

FISCALITÉS NATIONALES ET LIBERTÉS DE CIRCULATION COMMUNAUTAIRES : PROPOS PROVOCATEURS (*)

La jurisprudence de la Cour en matière fiscale a fait l'objet de nombreuses études. La présentation qu'en a faite Melchior Wathelet dans le cadre du cycle de droit européen de la Cour de cassation, outre qu'elle vient d'une source particulièrement autorisée, en a une nouvelle fois mis en évidence l'incroyable diversité et richesse. Toutefois, ces qualités présentent également un « côté obscur ». C'est cette perspective plus critique, mais forcément schématique, qui sera suivie ici. Les lignes qui suivent n'ont d'autres prétentions que de mettre en évidence les quelques lacunes ou difficultés de lecture de la somme d'arrêts pourtant conséquente produite par la Cour pour tenter de concilier respect des libertés communautaires et respect des souverainetés fiscales nationales.

1 Au-delà de la richesse et de l'intérêt que la jurisprudence de la Cour de justice a révélé en matière de fiscalité directe, notamment au cours des quinze dernières années, il a semblé plus intéressant ici de ne pas tenter de refaire ce qui a déjà été fait et bien fait, mais au contraire d'essayer de montrer quelles sont les faiblesses qu'il serait possible sinon de déceler, exercice déjà effectué, du moins de tenter de mettre en lumière de manière synthétique.

2 À cet égard, les propos qui suivent ne prétendent pas à la plus pure objectivité, pour autant que celle-ci soit envisageable, mais entendent résolument adopter une position non pas polémique mais provocatrice. En effet, il s'agit, en forçant à peine le trait, de mettre en évidence les difficultés pour le citoyen de comprendre et surtout d'anticiper cette jurisprudence. Il est en effet de sophistication de la jurisprudence qui amène à s'interroger sur les modalités de conciliation entre l'effet relatif de la chose jugée et la sécurité juridique. Plusieurs facteurs contribuent à déstabiliser de la sorte l'observateur. Un facteur sociologique tout d'abord puisque la Cour ayant depuis longtemps été entièrement renouvelée, la « politique jurisprudentielle » de celle-ci n'est donc plus nécessairement tenue par les mêmes présupposés. Un facteur chronologique ou historique selon lequel les questions relatives à la fiscalité directe auxquelles la Cour a été confrontée dans le passé peuvent paraître plus simples que celles auxquelles elle est confrontée aujourd'hui et qui abordent tous les aspects des relations entre droit fiscal international et droit communautaire. Il sera montré qu'il s'agit à bien des égards d'une fausse impression. Enfin, un facteur nouveau qui conduit aujourd'hui la Cour à rencontrer les limites de l'intégration négative à un moment où la modification des traités originels, notamment par le fameux Traité de Lisbonne conduit à s'interroger sur le retour des États sur le devant de la scène (1).

3 Sur la base de ces prémices, les réflexions qui suivent voudraient mettre en avant plusieurs idées. En premier lieu, la jurisprudence de la Cour en matière fiscale est une jurisprudence audacieuse et tardive (I). Ces deux caractéristiques expliquent en même temps cer-

tains des travers de cette jurisprudence. Dans le même temps, il est intéressant de constater que les apparentes impasses dans lesquelles se trouve cette jurisprudence, sont nées de prises de position de la Cour elle-même, dont elle a du mal à sortir de manière cohérente (II). Les hésitations qui en résultent laissent l'impression que cette jurisprudence doute de ses solutions au point de porter atteinte à la sécurité juridique (III). Toutefois, au total, il semble que cette jurisprudence présente les défauts de ses qualités (IV).

I. Une jurisprudence audacieuse et tardive

4 Que la jurisprudence relative à la fiscalité directe soit intervenue tardivement ce n'est plus un secret ni un événement méritant que l'on s'y attarde. Les principaux arrêts datent du début des années quatre vingt-dix (2), alors que ceux relatifs à la fiscalité indirecte remontent pour les plus anciens aux années soixante. Les explications sont nombreuses : la première tient évidemment à ce que les traités originels ne contenaient, à la différence de la fiscalité indirecte, aucune disposition fiscale mentionnant les impôts directs des États membres. Non seulement en matière d'harmonisation, où l'on aurait pu considérer que la généralité de l'ancien article 100 TCE pouvait couvrir une telle harmonisation fiscale, mais également au regard des interdictions spécifiques à la matière fiscale, comme les discriminations ou le protectionnisme. C'est sans doute pour cette raison, mais avec des conséquences sur lesquelles on reviendra, que la Cour a très tôt indiqué que les articles relatifs aux libertés fondamentales « assuraient la mise en œuvre » de l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité (3). Par ailleurs sur le terrain plus spécifique de la liberté de circulation des capitaux, l'on sait qu'il a fallu attendre le 24 juin 1998 (4), et en fait le 1^{er} juillet 1990 pour que celle-ci devienne totale et effective, retardant d'autant l'éventuelle intervention de la Cour en la matière.

5 Dépourvu de base juridique appropriée, l'on sait que le législateur communautaire a eu beaucoup de mal à avancer dans le processus de rapprochement des fiscalités directes. Ce n'est sans doute

(*) Cet article est la version écrite d'une présentation orale soumise sous le même titre dans le cadre des conférences Cycle droit européen 2007 de la Cour de cassation, qui ont eu lieu le 28 novembre 2007.

(1) Cf. parmi d'autres, A. Berramdane, *Le Traité de Lisbonne et le retour des États*, JCP G du 27 février 2008, p. 23.

(2) Hormis bien entendu la célèbre affaire de l'avoir fiscal français sur laquelle on reviendra [cf. CJCE, 28 janvier 1986, *Commission c/ France*, aff. n° 270/83, Rec. CJCE, p. 273].

(3) Cf. CJCE, 21 juin 1974, *Reyners c/ État belge*, aff. n° 2/74, § 15-16, Rec. CJCE, p. 631 en matière de droit d'établissement : « 15. attendu que l'article 7 du Traité, qui fait partie des « principes » de la Communauté, dispose que, dans le domaine d'application du Traité et sans préjudice des dispositions particulières que celui-ci prévoit, « est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité » ; 16. que l'article 52 assure la mise en œuvre de cette disposition générale dans le domaine particulier du droit d'établissement ». Pour les autres libertés, cf. CJCE, 2 février 1989, *Cowan c/ Trésor public*, aff. n° 186/87, Rec. CJCE, p. 195.

(4) Cf. directive n° 88/361 du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du Traité, JOCE n° L. 178 du 8 juillet 1988, p. 5.

qu'un hasard, mais les premiers pas de l'harmonisation en la matière — 23 juillet 1990 — coïncident à peu près avec les premières avancées de la Cour sur le chemin de l'« intégration négative » en matière de fiscalité directe. Cette coïncidence ne vient pas contredire la constatation traditionnelle selon laquelle les avancées jurisprudentielles viennent pallier les hésitations du législateur communautaire. En effet, et pour les raisons évoquées précédemment, les premières directives du Conseil dans le domaine de la fiscalité directe ont retenu une approche *a minima* (5) des besoins des entreprises dans le cadre du marché intérieur : loin d'harmoniser les fiscalités nationales, comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires par exemple, ces directives ont simplement créé un régime commun uniquement applicable aux relations transfrontalières (6). En d'autres termes, le caractère limité de l'harmonisation fiscale n'a pas dissuadé la Cour, mais au contraire l'a incité à montrer aux États que les obligations générales souscrites par eux dans le Traité comportaient une portée fiscale suffisamment importante pour les dissuader d'en rester à celles-ci.

6 Pour ne prendre qu'un exemple, le blocage du législateur sur la remontée des pertes à l'intérieur d'un groupe établi sur plusieurs États membres a conduit la Cour à développer, sur la base de l'article 52 devenu 43 du TCE, une jurisprudence plus ou moins audacieuse (7) en utilisant de manière pas toujours très opportune le principe de non-discrimination.

7 Mais l'audace de la jurisprudence ne date pas d'aujourd'hui et n'entretient pas de lien direct avec l'harmonisation. Elle repose plus sur l'esprit et le but des traités que sur la lettre des dispositions de ceux-ci qui apparaît à bien des égards comme un prétexte. Un exemple particulièrement intéressant de cette méthode d'interprétation téléologique réside dans l'affaire de l'avoir fiscal français précité. Confronté à la législation française qui refusait aux établissements stables de compagnies d'assurances étrangères le bénéfice de l'avoir fiscal normalement attaché aux dividendes issus de participations

dans le capital de sociétés résidentes, la Cour commença par poser le principe selon lequel « en l'absence d'une harmonisation des dispositions législatives des États membres en matière d'impôts sur les sociétés [il n'est pas possible de] justifier la différence de traitement en question. S'il est vrai qu'en l'absence d'une telle harmonisation la situation fiscale d'une société dépend du droit national qui lui est appliqué, l'article 52 du Traité interdit à chaque État membre de prévoir dans sa législation, pour les personnes qui font usage de la liberté de s'y établir, des conditions d'exercice de leurs activités différentes de celles définies pour ses propres ressortissants ». Or, il est facile de montrer que la lettre de l'article 52, comme celle aujourd'hui de l'article 43, ne contient qu'une obligation pour les États d'éliminer toutes les restrictions à l'établissement (8). La Cour dans cet arrêt interprète celle-ci comme une obligation de traitement national qui ne s'imposait pas de la lettre de l'article et va de surcroît plus loin que la simple non-discrimination (9).

8 Toutefois, cette obligation de traitement national, la Cour l'a construit comme une obligation de non-discrimination, en insistant, d'une manière proche de l'estoppel, sur le contenu du droit français « la discrimination apparaîtrait d'autant plus nettement que, aux fins de la détermination des revenus imposables, le droit fiscal français appliquerait le même régime aux sociétés françaises qu'aux établissements stables de sociétés étrangères ». Cependant, abstraction faite de cette remarque, on retrouve dans cet arrêt la base de la construction communautaire de la discrimination fiscale : d'une part, la situation que l'on compare est celle de chacune des personnes (physiques ou morales), nationale et étrangère, dans le seul État d'imposition (10) ; d'autre part, la comparaison des situations s'effectue au regard de la loi de l'État d'imposition (11). Par ailleurs, et ce n'est pas le moindre apport, la Cour précisera que la discrimination mise en évidence ne peut être « compensée » par l'existence d'autres avantages liés à d'autres impositions (12). Il faudra se souvenir de cette

(5) On s'en convaincra en lisant le rapport Ruding.

(6) Qu'il s'agisse de la directive sur les fusions, scissions et opérations assimilées (directive n° 90/434/CE modifiée par la directive n° 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005, JOUE n° L 58 du 4 mars 2005, p. 19), ou de celle relative aux relations sociétés mères-filiales (directive n° 90/435/CE modifiée par la directive n° 2003/123/CE du Conseil du 22 décembre 2003, JOUE n° L 7 du 13 janvier 2004, p. 41), ou encore celle plus récente relative aux intérêts et redevances (directive n° 203/49/CE du Conseil du 3 juin 2003, JOUE n° L 157 du 26 juin 2003, p. 49). Que dire également de la directive sur la fiscalité de l'épargne (directive n° 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003, JOUE n° L 157 du 26 juin 2003, p. 38) qui n'entretient qu'un lointain rapport avec l'harmonisation fiscale et dont le but est plutôt de s'assurer de la fiscalisation des intérêts ?

(7) Pour une montée en puissance, cf. CJCE, 16 juillet 1998, ICI c/ Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), aff. n° C-294/96, Rec. CJCE, p. I-4695 ; 14 décembre 2001, AMID c/ Belgische Staat, aff. n° C-141/99, Rec. CJCE, p. I-11619. Pour un début de revirement, cf. CJCE, 13 décembre 2005, Marks & Spencer Plc c/ Davis Halsey (HM Inspector of taxes), aff. n° C-446/03, Rec. CJCE, p. I-10837 et surtout 18 juillet 2007, Grande chambre, Oy Aa, aff. n° C-231/05, Rec. CJCE, p. I-6373.

(8) Au demeurant, la Cour admet (cf. § 14 ci-dessous) que les entraves ou restrictions comprennent (englobent) les discriminations fondées sur la nationalité [l'article 52] « interdit toute discrimination fondée sur la nationalité résultant des législations en tant que restriction à la liberté d'établissement » [c'est nous qui soulignons].

(9) Cf. § 14 de l'arrêt précité dans l'affaire n° 270/83 : « l'article 52 vise ainsi à assurer le bénéfice du traitement national à tout ressortissant d'un État membre qui s'établit, ne serait-ce qu'à titre secondaire, dans un autre État membre pour y exercer une activité non salariée et interdit toute discrimination fondée sur la nationalité résultant des législations en tant que restriction à la liberté d'établissement » [c'est nous qui soulignons].

(10) Cf. § 18 de l'arrêt précité dans l'affaire n° 270/83.

(11) Cf. § 19, ibid.

(12) Cf. § 21, ibid. Cf. plus tard voir, en ce qui concerne la liberté d'établissement, CJCE, 28 janvier 1986, Commission c/ France, aff. n° 270/83, dite de « l'avoir fiscal », Rec. CJCE, p. 273, point 21 ; 27 juin 1996, Asscher, aff. n° C-107/94, Rec. CJCE, p. I-3089, § 53, et 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, aff. n° C-307/97, Rec. CJCE, p. I-6161 § 54 ; et § 49 du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, aff. n° C-196/04, Rec. CJCE, p. I-7995 ; en ce qui concerne la libre prestation des services, CJCE, 26 octobre 1999, Eurowings Luftverkehr, aff. n° C-294/97, Rec. CJCE, p. I-7447, § 44 est en ce qui concerne la libre circulation des capitaux, CJCE, 6 juin 2000, Verkooijen, aff. n° C-35/98, Rec. CJCE, p. I-4071, § 61, et d'une certaine manière § 42 ; CJCE, 15 juillet 2004, Anneliese Lenz c/ Finanzlandesdirektion für Tirol, aff. n° C-315/02, Rec. CJCE, p. I-7063, pour la liberté de circulation des salariés § 97 de l'arrêt de la CJCE, 12 décembre 2002, F. W. L. de Groot c/ Staatssecretaris van Financiën, aff. n° C-385/00, Rec. CJCE, p. I-11819.

problématique lorsque sera examinée de près l'impasse de la discrimination fiscale (cf. *infra* II).

9 Dans ce même arrêt, la Cour fut confrontée avec un problème, qu'il est aujourd'hui beaucoup plus difficile de résumer, qui est celui de la compatibilité des conventions fiscales avec le droit communautaire, et plus précisément avec l'article sur la liberté d'établissement. De manière tout à fait novatrice mais parfaitement logique, la Cour confère aux conventions fiscales entre États membres une place subordonnée par rapport aux traités communautaires : « En outre, les droits découlant, pour les bénéficiaires, de l'article 52 du Traité sont inconditionnels et un État membre ne saurait faire dépendre leur respect du contenu d'une convention fiscale conclue avec un autre État membre. En particulier, cet article ne permet pas de soumettre ces droits à une condition de réciprocité dans le but d'obtenir des avantages correspondants dans d'autres États membres » (13).

10 Bien que tardivement arrivée en régime de croisière, la jurisprudence fiscale de la Cour a fait apparaître depuis longtemps des avancées particulièrement significatives des contraintes que le droit communautaire fait peser sur la fiscalité directe des États membres. De surcroît les solutions dégagées dans les premiers arrêts devaient imprimer une méthode et une direction à la jurisprudence postérieure qui ne devaient pas rester sans conséquence sur les difficultés actuelles.

II. La création d'impasses jurisprudentielles

11 Deux exemples serviront à montrer que la Cour a créé elle-même les concepts et méthodes qui forment aujourd'hui un cadre dont elle a du mal à sortir : l'exemple des discriminations fiscales et celui de « la préservation de la cohérence du système fiscal ».

12 S'agissant tout d'abord des discriminations fiscales, il est possible de remarquer qu'à part l'article 39 (ancien 48) du Traité, aucune disposition relative à une liberté communautaire n'interdit expressément les discriminations (14). Il ne s'agit pas de prétendre que ces mêmes dispositions ne condamnent pas des discriminations fiscales, mais plutôt de remarquer que la problématique du Traité n'est pas enfermée dans celle des discriminations. Que les entraves ou restrictions prohibées par ces dispositions permettent d'atteindre de telles discriminations nul n'en doutera. C'est en ce sens qu'il convient de comprendre la jurisprudence de la Cour évoquée plus haut selon laquelle ces dispositions « mettent en œuvre » l'interdiction générale des discriminations fiscales. Mais elles ne se réduisent pas à cela et d'une certaine manière la Cour aurait sans doute intérêt à ne pas passer par le relais des discriminations si elle souhaite redonner un peu de cohérence à la jurisprudence actuelle.

13 Le raisonnement consistant à mettre en évidence une discrimination fiscale interdite, passe par la mise en évidence préalable de la comparabilité (ou de la non-comparabilité) (15), des situations ou de personnes dont il s'agit de comparer le traitement fiscal. Cependant, de même qu'il s'agit de comparer ledit traitement fiscal du seul État d'imposition, c'est également la situation de personnes concernées dans ce seul État d'imposition qu'il conviendra de comparer. Une telle comparaison peut ne pas exclure la prise en compte d'un facteur localisé dans un autre État membre, mais elle exclut que l'on compare d'une part la situation d'un résident dans l'État A avec celle d'un non-résident de l'État A dans son État de résidence B.

14 Les discriminations interdites sont celles fondées directement ou indirectement sur la nationalité. S'agissant de celles fondées indirectement sur la nationalité, la Cour a considéré qu'elles recouvraient celles fondées sur la notion de résidence (16). Déjà considérées comme indirectement fondées sur la nationalité, les discriminations fondées sur la résidence, paraissent « très indirectement » fondées sur la nationalité lorsque la législation « nationale ne retient pas, comme critère de différenciation du régime fiscal, la non-résidence du contribuable, mais seulement un facteur d'extranéité distinguant la situation de deux résidents : comme le fait que deux filiales nationales donc résidentes ont, l'une, la société mère établie dans le même État membre et, l'autre, la société mère résidente d'un autre État membre. L'on conviendra que l'on s'éloigne sensiblement de l'épure du raisonnement initial en matière de discrimination.

15 De surcroît, il est des situations où la notion même de discrimination perd son sens. Il en va ainsi particulièrement dans deux hypothèses. En premier lieu, dans le cas de la libre prestation de services, où la différence de traitement fiscal ne concerne pas, pour des raisons évidentes de territorialité fiscale, les prestataires, mais les clients des prestataires. Or ces clients sont par définition tous des résidents, voire un seul et même résident dont la fiscalité change selon qu'il a recours à un prestataire national ou à un prestataire établi dans un autre État membre. En second lieu, s'agissant des restrictions, dites à sortie, émanant de l'État de résidence de la personne désirant soit occuper un emploi salarié dans un autre État membre, soit s'établir dans cet autre État membre. À l'évidence, là encore, la discrimination fiscale sera fonction non de la situation du ou des résidents dans cet État, mais s'appuiera sur les liens que celui ou ceux-ci entretiennent avec un autre État membre. De discrimination, *stricto sensu*, il ne saurait y avoir.

16 La Cour, et les États, en ont d'ailleurs tellement conscience que le débat sur la comparabilité des situations a changé de nature et de tempo. Dans beaucoup d'arrêts, la Cour abandonne l'exercice de

(13) Cf. § 26, *ibid.*

(14) On reviendra sur l'article 58, § 3 en matière de liberté de circulation des capitaux qui utilise la notion de discrimination mais comme une exception à la justification des restrictions autorisées.

(15) Dans le cas où la discrimination consisterait à traiter de manière semblable des situations qui ne le sont pas.

(16) Cf. particulièrement l'affaire précitée de l'avoie fiscale. C'est particulièrement opportun pour les personnes morales pour lesquelles le lieu de résidence, ou lieu du siège social, joue le même rôle que la nationalité, cf. CJCE, 27 septembre 1988, *The Queen c/ Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily mai & General Trust Plc*, aff. n° 81/87, Rec. CJCE, p. 5483. Mais c'est également vrai des personnes physiques, cf. CJCE, 14 février 1995, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ R. Schumacker*, aff. n° C-279/93, Rec. CJCE, p. I-225.

comparaison préalable des situations, et assimile la différence de traitement fiscal à une entrave ou restriction à une liberté (17). Ce n'est finalement que dans un second temps, au stade de la justification éventuelle de ladite entrave, que ressurgit la question de la comparabilité des situations, les États membres cherchant à justifier l'entrave par le fait que les situations ne sont pas comparables.

On atteint ici véritablement les limites de l'exercice puisque la notion de comparabilité des situations, condition préalable de la démonstration d'une discrimination, joue un rôle d'élimination de la justification de l'entrave préalablement démontrée (18).

Une telle évolution à 180 % de la discrimination marque une évolution que la Cour devrait achever rapidement pour sortir de ce piège de la logique « discriminatoire », finalement inutile (19), puisque les mêmes résultats pourraient être atteints avec les notions d'entraves ou de restrictions (20). La clarté y gagnerait également (21).

17 Le second exemple réside dans l'apparition de l'excuse tirée de la préservation de la « cohérence du système fiscal ». Apparue, en jurisprudence avec l'arrêt « Bachmann » (22), cette justification presque systématiquement revendiquée par les États devant la Cour, a été constamment refusée par la Cour depuis lors.

Au demeurant, il semble bien que consciente d'avoir, en quelque sorte, ouvert la boîte de Pandore, la Cour a très vite refermé celle-ci (23), en posant des conditions d'admission rigoureuses (24).

Même si la jurisprudence récente a semblé vouloir assouplir ces con-

ditions (25), il est difficile d'expliquer le maintien d'une justification purement théorique et qui pourrait être aisément remplacée par d'autres (26). Au demeurant, la Cour elle-même semble dans ces derniers arrêts ignorer les revendications en faveur de l'exception (27), pour se concentrer sur une nouvelle, appelée « la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition ».

18 Il est encore un peu tôt pour savoir si véritablement cette dernière exception, au contenu encore un peu obscur et inquiétant, va remplacer, peu ou prou, celle relative à la préservation de la cohérence du système fiscal, mais la réticence, pour ne pas dire plus, de la Cour à admettre une application plus large de cette dernière montre qu'elle avait sans doute conscience qu'elle s'était engagée dans une impasse dont il était grand temps de sortir. L'avenir montrera si ces lignes sont plus des désirs pris pour des réalités qu'une évolution réelle (28).

III. Hésitations et nouveautés jurisprudentielles, sources d'insécurité juridique ?

19 Deux exemples permettront de montrer, au prix d'une certaine systématisation, que les solutions avancées par la Cour sur des questions inédites sont porteuses de plus d'insécurité juridique que les problèmes auxquels elles sont censées répondre, plus d'ailleurs par le raisonnement suivi pour les atteindre que par leur contenu. Il s'agit de la question des discriminations entre non-résidents, et de

[17] Pour quelques exemples récents, cf. CJCE, 18 janvier 2007, *Commission des Communautés européennes c/ Royaume de Suède*, aff. n° C-104/06, Rec. CJCE, p. I-671 ; 30 janvier 2007, *Commission des Communautés européennes*, aff. n° C-150/04, Rec. CJCE, p. I-1163 ; 6 mars 2007, *Wienand Meilicke e. a. c/ Finanzamt Bonn-Innenstadt*, aff. n° C-292/04, Rec. CJCE, p. I-1835 ; 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation c/ Commission of Inland Revenue*, aff. n° C-524/04, Rec. CJCE, p. I-2107 ; 5 juillet 2007, *Commission des Communautés européennes*, aff. n° C-522/04, Rec. CJCE, p. I-5701 ; 11 septembre 2007, *Commission des Communautés européennes c/ Allemagne*, aff. n° C-318/05, et du même jour, *Herbert Schwarz e. a. c/ Finanzamt Bergisch Gladbach*, aff. n° C-76/05.

[18] Signalons au passage qu'il s'agit d'un mode de raisonnement conforme à la lettre de l'article 58 du Traité en matière de libre circulation des capitaux, cf. par exemple, CJCE, 11 octobre 2007, *Erika Waltraud, Ilse Hollman c/ Fazenda Publica*, aff. n° C-443/06, spéc. § 41 et 45.

[19] Le maquis jurisprudentiel en la matière désarme autant les communautaristes (cf. S. Kingston, *A light in the Darkness : Recent Developments in the ECJ's Direct Tax Jurisprudence*, *Comm. Market Law Rev.* 2007, p. 1321, que les internationalistes (cf. M. J. Graetz and A. C. Warren Jr, *Dividend taxation in Europe : When ECJ Makes Tax Policy*, *Comm. Market Law Rev.* 2007, p. 1577 et spéc. p. 1619).

[20] Signalons au passage que la distinction « discrimination » « entrave » ne présente un véritable intérêt que si l'on accepte, comme en matière de libre circulation des marchandises, une différence de justifications possibles : seules les entraves pouvant invoquer des [prétoriennes] « raisons impérieuses d'intérêt général » à la différence des discriminations qui ne peuvent se retrancher que derrière les justifications du Traité. Cependant, comme la Cour ne distingue plus en matière de fiscalité directe, entre les deux types de justifications (cf. toutefois § 32 de l'arrêt 29 avril 1999, *Royal Bank of Scotland*, aff. n° C-311/97, Rec. CJCE, p. I-2651, il y a lieu enfin d'examiner si une discrimination telle que celle en cause dans l'affaire au principal peut être justifiée. Selon une jurisprudence constante, seule une disposition dérogatoire expresse, tel l'article 56 du Traité CE, pourrait rendre une telle discrimination compatible avec le droit communautaire (v. arrêts du 26 avril 1988, *Bond van Adverteerders e. a.*, aff. n° 352/85, Rec. CJCE, p. 2085, pts 32 et 33, et du 25 juillet 1991, *Collectieve Antennevoorziening Gouda e. a.*, aff. n° C-268/89, Rec. CJCE, p. I-4007, pt 11). La distinction entre les deux atteintes au Traité ne se justifie guère plus.

[21] Cf. § 35 et s. des conclusions de l'avocat général dans l'affaire n° C-446/03, *Marks & Spencer* (CJCE, 13 décembre 2005, *Marks & Spencer Plc c/ David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, aff. n° C-446/03, Rec. CJCE, p. I-10837, et § 35 de l'avocat général dans l'affaire n° C-293/06, *Deutsche Shell GmbH c/ Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*. Au demeurant l'arrêt de la Cour du 28 février 2008, dans cette affaire opte pour la qualification d'entrave sans même discuter l'existence d'une discrimination.

[22] Cf. CJCE, 28 janvier 1992, *Hanns Martin Bachmann c/ État belge*, aff. n° C-204/90, Rec. CJCE, p. I-249.

[23] Cf. déjà CJCE, 11 août 1995, *Wielockx c/ Inspecteur der directe belastingen*, aff. n° C-80/94, Rec. CJCE, p. I-2493, et 27 juin 1996, *Asscher c/ Staatssecretaris van Financiën*, Rec. CJCE, p. I-3089. Adde CJCE, 15 juillet 2004, *Ministre des Finances c/ Jean-Claude Weidert, Élisabeth Paulus*, aff. n° C-242/03, Rec. CJCE, p. I-7379.

[24] Principalement celle consistant à exiger l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal octroyé, et refusé aux non-résidents, et le prélèvement fiscal en question. Cf. par exemple, CJCE, 3 octobre 2002, *R. D. Danner*, aff. n° C-136/00, Rec. CJCE, p. I-8147.

[25] Cf. en particulier, CJCE, 7 septembre 2004, *Petri Manninen*, aff. n° C-319/02, Rec. CJCE, p. I-7477. Comp. avec CJCE, 30 janvier 2007, *Commission c/ Danemark*, préc.

[26] Cf. D. Berlin, *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, RTDE 2008, p. 123 et s., spéc. p. 160 et s.

[27] Alors que les gouvernements avaient longuement argumenté sur cette exception dans l'affaire *Marks & Spencer* (cf. § 65 et s. des conclusions de l'avocat général), l'arrêt de la Cour ne contient pas un mot sur le sujet. Cf. également le silence de la Cour dans l'affaire précitée *Oy Aa*.

[28] Cf. cependant, les discussions dans les CJCE, 23 février 2006, *Keller Holding*, aff. n° C-471/04, Rec. CJCE, p. I 2107, § 40 ; 14 septembre 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, aff. n° C-386/04, Rec. CJCE, p. I-8203, § 54 à 56 ; 8 novembre 2007, *Amurta*, aff. n° C-379/05, § 46 ainsi que § 37 et s. de l'arrêt précité dans l'affaire *Deutsche Shell* du 28 février 2008.

l'excuse tirée de la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition.

20 Commençons par une question particulièrement importante où la Cour a fait un choix mais en le justifiant de manière insatisfaisante : il s'agit de la question de l'éventuelle interdiction de discriminations fiscales entre non-résidents. Pour la première fois, une telle question a été posée à la Cour dans l'affaire D (29). Jusqu'alors, et les développements qui précèdent l'ont montré, la question des discriminations concernait essentiellement les différences de traitement entre résidents et non-résidents. Avec cette affaire se posait celle de la possibilité pour un État membre de traiter de manière distincte deux non-résidents (30). Et derrière cette question, se profilait celle de la compatibilité des conventions fiscales bilatérales entre États membres. En effet, et aux fins de profiter de l'abattement en base de l'impôt sur la fortune néerlandais sur les biens immobiliers qu'il possédait aux Pays-Bas, M. D. faisait valoir, que s'il avait été résident belge, et par ailleurs dans la même situation, il aurait pu bénéficier de cet abattement car la convention belgo-néerlandaise étendait cet avantage aux résidents belges, alors que la convention germano-néerlandaise ne prévoyait pas une telle disposition. L'argument paraissait difficilement contestable, d'autant que l'article 12 du Traité, et donc l'article 56, en tant qu'il met en œuvre cette disposition, interdit bien toute discrimination fondée directement ou indirectement sur la nationalité. Si l'on admet que sont également visées par cette disposition les discriminations fondées sur la résidence, on admettra également qu'une discrimination fondée sur la résidence couvre également une discrimination entre non-résidents, puisque l'on différencie le régime en fonction de la résidence.

21 Évidemment, apporter une réponse positive à la question de l'interdiction de telles discriminations, revenait à « condamner » les différentes conventions bilatérales, ou du moins à devoir les interpréter comme contenant implicitement une clause de la nation (communautaire) la plus favorisée, ce qui, peu ou prou, aurait conduit tous les États membres à revoir leur maillage conventionnel (31). Ce

risque politique, la Cour n'y a sans doute pas été insensible, au point que c'est en grande chambre qu'elle a rendu son arrêt. Cependant, la réponse n'est pas à la mesure de l'attente. Du moins, le fait que la Cour refuse de voir une discrimination interdite dans le traitement différent des non-résidents est certes décevante, mais moins choquante que le raisonnement suivi pour y aboutir. En effet, la Cour paraît éviter d'aborder de front la question et admet que les conventions définissent elles mêmes leur champ d'application et qu'elles ont leur propre équilibre expliquant que leur contenu puissent être différent (32).

« Le fait que ces droits et obligations réciproques ne s'appliquent qu'à des personnes résidentes de l'un des deux États membres contractants est une conséquence inhérente aux conventions bilatérales préventives de la double imposition. Il en découle qu'un assujetti résident de la Belgique ne se trouve pas dans la même situation qu'un assujetti résidant en dehors de la Belgique en ce qui concerne l'impôt sur la fortune établi à raison de biens immobiliers situés aux Pays-Bas » (33).

Mais il est facile de voir que la question n'est pas de savoir si les conventions définissent de manière singulière les bénéficiaires de leurs dispositions, mais celle de savoir si l'article 56 en l'espèce, autorise qu'un État membre refuse au ressortissant d'un autre État membre l'avantage fiscal qu'il accorde aux ressortissants d'un troisième État membre. Et la réponse à cette question ne peut être trouvée que par rapport à la comparabilité des situations des deux non-résidents non par rapport aux conventions elles-mêmes qui, pour les raisons fournies par la Cour elle-même, excluent par principe tous ceux qui ne relèvent pas de leur champ d'application (34), mais par rapport à l'ordre juridique de l'État membre d'imposition : en d'autres termes ce n'est pas aux conventions qu'il convient de demander si un Belge et un Allemand sont dans la même situation aux Pays-Bas, mais c'est au droit néerlandais.

22 Encore une fois, la critique porte moins sur la solution, qu'à titre

[29] Cf. CJCE, 5 juillet 2005, D. c/ Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren Ondernemingen buitenland te Heerlen, aff. n° C-376/03, Rec. CJCE, p. I-5821.

[30] Précisons au passage que cette même affaire posait également la question de la discrimination entre résident et non-résident, mais que même cette question a été résolue par la Cour de manière insatisfaisante : en effet alors que M. D., ressortissant allemand, possédait 10 % de sa fortune immobilière aux Pays-Bas, où il était donc non-résident mais soumis à l'impôt sur la fortune, le reste de ses biens immobiliers étant situés en Allemagne où il n'existe pas d'impôt sur la fortune, la Cour, au nom de sa jurisprudence Schumacker, a estimé que M. D. n'était pas dans la même situation que les résidents néerlandais qui avaient l'intégralité de leurs biens immobiliers soumis à l'impôt, mais avec un abattement en base que le fisc néerlandais refusait à M. D. Or, si l'on devait raisonner comme dans la jurisprudence Schumacker, c'est au regard du même impôt que l'on devait raisonner. La Cour avait en effet constaté que M. Schumacker, qui n'avait aucun revenu taxable en Belgique où il résidait, avait l'intégralité de son revenu imposable en Allemagne comme les résidents allemands. Or, dans l'affaire D., il semblait bien que M. D. n'avait aucune fortune imposable en Allemagne et que l'intégralité de sa fortune imposable était aux Pays-Bas comme les résidents néerlandais. Le fait que l'Allemagne ne connaisse pas d'impôt sur la fortune importe peu. Au demeurant, on le répète, même si un tel impôt avait existé, il n'en eut pas moins été vrai qu'au regard de l'impôt sur la fortune néerlandais, les biens appartenant à M. D., non-résident, étaient dans la même situation que les biens appartenant à des résidents néerlandais. De sorte que, de quelque point de vue que l'on se place, la réponse de la Cour ne convainc pas.

[31] L'avocat général dans cette affaire D. avait d'ailleurs souligné ce danger à la Cour, cf. § 105 des conclusions de M. Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer présentées le 26 octobre 2004, « Une réponse affirmative à la deuxième question préjudicielle ne manquera pas d'avoir un lourd impact sur le réseau complexe de traités bilatéraux de double imposition tissé au sein de la Communauté, mais ce ne serait pas la première fois qu'une décision de la Cour ébranle le régime juridique des États membres ».

[32] Il n'est pas inintéressant de remarquer, comme l'a fait l'avocat général, que le prétendu équilibre conventionnel expliquant en l'espèce, le particularisme de la convention belgo-néerlandaise, insusceptible d'être étendue à un ressortissant allemand, était un argument un peu court, puisque l'extension aux résidents belges, par la convention, de l'avantage fiscal néerlandais ne comportait aucun équivalent en faveur des Néerlandais en Belgique pour la simple raison qu'aucun impôt sur la fortune n'existe en Belgique. De sorte que l'octroi de l'avantage fiscal néerlandais aux résidents belges apparaît moins comme un élément de l'équilibre conventionnel que comme une décision unilatérale néerlandaise.

[33] Cf. § 61 de l'arrêt précité.

[34] Cela revient en effet à constater que la convention belgo-néerlandaise accorde l'avantage fiscal aux Belges alors que la convention germano-néerlandaise le refuse aux Allemands, et d'en déduire que les Belges et les Allemands ne sont pas dans une situation comparable. C'est en quelque sorte prendre la discrimination comme facteur explicatif de l'absence de comparabilité.

personnel on peut estimer regrettable ou satisfaisante, que sur le raisonnement suivi pour y conduire qui, non seulement ne convainc pas mais suscite même des interrogations sur la jurisprudence antérieure relative aux conventions avec laquelle il ne paraît pas s'accorder (35). Pour l'ensemble de ces raisons, si l'on devait former un vœu, ce serait celui que, comme son illustre prédécesseur dans l'affaire Bachmann, cet arrêt de la Cour connaisse un destin plus que limité. En attendant, les hésitations sur la question abordée ont fait place à d'autres interrogations.

23 Le second exemple de jurisprudence qui entraîne les contribuables dans le doute, est représenté par le récent arrêt de l'affaire Oy Aa (36). Certes l'histoire remonte en réalité à l'affaire Marks & Spencer (37). Dans ces deux affaires, la Cour, confrontée à des problèmes de traitement fiscal de transferts financiers entre maison mère et filiale de groupes établis sur le territoire de plusieurs États membres, a cru trouver dans une nouveau principe, la justification de législations fiscales constituant clairement des entraves fiscales au libre établissement.

En effet, dans les deux cas il s'agissait de législations qui entendaient refuser de considérer comme charges déductibles, les transferts financiers (38) ou pertes (39) à destination de maison mère ou de filiale établies dans un autre État membre, alors que l'avantage fiscal était accordé dans le cas où le destinataire du transfert était établi sur le territoire national. Le principal (40) argument avancé par les États pour tenter de justifier leur législation résidait dans le risque de transfert indu de la base taxable, et donc d'évasion fiscale.

Curieusement la Cour a commencé par rappeler que si les États sont compétents, en l'absence d'harmonisation, pour définir les critères de répartition de leur pouvoir d'imposition (41), ce motif ne saurait

justifier systématiquement tout refus d'accorder un avantage fiscal à une filiale résidente dont la mère est à l'étranger au motif que l'État de la filiale ne peut imposer la société mère établie sur le territoire d'un autre État membre (42).

24 La Cour aurait pu s'arrêter là car, comme on le verra elle disposait déjà des moyens d'arriver au même résultat sans le détour proposé. En effet, le principe étant posé elle pouvait tenter de poser des limites à celui-ci en utilisant les justifications existantes. Elle a préféré (43) entrer dans le débat sur la coexistence des compétences fiscales dans un espace sans frontière. Plus précisément elle a admis que les États pouvaient limiter les avantages fiscaux à leurs sociétés résidentes lorsque le régime en cause vise à prévenir des comportements de nature à compromettre le droit d'un État d'exercer sa compétence fiscale en relation avec des activités réalisées sur son territoire (44).

25 Cette solution paraît critiquable à plus d'un titre. En premier lieu, elle paraît inutile. On l'a évoqué précédemment, s'il s'agissait pour la Cour de limiter la possibilité pour les États de faire usage de leurs compétences fiscales aux cas suscitant des risques d'évasion fiscale, il existait déjà dans la jurisprudence existante des éléments permettant d'atteindre les mêmes résultats. Dans l'affaire Cadbury (45), la Cour avait déjà introduit la notion d'abus comme limite à l'usage de la liberté d'établissement.

De surcroît, cette limite était conçue comme une exception au principe interdisant aux États de refuser d'accorder un avantage fiscal aux non-résidents au seul motif qu'ils étaient installés dans des États de moindre pression fiscale. Alors que dans l'affaire Oy Aa, la préservation de la répartition équitable du pouvoir d'imposition est

[35] Cf. D. Berlin, *Discrimination et convention fiscale bilatérale. À propos de l'arrêt D. comme désillusion*, in Liber Amicorum J. Malherbe, Bruylant, 2006, p. 99 spéc., § 40 et s.

[36] CJCE, 18 juillet 2007, Oy Aa Rec., aff. n° C-231/05, p. I-6373.

[37] CJCE, 13 décembre 2005, Marks & Spencer Plc c/ David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), aff. n° C-446/03, Rec. CJCE, p. I-10837.

[38] Aff. Oy Aa.

[39] Aff. Marks & Spencer.

[40] Certains États avaient également invoqué la préservation de la cohérence de leur système fiscal en montrant que lorsqu'il admettait que la perte constitue une amputation du résultat imposable chez le destinataire national, c'est parce qu'il pouvait éventuellement imposer les bénéfices réalisés sur son territoire, ce qu'il ne pouvait pas faire dans le cas où cette dernière était établi sur le territoire d'un autre État membre. La Cour n'a pas vraiment répondu à ces arguments mais l'on peut imaginer qu'elle les aurait repoussés car faisait défaut le lien direct entre l'avantage fiscal accordé à une société et l'imposition des résultats de l'autre société.

[41] Que ce soit par voie unilatérale ou par voie conventionnelle (cf. CJCE, 12 mai 1998, Époux Gilly c/ Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, aff. n° C-336/96, Rec. CJCE, p. I-2793 ; 7 septembre 2006, Inspecteur van de Belastingdienst Oost c/ Kantoort Almelo, aff. n° C-470/04 N, Rec. CJCE, p. 7409 ; 14 novembre 2006, M. Kerkhaert et B. Morres c/ État Belge, aff. n° C-513/04, Rec. CJCE, p. I-10967, et 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation c/ Commissioners of Inland Revenue, aff. n° C-524/04, Rec. CJCE, p. I-2107).

[42] En effet, cette impossibilité d'imposer la société mère à l'étranger n'est que le résultat de la limitation territoriale de la souveraineté fiscale de l'État (cf. déjà 29 avril 1999, Royal Bank of Scotland c/ Elliniko Dimosio, aff. n° C-311/97, Rec. CJCE, p. I-2691, § 29, et 29 mars 2007, Rewe ZentralfinanzG c/ Finanzamt Köln-Mitte, aff. n° C-347/04, Rec. CJCE, p. I-2647, § 43).

[43] Cf. § 54 de l'arrêt Oy Aa.

[44] Cf. § 58, ibid. où la Cour explique « que le risque d'évasion fiscale » comporte le risque que, au moyen de montages purement artificiels, des transferts de revenus soient organisés au sein de groupes de sociétés, en direction des États où le taux d'imposition est le plus faible ».

[45] Cf. CJCE, 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, aff. n° C-196/04, Rec. CJCE, p. I-7995. « Les articles 43 CE et 48 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'incorporation, dans l'assiette imposable d'une société résidente établie dans un État membre, des bénéfices réalisés par une société étrangère contrôlée dans un autre État membre lorsque ces bénéfices y sont soumis à un niveau d'imposition inférieur à celui applicable dans le premier État, à moins qu'une telle incorporation ne concerne que les montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû. L'application d'une telle mesure d'imposition doit par conséquent être écartée lorsqu'il s'avère, sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, que, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, ladite société contrôlée est réellement implantée dans l'État membre d'accueil et y exerce des activités économiques effectives ».

conçue pour limiter le droit des sociétés d'user de la liberté d'établissement. En second lieu, même dans l'affaire Marks & Spencer, où était en cause une problématique similaire, la Cour avait paru pencher en faveur d'une justification du comportement de l'État plus limitée (46). En troisième lieu, et sans doute la critique la plus radicale, alors que jusqu'à cet arrêt, la Cour exigeait que des mesures fiscales restrictives, justifiées par une raison impérieuse d'intérêt général, soient proportionnées, l'affaire Oy Aa représente un virage dangereux, en tout cas de nature à laisser l'observateur et surtout le contribuable perplexe. En effet, la Cour admet que même si la législation finlandaise en cause « n'a pas pour objet spécifique d'exclure de l'avantage fiscal qu'elle prévoit des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, créés dans le but d'éluider l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par les activités exercées sur le territoire national, une telle législation peut néanmoins être considérée comme proportionnée aux objectifs poursuivis, pris ensemble » (47). On ne saurait envisager rupture plus brutale avec ce qui était sa jurisprudence constante (48).

IV. Une jurisprudence qui présente les défauts de ses qualités

26 Au-delà des propos irrévérencieux qui précèdent et qui n'ont évidemment d'autre ambition que de susciter le débat, deux conclusions s'imposent. La première est que les défauts de la jurisprudence que l'on a tenté de mettre en évidence doivent beaucoup aux efforts de la Cour de fournir, en l'absence d'avancées significatives du législateur communautaire, une illustration concrète de la réalité d'un

marché intérieur. C'est en effet, grâce à la volonté des juges de tirer, au moins dans un premier temps, toutes les conséquences des libertés inscrites dans le Traité, y compris dans le domaine fiscal, que les personnes physiques ou morales établies dans la Communauté ont petit à petit bénéficié d'un statut moins pénalisant sur le plan fiscal que celui dans lequel les États croyaient pouvoir les enfermer. On peut d'ailleurs imaginer que cette jurisprudence pourrait à terme être relayée par le législateur, même si les initiatives récentes de ce dernier ont surtout consisté à colmater les brèches que cette jurisprudence avait ouvertes dans l'armure des souverainetés fiscales.

27 Néanmoins, les avancées jurisprudentielles ont sans doute un prix qui est celui de l'incertitude. En effet, la ligne jurisprudentielle apparaît plus souvent comme une ligne brisée que comme une ligne droite. C'est que tout est affaire d'espèce et de rapport de force. Au demeurant, dans ce mouvement, les États sont soumis au même sort que les contribuables, même si la jurisprudence récente révèle une sorte de reflux en faveur d'un respect plus grand porté aux souverainetés fiscales. En toute hypothèse, que les États et les contribuables subissent également un manque de prévisibilité jurisprudentielle n'est certes pas une consolation. D'autant moins que l'insécurité juridique est plus coûteuse pour les contribuables, et pour leur conseil, qui ont aujourd'hui bien du mal à prévoir l'avenir, tant le présent révèle une réalité changeante.

Dominique BERLIN

Professeur à l'Université Paris I (Panthéon-Sorbonne)

(46) Cf. également, § 79 des conclusions de l'avocat général dans l'affaire Marks & Spencer.

(47) Cf. § 63 de l'arrêt Oy Aa.

(48) Cf. par exemple § 54 de l'arrêt du 11 mars 2004, H. de Lasteyrie du Saillant c/ Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, aff. n° C-9-02, Rec. CJCE, p. I-2409.

EXPEDITION 24 H CHRONO

Code de l'urbanisme

DROIT ET PRATIQUE DES PROCÉDURES COLLECTIVES

Mémento Fiscal 2008

Code de Commerce

Commandez tous vos livres de droit sur www.lgdj.fr

Librairie Lgdj.fr