3.1.4. Un régime privilégié: le régime Beckham

Le régime Beckham fait référence au régime des travailleurs déplacés sur le territoire espagnol ou impatriés. Il s'agit d'un régime prévu à l'article 93 de la Loi 35/2006 et il est développé par le Décret Royal 439/2007, du 30 mars, qui approuve le règlement relatif à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et modifie le règlement relatif aux plans et fonds de pension.

Le point le plus important de ce régime, et la raison pour laquelle il est considéré comme un privilège pour les personnes auxquelles il s'applique, est que le contribuable bénéficie du régime des non-résidents bien qu'il vive en Espagne. Cela signifie qu'à l'exception des salaires, tous les revenus de source étrangère sont considérés comme n'étant pas soumis à l'impôt sur le revenu. Le taux d'imposition sur les salaires et autres revenus de source espagnole est de 24 %. A partir de 600.000 € d'assiette le taux est de 45 %. Aucune déduction ou charge ne peut être déduite pour déterminer l'assiette de l'impôt sur le revenu. Aucune réduction ne peut non plus être appliquée.

Les conditions pour bénéficier de ce régime sont restreintes et principalement au nombre de deux: le contribuable ne doit pas avoir été résident fiscal espagnol au cours des cinq années précédentes et doit avoir un contrat de travail en vertu duquel il est un employé détaché ou l'employeur est basé en Espagne. La résidence fiscale espagnole doit être acquise par le biais du critère de permanence et le contribuable en

question ne peut pas exercer une activité propre dans le cadre d'un établissement stable en Espagne.

La durée du régime est limitée à un total de 6 ans et le fait de perdre le régime pendant un an entraîne la perte totale du régime puisqu'il ne peut être ni fractionné ni interrompu, seule la renonciation est possible.

Il y a donc deux points très importantes à faire concernant l'application de ce régime: d'une part, l'exclusion du champ d'application des conventions internationales (3.1.4.1) et, d'autre part, la génération d'une double voire triple imposition dissociée dans le temps (3.1.4.2), comme expliqué ci-dessus.

- *L'exclusion du champ d'application des conventions internationales*

Auparavant, l'exclusion du champ d'application des conventions internationales était justifiée par le fait que le bénéficiaire du régime des impatriés était considéré par l'administration fiscale espagnole comme un non-résident et n'avait donc pas la possibilité d'obtenir un certificat de résidence fiscale. Toutefois, ce n'est plus le cas aujourd'hui puisque des certificats de résidence fiscale sont délivrés aux contribuables soumis à ce régime à condition qu'il soit prouvé que le critère de permanence soit rempli. Néanmoins, ce type de contribuable ne peut toujours pas être considéré comme un résident fiscal espagnol au sens de la Convention car il ne remplit pas la deuxième condition de l'article 4.2 de la Convention, celle d'être soumis à un régime d'imposition illimitée.

En conclusion, le contribuable bénéficiant du régime des impatriés continuera à conserver sa résidence fiscale espagnole mais ne sera pas considéré comme un résident fiscal espagnol au sens de la Convention.

En cas de conflit de double résidence fiscale, par exemple entre l'Espagne et la France, il convient de noter que, du point de vue de la Convention, le contribuable peut être considéré comme un résident fiscal français. Par conséquent, le contribuable serait imposable à la fois en Espagne et en France. Du côté français, il convient de noter que la législation française ne prévoit aucun système de déduction pour éviter la double imposition internationale, mais qu'il existe des mécanismes pour l'éliminer dans d'autres conventions fiscales négociées par la France.

Le contribuable étant considéré comme un résident fiscal français au sens de la Convention, il pourrait bénéficier en France d'un crédit d'impôt calculé sur la base de l'impôt payé en Espagne afin d'atténuer la double imposition, mais cela n'élimine pas la double imposition.

S'il s'agit d'un résident fiscal espagnol au sens de la Convention mais qui perçoit des salaires à l'étranger, il convient de souligner que, contrairement à la France, l'Espagne prévoit un régime de non-imposition dans sa législation interne. Ce régime est celui prévu à l'article 7.P. de la Loi espagnole 35/2006 relative à l'Impôt sur le revenu. La différence entre les contribuables bénéficiant du régime des impatriés et ceux bénéficiant du régime de l'article 7.P. est que les impatriés ne sont pas soumis à

l'impôt sur les revenus de source non espagnole alors que ceux soumis au régime de l'article 7.P. sont soumis à l'impôt mais sont exonérés d'impôt sur les salaires de source étrangère. C'est la raison pour laquelle la Convention est applicable aux contribuables bénéficiant du régime de l'article 7.P.

- *La possibilité d'une double et triple imposition dissociée dans le temps*

Comme expliqué dans la section sur la double imposition juridique, il peut y avoir des situations dans lesquelles, en bénéficiant du régime des impatriés et en recevant un avantage en nature de la part de l'employeur, une double imposition est générée qui est dissociée dans le temps, car les déductions prévues aux articles 51 et 52 de la Loi 35/2006 ne peuvent pas être appliquées. Toutefois, il convient de noter que, dans le pire des cas, une triple imposition pourrait également se produire (Albaladejo, 2018).

Il n'y a que trois façons d'éliminer le risque de triple imposition et de le limiter à la double imposition (Albaladejo, 2020):

- la première option, selon laquelle l'État de résidence prévoit une exonération totale de l'impôt en tant que méthode d'élimination de la double imposition, ce qui implique que l'État de résidence renonce à imposer les revenus déjà imposés dans l'État de la source;
- la seconde option concerne la mise en place de la méthode d'imputation intégrale par l'État de résidence, qui permet d'obtenir un crédit d'impôt égal à l'impôt payé dans l'État de la source;
- et la troisième option consiste pour l'État de résidence à prévoir un taux d'imposition plus élevé que celui prévu dans l'État de la source pour que le premier soit déductible par la méthode d'imputation ordinaire.<sup>40</sup>

Dans le cas où l'exonération avec progressivité<sup>41</sup> est choisie ou si le taux d'imposition de l'État de résidence est inférieur à celui de l'État de la source selon la méthode d'imputation ordinaire, la triple imposition n'est pas éliminée.

#### **4. COROLLAIRES D'UNE ARTICULATION FRAGMENTAIRE AUX NIVEAUX NATIONAL, EUROPEEN ET INTERNATIONAL**

Après avoir analysé le problème de la double imposition, qui est le résultat d'une articulation fragmentée au niveau national, européen et international, il convient maintenant d'en examiner les corollaires. L'étude de cette quatrième partie se focalise

---

<sup>40</sup> Cette méthode ne permet pas de bénéficier d'un remboursement, d'une compensation ou d'un crédit pour l'excédent d'impôt payé dans l'État de la source.

<sup>41</sup> Dans cette méthode, l'État de résidence prend en compte les revenus concernés pour calculer le taux d'imposition à appliquer aux autres catégories de revenus imposables.

sur la libre circulation des personnes: d'abord, en relation avec la citoyenneté européenne (4.1); ensuite, en relation avec le développement économique inégal des États membres (4.2); enfin, en relation avec l'évolution de la pratique de la délocalisation de la résidence fiscale en fonction de la convenance (4.3).

#### **4.1. L'impact sur la citoyenneté européenne**

La citoyenneté européenne (article 20 du TFUE) a été instituée par le traité de Maastricht en 1992 et accorde aux citoyens des États membres de l'Union européenne une série de droits, dont le droit à la libre circulation des personnes. En fait, la citoyenneté européenne s'est inspirée de la libre circulation des personnes prévue dans le cadre des traités, puisque c'est dans les années 1960 qu'est apparue l'idée de créer une citoyenneté européenne associée à des droits (Bux et Maciejewski, 2025).

Parmi tous les droits qui composent la citoyenneté de l'Union, cette section examine leur relation avec le droit de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, prévu à l'article 21 du TFUE. Ce droit est la véritable pierre angulaire de la citoyenneté européenne, car il permet à tout citoyen européen de se déplacer, de résider, de travailler ou d'étudier dans n'importe quel pays de l'UE sans avoir besoin de permis spéciaux. En outre, ce droit à la libre circulation est également lié à d'autres droits fondamentaux tels que le droit à la famille, puisque cette liberté s'étend aux membres de la famille des citoyens européens,<sup>42</sup> qu'ils soient ou non citoyens de l'UE, renforçant ainsi la cohésion et le bien-être des familles sur l'ensemble du continent.

En revanche, ce qui revêt une importance particulière dans le cadre du présent travail, c'est la question de savoir comment la double imposition peut constituer un obstacle important à la libre circulation des personnes au sein de l'Union européenne, qui est un droit accordé aux citoyens européens. La possibilité d'être imposé dans plus d'un pays sur le même revenu peut clairement dissuader les individus de profiter pleinement de ce droit.

En effet, lorsqu'un individu décide de s'installer dans un autre pays, que ce soit pour y travailler ou pour y vivre, il peut se trouver dans un conflit de double résidence fiscale dans lequel, comme expliqué ci-dessus, les deux pays considèrent qu'il a des obligations fiscales complètes sur leur territoire. Il est donc raisonnable de penser que la coordination entre les différents systèmes fiscaux des États concernés est d'une importance vitale, faute de quoi le citoyen pourrait être obligé de payer deux fois l'impôt sur le même revenu, ce qui entraînerait une charge fiscale non seulement excessive, mais aussi injuste. Ce manque de coordination a été critiqué par le Parlement

---

<sup>42</sup> Directive 2004/38/CE du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres.



européen dans plusieurs rapports, tels que le rapport TAX3 sur la criminalité financière, la fraude et l'évasion fiscales.<sup>43</sup>

Ce risque de double imposition ne concerne pas seulement les travailleurs, mais aussi les étudiants, les retraités et même les entrepreneurs qui décident de se déplacer d'un pays à l'autre au sein de l'Union. L'incertitude quant aux obligations fiscales dans des juridictions complètement différentes est un facteur qui peut décourager la mobilité et créer un climat d'insécurité financière. Il s'agit là de facteurs très importants non seulement pour la vie des gens et la garantie de leurs droits, mais aussi pour l'avenir de l'Union. L'érosion d'un pilier fondamental de la citoyenneté européenne tel que la liberté de circulation des personnes pourrait avoir de profondes répercussions sur la cohésion et la stabilité de l'Union européenne.

L'Union européenne est consciente que la double imposition est un frein à la libre circulation des personnes et que, malgré les efforts déployés, la complexité et les différences persistantes entre les systèmes fiscaux nationaux restent un défi majeur pour la citoyenneté européenne.

#### **4.2. L'impact sur le développement économique inégal des pays membres**

Le développement économique des différents États membres peut également être affecté par la double imposition, ce qui conduit à une inégalité croissante entre les États membres. La libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux étant au cœur de l'intégration économique européenne, les différences entre les systèmes fiscaux des États membres peuvent exacerber les disparités économiques entre les pays.

Étant donné que les États membres de l'UE ont des niveaux de développement économique différents en termes de revenu par habitant, de compétitivité industrielle et d'infrastructure, la double imposition constitue un obstacle supplémentaire en affectant de manière disproportionnée les pays moins développés ou en transition. Le risque d'être imposé deux fois sur le même revenu décourage les citoyens et les entreprises de s'engager dans des activités transfrontalières, surtout s'ils sont déjà confrontés à des défis économiques.

Il s'agit donc d'un risque pour la mobilité de la main-d'œuvre et des entreprises, car les travailleurs et les investisseurs évitent de s'installer ou d'investir dans des États où la charge fiscale est incertaine ou peut faire double emploi. Les conséquences ne s'arrêtent pas là puisque cela limite le transfert de connaissances, d'innovations et de capitaux vers les économies moins développées et perpétue ainsi les inégalités économiques au sein de l'Union.

Les pays dotés d'un système fiscal efficace et solide sont plus attrayants pour les particuliers et les entreprises, ce qui accroît leur développement économique, par

---

<sup>43</sup> Parlement européen (2019). *Informe final de la Comisión Especial sobre Delitos Financieros, Evasión y Elusión Fiscales (TAX3)*

rapport aux pays dotés d'un système fiscal plus faible, qui pourraient connaître une fuite des capitaux et des talents. Il en résulte un plus grand déséquilibre, une plus grande divergence économique, un affaiblissement de la cohésion régionale et un affaiblissement des efforts déployés par l'Union dans la lutte pour un développement économique plus équitable.

Mais, comment atténuer ces effets de la double imposition ? L'UE doit continuer à développer des politiques fiscales et à promouvoir un environnement plus harmonisé qui minimise le risque de double imposition. Tout en encourageant la négociation de traités, elle doit les mettre à jour et les appliquer efficacement afin de protéger les pays les plus vulnérables et de promouvoir une répartition plus équitable des avantages du marché unique européen. L'objectif n'est autre que d'assurer un développement économique équilibré, de réduire les inégalités et de renforcer l'unité économique et sociale de l'Union.

#### **4.3. L'évolution de la pratique de la délocalisation de la résidence fiscale des particuliers selon les convenances**

Au cours des dernières décennies, la délocalisation de la résidence fiscale des particuliers a connu une évolution remarquable et est devenue une stratégie de plus en plus courante chez les entrepreneurs, les professions libérales et les personnes disposant d'un patrimoine important qui cherchent à optimiser leur charge fiscale (Urry, 2017).

La délocalisation de la résidence fiscale consiste, comme son nom l'indique, à transférer la résidence fiscale vers les pays ou juridictions qui ont des régimes fiscaux plus favorables, l'objectif étant de profiter des différences de taux d'imposition, d'exonérations et d'autres avantages fiscaux que certains pays peuvent offrir. Parmi les exemples notables, il convient de citer Andorre, Monaco, la Suisse et le Portugal, qui offrent des régimes fiscaux attrayants aux nouveaux résidents.

Cette pratique était déjà courante parmi les grandes fortunes et les multinationales, mais elle a pris de l'ampleur en raison du phénomène de la mondialisation, de l'augmentation de la mobilité internationale et de l'interconnexion croissante des économies. En conséquence, un plus grand nombre de personnes choisissent de changer de résidence fiscale afin de réduire leurs obligations fiscales. Ces nouvelles personnes sont des professionnels indépendants, des retraités, des entrepreneurs numériques, des travailleurs nomades et des personnes disposant de revenus importants.

Les pays réagissent et la concurrence pour attirer ces contribuables s'intensifie à tel point que certains États conçoivent des régimes fiscaux réellement attrayants pour les non-résidents ou les nouveaux résidents (Aneiros, 2019). Les mesures d'incitation prennent souvent la forme d'exonérations fiscales temporaires et de taux d'imposition

réduits.<sup>44</sup> Le Portugal, avec son régime de résident non habituel, a été un pionnier en la matière, attirant des milliers d'étrangers avec des avantages fiscaux significatifs.

Cependant, les autorités fiscales de nombreux pays ont manifesté et continuent de manifester leur inquiétude face à l'expansion des délocalisations fiscales. En effet, cette pratique peut éroder la base fiscale des États qui perdent des contribuables, le financement des services publics est affecté et les inégalités économiques s'accroissent (Prieto, 2014). De plus, dans la plupart des cas, ces pratiques tirent parti des lacunes de la législation et du manque d'harmonisation fiscale internationale.

En réponse à ces effets indésirables, des mesures internationales ont été prises concernant l'échange automatique d'informations financières dans le cadre de la Norme Commune de Déclaration (NCD/CRS) élaborée par l'OCDE<sup>45</sup> en 2014 et des règles plus strictes ont été adoptées en matière de résidence fiscale effective et de lutte contre l'évasion fiscale. L'objectif est de veiller à ce que les particuliers paient leur juste part d'impôt dans les juridictions où ils génèrent effectivement de la richesse et ont des liens économiques significatifs.

## 5. CONCLUSIONS: SOLUTIONS, UNE REPONSE NECESSAIRE

Comme indiqué tout au long de ce document, la double imposition est un défi permanent qui pose des problèmes majeurs tant aux particuliers qu'aux entreprises, créant des obstacles à l'achèvement du marché unique et à la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux.

Malgré les efforts déployés dans ce domaine, tels que la création de modèles, la négociation de nombreuses conventions, l'harmonisation de certains types d'impôts dans le cadre législatif communautaire et le développement de la jurisprudence de la CJUE dans ce domaine, les différences entre les systèmes fiscaux nationaux restent un obstacle persistant.

Jusqu'à ce stade du document, il est possible de conclure qu'il n'existe toujours pas de solution réelle qui puisse garantir le plein respect du droit à la libre circulation des personnes, étant donné que les mécanismes et autres articulations qui ont tenté de résoudre les effets indésirables de la double imposition n'ont pas été et ne sont pas suffisamment efficaces. En effet, le cadre actuel est complexe et la recherche de solutions est nécessaire. C'est pourquoi les conclusions de ce document se veulent constructives et se concentrent sur les solutions possibles, qui seront expliquées en trois points. Tout d'abord, la question de la coopération judiciaire en matière civile sera abordée à titre d'exemple (5.1); ensuite, l'inclusion des questions fiscales dans l'espace

---

<sup>44</sup> Par exemple, le régime des Résidents Non Habituels (RNH) du Portugal, le Programme de Résidence Globale de Malte ou les différentes «Golden Visas» prévues par des pays tels que l'Italie, la Grèce et l'Hongrie. L'Espagne a annoncé en 2024 la suppression de son régime du «Billete dorado».

<sup>45</sup> OCDE (2017), *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*.

de liberté, de sécurité et de justice sera évaluée (5.2); enfin, d'autres solutions mineures seront proposées pour réduire le problème (5.3).

### 5.1. La coopération judiciaire civile: un exemple à suivre

Prendre l'exemple de la question de la coopération judiciaire civile dans l'Union européenne en tant que solution proposée au problème de la double imposition est intéressant car il s'agit d'un exemple qui illustre la manière dont l'intégration et l'harmonisation permettent de révéler efficacement des défis manifestement complexes dans un domaine multi-juridictionnel.

La coopération judiciaire civile dans l'Union peut être considérée comme un modèle de réussite lorsque le processus d'intégration et les efforts d'harmonisation des règles des États membres sont pris en compte. La coopération dans le cadre du soi-disant espace de liberté, de sécurité et de justice (ci-après ELSJ) a conduit à la création d'un cadre commun pour la résolution des litiges juridiques transfrontaliers. De fait, des instruments clés tels que le règlement Bruxelles I sur la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des jugements<sup>46</sup> ont facilité le règlement des litiges civils et commerciaux au sein de l'Union. Ce règlement garantit la reconnaissance et l'exécution dans un État membre des décisions rendues dans un autre État membre, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des procédures complexes ou répétitives susceptibles de porter atteinte aux droits des citoyens.

Le succès du principe de reconnaissance mutuelle, introduit lors du Conseil européen de Tampere en 1999, est particulièrement pertinent. Ce principe a permis d'éliminer les barrières juridiques entre les États membres grâce à une confiance mutuelle renforcée et à une harmonisation progressive des procédures. La création du Réseau judiciaire européen en matière civile et commerciale (Décision 2001/470/CE) a également joué un rôle central en facilitant les échanges entre les juridictions nationales et en simplifiant les démarches pour les citoyens et entreprises opérant dans plusieurs États membres.

L'efficacité de la coopération judiciaire civile fondée sur la confiance mutuelle entre les États membres et l'harmonisation des procédures et des principes juridiques ne peut être mise en doute aujourd'hui. Les barrières juridiques qui entravaient autrefois l'intégration économique et sociale ont disparu et les citoyens et les entreprises opérant dans plusieurs États membres de l'Union bénéficient d'une prévisibilité et d'une sécurité juridique accrues.

En revanche, la double imposition reste un défi majeur. S'il est vrai qu'il existe des conventions bilatérales visant à éliminer la double imposition et que l'Union a

---

<sup>46</sup> Règlement (CE) n° 44/2001 du Conseil, du 22 décembre 2000, concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale ; aujourd'hui Règlement (UE) n° 1215/2012 du Parlement européen et du Conseil, du 12 décembre 2012, concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale.

adopté certaines directives sur des questions spécifiques, il n'y a pas de comparaison possible avec les progrès réalisés par la coopération judiciaire civile.

En effet, l'harmonisation et la simplification des règles fiscales transfrontalières est faible et insuffisante. La création d'un système commun de résolution des litiges fiscaux et de règles harmonisées pour la détermination de la résidence fiscale et l'imposition des revenus perçus dans différents États membres contribuerait de manière significative à réduire les barrières fiscales qui fracturent actuellement le marché unique et entravent la libre circulation des personnes.

Pourtant, si le modèle de coopération judiciaire était appliqué au domaine fiscal, il serait possible d'instaurer un système basé sur une reconnaissance mutuelle accrue entre administrations fiscales nationales. Cela pourrait inclure un cadre commun pour déterminer la résidence fiscale ou encore une procédure harmonisée pour résoudre les différends fiscaux transfrontaliers, inspirée par le règlement Bruxelles I mais adaptée aux spécificités fiscales.

Un premier pas dans cette direction a été fait avec l'adoption de la directive (UE) 2017/1852 sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux entre États membres. Toutefois, cette directive reste limitée par son champ d'application restreint et son efficacité inégale. Une extension plus ambitieuse, inspirée par les succès du cadre judiciaire civil, pourrait permettre une avancée significative vers une véritable intégration fiscale européenne.

Ce qu'il faut retenir, c'est que le succès de la coopération judiciaire civile démontre que lorsque les États membres s'entendent et collaborent dans un cadre commun harmonisant leurs procédures, il est possible de surmonter les adversités juridiques les plus complexes. Si des principes similaires étaient appliqués aux questions fiscales, l'UE pourrait mettre au point un système efficace pour lutter contre la double imposition, tout comme la coopération judiciaire a permis d'atténuer les conflits juridiques transfrontaliers.

## **5.2. L'inclusion de la fiscalité dans l'espace de liberté, de sécurité et de justice**

L'inclusion des questions fiscales dans l'ELSJ de l'Union pourrait constituer une véritable avancée en matière d'harmonisation fiscale et d'élimination des obstacles à la double imposition qui subsistent. L'ELSJ couvre déjà des domaines aussi essentiels que les droits fondamentaux, la coopération judiciaire et les politiques d'asile et d'immigration, et pourrait constituer le cadre idéal pour remédier aux disparités fiscales et promouvoir une meilleure coordination des politiques fiscales des États membres.

Ainsi, le développement de politiques plus cohérentes et plus contraignantes en matière de double imposition pourrait être possible avec l'intégration de la fiscalité dans l'ELSJ, ce qui permettrait l'établissement de normes communes et de mécanismes efficaces de résolution des litiges fiscaux. Par exemple, la création d'une autorité européenne chargée de contrôler la mise en œuvre des conventions de double

imposition et de veiller au respect des droits des contribuables de l'UE serait souhaitable.

En ce sens, la directive (UE) 2017/1852 constitue une première étape importante. Elle instaure un mécanisme contraignant pour résoudre les différends fiscaux entre États membres, avec des délais clairs et une obligation de résultat. Bien qu'elle soit limitée à certains types de litiges fiscaux, elle offre un cadre qui pourrait être étendu pour inclure des mécanismes plus larges au sein de l'ELSJ.

Dans le cadre de l'ELSJ, une plus grande coopération entre les autorités fiscales des États membres serait possible pour faciliter l'échange d'informations, qui est essentiel pour coordonner la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Il en résulterait une plus grande équité et transparence du système fiscal européen, ce qui ne manquerait pas d'accroître la confiance des citoyens dans l'équité du système fiscal.

L'article 3 du TUE souligne que l'ELSJ vise à garantir un niveau élevé de protection pour les citoyens tout en respectant les droits fondamentaux. L'intégration des questions fiscales dans cet espace permettrait non seulement une meilleure protection contre les injustices fiscales transfrontalières, mais aussi une application plus uniforme des principes fondamentaux du marché unique.

L'intégration des questions fiscales dans l'ELSJ est la prochaine étape inévitable vers l'élimination de la double imposition par l'harmonisation des politiques fiscales. Cela conduirait non seulement à des progrès dans le domaine fiscal, mais aussi à un marché unique beaucoup plus intégré et plus équitable, d'une part, et, d'autre part, à une application plus uniforme des principes fondamentaux de liberté, de sécurité et de justice qui caractérisent la vie économique et sociale des citoyens de l'Union.

La fiscalité est un sujet particulièrement sensible pour les États membres, car la souveraineté fiscale est liée à leur autonomie économique et politique. Il est donc logique de comprendre que toute forme d'harmonisation fiscale au sein de l'Union affecte des aspects fondamentaux de cette souveraineté. Cette sensibilité a été l'un des principaux obstacles aux progrès vers une plus grande intégration fiscale dans l'Union, ce qui la distingue d'autres domaines tels que la coopération judiciaire en matière civile.

Cependant, il n'est pas possible d'avancer sur un projet commun sans accords conjoints pour lutter contre des obstacles tels que, dans le cas présent, la double imposition. Il est impératif d'envisager des solutions équilibrées entre le besoin d'harmonisation et le respect de la souveraineté fiscale des États membres. Une façon d'atteindre cet équilibre pourrait être d'homogénéiser les critères de résidence fiscale (5.2.1) et d'introduire la règle du *split tax year* en tant qu'approche généralisée (5.2.2).

### 5.2.1. L'homogénéisation des critères de résidence fiscale

Comme indiqué précédemment, les critères utilisés par les États pour déterminer la résidence fiscale des personnes physiques varient (durée du séjour dans le pays, centre

des intérêts économiques, lieu de résidence habituelle...) et cette divergence conduit à des cas de double résidence fiscale.

L'idée d'homogénéiser les critères de résidence fiscale dans l'Union est donc une solution efficace puisque l'établissement d'un cadre commun permettrait de définir uniformément quand et comment la résidence fiscale est déterminée. Il en résulterait une réduction des conflits entre juridictions et une plus grande clarté et certitude pour les contribuables.

Cette homogénéisation pourrait s'appuyer sur le modèle proposé par l'OCDE dans ses travaux sur les conventions fiscales internationales, tout en étant adaptée aux spécificités du droit communautaire européen pour garantir son applicabilité uniforme au sein du marché unique.

Il est vrai qu'il s'agit d'une mesure qui implique un large abandon de souveraineté fiscale, mais les avantages en termes de simplification administrative et d'équité fiscale compenseraient largement les États membres.

### *5.2.2. L'introduction de la règle du «split tax year» en tant qu'approche généralisée*

La règle du *split tax year* permet de diviser une année fiscale en deux parties lorsque le particulier change de résidence fiscale au cours de l'année. Ainsi, les revenus perçus pendant la période où la personne est résidente d'un État ne sont imposés que par ce pays et les revenus perçus dans un autre pays pendant le reste de l'année ne sont imposés que par ce pays.

L'adoption généralisée au sein de l'Union européenne permettrait non seulement d'éviter efficacement les cas fréquents où un même revenu est imposé deux fois par deux juridictions différentes, mais aussi d'assurer une répartition équitable entre États membres sans compromettre leur souveraineté budgétaire globale.

Il est clair que l'adoption de cette règle au niveau de l'UE permettrait d'éviter la double imposition, car il s'agit d'une méthode claire et équitable de répartition des obligations fiscales entre les États membres.

En conclusion, l'inclusion de la fiscalité dans l'ELSJ est la prochaine étape vers la mise en œuvre de ces solutions qui atténueraient la double imposition et contribueraient à l'évolution de l'intégration économique.

## **5.3. Autres solutions mineures proposées pour tenter de réduire la double imposition**

Aux propositions de solutions ci-dessus, il convient d'en ajouter plusieurs autres, qui seront expliquées dans l'ordre suivant: d'une part, l'introduction d'une définition générale de l'assujettissement illimité (5.3.1) ; d'autre part, la publicité des procédures à l'amiable en matière de résidence fiscale (5.3.2); ensuite, l'impact potentiel de la

Directive FASTER (5.3.3); et, enfin, une proposition complémentaire: le guichet unique fiscal (5.3.4).

### *5.3.1. L'introduction d'une définition générale de l'assujettissement illimité*

Bien que les commentaires du MCOCDE soient considérés comme du *soft law*, l'établissement d'une définition claire des cas où le contribuable est considéré comme soumis à une imposition illimitée et de ceux où il ne l'est pas permettrait d'éviter que chaque pays ait une interprétation différente.

Plus précisément, la question est de savoir si les effets de l'assujettissement à l'impôt avec exonération doivent être maintenus et si le fait qu'il existe des formules juridiques permettant la non-imposition doit être considéré comme une imposition non illimitée.

L'assujettissement illimité, défini comme un rattachement personnel ou économique selon les principes du droit fiscal international, pourrait être harmonisé dans l'Union européenne pour garantir une application uniforme entre les États membres. Une telle harmonisation réduirait les conflits liés à la double résidence fiscale et offrirait une plus grande sécurité juridique aux contribuables.

Il s'agit également d'un abandon important de souveraineté, mais il est nécessaire si le contribuable est confronté à une insécurité juridique lorsqu'il ne sait pas à quelles règles se conformer.

### *5.3.2. La publicité des procédures à l'amiable en matière de résidence fiscale*

Comme expliqué ci-dessus, ce type de procédure tend à être une sorte de méthode «secrète» de négociation entre les pays, ce qui pose un réel problème en termes de sécurité juridique pour les contribuables.

La mise en place d'un cadre commun pour ces procédures est nécessaire pour garantir la transparence, l'équité et la cohérence dans l'application des règles fiscales dans l'ensemble de l'Union européenne et est essentielle pour renforcer la confiance des citoyens dans le système fiscal.

Des avancées récentes, telles que celles prévues dans la directive (UE) 2017/1852 sur les mécanismes de règlement des différends fiscaux, montrent qu'il est possible d'améliorer ces procédures en fixant des délais clairs et en introduisant des obligations contraignantes pour les États membres. Cependant, cette directive reste limitée à certains types de litiges fiscaux et ne couvre pas systématiquement les cas liés à la double résidence fiscale ou aux différends sur l'assujettissement illimité.

Des mécanismes efficaces de résolution rapide des litiges, des tribunaux fiscaux spécialisés ou une instance d'arbitrage centralisée au niveau de l'Union pourraient être intégrés dans ce cadre commun. Par exemple, un organe européen d'arbitrage fiscal



permanent pourrait garantir une application uniforme des conventions bilatérales et renforcer la transparence des décisions prises par les États membres.

Les décisions arbitraires ou incohérentes entre les États membres créent de l'incertitude, découragent la mobilité et augmentent le risque de litiges fiscaux transfrontaliers.

### 5.3.3. *L'impact potentiel de la Directive FASTER*

La récente adoption de la directive FASTER<sup>47</sup> en décembre 2024<sup>48</sup> représente une avancée significative dans le cadre fiscal européen, en particulier pour les contribuables confrontés à des retenues excessives à la source sur les revenus passifs (dividendes, intérêts). Cette directive introduit plusieurs mécanismes qui pourraient être étendus pour réduire davantage les obstacles fiscaux transfrontaliers.

Le premier, les certificats digitaux de résidence fiscale (CDRF). Il s'agit de certificats harmonisés et automatisés qui permettent aux contribuables de prouver leur résidence fiscale rapidement et efficacement dans toute l'Union européenne.

Le deuxième, délais stricts pour les remboursements, car les États membres sont désormais tenus de rembourser les retenues en excès dans un délai maximal de 60 jours.

Le dernier et troisième, des obligations renforcées de transparence et des contrôles plus stricts est mis en place pour garantir que ces mécanismes ne soient pas détournés. Le but ici étant la prévention des abus fiscaux.

Ainsi, bien que cette directive se concentre principalement sur les revenus passifs, ses principes pourraient être appliqués à d'autres domaines fiscaux transfrontaliers, notamment en matière de double imposition ou de litiges liés à la résidence fiscale.

### 5.3.4. *Un guichet unique fiscal pour les contribuables européens*

Inspiré du modèle existant pour le commerce intracommunautaire (OSS – One Stop Shop),<sup>49</sup> un guichet unique fiscal pourrait être mis en place pour simplifier les obligations fiscales des personnes physiques opérant dans plusieurs États membres.

Ce système permettrait aux contribuables: de déclarer leurs revenus transfrontaliers auprès d'une seule autorité nationale; de bénéficier d'une coordination entre les administrations fiscales des États membres pour éviter les

---

<sup>47</sup> Directive (UE) n° 2025/50 du Conseil, du 10 décembre 2024 relative à un allègement plus rapide et plus sûr de l'excédent de retenue à la source.

<sup>48</sup> Les États membres ont jusqu'au 31 décembre 2028 pour transposer la directive dans leur droit interne, pour une application à compter du 1er Janvier 2030.

<sup>49</sup> Commission européenne (s.f.), *Vendeurs en ligne – Le guichet unique à l'importation (IOSS)*, Taxation and Customs Union. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/archives/online-sellers\\_fr](https://taxation-customs.ec.europa.eu/archives/online-sellers_fr)

doubles déclarations ou les conflits liés à la résidence fiscale; de réduire considérablement les coûts administratifs et d'augmenter leur sécurité juridique.

Une telle initiative renforcerait également la coopération entre administrations fiscales nationales et contribuerait à une meilleure harmonisation des politiques fiscales dans l'Union européenne.

## 6. RÉFÉRENCES

### 6.1. Bibliographie

Albaladejo, E. I. (2018). *Algunas disfunciones que pasan desapercibidas en relación con el concepto de residencia fiscal como criterio de sujeción de las personas físicas*. En M. Lucas & A del Blanco. *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro* (Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 3).

[https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2018\\_03.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_03.pdf)

Albaladejo, E. I. (2020). *Résidence fiscale et délocalisation: sujets conflictuels*. Manual Francis Lefebvre.

Aneiros, J. (2019). Régimes especiales de residencia para personas físicas: entre la territorialidad y la competencia fiscal. En Lucas, M. (dir.), *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. (Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, nº 6).

[https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2019\\_06.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2019_06.pdf)

Arco, L. del (1977). *Doble imposición internacional y derecho tributario español*. Escuela de Inspección Financiera, Ministerio de Hacienda.

Bux, U. et Maciejewski, M. (2025). *Les citoyens de l'Union et leurs droits*. Fiches thématiques sur l'Union européenne.

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/fr/sheet/145/les-citoyens-de-l-union-et-leurs-droits>

Calderón Carrero, J. M. (1997). *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*. McGraw-Hill Interamericana de España.

Floris, S. (2022, 28 décembre). *Imposition forfaitaire en Italie pour les nouveaux résidents. Réflexions sous l'angle de l'art. 4, alinéa 5b, de la CDI Suisse – Italie*. FLD.

<https://www.fld-law.com/imposition-forfaitaire-italie-nouveaux-residents/>

- Gouthière B. (2021). *Les impôts dans les affaires internationales* (15ème édition). Editions Francis Lefebvre.
- Hensel, A. (2005). *Derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid.
- Lehofer, W. (2025). *La libre circulation des capitaux*. Fiches thématiques sur l'Union européenne.  
<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/fr/sheet/39/la-libre-circulacion-de-capitales>
- Magalhães, A. et Almeida Veloso, T. (2023, 7 novembre). *Comparación de sistemas fiscales en España y Portugal*. Bakertilly.  
<https://www.bakertilly.es/publicaciones/comparación-de-sistemas-fiscales-en-españa-y-portugal>
- Marchessou, P. et Trescher, B. (2018). *Droit fiscal international et européen*. Bruylant.
- Marty, O. (2019). *Fiscalité: l'unanimité à dépasser*. Notre Europe - Institut Jacques Delors.  
<https://institutdelors.eu/publications/fiscalite-lunanimite-a-depasser/>
- Monti, M. (2010). *A new strategy for the single market: at the service of Europe's economy and society*. Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso.  
<https://ec.europa.eu/docsroom/documents/15501/attachments/1/translations/en/renditions/pdf>
- Papouliakou, V & Angerer, J. (2025). *Politique fiscale*. Fiches thématiques sur l'Union européenne.  
<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/fr/sheet/92/politique-fiscale>
- Pedernera, J.J. (2014), *Análisis de la doble tributación internacional: aspectos relevantes*. Universidad Nacional de Cuyo [Trabajo de investigación].  
[https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos\\_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf](https://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6736/pedernera-tesisfce.pdf)
- Prieto, P. (2014). *Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes, Cuadernos de Formación (Instituto de Estudios Fiscales), 17*.  
[https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17\\_14.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_14.pdf)
- Roca, A. (2010). *El estado del mercado único: un relanzamiento necesario. Balance y desafíos pendientes*. *Journal of Regional Research*, 18.  
<https://producciocientifica.uv.es/documentos/5eb09e782999527641139702>

Ruibal Pereira, L. (2010). Capítulo XVIII - La competencia fiscal lesiva en la Unión Europea: Código de Conducta y ayudas de Estado. *Studi Tributari Europei*, 2(1). <https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/4925>

Sánchez-Archidona, G. (2017). Estudio sobre la evolución histórica de la colaboración fiscal entre los Estados. *Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, 16. <https://doi.org/10.24310/REJIE.2017.v0i16.7638>

Serrano, F. (2007), Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación. En Serrano, F. *Fiscalidad internacional*. Centros de Estudios Financieros.

Skreikes, M. & Ermini, A. (2025). *La libre circulation des personnes*. Fiches thématiques sur l'Union européenne. <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/fr/sheet/147/la-libre-circulacion-de-personas>

Urry, J. (2017). *Offshore: la deslocalización de la riqueza*. Capitán Swing.

## 6.2. Législation et autres documents officiels

Agencia Tributaria (2024). *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027*. [https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/Sede/Agencia\\_Tributaria/Planificacion/Plan\\_estrategico\\_2024\\_2027/PlanEstrategico2024.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Agencia_Tributaria/Planificacion/Plan_estrategico_2024_2027/PlanEstrategico2024.pdf)

Agenzia delle Entrate (2024). *Oggetto: Istruzioni operative agli uffici in materia di residenza fiscale delle persone fisiche e delle società ed enti a seguito delle modifiche apportate dal decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209*. <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/6519685/circolare+n.+20+de+4+novembre+2024+residenza+pdf.pdf/978517e4-aa40-d14c-be79-19028c0f8785>

Commission européenne (2010). *Communication de la Commission au Conseil, au Parlement Européen et au Comité Économique et Social Européen: Lever les obstacles fiscaux transfrontaliers pour les citoyens de l'Union européenne (COM/2010/0769 final)* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52010DC0769>

Commission européenne (2023). *Proposition de directive du Conseil relative à un cadre pour l'imposition des revenus des entreprises en Europe (BEFIT) (COM/2023/532 final)*.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52023PC0532>

Commission européenne (2023). *Annual Report on Taxation 2023. Review of Taxation Policies in EU Member States*.

<https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-08/ART%20-%20Report%202023%20Digital%20Version%201.pdf>

Conseil d'État (2013). *Étude annuelle 2013: Le Droit souple*.

<https://www.conseil-etat.fr/actualites/etude-annuelle-2013-le-droit-souple>

Conseil de l'Union européenne (2000). *Règlement (CE) n° 44/2001 du 22 décembre 2000 concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale*. *Journal officiel de l'Union européenne*, L 12, 16 janvier 2001, 1–23. <http://data.europa.eu/eli/reg/2001/44/oj>

Conseil de l'Union européenne (2001). *Décision 2001/470/CE du 28 mai 2001 relative à la création d'un réseau judiciaire européen en matière civile et commerciale*. *Journal officiel de l'Union européenne*, L 174, 27 juin 2001, 25–31.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX:32001D0470>

Conseil de l'Union européenne (2006). *Directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée*. *Journal officiel de l'Union européenne*, L 347, 11 décembre 2006, 1–118.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:32006L0112>

Conseil de l'Union européenne (2016). *Directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur*. *Journal officiel de l'Union européenne*, L 193, 19 juillet 2016, 1–14.

<http://data.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj>

Conseil de l'Union européenne (2017). *Directive (UE) 2017/1852 du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne*. *Journal officiel de l'Union européenne*, L 265, 14 octobre 2017, 1–14.

<http://data.europa.eu/eli/dir/2017/1852/oj>

Conseil de l'Union européenne (2019). *Directive (UE) 2020/262 du 19 décembre 2019 établissant le régime général d'accise (refonte)*. Journal officiel de l'Union européenne, L 58, 27 février 2020, 4–42.

<http://data.europa.eu/eli/dir/2020/262/oj>

Conseil de l'Union européenne (2024). *Directive (UE) 2025/50 du 10 décembre 2024 relative à un allègement plus rapide et plus sûr de l'excédent de retenues à la source*. Journal officiel de l'Union européenne, L, 10 janvier 2025.

<http://data.europa.eu/eli/dir/2025/50/oj>

Cour des comptes (2024). *La place de la fiscalité de l'énergie dans la politique énergétique et climatique française. Exercices 2012-2022*.

[https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2024-09/20240906-S2024-0646-Place-fiscalite-energie-dans-politique-energetique-et-climatique-francaise\\_0.pdf](https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2024-09/20240906-S2024-0646-Place-fiscalite-energie-dans-politique-energetique-et-climatique-francaise_0.pdf)

European Commission (2024). *Annual report on taxation 2024: Review of taxation policies in the European Union*. Publications Office of the European Union.

<https://op.europa.eu/publication-detail/-/publication/154705e0-38ef-11ef-b441-01aa75ed71a1>

Italian Citizenship Assistance (2025). *Italian flat tax regimes: What are they and how do they work?*. <https://italiancitizenshipassistance.com/italian-flat-tax-regimes-what-are-they-and-how-do-they-work/>

Jefatura del Estado (2006). *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*. Boletín Oficial del Estado, 285, 29 de noviembre de 2006.

<https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>

Jefatura del Estado (2023). *Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo*. Boletín Oficial del Estado, 303, 20 de diciembre de 2023. <https://www.boe.es/eli/es/rdl/2023/12/19/6/con>

Ministerio de Asuntos Exteriores (1997). *Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995* (BOE 140, 12 de junio de 1997).

<https://www.boe.es/buscar/pdf/1997/BOE-A-1997-12729-consolidado.pdf>

Ministerio de Hacienda (2004). *Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Boletín Oficial del Estado, 62, 12 de marzo de 2004.

<https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/5/con>

OCDE (2012). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*. Instituto de Estudios Fiscales.

<https://doi.org/10.1787/9789264184473-es>.

OCDE (2017). *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, Seconde édition*. Éditions OCDE.

<https://doi.org/10.1787/9789264268050-fr>.

OCDE (2023). *Mise à jour 2023 de la feuille de route G20/OCDE sur les pays en développement et la fiscalité internationale: Rapport de l'OCDE à l'intention des ministres des Finances et des gouverneurs de banque centrale du G20*. Éditions OCDE. <https://doi.org/10.1787/268825db-fr>.

OCDE (2025). *Administration fiscale 2024: Informations comparatives sur les pays de l'OCDE et autres économies avancées et émergentes*. Éditions OCDE.

<https://doi.org/10.1787/dd2cb731-fr>.

OCDE (2025). *Recommandation du Conseil relative au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*. OECD/LEGAL/0292.

<https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/91/91.fr.pdf>

OECD (1963). *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>

OECD (2024, 15 novembre). *OECD releases information and statistics on Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements*.

<https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2024/11/oecd-releases-information-and-statistics-on-mutual-agreement-procedures-and-advance-pricing-arrangements.html>

Parlement européen (2019). *Rapport sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale (2018/2121(INI))* [Rapport de la commission spéciale sur la criminalité financière, la fraude fiscale et l'évasion fiscale, corapporteurs: Jeppe Kofod et Luděk Niedermayer].

[https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2019-0170\\_FR.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2019-0170_FR.html)



Parlement européen (2021). *Résolution du 7 octobre 2021 sur la réforme de la politique de l'Union en matière de pratiques fiscales dommageables (y compris la réforme du groupe «Code de conduite») (2020/2258(INI))* (P9\_TA(2021)0425).

[https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0425\\_FR.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0425_FR.html)

Parlement européen & Conseil de l'Union européenne (2004). *Directive 2004/38/CE du 29 avril 2004 relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des États membres, modifiant le règlement (CEE) n° 1612/68 et abrogeant les directives 64/221/CEE, 68/360/CEE, 72/194/CEE, 73/148/CEE, 75/34/CEE, 75/35/CEE, 90/364/CEE, 90/365/CEE et 93/96/CEE (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)*. Journal officiel de l'Union européenne, L 158, 30 avril 2004, 77–123. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:32004L0038>

Parlement européen & Conseil de l'Union européenne (2012). *Règlement (UE) n° 1215/2012 du 12 décembre 2012 concernant la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale (refonte)*. Journal officiel de l'Union européenne, L 351, 20 décembre 2012, 1–32. <http://data.europa.eu/eli/reg/2012/1215/oj>

Parlement européen & Conseil de l'Union européenne (2020). *Règlement (UE) 2020/1783 du 25 novembre 2020 relatif à la coopération entre les juridictions des États membres dans le domaine de l'obtention des preuves en matière civile ou commerciale (obtention des preuves) (refonte)*. Journal officiel de l'Union européenne, L 405, 2 décembre 2020, 1–39.

<http://data.europa.eu/eli/reg/2020/1783/oj>

Portugal Residency Advisors (2025). *Régimen de residencia no habitual de Portugal 2025: NHR 2.0*. <https://www.portugalresidencyadvisors.com/es/regimen-de-residencia-no-habitual-de-portugal-2025-nhr-2-0/>

République française (s.f.). *Code général des impôts – Article 167*. Légifrance. [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article\\_lc/LEGIARTI000006303080](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006303080)

### 6.3. Jurisprudence

Conseil d'État (France). (1958, 23 avril). *Arrêt n° 37792*.

Conseil d'État (France), Assemblée. (2016, 21 mars). *Arrêt Fairvesta International GMBH*.



Conseil d'État (France). (2016, 21 mars). *Arrêt n° 390023, Sté Numericable*.

Cour de justice des Communautés européennes (1986, 28 janvier). *Commission des Communautés européennes contre République française (affaire 270/83)*. Liberté d'établissement des assurances – Impôt sur les sociétés et avoir fiscal. *Recueil de jurisprudence*, 1986, 273. ECLI:EU:C:1986:37.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX:61983CJ0270>

Cour de justice des Communautés européennes, cinquième chambre (1990, 8 mai). *Klaus Biehl contre Administration des contributions du Grand-Duché de Luxembourg (affaire C-175/88)*. Libre circulation des travailleurs – Discrimination – Condition de résidence pour remboursement d'impôt. *Recueil de jurisprudence*, 1990 I-1779. ECLI:EU:C:1990:186.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:61988CJ0175>

Cour de justice des Communautés européennes (1995, 14 février). *Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumacker (affaire C-279/93)*. Article 48 du traité CEE – Égalité de traitement – Imposition des non-résidents. *Recueil de jurisprudence*, 1995 I-225. ECLI:EU:C:1995:31.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:61993CJ0279>

Cour de justice des Communautés européennes (1995, 11 août). *G. H. E. J. Wielockx contre Inspecteur der directe belastingen (affaire C-80/94)*. Article 52 du traité CE – Égalité de traitement – Imposition des non-résidents. *Recueil de jurisprudence*, 1995 I-2493. ECLI:EU:C:1995:271.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:61994CJ0080>

Cour de justice des Communautés européennes (1998, 12 mai). *Époux Robert Gilly contre Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin (affaire C-336/96)*. Articles 6, 48 et 220 du traité CE – Égalité de traitement – Convenio bilateral contra la doble imposición – Trabajadores fronterizos. *Recueil de jurisprudence*, 1998 I-2793. ECLI:EU:C:1998:221.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:61996CJ0336>

Cour de justice de l'Union européenne, grande chambre (2006, 14 novembre). *Mark Kerckhaert et Bernadette Morres contre Belgische Staat (affaire C-513/04)*. Impôt sur le revenu – Dividendes – Absence d'imputation de la retenue en source étrangère. *Recueil de jurisprudence*, 2006 I-10967. ECLI:EU:C:2006:713.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:62004CJ0513>

Cour de justice de l'Union européenne, grande chambre (2015, 15 septembre). *Jobcenter Berlin Neukölln contre Nazifa Alimanovic et autres (affaire C-67/14)*. Libre circulation des personnes – Citoyenneté de l'Union – Prestations sociales – Directive 2004/38/CE – Règlement (CE) n° 883/2004. *Recueil général de jurisprudence*. ECLI:EU:C:2015:597.  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:62014CJ0067>

Cour de justice de l'Union européenne, première chambre (2017, 4 octobre). *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contre Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd (affaire C-164/16)*. Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Contrat de location-financement. *Recueil général de jurisprudence*. ECLI:EU:C:2017:734.  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0164>

Cour de justice de l'Union européenne, sixième chambre (2021, 30 septembre). *Commerzbank AG contre E.O. (affaire C-296/20)*. Coopération judiciaire en matière civile – Convention de Lugano II – Contrats de consommation – Transfert de domicile. *Recueil général de jurisprudence*. ECLI:EU:C:2021:784.  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:62020CJ0296>

Cour de justice de l'Union européenne, deuxième chambre (2023, 20 avril). *FW et CE contre Landespolizeidirektion Niederösterreich et Finanzamt Österreich (affaire C-650/21)*. Politique sociale – Directive 2000/78/CE – Discrimination fondée sur l'âge – Rémunération des fonctionnaires. *Recueil général – Partie « Informations sur les décisions non publiées »*. ECLI:EU:C:2023:300.  
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:62021CJ0650>

Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo (2017). *Sentencia 1850/2017, de 28 de noviembre*. ECLI:ES:TS:2017:4116.  
<https://vlex.es/vid/699011073>

Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo (2020). *Sentencia 1196/2020, de 23 de septiembre*. ECLI:ES:TS:2020:3062.  
<https://vlex.es/vid/850436071>

Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup> (2023). *Sentencia 778/2023, de 12 de junio de 2023 (recurso de casación núm. 915/2022)*. ECLI:ES:TS:2023:2735.  
[https://blog.moyaemery.com/wp-content/uploads/2023/10/STS\\_2735\\_2023.pdf](https://blog.moyaemery.com/wp-content/uploads/2023/10/STS_2735_2023.pdf)