

Cour de Justice et fiscalité directe

(jurisprudence récente)

Melchior WATHELET

Professeur de droit européen aux
Universités de Louvain, de Liège

Professeur invité aux Universités de
Luxembourg et Lyon

Of Counsel, CMS – Bureau Francis
Lefebvre (Paris)

Ancien Juge à la Cour de Justice des
Communautés européennes

**LA FISCALITE DIRECTE RELEVE DE
LA COMPETENCE DES ETATS
MEMBRES**

MAIS

**LES ETATS MEMBRES DOIVENT
EXERCER CETTE COMPETENCE
DANS LE RESPECT DU DROIT
COMMUNAUTAIRE**

LA FISCALITE DIRECTE RELEVE DE LA COMPETENCE DES ETATS MEMBRES

Les taux d'imposition, les systèmes de taxation, les bases imposables sont déterminés par les Etats-membres

**LES ETATS MEMBRES DOIVENT
EXERCER CETTE COMPETENCE
DANS LE RESPECT DU DROIT
COMMUNAUTAIRE**

a. La Cour de Justice (**GILLY 1998**) a distingué :
l'**exercice** de la compétence fiscale (couplée à l'obligation de respecter le droit communautaire) et
la **répartition** du pouvoir fiscal (qui vient en amont de l'exercice de cette compétence).

*« Si les Etats membres sont libres de définir les critères de **répartition** entre eux de leur pouvoir de taxation, » (par des conventions de double imposition)*

GILLY (1998)

la simple existence d'une convention de double imposition ne les exempte pas de respecter le droit communautaire (marché intérieur et primauté)

SAINT GOBAIN (1999)

DE GROOT (2002)

b. Avec constance et cohérence, la jurisprudence de la CJCE a défini :

l'obligation d'exercer la compétence fiscale en conformité avec le droit communautaire comme étant l'interdiction

dans les domaines de

la liberté de circulation

- des personnes (travailleurs ou citoyens)
- des services
- des capitaux

la liberté d'établissement

de **TOUTE DISCRIMINATION OU ENTRAVE** sauf si elle est justifiée.

Décisions :	1957-1985	0
	1986-1994	5
	1995-2007	plus de 75

au-delà de 80

(90 % desquelles déclarent
le système fiscal national
contraire au droit
communautaire)

Et seulement **9** procédures en manquement

Affaires en cours

plus de 40

Allemagne	19
Pays-Bas	11
Belgique	9
Grande-Bretagne	9
Suède	7
Finlande	6
France	5
Luxembourg	5
Danemark	2
Grèce	2
Portugal	1
Autriche	1
Italie	0
Irlande	0
Espagne	0

Quelques problèmes d'actualité

- **Clause de la nation la plus favorisée**

Refus pour certains non résidents d'avantages fiscaux accordés aux résidents et à certains autres non résidents (en application d'une convention de double imposition)

– NL

– **D** (2005)

– NL

– **Bujara** (2005)

– UK

– **ACT Group Litigation** (2006)

- **Règles CFC** (Contrôle de sociétés étrangères)

Taxation dans le chef d'une société mère résidente de profits réalisés (même s'ils ne sont pas distribués) par une filiale résidente dans un pays à fiscalité plus basse

– UK

– **Cadbury Schweppes** (2006)

- **Règles de sous-capitalisation**

- UK – **Thin Cap Group Litigation (2007)**
- DE – **Lankhorst-Hohorst (2002)**

• Entraves au Marché unique

- Traitement fiscal différent selon qu'un contrat d'assurances est signé avec (ou le capital investi dans ou transféré à) (ou les dividendes payés à) une société ou un actionnaire résident ou non résident

– SE

– **Safir (1998)**

– **Skandia (2003)**

– BE

– **Bachmann (1992)**

– ES

– **Comm contre Espagne**
(en cours)

– BE

– **Comm contre Belgique**
(2007)

– DK

– **Comm contre Danemark**
(2007)

[« new BACHMANN »]

• Retenues à la source

- pour des artistes étrangers
 - DE
 - **Scorpio** (2006)
(cfr **Gerritse** 2003)
- pour des paiements faits à des prestataires de services étrangers
 - BE
 - **Comm contre Belgique**
(2006)
- sur des revenus de pension de non-résidents
 - Fin
 - **Turpeinen**
(2006)
- sur des dividendes payés à l'étranger
 - FR
 - **Denkavit**
(2006)(cfr **Fokus Bank** – Cour AELE)
 - NL
 - **Amurta** (2007)

- **Libre circulation des capitaux avec les Etats tiers**



- 1) *Article III, 157 du Traité constitutionnel*
- 2) **FIDIUM FINANZ** (2006), **A-B c/ SKATTEVERKET** (2007), **LASERTECH** (2007) : si la liberté d'établissement est prioritaire, la libre circulation des capitaux n'est pas prise en considération
- 3) **FII GROUP LITIGATION** (2006) : la vérification d'impôts payés à l'étranger peut être plus malaisée dans un pays tiers.
- 4) **HOLBÖCK** (2007) : exception prévue à l'art. 57 CE (clause de standstill)
- 5) **SKATTEVERKET C/ A** (AG 2007) : l'exclusion par la Suède d'un avantage fiscal aux dividendes distribués par une société non établie dans un Etat-membre ou dans un Etat ayant avec la Suède un accord d'échange d'informations fiscales est justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux.

Jusqu'à présent,
la jurisprudence de la Cour a été

- très large dans la constatation des infractions, qu'il s'agisse de discrimination ou d'entraves
- très sévère dans l'acceptation des justifications

I. Très large dans la constatation des infractions

1. Les résidents et non-résidents sont en principe dans des situations comparables et, dès lors, ne peuvent être discriminés, lorsque la règle applicable n'a rien à voir avec la résidence.

- Règles de procédure fiscale : **BIEHL (1990), SCHUMACKER (1995)**
- Règle de la progressivité des barèmes : **ASSCHER (1996)**
- Avantages fiscaux découlant d'une convention de double imposition : **ST GOBAIN (1999)**
- Déductibilité des dépenses professionnelles – Taux d'impôt : **GERRITSE (2003)**
- Crédit d'impôt sur les dividendes en provenance de l'étranger : **LENZ (2004) – MANNINEN (2004)**
- Déductibilité des frais de scolarité versés à des écoles privées : **COMMISSION C/ Allemagne (2007) – SCHWARZ (2007)**

Une convention de double imposition peut aider à établir la comparabilité des situations objectives.

« [la CDI entre la Grèce et le Royaume Uni prévoit qu'] une succursale en Grèce d'une Banque ayant son siège au Royaume Uni constitue en Grèce un établissement stable assimilé sur le plan fiscal à une société résidente en sorte que à ce titre elle est conventionnellement reconnue comme étant dans une situation objectivement comparable à une société grecque ».

Royal Bank of Scotland (1999)

SCHUMACKER (1995)

S'il est logique qu'une CDI met à charge de l'Etat de résidence la prise en compte de la situation personnelle et familiale d'un contribuable, elle devient contraire au droit communautaire si le contribuable qui a exercé sa liberté de circulation, n'a aucun revenu dans son Etat de résidence avec pour conséquence que sa situation personnelle et familiale ne serait prise fiscalement en considération nulle part.

Nouveaux dossiers : APPLICATION

1) **RITTER COULAIS** (2006):

- Ressortissant allemand, résidant en France; a tous ses revenus en Allemagne.
- Ses revenus négatifs en France ne sont pas pris en compte en Allemagne parce qu'ils ne sont pas localisés en Allemagne
- Avocat général (01/03/2005)
 - Discrimination parce que les résidents et les non résidents sont dans des situations comparables (puisque l'Etat de résidence ne peut pas prendre ces revenus négatifs en considération en l'absence de tout revenu dans cet Etat).
- CJ (21/02/2006)
 - Violation de 48 CE en raison d'un traitement moins favorable des travailleurs non résidents.

2) **BLANCKAERT** (2005):

- Non résident aux Pays Bas
- Refus des Pays Bas de lui accorder certaines déductions fiscales
- CJ
 - Pas d'infraction : les situations ne sont pas comparables
 - Cette déduction fiscale est uniquement accordée lorsque les cotisations de sécurité sociale ne sont pas suffisantes pour compenser les déductions de sécurité sociale
 - Dès lors, cette déduction fiscale est limitée aux personnes affiliées à la sécurité sociale néerlandaise (ce qui n'est pas le cas de Monsieur Blanckaert).

3) **CONIJN** (2006):

- Non résident en Allemagne, a ses revenus en Allemagne.
- Refus de la loi allemande de lui accorder déduction de ses dépenses de consultation d'un expert fiscal (déduction accordée aux résidents)
- Avocat général
 - Violation de 43 CE : discrimination indirecte basée sur la nationalité
- CJCE (06/07/2006)
 - Violation de 43 CE : situations comparables et restriction (non justifiée)

4) **CLT-UFA (2006) :**

- Résidente au Grand Duché de Luxembourg, cette société a une succursale en Allemagne.
- Le taux d'impôt sur les profits de la succursale est plus élevé que si les mêmes profits avaient été distribués par une filiale en Allemagne.
- Avocat général (14/04/2005)
 - “cette violation du droit communautaire résulte du fait que l'Etat-membre traite la société non résidente comme une société nationale pour établir la base imposable et l'exclut ensuite des avantages liés à cette taxation” (§ 68)
- CJ (23/02/2006)
 - § 30 : “il apparaît que les filiales et les succursales allemandes des sociétés ayant leur siège au Luxembourg se trouve dans une situation objectivement comparable”.

5) **KELLER HOLDING (2006) :**

- En droit allemand, les dépenses de financement exposés par une société mère pour acquérir des participations sont :
 - ~ non déductibles si elles se rapportent à des dividendes payés par une filiale indirecte établie en Autriche
 - ~ déductibles si elles se rapportent à des dividendes payés par une filiale indirecte établie en Allemagne.

- CJ
 - « dans les deux cas, les dividendes perçus par la société mère sont en réalité exonérés d'impôt. Dès lors, une limitation de la déductibilité des dépenses de financement dans le chef d'une société mère – en tant que corollaire de la non imposition des dividendes – qui affecte uniquement les dividendes provenant de l'étranger, ne reflète pas une différence de situation des sociétés mères selon que la filiale indirecte détenue par ces dernières a son siège en Allemagne ou dans un autre Etat-membre ». (§ 37)

6) **FII GROUP LITIGATION (2006)**

(Dividendes « entrants ») :

– Avocat général

- « ... dans la mesure où il choisit d'empêcher la double imposition économique des dividendes de ses résidents, un Etat de résidence doit accorder le même avantage aux dividendes d'origine étrangère et aux dividendes d'origine nationale et doit à cet effet tenir compte de l'impôt des sociétés étrangers déjà payé ». (§ 75)

– Cour

- « ... lorsqu'un Etat membre connaît un système de prévention ou d'atténuation de l'imposition en chaîne ou de la double imposition économique dans le cas de dividendes versés à des résidents par des sociétés résidentes, il doit accorder un traitement équivalent aux dividendes versés à des résidents par des sociétés non-résidentes » (§ 72)

7) **DENKAVIT (2006)** (Dividendes « sortants »)

Prévoir « une imposition des dividendes versés par des filiales résidentes à des sociétés mères néerlandaises plus lourde que celle des mêmes dividendes versés à des sociétés mères françaises » « constitue une mesure discriminatoire incompatible avec le traité » (§ 39)

- même sous la seule forme d'une retenue à la source,
- même si une convention fiscale avec l'Etat de destination prévoit une imputation qui se révèle impossible.

8) REWE (2007) :

- Selon la loi allemande, les pertes dues à l'amortissement sur la valeur des participations ne sont déductibles sans condition par les sociétés mères que pour leurs filiales situées en Allemagne.
- Les situations sont comparables car les bénéfices des filiales (même allemandes) ne sont jamais taxables dans le chef de la société mère

9) LAKEBRINK (2007) :

- Selon la loi luxembourgeoise, les non résidents ne peuvent faire valoir des revenus locatifs négatifs d'immeubles non occupés personnellement et situés dans un autre Etat-membre, alors qu'un résident peut faire valoir ces revenus.
- Selon la CJCE, les situations sont comparables lorsque le non résident n'a pas de revenus dans son état de résidence. La jurisprudence SCHUMACKER s'applique à tous les avantages fiscaux liés à la capacité contributive du non résident.

10) **HOLLMANN (2007) :**

- selon la loi portugaise, les plus values immobilières sont taxées sur la totalité dans le chef des non résidents et sur 50 % dans le chef des résidents.
- la raison invoquée est la progressivité de l'impôt pour les résidents.
- selon la Cour de Justice, résidents et non résidents sont dans des situations comparables (surtout que l'échelon de taxation le plus élevé au Portugal est de 42 %)

11) **GEURTS - VOGTEN (2007) :**

- la loi flamande exempte de droit de succession les parts de sociétés familiales qui ont maintenu au moins cinq emplois en Flandre dans les cinq ans précédant le décès.
- les résidents dont la société a maintenu cinq emplois dans un autre Etat-membre sont dans la même situation que les résidents dont la société a maintenu cinq emplois en Flandre. Il y a donc discrimination indirecte contraire à l'article 43 CE.

12) AMURTA (2007)

- La loi néerlandaise prévoit une retenue à la source sur les dividendes distribués par une société résidente à une société non résidente, alors qu'elle exonère de cette retenue les dividendes versés à une société résidente.
- Dès qu'un Etat de manière unilatérale ou conventionnelle, taxe non seulement les actionnaires résidents mais également les actionnaires non résidents pour les dividendes reçus d'une société résidente, la situation des actionnaires non résidents est comparable à celle des actionnaires résidents.

NOUVEAUX DOSSIERS : EVOLUTION

- **Situation comparable des résidents et non résidents**

D (1) (jugement du 05/07/2005):

- Impôt sur la fortune aux Pays Bas. Déduction pour les seuls résidents.
- D est résident allemand et a des propriétés immobilières aux Pays Bas.
- Avocat général (26/10/2004)
 - Résidents et non-résidents sont dans des situations comparables
 - La base imposable est la même
 - D a aussi 100 % de sa base taxable à l'impôt sur la fortune aux Pays Bas
 - L'Allemagne ne peut pas prendre la déduction en considération puisqu'il n'y a pas d'impôt sur la fortune en Allemagne
- Cour (05/07/2005)
 - Résidents et non-résidents ne sont pas dans des situations comparables
 - D n'a qu'une petite partie de sa matière imposable aux Pays Bas
 - L'Allemagne ne peut pas lui octroyer l'avantage fiscal
 - non parce qu'il n'a aucune matière imposable en Allemagne (comme Schumacker en Belgique)
 - mais parce qu'il n'y a pas du tout d'impôt sur la fortune en Allemagne

- **Clause de la nation la plus favorisée**

D (2) :

- Impôt néerlandais sur le patrimoine. Déduction seulement pour certains résidents (convention de double imposition avec la Belgique)
- Traitement égal non-résident – non-résident ?
- Avocat général (26/10/2004)
 - OUI (mais il n'est pas nécessaire de répondre à cette question).
- Cour (5/07/2005)
 - NON : Les non-résidents allemands et belges ne sont pas dans la même situation
 - L'équilibre général de la convention de double imposition doit être respecté (en dépit de la même base imposable, de la même proportion de revenus aux Pays Bas et de la même absence d'impôt sur la fortune en Belgique et en Allemagne)

ACT Group litigation (2006) :

En droit anglais,

- un crédit d'impôt partiel n'est accordé qu'aux dividendes payés à des sociétés résidentes dans un pays avec lequel le Royaume Uni a signé une convention de double imposition prévoyant ce crédit d'impôt partiel.
AG : « chaque CDI comporte une répartition spécifique de la compétence fiscale et de la priorité d'imposition entre les Etats contractants » (§ 95)
- le crédit d'impôt partiel est refusé aux sociétés résidentes aux Pays Bas si elles sont contrôlées par un résident d'un autre Etat-membre lorsqu'aucune disposition prévoyant ce crédit d'impôt ne figure dans la CDI signée par le Royaume Uni et cet autre Etat-membre.
AG : « la distinction opérée dans une CDI entre sociétés non résidentes selon le pays de résidence de l'actionnaire qui les contrôle (et donc la convention applicable) fait partie de l'équilibre de pouvoir et de priorité réalisé par les parties contractantes dans l'exercice de leurs compétences » (§ 101).

- Cour

- « ... l'octroi d'un crédit d'impôt à une société non résidente... tel que prévu dans certaines CDI... ne saurait être analysé comme un avantage détachable du reste des dites conventions mais en fait partie intégrante et contribue à leur équilibre général » (§ 88)

Donc, « une société résidente d'un Etat-membre qui a conclu avec le Royaume Uni une CDI qui ne prévoit pas un crédit d'impôt ne se trouve pas dans la même situation qu'une société résidente d'un Etat-membre ayant conclu une CDI qui en prévoit un » (§ 91)

L'arrêt « D » remet-il en cause la jurisprudence Saint Gobain (convention de double imposition) ou Gottardo (convention de sécurité sociale) ?

- Dans Saint Gobain, la succursale de la société française demandait en Allemagne à être traitée comme une société allemande.
- Dans Gottardo, une française demandait à être traitée en Italie comme un citoyen italien.
- Dans « D », un résident allemand demandait aux Pays-Bas à être traité comme un belge.

2. Toute entrave aux opérations transfrontalières est en principe incompatible avec le Traité.

A.

- taxation différente des dividendes ou des intérêts payés de l'étranger (**Verkooijen (1999) – Lenz (2004) – Manninen (2004) – Comm./France (2004) – FII Group Litigation (2006)**)
- taxation différente des contrats d'assurances signés avec des compagnies établies à l'étranger (**Safir (1998) – Skandia (2003)**)
- taxation différente d'une filiale ou d'une société-mère selon que la société-mère ou la filiale est établie ou non à l'étranger (**ICI (1998), Metallgesellschaft (2001), St Gobain (1999)**)
- taxation différente des plus-values ou des transferts d'actifs selon que le cessionnaire est ou non établi à l'étranger (**XY (2002), XAB – YAB (1999)**)

- règles applicables aux filiales sous-capitalisées différentes selon que l'actionnaire prêteur est établi à l'étranger ou non... (**Lankhorst – Hohorst (2002)**)
- retenue à la source (retenue par le client d'un artiste non résident (**SCORPIO 2006**) ou d'un prestataire de service non résident (**Comm. C. Belgique 2006**))
- déductibilité des pertes résultant de l'amortissement sur la valeur de participation moins favorable lorsque la filiale est établie à l'étranger (**REWE 2007**)
- Liaison du report d'imposition de la plus-value issue de la cession d'une résidence à la condition que la nouvelle résidence se trouve sur le territoire suédois (**Comm. c. Suède (2007)**)

Illustration

- Une taxe à la sortie qui doit être payée en cas de transfert du domicile dans un autre Etat-membre est illégale (**HUGHES DE LASTEYRIE DU SAILLANT 2004**)

MAIS IL N'Y A PAS D'ILLEGALITE SI

- l'impôt sur la plus-value d'une participation est fixée juste avant le transfert du domicile dans un autre Etat-membre
 - ~ à condition que le paiement de cet impôt soit suspendu jusqu'à la cession effective de la participation et sans autre condition (par exemple d'une garantie bancaire),
 - ~ à condition que la taxe finalement perçue ne soit pas plus élevée que la taxe qui aurait été perçue dans les mêmes conditions à l'intérieur du pays
(N – 07/09/2006).

B. **MARKS & SPENCER** (transfert de pertes)

– Avocat général

- Règle générale : « empêcher les Etats membres de mettre en œuvre ou de maintenir en vigueur des mesures qui promeuvent le commerce interne au détriment du commerce intracommunautaire » (§ 39)
- Dans ce dossier : « le refus dont il s'agit dans le cas présent constitue une « restriction à la sortie » qui est caractérisée par un traitement défavorable des sociétés désirant établir des filiales dans d'autres Etats membres ».

– Arrêt du 13/12/2005

- « elle [l'exclusion du dégrèvement de groupe] constitue ainsi une restriction à la liberté d'établissement au sens des articles 43 CE et 48 CE en tant qu'elle opère une différence de traitement fiscal entre les pertes subies par une filiale résidente et des pertes subies par une filiale non résidente » (§ 34)

C. **TEST CLAIMANTS THIN CAP GROUP (2007)**

- Les règles de sous capitalisation créent un obstacle puisque les filiales résidentes sont désavantagées lorsque leur société mère n'est pas résidente au Royaume-Uni (il est moins attrayant de créer ou acquérir une filiale dans ce pays).

D.

EVOLUTION ?

- **Présomption de résidence**



La loi nationale peut-elle décider que vous êtes toujours un résident même si vous avez déménagé?

VAN HILTEN (2006) :

- Mme VAN HILTEN, ressortissante néerlandaise, quitte son pays en 1988 et meurt à l'étranger en 1997;
- Selon la loi néerlandaise, elle est présumée avoir gardé sa résidence fiscale aux Pays Bas (10 ans);
- Avocat général (juillet 2005)
 - Pas d'infraction au droit communautaire
- CJ (23/02/2006)
 - Le transfert de résidence n'implique pas de transaction financière ou de transfert de propriété : dès lors, il n'y rien à restreindre.

• Question préliminaire

- avant de décider si l'exercice de la compétence fiscale fait obstacle à des opérations transnationales,
- y-a-t-il compétence fiscale ?
- le traitement différent ou désavantageux résulte-t-il de l'application d'un système fiscal national donné ou au contraire des disparités ou de la répartition du pouvoir de taxation entre différents systèmes fiscaux nationaux ?

1. **ACT Group Litigation** (2006)

Les actionnaires personnes physiques d'une société mère non résidente au Royaume-Uni doivent-ils bénéficier du même crédit d'impôt que les actionnaires personnes physiques d'une société mère résidente au Royaume-Uni sur les dividendes payés par des filiales résidentes au Royaume- Uni ?

NON puisque sur les dividendes sortants, aucun impôt britannique n'est levé. Il n'y a dès lors aucune imposition britannique sur le revenu qu'il conviendrait d'éteindre avec un crédit d'impôt.

OUI si par exemple en vertu d'une CDI (ou s'il le faisait unilatéralement), le Royaume-Uni a conservé le droit d'imposer les dividendes sortants à l'impôt britannique sur le revenu.

« Dans la mesure où un Etat-Membre n'exerce pas sa compétence fiscale sur un contribuable non résident, ce n'est pas à lui qu'il appartient de lui accorder un allègement fiscal »

Comment réconcilier ceci avec :

- Marks & Spencer ?
- Bosal Holding ?
- REWE ?

2. KERCKHAERT-MORRES C. BELGIUM

(2006)

- La loi belge applique 25 % d'impôt sur tous les dividendes reçus par des résidents belges, quelles que soient leurs sources, mais refuse de prendre en considération la retenue à la source de 15 % perçue sur les dividendes dans l'Etat de leur source, à savoir la France.
- Avocat général : ni restriction ni discrimination indirecte

parce que l'effet de la combinaison de l'avoir fiscal français et de la retenue à la source en France est que les actionnaires résidents en Belgique gardent finalement un montant net supérieur d'un dividende de source française que d'un dividende payé par une société belge.

MAIS DE TOUTE FACON,

même si ce n'était pas le cas, le désavantage ne résulterait pas d'une quelconque infraction de la Belgique au droit communautaire qui n'oblige pas « les Etats-membres à alléger la double imposition juridique induite par la scission de l'assiette d'imposition entre deux Etats-membres » (§ 30)

AINSI LA DOUBLE TAXATION PLEINE ET ENTIERE SERAIT LEGALE !

- Cour

- La loi belge est parfaitement conforme au droit communautaire lorsqu'elle applique le même taux d'impôt à tous les dividendes reçus par des résidents belges, quelle que soit leur source.
- La loi belge n'est pas obligée de prendre en considération les taxations antérieures étrangères; la double taxation juridique est donc légale en droit communautaire
- La Cour n'a même pas tenu compte de ce que dans le cas d'espèce, le contribuable avait bénéficié d'un crédit d'impôt en France.
- « ... les conséquences défavorables... découlent de l'exercice parallèle pour deux Etats-membres de leur compétence fiscale » (§ 20)

E. Convention de double imposition

Pour décider s'il y a discrimination ou entrave, le droit national doit être considéré dans son intégralité, à savoir en ce compris l'application par l'Etat-membre en question des conventions de double imposition (**BOUANICH (2006)**)

Dans ce cas, Madame BOUANICH était désavantagée par la législation suédoise parce qu'elle était une actionnaire française d'une société suédoise, mais, selon la convention de double imposition entre la France et la Suède, le régime fiscal prévu par la loi suédoise offrait une autre possibilité de déduction qui pouvait placer Madame BOUANICH dans la même situation fiscale qu'un résident suédois, cette possibilité devant être vérifiée par le juge national.

II. Très sévère dans l'acceptation des justifications

6 justifications ont été avancées par les Etats

- La perte de recettes fiscales : inacceptable
- La territorialité de l'impôt : acceptable en principe et acceptée une seule fois
- Les non-résidents ont des avantages fiscaux ailleurs : inacceptable
- Nécessité d'améliorer l'efficacité des contrôles fiscaux : acceptable en principe et acceptée deux fois.
- Nécessité de lutter contre l'évasion ou la fraude fiscale : acceptable en principe et acceptée dans un cas.
- La cohérence fiscale : acceptable en principe mais acceptée une seule fois

Une 7^{ème} justification, même prise « ensemble avec d'autres » apparaît dans certaines affaires récentes :

- « la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats-membres »

1. Perte de recettes fiscales

(ou « l'objectif d'éviter une érosion de la base taxée allant au-delà... d'une simple diminution des recettes fiscales »)

JAMAIS !

ICI (1998)

ST GOBAIN (1999)

DANNER (2002)

SKANDIA (2003)

BOSAL (2003)

HUGHES de LASTEYRIE du

SAILLANT (2004)

ANNELIESE LENZ (2004)

MANNINEN (2004)

Mais qu'en est-il politiquement ?

2. Territorialité

- La Cour a fermé dans **BOSAL (2003)** et **MANNINEN (2004)** la porte qu'elle avait entrouverte dans **FUTURA PARTICIPATIONS (1997)**.
- **MARKS & SPENCER (13/12/2005)**
 - « ... la circonstance qu'il n'impose pas les bénéfices des filiales non résidentes d'une société mère établie sur son territoire ne justifie pas en soi une limitation du dégrèvement de groupe aux pertes subies par les sociétés résidentes » (§ 40).

3. De toute façon, les non résidents ont d'autres avantages ailleurs.

NON

ANNELIESE LENZ (2004)

CADBURY SCHWEPPE (2006)

4. Accroître l'efficacité des contrôles fiscaux

En principe **OUI**

mais jamais accepté (avec deux exceptions) parce que « la Directive 77/799 relative à l'assistance réciproque dans le domaine de la fiscalité directe fournit les moyens nécessaires... » ou parce qu'une CDI permet à un Etat de procéder à toutes les vérifications nécessaires (par exemple pour éviter la double déduction).

SCHUMACKER (1995)

BAXTER (1999)

VESTERGAARD (1999)

COMMISSION-FRANCE (2004)

CENTRO EQUESTRE (2007)

Exceptions

1. **FUTURA PARTICIPATIONS (1997)** pour l'obligation de tenir la comptabilité d'une succursale conformément aux règles de l'Etat d'établissement de cette succursale
2. **SCORPIO (2006)** pour la retenue à la source sur les artistes étrangers (mais parce que ni la Directive 2001/44 ni une CDI n'organisaient encore l'assistance mutuelle dans le domaine du recouvrement fiscal des créances d'impôt sur le revenu).
3. **FII Group Litigation (2006)** peut-être pour la circulation des capitaux avec les pays tiers.
4. **SKATTERVERKETT C/ A (AG 2007)** pour le refus d'un avantage fiscal aux dividendes versés par une société qui n'est pas établie dans un Etat-membre ou dans un Etat avec lequel est en vigueur une convention d'échange de renseignements fiscaux

5. Prévenir le risque d'évasion fiscale

En principe, **OUI**

mais seulement lorsque la législation nationale a pour but spécifique d'empêcher des arrangements totalement artificiels utilisés pour contourner la législation fiscale nationale,

« ... une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait suffire à justifier une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs du Traité... »

COMM-FRANCE (2004) pt 27

La fraude ne peut notamment pas être présumée parce qu'il y a :

- établissement d'une filiale à l'étranger
ICI (1998)
- une situation dans laquelle une société mère pour quelque raison que ce soit à son siège social à l'étranger
LANKHORST - HOHORST (2002)

- établissement d'une société mère ou d'une filiale à l'étranger.

XY (2002)

- transfert du domicile fiscal d'une personne physique en dehors du territoire d'un Etat-membre

**Hughes de LASTEYRIE du
SAILLANT (2004)**

- non enregistrement d'un prestataire de services établi à l'étranger

COMM c. BELGIUM (2006)

MARKS & SPENCER

« une exclusion du dégrèvement de groupe pour les pertes subies par des filiales non résidentes fait obstacle à de telles pratiques susceptibles d'être inspirées par la constatation d'écart sensible entre les taux d'imposition appliqués dans les différents Etats-membres (§ 50)

– Comparer

- **CENTROS (1999)**

« le fait qu'une société soit constituée dans un Etat-membre déterminé avec pour seul but d'y bénéficier d'une législation plus favorable ne constitue pas en soi un abus même si cette société exerce ses activités entièrement ou principalement dans un second Etat-membre ».

- **BARBIER (2003)**

« un ressortissant communautaire ne saurait être privé de la possibilité de se prévaloir des dispositions du Traité au motif qu'il profite des avantages fiscaux légalement offerts par les normes en vigueur dans un Etat-membre autre que celui dans lequel il réside ».

2006-2007

- **CADBURY SCHWEPPEES** (CJCE) (Règles CFC britanniques)
- **THIN CAP GROUP LITIGATION** (CJCE) (Règles de sous-capitalisation britanniques)
- **COLOMBUS** (AG) (Règle allemande qui permet de substituer l' « imputation » à l' « exemption » pour des revenus venant de pays à fiscalité réduite)

- I. rechercher le système fiscal le plus avantageux est un objectif légitime.
- II. l'article 43 CE protège tout établissement, pour autant que les opérations aient une véritable substance économique (pas de sociétés boîte aux lettres ou écrans)
- III. il n'y a pas de présomption irréfragable de pratique abusive
- IV. les « arrangements artificiels » « qui ne reflètent pas la réalité économique » ne peuvent être établis que sur base d'éléments OBJECTIFS (personnel, locaux, équipement)
- V. le contribuable ne peut être contraint à une preuve négative ou subjective. « Il faut lui accorder une opportunité, sans... contraintes administratives injustifiées, de faire la preuve de toute justification commerciale ».

Applications

– **CADBURY SCHWEPPEES**

Les règles CFC britanniques doivent être révisées, puisque

- la seule façon d'éviter leur application est de démontrer que la réduction fiscale n'était pas le principal objectif ou un des objectifs principaux des transactions en cause
- l'existence de raisons fiscales peut coexister avec des activités économiques véritables, établies par des facteurs objectifs.

– **THIN CAP GROUP LITIGATION**

Les règles britanniques de sous-capitalisation sont acceptables si

- le principe de pleine concurrence est appliqué (lorsque l'intérêt dépasse les conditions commerciales que les sociétés en cause auraient accepté si elles ne faisaient pas partie du même groupe)
- le contribuable peut fournir, sans contraintes administratives injustifiées, la preuve de toute justification commerciale;
- la requalification est limitée à la partie du paiement qui dépasse le principe de pleine concurrence.

– **COLOMBUS (AG)**

- les règles allemandes doivent être revues, car elles créent une présomption irréfragable.
- s'il n'y avait pas une telle présomption,
 - l'installation physique réelle en Belgique
 - le respect des exigences d'emploi imposées par la loi belge sur les centre de coordinationseraient suffisants;
 - le fait que les activités sont exclusivement financières étant insuffisant pour prouver le contraire.

- **EUROPEENNE ET LUXEMBOURGEOISE D'INVESTISSEMENTS S.A. (ELISA) (AG-2007)**
 - la loi française refuse à des sociétés luxembourgeoises une exonération accordée aux sociétés françaises en raison de l'absence d'une convention de lutte contre la fraude entre la France et le Luxembourg.
 - législation incompatible avec le droit communautaire,
 - en raison d'une présomption générale et irréfragable de fraude
 - et ce même si la Directive 77/799 est inapplicable.

6. Cohérence du système fiscal

toujours invoquée par les Etats membres...
parce que la CJCE l'a acceptée... une fois en
1992 (**BACHMANN**)

[La loi belge ne permettait pas la déduction de primes d'assurance-vie payées à l'étranger. Le système belge donnait en fait le choix soit de déduire les primes mais de taxer les prestations futures ou de ne pas déduire les primes en échange d'une exemption des prestations futures. La cohérence du système belge requérait la certitude de pouvoir taxer les prestations si les primes avaient été déduites, ce qui n'était pas le cas si les prestations étaient payées à l'étranger.]

mais l'a systématiquement refusée par la suite parce le système national concerné ne remplissait pas les conditions imposées par la définition de la Cour.

La cohérence d'un système fiscal ne peut être invoquée que si :

- 1) Un seul contribuable est concerné (critère difficile à remplir pour les groupes de sociétés, lorsqu'à la fois les sociétés mères et les filiales sont concernées)

ICI (1998)

METALLGESELLSCHAFT (2001)

BOSAL HOLDING (2003)

ANNELIESE LENZ (2004)

2) Un seul type d'impôt est concerné (il n'est donc pas possible de « compenser » l'impôt des sociétés avec l'impôt sur les personnes physiques ou l'impôt des sociétés avec un impôt sur le patrimoine...)

ASSCHER (1996)

BAARS (2000)

VERKOOIJEN (2000)

ANNELIESE LENZ (2004)

3) Il y a un lien direct entre un avantage fiscal et une imposition,

DANNER (2002)

BOSAL (2003)

LANKHORST-HOHORST (2002)

SKANDIA (2003)

COMM C/ DANEMARK

1. AG 01/06/2006

- cohérence en principe (comme dans Bachmann)
- disproportionnée si même les contribuables qui n'ont pas quitté le pays sont concernés par la non-déductibilité des primes payées à l'étranger et sont quand même taxés sur les prestations liées au contrat d'assurance

2. **Cour 30/01/2007**

- À cet égard, il y a lieu de constater que le facteur susceptible de porter atteinte à la cohérence du système fiscal danois réside dans la survenance d'un transfert de résidence de l'intéressé entre le moment du paiement des cotisations à un plan de retraite et celui du versement des prestations correspondantes, et non pas tant dans le fait que l'institution de retraite soit située dans un autre État membre (§ 71)
- Il s'ensuit que, en refusant, d'une manière générale, d'accorder un avantage fiscal aux cotisations versées à une institution de retraite établie dans un autre État membre, la réglementation en cause ne peut pas être justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du système fiscal. (§ 74)

4) Si la cohérence du système fiscal est réalisée sous le couvert d'une convention de double imposition, au niveau des relations globales entre les deux Etats, cela implique le renoncement par les Etats au droit de l'assurer au niveau de chaque dossier individuel.

WILLOCKX (1995)

XY (2002)

WEIDERT-PAULUS (2004)

Mais pour deux Avocats généraux (dans Maninnen et Marks & Spencer)

ces critères sont « TROP RIGIDES »

“ pour [les] assouplir,... je propose d’en revenir aux critères de l’objectif de la législation en cause. »

	MANINNEN	MARKS & SPENCER
<ul style="list-style-type: none"> • objectif de la législation 	<ul style="list-style-type: none"> • éviter la double taxation des mêmes profits 	<ul style="list-style-type: none"> • assurer la neutralité fiscale des effets de la création d'un groupe de sociétés
<ul style="list-style-type: none"> • la législation en cause 	<ul style="list-style-type: none"> • n'évite pas la double taxation des profits distribués par une société suédoise (voir FOKUS BANK) 	<ul style="list-style-type: none"> • refuser systématiquement tout transfert de pertes des filiales étrangères n'assure pas cette neutralité
<ul style="list-style-type: none"> • et si l'Etat membre dit qu'il ne peut taxer les profits de la société suédoise ou des filiales étrangères 	<ul style="list-style-type: none"> • cet objectif (d'éviter une réduction des recettes fiscales) n'est pas admissible (cfr FOKUS BANK) (et BACHMANN ?) 	<ul style="list-style-type: none"> • l'Etat aurait alors des objectifs (tels que la protection des recettes fiscales ou la promotion des seuls groupes actifs sur son territoire) qui serait contraire au droit communautaire

S'il est nécessaire de permettre le transfert des pertes par des FILIALES NON-RESIDENTES alors que les filiales résidentes le peuvent,

il reste encore deux questions à résoudre :

A. “double dipping” ?

NON, selon l'Avocat général. Pourquoi ?

- C'est « cohérent » avec l'objectif de la « neutralité »
- La règle « une fois seulement » ne crée pas d'obstacle aux activités transnationales (**Gerritse (2003)**)

B. “loss shopping” ?

PRIORITE A L'ETAT D'ETABLISSEMENT s'il prévoit un système « équivalent » de transfert des pertes

(report ? transfert ?)

(légalement ? en fait ?)

(cfr. la priorité à l'Etat de résidence donnée par la Cour dans les cas **Gerritse (2003)** – **De Groot (2002)**)

Arrêt Marks & Spencer du 13/12/2005

Evolution ?

Cohérence : RIEN

Risque d'évasion fiscale et deux justifications inédites

- **« répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats-membres »**
(§ 44 à 46)
N'est-ce pas tout simplement un autre nom de la protection des recettes fiscales ?
- **« risque de double utilisation des pertes »**
(§ 47 et 48)
- **« risque d'évasion fiscale »**
« Il est justifié d'empêcher des pratiques susceptibles d'être inspirées par la constatation d'écart sensible entre les taux d'imposition appliqués dans les différents Etats-membres »
On est très loin des « montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale » (§ 49 et 50).

Ceci dit, ces trois justifications, ne justifient que les mesures prises pour empêcher

- **le double dipping**

- (en ce qui concerne le « **risque de double emploi des pertes**, il convient d'admettre que les Etats-membres doivent pouvoir y faire obstacle » (point 47)).

- **le loss shopping**

- (« donner aux sociétés la **faculté d'opter** pour la prise en compte de leurs pertes dans l'Etat-membre de leur établissement ou dans un Etat-membre compromettrait sensiblement une **répartition équilibrée du pouvoir d'imposition** entre les Etats-membres... » (point 46))
- (s'agissant du « **risque d'évasion fiscale**, ... la possibilité de transférer les pertes d'une filiale non-résidente à une société résidente comporte le risque que **des transferts de pertes soient organisés au sein d'un groupe de sociétés** en direction des sociétés établies dans les Etats-membres appliquant les taux d'imposition les plus élevés et dans lesquels par conséquent la valeur fiscale des pertes est la plus importante » (point 49).)

La conclusion aurait dû être :

- les mesures interdisant le double dipping : **justifiées**
- les mesures interdisant le loss shopping : **justifiées**
- le reste de la mesure britannique, à savoir l'interdiction du dégrèvement de groupe lorsqu'il s'agit de filiales non-résidentes et alors même qu'il n'y a aucun risque de double dipping ou de loss shopping : **non justifiée**

Or, la Cour est muette à ce sujet et raisonne sur base de la proportionnalité :
ETRANGE.

En effet,

- lorsque la Cour analyse la proportionnalité d'une mesure, c'est qu'elle estime qu'elle est en principe justifiée, ce que la Cour ne dit pas (et en tout cas, on ne voit pas quelle justification pourrait être invoquée)
- ou la proportionnalité devient une justification en soi (avec le risque d'une jurisprudence beaucoup moins prévisible, beaucoup plus dépendante de cas individuels et finalement moins objective)

7. Répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats-membres

Marks & Spencer (cf. supra)

N (Avocat général 30/03/2006)

§ 92 « Dans son arrêt Marks & Spencer, la Cour a constaté que la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats-membres est un objectif légitime, qui peut justifier de restreindre la liberté d'établissement. Le principe de territorialité... peut à cet égard servir de principe directeur, sur lequel les Etats-membres doivent se fonder dans le cadre de la répartition des pouvoirs d'imposition »

REWE

« répartition équilibrée du pouvoir de taxation des différents Etats-membres »

- ne permet pas de faire un parallélisme entre l'obligation d'accepter les pertes et le droit de taxer les profits (AG 2006)
- n'est acceptable que si elle est mise en relation avec un risque d'abus de droit (« trafic des pertes ») (comme dans Marks & Spencer) (AG 2006 et CJCE 2007, § 41).
- ne saurait donc justifier qu'un Etat-membre refuse systématiquement d'accorder un avantage fiscal à une société mère résidente, au motif que celle-ci a développé une activité économique transnationale qui n'a pas dans l'immédiat vocation à générer des recettes fiscales au profit de cet Etat (CJCE § 42)

OY AA

La loi finlandaise n'autorise la déductibilité des transferts financiers intragroupes qu'entre sociétés finlandaises.

AG 12/09/2006

- justifiée par la combinaison des trois arguments Marks & Spencer (en ce compris le risque de « double non-imposition »);
- proportionnée (!) même si les sommes transférées sont retaxées dans un autre Etat-membre !!

CJCE (18/07/2007)

L'arrêt va même plus loin que les conclusions de l'Avocat général, en décidant que :

- la combinaison de deux arguments (« répartition équilibrée du pouvoir d'imposition » et « lutte contre l'évasion fiscale ») suffit à justifier la législation en cause. Selon la Cour, le « risque de double déduction des pertes » est ici inapplicable mais elle n'évoque nullement l'absence du risque de « double non imposition »;
 - le risque d'évasion fiscale est accepté comme présomption irréfragable.
-
- La « répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats-Membres » devient-elle finalement une justification autonome, puisque la prévention de la perte de recettes fiscales est assimilée de manière irréfragable avec la lutte contre l'évasion ?
 - En quoi se distingue-t-elle de la « protection des recettes fiscales » systématiquement refusée par la Cour comme justification ?

AMURTA (2007)

Toutefois

§ 59 « Dès lors qu'un Etat-membre a choisi de ne pas imposer les sociétés bénéficiaires établies sur son territoire à l'égard de ce type de revenus, il ne saurait invoqué la nécessité d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats-membres afin de justifier l'imposition des sociétés bénéficiaires établies dans un autre Etat-membre.

(Amurta – novembre 2007)

Dans cinq dossiers de 2006 - 2007,

**CLT-UFA
RITTER-COULAIS
KELLER HOLDING
FII GROUP LITIGATION
REWE,**

la Cour revient à son raisonnement classique sur les justifications

Cohérence : KELLER HOLDING (2006)

§ 43 « la réglementation en cause au principal n'établit pas de relation entre la déductibilité des dépenses de financement relatives aux participations dans la société mère et les bénéfices imposables dans le chef de la filiale indirecte. En outre, les bénéfices réalisés par cette filiale indirecte et qui lui ont permis de distribuer des dividendes sont soumis à l'impôt sur les sociétés en Autriche, tout comme sont imposables en Allemagne les bénéfices d'une filiale indirecte dont le siège est situé dans cet Etat-membre, le lieu d'établissement de la société mère étant indifférent à cet égard. »

Cohérence : CLT UFA (2006)

§ 27 « s'agissant d'une filiale allemande d'une société luxembourgeoise, il convient, par ailleurs, d'ajouter que le taux d'imposition réduit applicable aux bénéfices d'une telle filiale par rapport au taux applicable aux bénéfices d'une succursale n'est pas compensé par une imposition plus élevée de ses bénéfices au niveau de la société mère luxembourgeoise ».

Cohérence : RITTER COULAIS (2006)

§ 40 « à cet égard, il suffit de constater que dès lors que le régime fiscal allemand tient compte aux fins de la détermination du taux d'imposition, des revenus positifs liés à l'exploitation d'une maison à usage d'habitation située dans un autre Etat-membre, aucune considération de cohérence fiscale n'est susceptible d'être invoquée pour justifier le refus de prendre en compte aux mêmes fins les pertes de revenu de même nature et provenant du même Etat ».

Cohérence : FII GROUP LITIGATION (2006)

§ 93 «La différence de traitement ne peut pas non plus être justifiée par la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal en vigueur au Royaume-Uni en raison d'un lien direct existant entre l'avantage fiscal octroyé, à savoir le crédit d'impôt accordé à une société résidente, et la dette fiscale compensatoire, à savoir l'ACT [Advanced corporation tax] payé par cette dernière à l'occasion de cette distribution. En effet, la nécessité d'un tel lien direct devrait précisément conduire à accorder un même avantage fiscal aux sociétés percevant des dividendes de sociétés non-résidentes dès lors que ces dernières sont également tenues, dans leur Etat de résidence, de payer l'impôt sur les sociétés sur les bénéfices distribués ».

Cohérence : **REWE (2007)**

§ 64 « Le gouvernement allemand n'ayant pas établi l'existence d'un lien entre la déductibilité immédiate, pour la société mère résidente, des pertes provenant des amortissements partiels sur la valeur des participations détenues dans des filiales et l'exonération fiscale des dividendes perçus desdites filiales, l'argument selon lequel il serait justifié, au titre de la nécessité de sauvegarder la cohérence du système fiscal allemand, de ne pas accorder d'avantages aux sociétés mères résidant en Allemagne à raison des pertes liées à leurs filiales étrangères car les dividendes versés par ces filiales sont exonérés d'impôt en Allemagne en vertu de convention préventives de la double imposition ne saurait être retenu ».

Cohérence : **HOLLMANN (2007)**

§ 58 « l'avantage fiscal accordé aux résidents consistant en une réduction de moitié de l'assiette d'imposition des plus values, excède en tout état de cause sa contrepartie consistant en l'application d'un taux progressif à l'imposition de leurs revenus ».

§ 59 « dès lors, il ne saurait y avoir de lien direct entre ledit avantage et sa compensation par un prélèvement fiscal déterminé ».

Territorialité : KELLER HOLDING (2006)

§ 44 « ... cette réglementation ne saurait être considérée comme une mise en œuvre dudit principe [de territorialité] dans la mesure où elle exclut la déductibilité des dépenses de financement exposées par une société mère assujettie intégralement à l'impôt en Allemagne et percevant des dividendes provenant d'une filiale indirecte établie en Autriche en raison du fait que ceux-ci sont exonérés d'impôt en Allemagne, alors que les dividendes versés à la même société mère par une filiale indirecte assujettie intégralement à l'impôt en Allemagne et ayant son siège social dans cet Etat-membre bénéficie également dans les faits au moyen de la méthode de l'imputation de l'impôt payé par la société distributrice d'une telle exonération ».

Cohérence : AMURTA (2007)

§ 49 « le gouvernement néerlandais admet lui-même l'absence d'un prélèvement fiscal compensant l'exonération de la retenue à la source de l'impôt sur les dividendes qui sont versés aux sociétés bénéficiaires établies aux Pays Bas ».

Territorialité : REWE (2007)

§ 69 « ... un tel principe ne justifie pas en lui-même que l'Etat de résidence de la société mère puisse refuser un avantage à cette dernière, au motif qu'il n'impose pas les bénéficiaires de ses filiales non-résidentes... »

CONCLUSIONS

Tant pour décider s'il y a une restriction interdite ou non que pour décider si une restriction est ou non justifiée, une nouvelle importance est donnée dans la jurisprudence

- à la compétence des Etats-membres pour se répartir entre eux la compétence fiscale (et la répartition de la compétence fiscale précède l'exercice de cette compétence) (**ACT GROUP LITIGATION – 2006**) (**KERCKHAERT-MORRES – 2006**)
- à une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les différents Etats-membres (**MARKS & SPENCER**)(**N – AG 2006**)(**OY AA – 2007**)

- incertitude juridique
- casuistique
- renvoi au juge national
(uniformité d'application ?)

- refus d'harmonisation
 - traité constitutionnel
 - soft law
 - trois catégories d'Etats-membres