

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

(propos provocateurs du modérateur)

Dominique BERLIN

Professeur à l'Université Panthéon Sorbonne
(Paris I)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Une jurisprudence audacieuse et tardive
- Une jurisprudence qui se crée elle-même des pièges dont elle a du mal à sortir
- Une jurisprudence qui doute
- Une jurisprudence qui présente les défauts de ses qualités

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 1° Une jurisprudence audacieuse et tardive
- - L'audace vient de l'absence de dispositions fiscales dans le Traité concernant la fiscalité directe
- L'intégration négative au secours des défaillances du législateur communautaire

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 1° Une jurisprudence audacieuse et tardive.
- L'audace tient d'abord à ce que rien dans le traité ne justifiait de prime abord un contrôle des fiscalités directes nationales
- L'audace tient ensuite à ce que, découvrant les vertus fiscales des grandes libertés, la Cour a joué un rôle d'intégrateur

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- **1° Une jurisprudence audacieuse et tardive.**

- A titre d'exemple: cf. (§ 24 de l'arrêt de la Cour du 28 janvier 1986, affaire 270/83, Commission / France (Rec. p. 273))
- “ *A cet égard, il y lieu d'abord de constater qu'en l'absence d'une harmonisation des dispositions législatives des Etats membres en matière d'impôts sur les sociétés ne peut pas 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 Etat 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* »

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- **1° Une jurisprudence audacieuse et tardive.**
- Le caractère tardif de cette jurisprudence, qui s'explique par le point précédent, est illustré par l'arrêt dans l'affaire “avoir fiscal” de 1986
- Cependant cet arrêt contenait déjà, au moins en germes, toutes les solutions d'aujourd'hui.

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- **1° Une jurisprudence audacieuse et tardive.**
- Les succursales en France de sociétés italiennes sont dans une situation comparable à celle des sociétés françaises, comme le montre le droit fiscal français lui-même.
- *“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 »*

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- **1° Une jurisprudence audacieuse et tardive.**
- **Les deux critères de la discrimination sont déjà présents:**
 - **- la situation que l'on compare est celle des deux personnes (physiques ou morales) dans le seul Etat d'imposition (§ 18)**
 - **- la comparaison s'effectue au regard de la loi de l'Etat d'imposition.(§19)**

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- **1° Une jurisprudence audacieuse et tardive.**
 - La Cour souligne que la liberté d'établissement condamne les entraves (ce qui peut inclure les discriminations)
 - Il n'est pas possible d'effacer une discrimination par l'existence d'avantages liés à d'autres impositions (§ 21 + tard § 97, de Groot 2002, Anne-liese Lenz 2004 et Cadbury Schweppes 2006)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 1° Une jurisprudence audacieuse et tardive.
- Enfin, la Cour assigne une place subordonnée au Traité, aux conventions fiscales bilatérales

«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 Etat 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 Etats membres » . (§ 26)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 2° Une jurisprudence qui se crée elle même des pièges dont elle a du mal à sortir.
- Deux exemples:
 - - le piège de la discrimination
 - - le piège de la cohérence fiscale

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Le piège de la discrimination:
- Si l'on fait abstraction de l'article 39 § 2, aucun article du Traité relatif aux libertés ne condamne en tant que telles les discriminations mais visent seulement les « *restrictions* » aux libertés qu'ils consacrent.

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Le piège de la discrimination
- Si les restrictions peuvent être des discriminations, elles peuvent aussi être autre chose.
- En revanche, l'approche par la discrimination impose de passer par la comparabilité des situations (le raisonnement dans l'affaire CLT-UFA 2006 paraît bien inutile par rapport à l'arrêt avoir fiscal de 1986)
- Elle impose aussi normalement de s'en tenir aux justifications contenues dans le traité

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Le piège de la discrimination
- Or, sur la comparabilité des situations, la Cour a beaucoup de mal à s'en tenir à l'approche développée en matière de fiscalité indirecte
 - - tantôt il s'agit des situations des résidents et non résidents à l'intérieur de l'Etat d'imposition (Schumaker 1995)
 - - tantôt il s'agit de la situation des résidents dans l'Etat d'imposition et des non résidents dans leur Etat de résidence (Schumaker 1995, ou Lakebrink 2007, cf également les actionnaires résidents et non résidents pour la libre circulation des capitaux Amurta 2007)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Le piège de la discrimination
- Le critère quantitatif posé par l'arrêt Schumaker est-il le plus opportun ? (cf. § 18 Conijn 2006 pas rempli)
- *En l'occurrence, il ressort du dossier que M. Conijn, qui réside aux Pays-Bas, a perçu sur le territoire allemand moins de 90 % de son revenu global*
- mais § 23
- *« les contribuables résidents et non-résidents sont placés dans une situation comparable face à la complexité du droit fiscal national. Ainsi, le droit à déduction qui vise à compenser les frais engagés dans le cadre d'une consultation fiscale, reconnu aux contribuables résidents, doit pouvoir s'appliquer également aux contribuables non-résidents qui sont confrontés à la même complexité du système fiscal national. »*

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Le piège de la discrimination

- La situation du contribuable par rapport à la loi nationale du pays d'imposition n'est-elle pas plus appropriée (cf. Asscher 1996 comparable, Blanckaert 2005 non comparable)?
- C'est particulièrement approprié pour ce que l'on nomme les « restrictions à la sortie » où il n'existe d'une seule personne physique ou morale résidente sur le territoire d'imposition (qui distingue selon un élément d'extranéité (cf. Lasteyrie du Saillant, 2004 Rewe Zentralfinanz 2007

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Le piège de la discrimination
- Par ailleurs il ne peut y avoir de discrimination lorsque la législation distingue entre deux résidents ou selon qu'un seul résident fait appel à des prestataires extérieurs ou nationaux. (En revanche il est vraisemblable qu'il puisse y avoir restriction aux libertés)
- Ainsi la discrimination est inutilisable en matière de libre prestation de services puisque par définition le prestataire étranger est dans une situation non comparable (il faut passer par les bénéficiaires, mais qui sont par définition tous deux résidents)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Le piège de la discrimination

- Par ailleurs, la discrimination ne paraît pas toujours d'utilisation cohérente. Ainsi, tantôt on compare les résidents et non résidents dans l'Etat de taxation (cf. par ex § 37 de Keller Holding 2006 ou § 36 de Denkavit 2006 § 30 Talotta 2007), tantôt on compare la situation du contribuable résident avec celle du non résident en prenant en compte sa situation dans son Etat de résidence (déjà §§ 36-37 limite dans OY AA 2007, Schumacker 1995 et §32 et s. Lakebrink 2007 et)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Le piège de la discrimination

- Ce manque de cohérence est d'autant plus regrettable qu'en passant par la notion de restriction, la Cour s'éviterait bien des problèmes et des critiques pour aboutir au même résultat. (Cf §35 avocat général dans Deutsche Shell 8 novembre 2007)
- Une différence de traitement fondée directement ou indirectement sur un élément d'extranéité est susceptible d'être restrictif sans qu'il soit besoin de justifier d'une discrimination, l'existence d'une différence de situation pouvant simplement intervenir comme justification éventuelle de la restriction.

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Le piège de la cohérence du système fiscal
- Bachmann 1992
- *« Il s'ensuit que, dans un tel régime fiscal, la perte de recettes qui résulte de la déduction des cotisations d'assurance vie, notion qui inclut les assurances contre la vieillesse et le décès, du revenu total imposable est compensée par l'imposition des pensions, rentes ou capitaux dus par les assureurs. Dans les cas où la déduction de telles cotisations n'a pas été obtenue, ces sommes sont exemptées de l'impôt .*
- *23 La cohérence d'un tel régime fiscal, dont la conception appartient à chaque État membre, suppose donc que, dans le cas où cet État serait obligé d'accepter la déduction des cotisations d'assurance vie versées dans un autre État membre, il puisse percevoir l'impôt sur les sommes dues par les assureurs »*

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Le piège de la cohérence du système fiscal
- **Les conditions de l'application de l'exception** (en principe uniquement applicable aux mesures non discriminatoires comme dans Bachmann)
- - **unité du contribuable** (impossible pratiquement pour les groupes de sociétés cf. ICI 1998, Metelgesellschaft 2001..)
- - **unité de l'imposition** (Baars 2000, Verkooijen 2002)
- - **lien direct entre l'avantage fiscal et l'imposition** (Bosal 2003, Lankhorst-Hohorst 2002, Skandia 2003)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- Le piège de la cohérence du système fiscal
- Ces conditions sont tellement strictes que l'exception n'a jamais plus jouée et que la Cour cherche comment sortir de cette situation. (cf. les avocats généraux dans les affaires Manninen et Marks & Spencer)
 - - en prenant par exemple appui sur une convention bilatérale (Wielockx1995, XY 2002, Weidert-Paulus 2004), mais une telle convention existait déjà dans l'affaire Bachmann
 - - en contournant l'interprétation dans Bachmann, cf Commission/ Danemark 30 janvier 2007)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- Les audaces jurisprudentielles conduisent les Etats à redouter les effets retours de l'intégration négative
- La Cour met parfois une limite à ses audaces mais de manière insatisfaisante

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- Sans même parler de l'innovation « Bachmann », intervenue opportunément en février 1992, en plein débat sur la ratification du Traité de Maastricht, il est des décisions qui sur le fond se comprennent mais en la forme se justifient moins: deux exemples, l'affaire D et les affaires Marks & Spencer et OY AA

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- Exemple de l'affaire D:
- Un résident allemand possède 10% de sa fortune immobilière aux Pays Bas et les 90% restant en Allemagne
- La loi néerlandaise sur l'impôt sur la fortune prévoit un abattement en base pour les résidents

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- 1ère question: Monsieur D a-t-il droit à l'abattement en cause ? La Cour répond par la négative en faisant valoir que Monsieur D n'est pas dans une situation équivalente à celle des résidents néerlandais.

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- Alors que si l'on prend les critères classiques de la discrimination, D et un résident néerlandais possédant les mêmes biens immobiliers aux Pays Bas sont dans la même situation au regard de la loi néerlandaise. Mais la Cour se fonde sur un critère quantitatif inspiré de la jurisprudence Schumacker (10% seulement de sa fortune immobilière est localisée aux Pays Bas)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- De surcroît, la référence à Schumacker s'arrête là, car la Cour refuse de prendre en compte le fait que l'Allemagne son pays de résidence ne pourra offrir à D le même avantage vu qu'il n'existe pas d'impôt équivalent en Allemagne. (et non pas, comme dans Schumacker, parce qu'il n'a pas de matière imposable en Allemagne !)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- **Mais la principale question n'était pas là.** Le plus grand danger de cette affaire pour les Etats était la question de savoir si monsieur D, résident allemand, pouvait revendiquer le bénéfice du traitement favorable (équivalent à celui des résidents néerlandais) réservé aux résidents belges, placés dans une situation équivalente à celle de D, par la convention belgo-néerlandaise ?

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- La Cour répond par la négative, ce qui se peut se défendre , mais elle répond mal.
- Répondre négativement à la prétention de D peut se comprendre tant les risques attachés à la question de l'existence implicite d'une clause de la nation la plus favorisée dans chaque traité bilatéral conclu entre États membres étaient de nature à effrayer tous les États (avertissement de l'avocat général dans ses conclusions)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui se fait peur à elle-même
- Mais le raisonnement adopté ne convainc qu'à moitié. D'abord parce que l'article 6 du Traité condamne toute discrimination fondée sur la nationalité, même celles entre non résidents, et D et un résident belge placé dans la même situation sont à l'évidence dans la même situation au regard de la loi néerlandaise.

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui se fait peur à elle-même
- Ensuite par ce que la Cour estimant que les résidents allemands et belges ne sont pas dans la même situation car chaque convention fiscale bilatérale a sa logique et distingue entre les résidents.
- Or il n'est guère possible de raisonner à rebours. C'est *précisément parce que les conventions distinguent que se pose la question de savoir si les Pays bas peuvent distinguer au moyen de conventions entre des non résidents qui sont dans une situation comparable.

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- En réalité la solution se justifie sans doute plus par la fin que par les moyens

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- Exemple des affaires Marks & Spencer et OY AA
- Ces affaires sont surtout intéressantes car elles montrent à la fois le besoin qu'a eu la Cour de définir une nouvelle raison impérieuse d'intérêt général destinée à limiter les effets de la jurisprudence relative aux remontées des pertes d'une filiale établie dans un autre Etat membre (atteinte particulière à la territorialité fiscale)

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- Cette nouvelle justification est celle posée dans l'affaire Marks & Spencer: « *la nécessité de de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre Etats membres* »
- Elle a pour but de justifier les limites portées par les Etats au droit que l'article 43 confère aux sociétés d'imputer les pertes subies par leurs filiales dans un autre Etat membre, sur leur résultat dans leur Etat de résidence et d'imposition.

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- A peine admise cette justification a fait l'objet de limites posées par la Cour:
 - D'abord dans l'arrêt M & S lui-même où la Cour n'a reconnu cette justification qu'en liaison avec les risques de double emploi des pertes et d'évasion fiscale

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- Ensuite pour en limiter la portée (les pertes en question sont celles des filiales non résidentes et non celles des sociétés mères à raison de leurs participation dans leurs filiales non résidentes (Cf. Rewe Zentralfinanz 2007))

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui se fait peur à elle-même
- Mais exception à l'exception l'arrêt OY AA admet également la sauvegarde de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition associée à la seule lutte contre l'évasion fiscale (pour autoriser la limite de la déductibilité des transferts intragroupe des résultats de la filiale versante) .

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 3° Une jurisprudence qui doute
- Cependant, cette nouvelle exception non seulement ne rend pas le régime de l'article 43 plus clair, mais complique encore plus les choses
- Y-a-t-il deux ou trois conditions ? Cette justification est-elle limitée aux relations intra groupe ? En avait-on besoin puisque depuis Cadbury- Schweppes on avait l'exception de l'abus et des montages purement artificiels (d'ailleurs cf. §§ 58-59 de OY AA). Comment concilier cette jurisprudence avec la notion de concurrence fiscale telle qu'elle ressort de l'arrêt Ramstedt de 2003 ?

Fiscalité nationale et libertés de circulation communautaires

- 4° Une jurisprudence qui présente les défauts de ses qualités
- Au bout du compte il est difficile de tracer une ligne jurisprudentielle claire pouvant servir à conseiller les entreprises, et au final à informer le contribuable de ses droits et de ses obligations.
- La faute principale est sans doute celle du législateur communautaire qui n'avance que très lentement. Mais cette jurisprudence montre également que l'incertitude est sans doute le prix à payer pour les avancées dans les droits que la Cour a consacrés dans le chef des justiciables et surtout des contribuables.