

L'encadrement de la compétence des États membres en matière fiscale par le droit communautaire

*Bernard Chevalier, magistrat de l'ordre judiciaire
référéndaire à la Cour de Justice des Communautés européennes ¹*

I	L'EXISTENCE D'UNE DISCRIMINATION OU D'UNE RESTRICTION	7
A	La détermination de la liberté de circulation applicable	8
B	La portée des notions de discrimination et de restriction.....	11
1	L'encadrement de la compétence de l'État de la source des revenus ou des bénéfices .	12
a	L'imposition des personnes physiques	14
b	L'imposition des sociétés.....	18
2	L'encadrement de la compétence de l'État de résidence.....	20
C	Les désavantages résultant simplement de la disparité des régimes fiscaux des États membres ou de l'exercice par les États membres de leur compétence	22
D	L'incidence des conventions bilatérales	23
II	L'EXISTENCE D'UNE JUSTIFICATION	25
A	Les motifs de restriction admissibles entre États membres.....	26
–	La nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal	27
–	La nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux	29
–	La lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales	31
–	Le principe de territorialité.....	32
–	La sauvegarde d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres	33
B	Les restrictions possibles à la liberté de circulation des capitaux avec les pays tiers ..	34

Comme l'indique l'article 5 du traité qui institue la Communauté européenne (ci-après le "traité"), celle-ci "agit dans les limites des compétences qui lui sont conférées et des objectifs qui lui sont assignés par le présent traité".

En l'état actuel de ses attributions, la Communauté ne dispose que d'une compétence très limitée en matière fiscale.

¹ Les opinions exprimées dans le cadre de cette présentation sont purement personnelles.

Ainsi, dans le traité, la fiscalité n'est visée ni parmi les objectifs assignés à la Communauté, définis à l'article 2, ni dans les politiques ou les actions de celle-ci, énumérées à l'article 3.

Le traité ne comporte que quatre articles consacrés expressément à la fiscalité, les articles 90 à 93, qui s'insèrent dans le titre consacré aux "règles communes sur la concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations".

Les articles 90 à 92 prohibent ou encadrent les impositions sur les produits pouvant compromettre la libre circulation des marchandises entre les États membres.

L'article 93, quant à lui, attribue à la Communauté le pouvoir de prendre des dispositions touchant à l'harmonisation des législations des États membres en matière d'"imposition indirecte", notamment en ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires et les droits d'accises. Sur le fondement de cet article, plusieurs textes ont été adoptés par le Conseil en ce qui concerne, notamment, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les accises et les rassemblements de capitaux.

Ces articles ont donc une portée restreinte et n'ont conféré à la Communauté que des pouvoirs limités à ce qui est apparu nécessaire à l'établissement du marché commun, en particulier à la liberté de circulation des marchandises.

En matière d'"imposition directe", qui couvre, selon la définition de cette notion par la Cour de justice des Communautés européennes (ci-après la "Cour de justice"), l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune, l'impôt sur les successions et l'imposition sur les bénéfices des sociétés, le traité n'attribue pas expressément de compétence à la Communauté.

Celle-ci ne pourrait légiférer dans cette matière que sur le fondement de l'article 94 du traité, qui lui donne compétence pour prendre les directives nécessaires au rapprochement des dispositions des États membres qui ont une incidence directe sur le marché commun. Ce texte prévoit cependant que de telles directives doivent être prises par le Conseil statuant à l'unanimité, ce qui rend leur adoption très difficile dans un domaine comme la fiscalité

directe, dans lequel les États membres ont, jusqu'à ce jour, voulu conserver l'exercice de leur souveraineté².

Cela explique que quelques directives seulement ont été adoptées dans le domaine de la fiscalité directe. Ces directives portent sur les trois thèmes suivants: premièrement, la **coopération administrative** entre les États membres pour l'établissement et le recouvrement de l'impôt (directive 77/799/CEE, en ce qui concerne l'échange de renseignements; directive 76/308/CEE sur le recouvrement de créances, modifiée à plusieurs reprises, dont le champ d'application a été étendu aux impôts sur le revenu et sur la fortune par la directive 2001/44/CE, et qui a été codifiée par la directive 2008/55/CE); deuxièmement, la **répartition du pouvoir d'imposition** entre les États membres pour la taxation d'opérations effectuées entre des sociétés situées dans des États membres différents: d'une part, le versement de dividendes par une filiale à sa société mère (directive 90/435/CEE), d'autre part, les fusions, scissions, apports ou échanges d'actions (directive 90/434/CEE) et, enfin, les paiements d'intérêts et de redevances (directive 2003/49/CE), et, troisièmement, la **fiscalité de l'épargne des particuliers** (directive 2003/48/CE, visant à garantir l'imposition dans l'État de résidence des intérêts versés dans un autre État membre).

Il s'ensuit que les États membres demeurent compétents pour définir l'étendue de leur pouvoir de taxation en matière d'impôt direct, en particulier l'assiette et le taux de l'impôt, ainsi que les modalités de recouvrement.

Ils sont également compétents, dans les nombreuses situations transfrontalières qui ne sont pas couvertes par les directives précitées, pour se répartir le pouvoir de taxation. L'article 293 du traité dispose, à cet égard, que les États membres engageront entre eux des négociations en vue d'assurer l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté en ce qui concerne leurs ressortissants. Toutefois, à ce jour, ils n'ont adopté que la convention 90/436/CEE, dont le champ d'application se limite à la correction des bénéfices des entreprises associées.

La fiscalité directe demeure donc une **compétence réservée** des États membres.

² Dans le traité de Lisbonne, l'adoption d'actes normatifs dans le domaine de la fiscalité reste soumise à l'unanimité du Conseil (articles 113 et 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne).

Pour autant, en matière fiscale comme dans l'exercice de leurs autres compétences réservées, les États membres ne doivent pas méconnaître les engagements qu'ils ont souscrits dans le traité. La Cour exprime ce principe par la formule rituelle selon laquelle, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire.

Concrètement, la compétence réservée des États membres en matière de fiscalité directe se trouve encadrée par deux types de normes communautaires, d'une part, les règles en matière d'aides d'État, c'est-à-dire les articles 87 et 88 du traité ainsi que les actes de droit dérivé pris pour leur application, et, d'autre part, les libertés de circulation instaurées par le traité.

Il s'agit

- de la **liberté de circulation des travailleurs**, prévue à l'article 39,
- de la **liberté d'établissement**, prévue à l'article 43,
- de la **libre prestation des services**, énoncée à l'article 49, ainsi que
- de la **liberté de circulation des capitaux et des paiements**, prévue à l'article 56.
- de la **liberté de circulation et de séjour des citoyens de l'Union**, conférée par l'article 18.

Dans le cadre de la présente étude, nous nous limiterons à la présentation des grandes lignes de l'encadrement de la compétence des États membres dans le domaine de la fiscalité directe par ces libertés de circulation.

La liberté de circulation des travailleurs, la liberté d'établissement et la libre prestation des services ont pour objet de permettre aux ressortissants communautaires d'exercer des activités professionnelles dans n'importe quel État membre de la Communauté, en qualité de travailleur salarié ou de travailleur indépendant, à titre permanent ou temporaire, dans les mêmes conditions que les ressortissants de cet État. La liberté de circulation des capitaux, quant à elle, prohibe toute restriction aux mouvements de capitaux non seulement au sein de l'Union, mais également entre les États membres et les pays tiers.

Les libertés d'établissement, de prestation des services et de circulation des capitaux sont également garanties par le traité en faveur des sociétés constituées en conformité avec la

législation d'un État membre et qui ont leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté, et qui poursuivent un but lucratif.

Enfin, depuis l'entrée en vigueur du traité de Maastricht, le 1^{er} novembre 1993, les personnes physiques ressortissantes d'un État membre ont également, en qualité de citoyen de l'Union, le droit de circuler et de séjourner dans l'État membre de leur choix, dans les conditions harmonisées au niveau communautaire.

Les États membres, dans le cadre de l'exercice de leur compétence réservée en matière fiscale, ne doivent donc pas porter atteinte à ces différentes libertés de circulation.

Cette prohibition des mesures contraires aux libertés de circulation entraîne des conséquences importantes pour les autorités des États membres, en particulier pour leurs juridictions.

En premier lieu, conformément au principe de primauté du droit communautaire, dégagé par la Cour de justice dans l'arrêt du **15 juillet 1964, Costa** (6/64, Rec. p. 1141), et en vertu de l'effet direct de chacune des libertés de circulation instaurées par le traité ³, toutes les autorités nationales compétentes et, en particulier, les juridictions des États membres doivent **écarter la norme de droit interne qui s'avère contraire** à l'une de ces libertés.

En ce qui concerne plus particulièrement les juridictions nationales, cette obligation a été exprimée très clairement dans l'arrêt du **9 mars 1978, Simmenthal** (106/77, Rec. p. 629), dans lequel la Cour de justice a dit pour droit: «le juge national chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, les dispositions du droit communautaire, a l'obligation d'assurer le plein effet de ces normes en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale, même postérieure».

³ Les dispositions du traité instaurant la liberté de circulation des travailleurs, la liberté d'établissement et la libre prestation des services ont été déclarées directement applicables dès la fin de la période de transition nécessaire à l'établissement du marché commun, fixée au 1^{er} janvier 1970, respectivement dans les arrêts du 4 décembre 1974, van Duyn (41/74, Rec. p. 1337), du 21 juin 1974, Reyners (2/74, Rec. p. 631), et du 3 décembre 1974, van Binsbergen (33/74, Rec. p. 1299). La liberté de circulation des capitaux a été instaurée, entre les États membres, par la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988 (JO L 178, p. 5), dont l'effet direct a été reconnu dans l'arrêt du 23 février 1995, Bordessa e.a. (C-358/93 et C-416/93, Rec. p. I-361). Elle ne l'a été, à l'égard des pays tiers, que par le traité de Maastricht. Les dispositions du traité relatives à la liberté de circulation des capitaux ont été reconnues d'effet direct dans l'arrêt du 14 décembre 1995, Sanz de Lera e.a. (C-163/94, C-165/94 et C-250/94, Rec. p. I-4821). Voir également, s'agissant de l'effet direct de ces dispositions dans les relations avec les pays tiers, l'arrêt du 18 décembre 2007, A (C-101/05, Rec. p. I-11531). Enfin, l'article 18 du traité, relatif aux droits conférés par la citoyenneté de l'Union, a été reconnu directement applicable dans l'arrêt du 17 septembre 2002, Baumbast et R (C-413/99, Rec. p. I-7091).

Il s'ensuit, d'une part, qu'un contribuable peut contester une règle fiscale nationale comme étant contraire à une liberté de circulation instaurée par le traité et, si cette contrariété est avérée, cette norme doit être écartée par les autorités nationales compétentes.

D'autre part, si ce contribuable a, en violation du droit communautaire, été contraint de payer une somme à un État membre au titre d'un impôt qui s'avère contraire au droit communautaire, cette somme doit lui être remboursée par cet État. Ainsi, ce contribuable a droit à la **répétition de l'indu**. Ce remboursement doit intervenir dans les conditions prévues par le droit national pour le remboursement d'une somme prélevée en méconnaissance d'une règle de droit interne, conformément au **principe d'équivalence**, sous réserve toutefois que ces conditions ne rendent pas impossible ou excessivement difficile l'application du droit communautaire, conformément au **principe d'effectivité**.

Par conséquent, les autorités administratives et juridictionnelles des États membres peuvent être amenées à devoir vérifier la conformité d'une règle fiscale nationale au droit communautaire. En outre, conformément au principe d'équivalence, lorsque le juge national a la possibilité, dans son droit procédural, de soulever d'office l'application d'une règle de droit interne, il doit soulever d'office l'application du droit communautaire (voir, notamment, arrêt du 12 février 2008, *Kempter*, C-2/06, Rec. p. I-411, point 45).

Ces autorités nationales et, en particulier, les juridictions des États membres sont aidées dans cette tâche par la Cour de justice, qui a pour mission, selon l'article 220 du traité, d'assurer le respect et l'application du droit communautaire.

Celle-ci est confrontée aux législations des États membres en matière fiscale dans le cadre de deux types de procédure, d'une part, **les recours en manquement**, formés contre un État membre auquel il est reproché de méconnaître ses obligations communautaires au travers de sa réglementation ou de sa pratique et, d'autre part, **les renvois préjudiciels** des juridictions nationales, lorsque celles-ci sont saisies par un contribuable d'un recours contre une décision de l'administration fiscale nationale et que ces juridictions ont des doutes en ce qui concerne la portée du droit communautaire pour le jugement de ce recours.

Formellement, l'article 39 du traité, relatif à la libre circulation des travailleurs, prohibe toute discrimination fondée sur la nationalité. Les articles 43, 49 et 56, relatifs à la liberté

d'établissement, à la libre prestation des services et à la liberté de circulation des capitaux et des paiements, interdisent les restrictions à l'exercice de ces libertés. Néanmoins, conformément au traité et à la jurisprudence, de telles discriminations ou restrictions peuvent être conformes au droit communautaire si elles sont valablement justifiées.

L'examen de la conformité d'une réglementation fiscale d'un État membre avec les libertés de circulation passe donc par les deux interrogations suivantes: cette réglementation nationale constitue-t-elle une discrimination ou une restriction au sens du traité puis, en cas de réponse affirmative à cette première interrogation, cette discrimination ou restriction est-elle justifiée.

I L'existence d'une discrimination ou d'une restriction

La Cour de justice, lorsqu'elle est saisie d'une demande visant à apprécier la conformité au droit communautaire d'une réglementation d'un État membre concernant un domaine non harmonisé, commence, d'une manière générale, par déterminer quelle liberté de circulation est susceptible d'être affectée par la réglementation en cause. Elle procède également ainsi en matière fiscale et sa jurisprudence en ce domaine a contribué à délimiter la portée et le champ d'application respectifs des différentes libertés de circulation instaurées par le traité.

Après avoir déterminé la liberté de circulation applicable, la Cour de justice examine si une législation nationale telle que la réglementation en cause constitue une discrimination ou une restriction à l'exercice de cette liberté. Les notions de discrimination et de restriction, visées dans le traité, ont fait l'objet d'une définition relativement large dans la jurisprudence. Dans le domaine de la fiscalité directe, cette jurisprudence a connu des développements particuliers en ce qui concerne la notion de résidence, qui constitue un critère important du pouvoir de taxation des États membres.

Il en ressort également que, compte tenu de l'absence d'harmonisation de la matière fiscale, le simple fait que l'exercice d'une liberté de circulation crée un désavantage à la personne ou à la société qui l'exerce ne démontre pas nécessairement l'existence d'une discrimination ou d'une restriction.

Enfin, nous présenterons succinctement les effets, selon la jurisprudence, des conventions bilatérales liant les États membres en matière d'imposition.

A La détermination de la liberté de circulation applicable

Une même législation nationale peut s'avérer contraire à plusieurs libertés de circulation à la fois. Ainsi, la législation allemande sur la déduction des frais de scolarité de l'impôt sur le revenu des contribuables soumis à l'impôt dans cet État membre, limitant le bénéfice de cet abattement aux frais de scolarité versés à une école privée située en Allemagne, a été déclarée contraire aux articles 18, 39, 43 et 49 du traité [arrêt du 11 septembre 2007, Commission/Allemagne (C-318/05, Rec. p. I-6957)].

Une réglementation d'un État membre en matière fiscale peut donc relever de plusieurs libertés de circulation à la fois, notamment de la liberté d'établissement ou de la libre prestation des services et de la liberté de circulation des capitaux. La question de savoir si cette dernière liberté de circulation a vocation à s'appliquer revêt une importance particulière parce que, contrairement à toutes les autres, elle ne s'applique pas seulement au sein de l'Union européenne, mais également à l'égard des pays tiers⁴. En d'autres termes, lorsque l'opération taxée par la législation nationale contestée a été passée avec **un pays tiers**, la compatibilité de cette législation avec le droit communautaire peut être contestée au regard de cette liberté, mais uniquement à l'aune de celle-ci.

La Cour de justice a fourni des indications qui permettent de délimiter les champs d'application respectifs de la liberté de circulation des capitaux et de la liberté d'établissement ainsi que de la libre prestation des services.

La liberté d'établissement prévue à l'article 43 du traité confère aux ressortissants communautaires le droit d'accéder à des activités non salariées dans l'État membre d'accueil et de les exercer dans les mêmes conditions que celles prévues par cet État pour ses propres ressortissants. Elle donne aux sociétés établies dans un État membre le droit d'exercer leur

⁴ Nous n'examinerons pas, dans cette présentation, la portée des libertés de circulation stipulées par l'accord sur l'Espace Économique Européen.

activité dans un autre État membre par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence.

En matière fiscale, la Cour de justice en a déduit qu'une législation d'un État membre, qui s'applique lorsqu'un ressortissant de cet État détient dans le capital d'une société établie dans un autre État membre une participation lui permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions de cette société et d'en déterminer les activités, a vocation à relever de la liberté d'établissement (voir, notamment, arrêt du 2 octobre 2008, *Heinrich Bauer Verlag*, C-360/06, non encore publié au Recueil, point 27 et la jurisprudence citée).

Cette analyse a été étendue à la situation dans laquelle les parts d'une société ayant son siège dans un État membre sont détenues, de manière directe ou indirecte, par les membres d'une même famille résidant dans un autre État membre, lesquels poursuivent les mêmes intérêts, prennent d'un commun accord, par l'intermédiaire d'un même représentant à l'assemblée générale de cette société, les décisions relatives à celle-ci et en déterminent les activités (arrêt *Heinrich Bauer Verlag*, précité, point 29).

Par ailleurs, l'acquisition ou la cession d'actions d'une société établie dans un autre État membre ainsi que la perception de dividendes constituent des mouvements de capitaux.

Il s'ensuit qu'une législation d'un État membre prévoyant, par exemple, l'imposition des dividendes indépendamment de l'ampleur de la participation que l'actionnaire détient dans la société distributrice relève aussi bien des articles du traité relatifs à la liberté d'établissement que de ceux afférent à la liberté de circulation des capitaux (arrêt du 24 mai 2007, *Holböck*, C-157/05, Rec. p. I-4051; et du 23 avril 2009, *Commission/Grèce*, C-406/07, non encore publié au Recueil).

Cependant, conformément à la jurisprudence, une législation nationale qui a vocation à relever de plusieurs libertés de circulation mais qui affecte l'une d'entre elles de manière prépondérante ne doit être examinée qu'au regard de celle-ci (arrêt du 14 octobre 2004, *Omega*, C-36/02, Rec. p. I-9609, point 27).

La Cour en a déduit que, lorsqu'une réglementation d'un État membre vise uniquement la situation dans laquelle la participation dans le capital d'une société confère au détenteur de

cette participation une influence certaine sur les décisions de ladite société et lui permet d'en déterminer les activités, seules les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement trouvent à s'appliquer [voir, notamment, à propos d'une loi nationale sur les sociétés étrangères contrôlées, arrêt du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995, points 31 à 33), à propos d'une législation visant à lutter contre la sous-capitalisation, arrêt du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rec. p. I-2107, points 26 à 34) et ordonnance du 10 mai 2007, Lasertec (C-492/04, Rec. p. I-3775, points 24 à 26), ou encore à propos d'une législation relative aux transferts financiers intragroupes, arrêt du 18 juillet 2007, Oy AA (C-231/05, Rec. p. I-6373, points 20 à 23)].

De même, lorsqu'une réglementation nationale en matière fiscale affecte de manière prépondérante la libre prestation des services, seule cette liberté de circulation est applicable [voir, à propos de la réglementation allemande subordonnant l'exercice, à titre professionnel, de l'activité d'octroi de crédits sur le territoire national à l'obtention d'un agrément, arrêt du 3 octobre 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Rec. p. I-9521, points 28, 30, 31 et 34)].

Dans ces cas de figure, la Cour de justice indique que, si une telle réglementation nationale a des effets restrictifs sur la libre circulation des capitaux, de tels effets sont à considérer comme la conséquence inéluctable d'une éventuelle entrave à la liberté d'établissement ou à la libre prestation des services, de sorte qu'ils ne justifient pas un examen au regard des articles du traité relatifs à la liberté de circulation des capitaux.

En d'autres termes, un opérateur économique, dans le cadre de relations avec un pays tiers, n'est pas fondé à se prévaloir des articles du traité relatifs à la liberté de circulation des capitaux afin de contester cette réglementation (voir arrêt Fidium Finanz, précité, et ordonnance du 10 mai 2007, A et B, C-102/05, Rec. p. I-3871).

Une législation relative à **l'achat de biens immobiliers** est également susceptible de relever à la fois de la liberté d'établissement et de la liberté de circulation des capitaux.

D'une part, en effet, l'acquisition d'immeubles constitue le prolongement nécessaire de la liberté d'établissement, comme il est énoncé à l'article 44, paragraphe 2, sous e), du traité. D'autre part, des investissements immobiliers sont compris dans la notion de "mouvements de

capitaux", au sens de l'article 56 du traité (arrêt du 25 janvier 2007, Festersen, C-370/05, Rec. p. I-1129, point 23).

Dans l'arrêt du **11 octobre 2007, ELISA** (C-451/05, Rec. p. I-8251), concernant la taxe française sur les immeubles situés en France et détenus par des personnes morales, la Cour de justice, en réponse à un renvoi préjudiciel de la chambre commerciale de la Cour de cassation, a estimé que la situation dans laquelle une société de droit luxembourgeois a effectué des investissements immobiliers en France sans y avoir une présence permanente et sans effectuer une gestion active de ses immeubles ne relève pas de la liberté d'établissement mais uniquement de la liberté de circulation des capitaux.

B La portée des notions de discrimination et de restriction

Les libertés de circulation, selon la jurisprudence, présentent les trois caractéristiques communes suivantes.

D'une part, elles reposent sur le **principe de non-discrimination**. Selon la jurisprudence, une discrimination est l'application d'un traitement différent à des situations comparables ou l'application d'un traitement identique à des situations différentes.

D'autre part, elles ne prohibent pas seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité. Elles s'opposent également aux **discriminations indirectes**, c'est-à-dire aux règles qui reposent sur des critères indistinctement applicables aux nationaux et aux ressortissants des autres États membres mais qui, en pratique, ont pour effet de désavantager ces ressortissants. Elles visent même les simples "**entraves**", c'est-à-dire les mesures nationales qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice d'une liberté de circulation.

Enfin, les libertés de circulation interdisent non seulement les **restrictions à l'entrée**, c'est-à-dire les mesures de l'État d'accueil qui défavorisent la venue, sur son territoire, d'un ressortissant d'un autre État membre, mais également les **restrictions à la sortie**, c'est-à-dire les mesures par lesquelles l'État d'origine crée des obstacles à l'exercice des libertés de circulation par ses propres ressortissants.

En matière fiscale, ces caractères communs aux libertés de circulation ont donné lieu à des développements particuliers en ce qui concerne le critère de la résidence.

Le critère de la résidence fiscale est celui que les États membres, en général, ont choisi afin de délimiter leurs compétences respectives de taxation. Ainsi, les États membres, en principe, imposent les contribuables personnes physiques résidentes et les sociétés établies sur leur territoire sur l'ensemble de leurs revenus, nationaux et étrangers, dans le cadre du régime dit "d'imposition illimitée" ou "d'assujettissement intégral". En revanche, ils ne taxent le plus souvent les contribuables non résidents que sur les revenus et les bénéfices qui résultent d'une activité exercée sur leur territoire, dans le cadre du régime dit d'"imposition limitée" ou d'"assujettissement partiel".

De même, les États membres prévoient des avantages fiscaux dont le bénéfice est limité aux contribuables résidents, tels que les abattements destinés à prendre en compte leur situation personnelle et familiale.

Enfin, les modalités de recouvrement de l'impôt diffèrent parfois selon que les contribuables sont des résidents ou des non-résidents.

L'importance du critère de la résidence fiscale dans les législations des États membres et, partant, dans la jurisprudence de la Cour de justice conduit à présenter celle-ci en faisant une distinction entre, d'une part, l'encadrement de la compétence d'un État membre lorsqu'il agit en tant qu'État de la source des revenus, dans lequel le contribuable qui conteste la règle exerce une activité mais ne réside pas, et, d'autre part, l'encadrement de la compétence de l'État membre de résidence.

1 L'encadrement de la compétence de l'État de la source des revenus ou des bénéfices

Une réglementation d'un État membre qui réserve des avantages fiscaux aux personnes qui résident sur le territoire national profite principalement aux nationaux de cet État, puisque, d'une manière générale, les contribuables non résidents sont majoritairement des ressortissants d'autres pays. Une réglementation fondée sur le critère de la résidence est donc susceptible de constituer une discrimination indirecte en raison de la nationalité.

La même analyse est transposable aux législations nationales qui se fondent sur le critère du siège des sociétés, puisque, conformément à la jurisprudence, ce siège sert à déterminer le rattachement de ces sociétés à l'ordre juridique d'un État membre.

Les règles d'un État membre prévoyant, en faveur des non-résidents, des règles moins favorables que celles en vigueur pour les résidents en ce qui concerne le taux de l'impôt, l'octroi d'abattements ou les modalités de recouvrement de l'impôt sont donc susceptibles de constituer des discriminations indirectes.

Toutefois, afin de respecter la compétence réservée des États membres en matière fiscale, la Cour de justice admet, comme point de départ de son raisonnement, que, d'une manière générale, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont pas comparables. Cette prémisse, admise par la jurisprudence dans le cadre de toutes les libertés de circulation, est énoncée expressément à l'article 58, paragraphe 1, du traité, selon lequel l'interdiction des restrictions à la liberté de circulation des capitaux et des paiements prévue à l'article 56 du traité ne fait pas obstacle aux dispositions fiscales établissant une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis.

Selon la Cour de justice, en effet, les situations des résidents et des non-résidents, en ce qui concerne les personnes physiques, peuvent présenter des différences objectives du point de vue de la source de leurs revenus que de leur capacité contributive personnelle ou de la prise en compte de leur situation personnelle et familiale. Ainsi, le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence. En outre, sa capacité contributive personnelle, résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s'apprécier le plus aisément à l'endroit de sa résidence, où il a, en général, le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux.

La Cour a étendu ce postulat aux sociétés (arrêt du 22 décembre 2008, *Truck Center*, C-282/07, non encore publié au Recueil, point 38).

Il s'ensuit que le fait, pour un État membre, de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu'il accorde aux résidents n'est pas nécessairement discriminatoire.

En revanche, un tel traitement différencié en fonction de la résidence peut être qualifié de discriminatoire si, au regard de l'avantage fiscal en cause, il n'existe aucune différence de situation objective qui puisse fonder cette différence de traitement.

La Cour de justice a fait application de ces principes dans les cas de figure suivants, en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques et l'imposition des sociétés.

a L'imposition des personnes physiques

Dans le cadre de l'imposition des revenus des personnes physiques, la Cour de justice a estimé que la situation des contribuables non résidents était comparable à celle des contribuables résidents dans les deux cas de figure suivants.

Le premier d'entre eux est la situation dans laquelle le **contribuable non résident perçoit la totalité ou la quasi-totalité de ses revenus dans l'État où il exerce ses activités professionnelles**, lorsque sont en cause des **avantages fiscaux destinés à prendre en compte sa situation personnelle et familiale, ou qui sont liés à sa capacité contributive**, tels qu'un barème progressif ou des abattements.

Dans un tel cas de figure, le contribuable non résident se trouve objectivement dans la même situation que le contribuable résident dans l'État membre en cause, puisqu'ils sont tous les deux imposés dans ce seul État et l'assiette de leur impôt est la même.

La Cour de justice a dégagé cette règle jurisprudentielle dans l'arrêt du **14 février 1995, Schumacker** (C-279/93, Rec. p. I-225). M. Schumacker, un ressortissant belge, qui résidait en Belgique avec sa femme et ses enfants, avait perçu en Allemagne la totalité de son salaire qui constituait l'essentiel des revenus du ménage, Mme Schumacker étant sans emploi. En vertu de la convention préventive de double imposition passée entre la Belgique et l'Allemagne, les revenus de M. Schumacker devaient être imposés en Allemagne. M. Schumacker avait demandé à bénéficier de l'avantage fiscal prévu par le droit allemand en faveur des salariés mariés, dit "de splitting", qui consiste, afin d'atténuer la progressivité de l'impôt sur le revenu, à additionner le revenu global des deux époux et à l'imputer fictivement par moitié à chacun d'eux pour le taxer séparément. Sa demande avait été rejetée au motif que cet avantage était soumis à la condition que les deux conjoints résident en Allemagne et y soient intégralement assujettis à l'impôt.

Dans l'arrêt Schumacker, précité, la Cour de justice a jugé qu'un non-résident et un résident se trouvent dans une situation objectivement comparable lorsque le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans son État de résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables dans l'État d'emploi. En effet, dans un tel cas de figure, l'État de résidence n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation

personnelle et familiale. La différence de traitement devient alors discriminatoire envers le non-résident parce que sa situation personnelle et familiale n'est prise en compte ni dans l'État de résidence ni dans l'État d'emploi.

Dans l'examen de la comparabilité des situations, la Cour de justice retient ainsi une approche finaliste. Lorsqu'un contribuable a exercé son droit de libre circulation, s'il appartient effectivement à l'État de résidence de prendre en compte sa situation personnelle et familiale, encore faut-il que le contribuable puisse faire l'objet d'une imposition dans cet État qui permette une telle prise en compte. La prise en compte, par l'État de résidence, de la situation personnelle et familiale de ce contribuable est subordonnée, par conséquent, à la perception dans cet État membre de **revenus imposables**.

La Cour de justice a apporté cette précision dans l'arrêt du **1er juillet 2004, Wallentin** (C-169/03, Rec. p. I-6443), à propos du refus de l'administration suédoise d'accorder à M. Wallentin, un étudiant allemand venu travailler en Suède pendant ses vacances d'été, l'abattement prévu en faveur des résidents, au motif que l'intéressé percevait en Allemagne une pension mensuelle de ses parents ainsi qu'une bourse de l'État. Ces sommes étant exonérées d'impôt en Allemagne, la Cour de justice a dit pour droit que la mesure suédoise constituait une discrimination indirecte, M. Wallentin ne disposant d'aucun revenu imposable dans son État de résidence.

Cette jurisprudence s'applique quelle que soit l'origine des revenus. Ainsi, la Cour de justice en a fait application aux contribuables qui exercent leur activité en tant que travailleur indépendant (arrêt du 11 août 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493), et à ceux dont les revenus sont constitués par une retraite (arrêt du 9 novembre 2006, Turpeinen, C-520/04, Rec. p. I-10685).

Elle a aussi vocation à s'appliquer quel que soit le type d'impôt. Ainsi, dans l'arrêt **du 5 juillet 2005, D** (C-376/03, Rec. p. I-5821), la Cour de justice en a fait application dans le cadre d'une **imposition sur la fortune**.

Dans cette affaire, M. D., ressortissant allemand résidant en Allemagne, qui possède 10 % du montant de sa fortune aux Pays-Bas et qui est assujéti à l'impôt sur la fortune dans cet État membre au titre des biens qu'il y détient, a demandé à bénéficier de l'abattement prévu par la loi néerlandaise en faveur des contribuables résidents.

La Cour de justice a jugé que cet impôt sur la fortune est assimilable à l'impôt sur le revenu, en ce qu'il est établi en fonction de la capacité contributive du contribuable. Elle en a déduit qu'un contribuable non résident, qui ne détient qu'une faible partie de sa fortune aux Pays-Bas, ne se trouve pas dans la même situation qu'un contribuable résident, de sorte qu'il ne peut pas prétendre au bénéfice de l'abattement en cause.

M. D. invoquait également le fait que son État de résidence a aboli l'impôt sur la fortune. La Cour de justice a estimé que cette circonstance ne doit pas conduire à une autre solution. Dès lors que l'intéressé détient l'essentiel de sa fortune dans l'État où il réside, l'État membre dans lequel il ne détient qu'une partie de sa fortune n'est pas tenu de lui accorder les avantages qu'il accorde à ses propres résidents.

La Cour de justice a précisé, à cet égard, que la situation de M. D. était différente de celle de M. Wallentin, dont les ressources perçues dans l'État de résidence ne constituaient pas, par nature, des revenus imposables.

Enfin, la jurisprudence Schumacker a été étendue à tous les avantages fiscaux liés à la capacité contributive du non-résident, dont il ne peut pas bénéficier dans son État de résidence. Ainsi, dans l'arrêt du **16 octobre 2008, Renneberg** (C-527/06, non encore publié au Recueil), la Cour de justice a déclaré contraire au droit communautaire une réglementation nationale en vertu de laquelle un contribuable non résident de l'État membre dans lequel il perçoit la totalité ou la quasi-totalité de ses ressources ne peut pas déduire de ses revenus imposables dans cet État les revenus négatifs relatifs à une maison d'habitation située dans un autre État membre, contrairement à un contribuable résident.

Le second cas de figure dans lequel, selon la jurisprudence, la situation d'un résident et celle d'un non-résident sont comparables concerne la situation dans laquelle **l'avantage en cause est directement lié au revenu imposable**.

La Cour de justice a dégagé cette jurisprudence à propos des **frais professionnels** dans l'arrêt du **12 juin 2003, Gerritse** (C-234/01, Rec. p. I-5933), concernant un musicien résidant aux Pays-Bas qui, ayant effectué une prestation en Allemagne imposée dans cet État membre à un taux forfaitaire, s'était vu refuser la possibilité de déduire les frais professionnels engagés pour l'exercice de cette prestation, alors que de tels frais pouvaient être déduits par les contribuables résidents.

Cette jurisprudence a été étendue aux frais qui présentent un lien direct avec le revenu faisant l'objet de la taxation, dans l'arrêt du **19 janvier 2006, Bouanich** (C-265/04, Rec. p. I-923), à propos du droit de déduction des frais d'acquisition d'actions en cas de réduction du capital social [voir également l'arrêt du 6 juillet 2006, Conijn (C-346/04, Rec. p. I-6137), à propos du droit pour un contribuable non résident de déduire de ses revenus imposables, au même titre qu'un contribuable résident, les frais de consultation fiscale exposés afin d'établir sa déclaration de revenus].

La question de savoir si un contribuable non résident se trouve dans la même situation qu'un contribuable résident doit donc être appréciée au regard de l'objet et des conditions d'application de la mesure fiscale en cause.

Ainsi, l'identité des situations des contribuables non résidents et résidents a également été admise par la Cour de justice à propos de réglementations des États membres relatives à la **taxation des plus-values immobilières**.

La législation fiscale portugaise sur les plus-values immobilières réalisées lors de la cession à titre onéreux d'un bien immobilier situé au Portugal prévoyait que les non-résidents étaient imposés sur l'intégralité de la plus-value, au taux fixe de 25 %, alors que les résidents ne l'étaient que sur 50 % de celle-ci, à un taux progressif pouvant atteindre 42 % au maximum. Malgré cette différence de taux, la charge fiscale imposée aux non-résidents était supérieure à celle prévue pour les résidents.

Dans l'arrêt du **11 octobre 2007, Hollmann** (C-443/06, Rec. p. I-8491), la Cour de justice a analysé une telle réglementation en une restriction aux mouvements de capitaux prohibée par l'article 56 du traité en ce qu'elle a pour effet de rendre le transfert de capitaux moins attrayant pour les non-résidents en les dissuadant d'effectuer des investissements immobiliers dans l'État membre concerné et, partant, des opérations afférentes à ces investissements telles que la vente d'un bien immeuble.

En outre, selon la Cour de justice, dès lors que l'imposition en cause porte sur une seule catégorie de revenus des assujettis, qu'ils soient résidents ou non-résidents, qu'elle concerne les deux catégories d'assujettis et que l'État membre source du revenu imposable est toujours l'État membre concerné, il n'existe objectivement aucune différence de situation de nature à justifier une inégalité de traitement fiscal en ce qui concerne l'imposition des plus-values entre ces deux catégories d'assujettis.

b L'imposition des sociétés

La même problématique se pose en ce qui concerne le traitement, dans un État membre, de l'établissement stable d'une société étrangère, soumis dans cet État membre à une obligation fiscale limitée.

Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du **21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN** (C-307/97, Rec. p. I-6161), la Cour de justice s'est trouvée confrontée au régime fiscal allemand en vertu duquel les établissements stables de sociétés de capitaux ayant leur siège dans un autre État membre se voyaient privés d'avantages fiscaux prévus en faveur de sociétés de capitaux ayant leur siège en Allemagne. Parmi ces avantages figurait, notamment, l'exonération, pour le calcul de l'impôt sur la fortune, de la participation au capital d'une société établie dans un pays tiers.

La Cour de justice a estimé que le refus d'accorder un tel avantage aux sociétés non résidentes rend moins attrayante, pour ces dernières, la détention de participations d'affiliation au travers de succursales dans l'État membre concerné, ce qui limite ainsi la liberté de choisir la forme juridique appropriée pour l'exercice d'activités dans un autre État membre, que l'article 43, premier alinéa, seconde phrase, du traité reconnaît expressément aux opérateurs économiques. Elle a estimé, en outre, que la situation des établissements stables de sociétés non résidentes et celle des sociétés résidentes étaient comparables dans la mesure où, en ce qui concerne l'imposition sur la fortune, la participation au capital de sociétés étrangères était imposable en Allemagne, la seule différence de traitement se situant dans le bénéfice de l'exonération. En d'autres termes, les situations en présence étaient comparables parce que cet État membre avait choisi d'exercer son pouvoir de taxation sur les revenus en cause de la même manière à l'égard des contribuables non-résidents et résidents.

La même analyse a été retenue dans l'arrêt du **8 novembre 2007, Amurta** (C-379/05, Rec. p. I-9569), à propos de la réglementation des Pays-Bas relative à la taxation des dividendes distribués par une société néerlandaise à une société mère établie dans un autre État membre,

lorsque la participation de celle-ci dans le capital de la société nationale est inférieure au seuil d'application de la directive 90/435⁵.

Selon cette réglementation, les dividendes distribués à une société étrangère sont soumis à une retenue à la source alors qu'ils sont exonérés d'une telle retenue lorsque la société bénéficiaire est établie aux Pays-Bas. Les dividendes distribués à une société établie dans un autre État membre font l'objet d'une double imposition, dite économique, puisqu'ils sont imposés, d'une part, auprès de la société distributrice au titre de l'impôt sur les sociétés et, d'autre part, auprès de la société bénéficiaire dans le cadre de la retenue à la source.

Les sociétés bénéficiaires étrangères font donc l'objet d'un traitement moins favorable que les sociétés bénéficiaires néerlandaises, ce qui peut dissuader les premières d'investir aux Pays-Bas et ce qui constitue une restriction à la liberté de circulation des capitaux.

La Cour de justice a constaté que la double imposition économique des dividendes distribués à une société mère non résidente aux Pays-Bas résultait du seul exercice, par cet État membre, de sa compétence fiscale et que l'exercice de cette compétence rendait la situation des sociétés non résidentes comparable à celle des sociétés bénéficiaires résidentes au regard de l'objectif de la réglementation nationale en cause, puisque celle-ci visait à prévenir la double imposition économique des dividendes distribués aux sociétés nationales.

En revanche, les situations des non-résidents et des résidents ont été jugées non comparables dans l'arrêt **Truck Center**, précité, concernant la réglementation belge relative à la taxation des intérêts versés par une société résidente à une société non résidente. Selon cette réglementation, ces intérêts font l'objet d'une retenue à la source alors les intérêts versés à une société résidente sont exonérés d'une telle retenue.

Cette réglementation diffère de celle en cause dans l'arrêt **Amurta**, précité, dans la mesure où les intérêts visés par la réglementation belge ne procèdent pas de revenus ayant déjà fait l'objet d'une imposition auprès de la société distributrice. Ces intérêts ne sont imposés qu'au moment de leur distribution au bénéficiaire. La réglementation belge prévoit ainsi que, lorsque lesdits intérêts sont distribués à une société résidente, ils sont imposés auprès de cette

⁵ La directive 90/435 s'applique lorsque la participation de la société mère dans le capital de la filiale est supérieure ou égale à 25 %. Elle prévoit que l'État membre dans lequel est établie la filiale est exclusivement compétent pour taxer les revenus, que les dividendes distribués par cette filiale ne doivent pas être taxés par l'État membre sur le territoire duquel la société mère bénéficiaire est établie et que ces dividendes doivent être exonérés de retenue à la source de la part de l'État de résidence de la filiale.

dernière dans le cadre de l'imposition des sociétés. Lorsqu'ils sont versés à une société établie dans un autre État membre, la Belgique prélève la part d'impôt qui lui est due par une retenue à la source parce qu'il est plus difficile pour lui de recouvrer cet impôt auprès de la société bénéficiaire étrangère.

En outre, le taux de ce précompte mobilier est très inférieur au taux de l'impôt sur les sociétés (13,39 % ou 15 % alors que le taux de l'impôt sur les sociétés varie entre 28 % et 39 %), de sorte que la seule différence de traitement se situe au niveau des modalités de recouvrement de l'impôt et non du taux de celui-ci.

La Cour de justice a estimé que la situation des sociétés non résidentes était différente de celle des sociétés résidentes, notamment parce que ces dernières se trouvent directement soumises au contrôle de l'administration fiscale belge, qui peut procéder au recouvrement forcé de l'impôt qui lui est dû, alors que ce recouvrement auprès de sociétés non résidentes requiert l'assistance de l'administration fiscale de leur État de résidence.

Dans ses conclusions, l'avocat général Kokott avait relevé que, si, à l'époque des faits, la directive sur l'assistance en matière de recouvrement des créances fiscales n'était pas applicable, une convention bilatérale liant les États membres en cause prévoyait un mécanisme similaire.

2 L'encadrement de la compétence de l'État de résidence

L'encadrement de la compétence des États membres en matière de fiscalité directe, lorsqu'ils interviennent en qualité d'État de résidence du contribuable, se traduit, principalement, par une **prohibition des "entraves à la sortie"**, c'est-à-dire des mesures qui gênent l'exercice par un contribuable résident des libertés de circulation garanties par le traité.

L'arrêt du **11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant** (C-9/02, Rec. p. I-2409) constitue une bonne illustration de la prohibition de ce type de restriction.

Cet arrêt concerne la législation française relative aux "plus-values latentes". Afin de lutter contre l'évasion fiscale, la France avait instauré une législation en vertu de laquelle un contribuable désireux de transférer son domicile en dehors du territoire français était redevable, du seul fait d'un tel transfert, d'un impôt sur les plus-values de certaines valeurs

mobilières, c'est-à-dire d'un impôt calculé en fonction de la différence entre le prix d'acquisition de ces valeurs mobilières et leur valeur à la date du transfert du domicile.

Il s'agissait donc d'un impôt sur un revenu qui n'était pas encore réalisé et que le contribuable n'aurait pas eu à payer s'il avait maintenu sa résidence en France, puisque, dans ce cas de figure, ces plus-values n'auraient été imposables qu'au moment de leur réalisation effective.

La Cour de justice a estimé que cette différence de traitement concernant l'imposition des plus-values, même si elle n'empêche pas un contribuable de s'installer dans un autre État membre, est néanmoins de nature à le dissuader d'exercer un tel droit et que, en l'absence de justification conforme au traité, une telle mesure est contraire à la liberté d'établissement, prévue à l'article 43 du traité.

Cette jurisprudence trouve à s'appliquer quels que soient la liberté de circulation en cause et le type d'imposition. Nous en trouvons plusieurs illustrations en ce qui concerne **l'impôt sur la fortune**.

Ainsi, dans l'arrêt du **13 avril 2000, Baars** (C-251/98, Rec. p. I-2787), il s'agissait de la législation d'un État membre qui exonérait de l'impôt sur la fortune la participation dans le capital d'une société à la condition que cette société soit établie dans l'État membre concerné.

La Cour de justice a dit pour droit, dans une situation où un contribuable résident détenait la totalité du capital d'une société établie dans un autre État membre, qu'une telle législation était contraire à la liberté d'établissement.

La même analyse a été suivie dans l'arrêt **Heinrich Bauer Verlag**, précité, à propos de la législation d'un État membre ayant pour effet, dans le cadre de la détermination de l'impôt sur la fortune d'une société résidente, d'attribuer à sa participation au capital d'une société de personnes établie dans le même État membre une valeur inférieure à sa participation dans une société de personnes établie dans un autre État membre.

Comme la législation en cause dans l'arrêt Baars, précité, le désavantage fiscal généré par une telle différence de traitement est de nature à dissuader un contribuable ou une société résidente d'investir ou de créer un établissement secondaire dans un autre État membre.

C Les désavantages résultant simplement de la disparité des régimes fiscaux des États membres ou de l'exercice par les États membres de leur compétence

En l'état actuel du droit communautaire, les États membres demeurent libres de définir leur compétence en matière d'imposition directe et de fixer les critères de répartition entre eux du pouvoir de taxation dans le cas de situations transfrontalières. Dans la mesure où l'État de résidence impose habituellement le contribuable sur l'ensemble de ses revenus et où l'État de la source impose également celui-ci sur les revenus perçus sur son territoire, l'exercice conjoint par ces deux États de leurs compétences respectives génère une double imposition des revenus du contribuable perçus à l'étranger.

L'article 293 du traité invite les États membres à engager des négociations en vue d'assurer l'élimination de la double imposition à l'intérieur de la Communauté, mais il ne leur en fait pas l'obligation. En outre, les actes communautaires qui prohibent les doubles impositions, tels que les directives 90/434 et 90/435, ont un champ d'application limité.

Il s'ensuit que, à ce jour, une double imposition qui ne relève pas du champ d'application de ces directives ne constitue pas, en tant que telle, une infraction au droit communautaire.

La Cour de justice l'a indiqué clairement dans l'arrêt du **14 novembre 2006, Kerckhaert et Morres** (C-513/04, Rec. p. I-10967), à propos de la législation belge qui, dans le cadre de l'impôt sur le revenu, soumet au même taux uniforme d'imposition les dividendes d'actions de sociétés établies en Belgique et les dividendes d'actions de sociétés établies dans un autre État membre, sans prévoir de possibilité d'imputation de l'impôt prélevé par voie de retenue à la source dans cet autre État membre. La Cour de justice a constaté que le régime fiscal en cause ne fait aucune distinction entre les dividendes de sociétés établies en Belgique et ceux de sociétés établies dans un autre État membre. Elle a estimé que les conséquences défavorables que pourrait entraîner l'application d'un tel système pour un contribuable percevant des dividendes ayant fait l'objet d'une retenue à la source dans un autre État membre découlent uniquement de l'exercice parallèle par deux États membres de leur compétence fiscale ⁶.

De même, lorsque, de manière unilatérale ou conventionnelle, les États membres ont pris des mesures destinées à prévenir les cas de double imposition, ils doivent respecter le droit

⁶ Voir, pour une confirmation de cette jurisprudence, arrêt du 6 décembre 2007, *Columbus Container Services* (C-298/05, Rec. p. I-10451).

communautaire. Cependant, celui-ci n'oblige pas l'État de résidence à prendre en compte l'impôt acquitté dans l'État de la source au-delà de l'impôt national correspondant à de tels revenus.

Ainsi, dans l'arrêt du **12 mai 1998, Gilly** (C-336/96, Rec. p. I-2793), la Cour de justice a été confrontée à la situation suivante.

Mme Gilly avait été imposée en Allemagne, au titre des revenus perçus dans cet État, et en France, où elle résidait, sur la totalité de ses revenus. La convention préventive de double imposition conclue par la République fédérale d'Allemagne et la République française prévoyait que les impôts acquittés en Allemagne lui ouvraient droit à un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. En raison de la plus forte progressivité de l'impôt allemand et du fait que sa situation personnelle et familiale n'avait pas été prise en compte en Allemagne alors qu'elle l'avait été en France, le crédit d'impôt accordé à Mme Gilly était inférieur au montant qu'elle avait effectivement payé en Allemagne. Mme Gilly avait donc supporté une charge totale d'impôt supérieure à celle qu'elle eût assumée pour des revenus équivalents perçus intégralement en France.

La Cour de justice a estimé que les conséquences défavorables entraînées pour Mme Gilly par le mécanisme de crédit d'impôt litigieux découlent des disparités entre les barèmes d'imposition des États membres en cause, dont la fixation, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, relève de la compétence propre de chacun desdits États. Quant à l'incidence sur le montant du crédit d'impôt de la prise en compte de la situation personnelle et familiale du contribuable dans l'État de résidence et non dans l'État d'emploi, la Cour de justice a rappelé que cette disparité provient du fait que, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables dans la mesure où le revenu perçu sur le territoire d'un État par le non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence.

D L'incidence des conventions bilatérales

En l'absence d'harmonisation communautaire et de convention multilatérale à cet effet, les États membres sont libres de fixer les critères de répartition du pouvoir de taxation entre eux et de prendre les mesures nécessaires afin de prévenir les cas d'une double imposition, au moyen de conventions bilatérales, à condition toutefois de respecter les exigences du droit

communautaire. L'examen de la jurisprudence relative à l'incidence de conventions bilatérales en matière fiscale permet de tirer les quatre enseignements suivants.

Le premier de ces enseignements est que les droits découlant des libertés de circulation garanties par le traité au sein de l'Union européenne sont inconditionnels et qu'un État membre ne saurait faire dépendre leur respect du contenu d'une convention conclue avec un autre État membre [arrêt du 28 janvier 1986, *Commission/France* (270/83, Rec. p. 273, point 26)]. En d'autres termes, un État membre ne saurait soumettre ces droits à une convention de réciprocité passée avec un autre État membre dans le but d'obtenir des avantages correspondants de cet État.

Toutefois, ce principe n'est pas transposable aux droits découlant de la liberté de circulation des capitaux avec les pays tiers.

Le deuxième enseignement est que, en présence d'une mesure fiscale d'un État membre entravant une liberté de circulation prévue par le traité, une convention bilatérale peut être prise en compte lorsqu'elle neutralise cette entrave [arrêt du 14 décembre 2006, *Denkavit Internationaal et Denkavit France* (C-170/05, Rec. p. I-11949, point 45)]. La Cour examine si l'application combinée de la législation en cause et de la convention bilatérale laisse subsister une restriction à la liberté de circulation applicable ou renvoie cette appréciation au juge national.

Le troisième enseignement est que, lorsqu'un contribuable non résident se trouve dans la même situation qu'un contribuable résident, il doit, en vertu du principe du traitement national, bénéficier, dans les mêmes conditions que les contribuables résidents, des avantages découlant d'une convention bilatérale passée entre l'État membre de résidence et un pays tiers (voir, par exemple, arrêt *Saint-Gobain ZN*, précité).

Le quatrième enseignement est que le droit communautaire n'impose pas à un État membre d'étendre à un contribuable non-résident, qui ne se trouve pas dans une situation comparable à celle d'un contribuable résident, le bénéfice d'une convention bilatérale passée avec un pays autre que celui de ce contribuable non-résident. En d'autres termes, à ce jour, le droit communautaire, en matière fiscale, n'impose pas à un État membre d'accorder à un résident d'un autre État membre le bénéfice de la clause de la nation la plus favorisée.

Ainsi, dans l'affaire ayant donné lieu à l'**arrêt D**, précité, la question s'est posée de savoir si l'intéressé faisait l'objet d'une discrimination au motif qu'un contribuable résidant en Belgique, se trouvant dans une situation analogue à la sienne, pouvait bénéficier de l'abattement litigieux en vertu de la convention passée entre le Royaume des Pays-Bas et le Royaume de Belgique. La Cour de justice a estimé qu'une telle différence de traitement n'était pas contraire au droit communautaire.

II L'existence d'une justification

Une réglementation d'un État membre qui restreint l'exercice d'une liberté de circulation n'est pas obligatoirement contraire au droit communautaire. Ainsi, le traité prévoit expressément que la liberté de circulation des travailleurs, la liberté d'établissement et la liberté de prestation de services peuvent être limitées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique (voir les articles 39, paragraphe 3, 46, paragraphe 1, et 55 du traité).

De manière plus pertinente en ce qui concerne la matière fiscale, l'article 58, paragraphe 1, sous b), du traité dispose que l'interdiction des restrictions à la libre circulation des capitaux énoncée à l'article 56 du traité ne porte pas atteinte au droit des États membres de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale.

Ces motifs de restriction visés par le traité ne sont pas exhaustifs. La Cour de justice, dans le cadre de procédures préjudicielles ou en manquement mettant en cause la conformité avec le droit communautaire de mesures fiscales adoptées par les États membres, a admis, à la demande de ces derniers, que des restrictions aux libertés de circulation pouvaient également être justifiées par d'autres motifs, qualifiés de «**raisons**» ou d'«**exigences impérieuses d'intérêt général**».

Cependant, quel que soit le motif de justification pouvant être invoqué, il doit faire l'objet d'une interprétation stricte, en tant qu'exception aux libertés de circulation garanties par le traité. Cette limite à la portée des exceptions aux libertés de circulation se trouve exprimée à l'article 58, paragraphe 3, du traité, selon lequel les dispositions de l'article 58, paragraphe 1,

ne sauraient justifier "un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements".

Conformément à la jurisprudence, une mesure nationale susceptible d'entraver l'exercice d'une liberté de circulation, fondée sur l'un des motifs de restriction prévu par le traité ou admis par la jurisprudence, ne peut être conforme au droit communautaire que si elle est **apte à garantir la réalisation du motif qu'elle poursuit** et si elle **n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif**.

La Cour de justice fait un contrôle très strict de ces conditions d'aptitude et de proportionnalité. Elle a admis, cependant, que la liberté de circulation des capitaux avec les pays tiers peut faire l'objet de restrictions plus larges que celles admises dans le cadre intracommunautaire.

A Les motifs de restriction admissibles entre États membres

En matière fiscale, la présentation des différents motifs de restriction admis par la jurisprudence nécessite de partir de la prémisse selon laquelle, d'une part, **l'existence d'un avantage résultant de la fiscalité peu élevée dans un État membre** n'autorise pas, par elle-même, un autre État membre à compenser cet avantage par un traitement fiscal moins favorable (voir notamment arrêt du 26 juin 2003, Skandia et Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, point 52).

D'autre part, la **réduction des recettes fiscales, en tant que telle, ne saurait constituer une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée afin de justifier une mesure contraire à l'exercice d'une liberté de circulation**. La Cour de justice en a déduit, par exemple, que le simple manque à gagner subi par un État membre du fait du transfert du domicile fiscal d'un contribuable dans un autre État membre dans lequel les règles en matière d'imposition sont, le cas échéant, plus avantageuses ne saurait en soi justifier une restriction du droit d'établissement (voir, par exemple, arrêt de Lasteyrie du Saillant, précité, point 60).

De même, le fait, pour une personne physique ou une société, de choisir de s'installer ou de s'implanter dans un État membre dans le but avoué de profiter d'un régime fiscal plus favorable ne constitue pas, à lui seul, un abus de droit et ne saurait donc empêcher cette personne ou cette société de se prévaloir des libertés de circulation prévues par le traité (arrêt Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 38).

En revanche, la Cour de justice a admis que les États membres pouvaient légitimement restreindre l'exercice des libertés de circulation pour plusieurs motifs, dont les principaux sont les suivants.

— **La nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal**

Ce motif de restriction a été admis pour la première fois dans les arrêts du **28 janvier 1992**, **Bachmann** (C-204/90, Rec. p. I-249) et **Commission/Belgique** (C-300/90, Rec. p. I-305), à propos de la législation belge qui subordonnait la déduction de cotisations d'assurance contre la maladie et l'invalidité ou contre la vieillesse et le décès à la condition que ces cotisations soient versées dans cet État.

La Cour de justice a estimé que cette limitation du droit à déduction était conforme au droit communautaire au motif qu'il existait un lien entre la déductibilité des cotisations et l'imposition des sommes dues par les assureurs en exécution des contrats d'assurance contre la vieillesse et le décès. En effet, selon la réglementation en cause, les pensions, rentes, capitaux ou valeurs de rachat de contrats d'assurance-vie étaient exemptés de l'impôt lorsque la déduction des cotisations n'avait pas été obtenue.

Elle en a déduit que, dans un tel régime fiscal, la perte de recettes qui résultait de la déduction des cotisations d'assurance-vie, notion qui inclut les assurances contre la vieillesse et le décès, du revenu total imposable était compensée par l'imposition des pensions, rentes ou capitaux dus par les assureurs.

Toutefois, à l'heure actuelle, la portée exacte de ce motif de restriction est incertaine.

D'une part, en effet, dans les décisions rendues postérieurement aux arrêts **Bachmann** et **Commission/Belgique**, précités, la Cour de justice, tout en affirmant qu'une restriction pouvait être valablement justifiée par ce motif, en a restreint la portée, en indiquant que le lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé devait être vérifié à l'égard d'un seul et même contribuable.

Cette interprétation restrictive de ce motif de restriction a été confirmée, par exemple, dans l'arrêt du **30 janvier 2007**, **Commission/Danemark** (C-150/04, Rec. p. I-1163), à propos de la législation danoise limitant le droit de déduction ou l'exonération de cotisations à un régime d'assurance-vie et de retraite aux cotisations versées à des institutions de retraite établis au Danemark.

Bien que le régime danois ressemblât beaucoup à la réglementation belge en cause dans les arrêts *Bachmann* et *Commission/Belgique*, précités, la Cour de justice a estimé qu'il ne pouvait pas être justifié par la préservation de sa cohérence au motif que rien n'empêchait le Danemark d'exercer son pouvoir de taxation sur les prestations versées par une institution de retraite établie dans un autre État membre à un contribuable résidant toujours au Danemark, au moment de ce versement, en contrepartie de cotisations dont il aurait admis la déduction.

D'autre part, la Cour de justice a admis, dans l'arrêt du **7 septembre 2004, Manninen** (C-319/02, Rec. p. I-7477), en ce qui concerne la taxation des dividendes transfrontaliers, que la condition du lien direct devait être appréciée en considération de l'objectif du régime en cause et que, si ce régime visait à prévenir la double imposition économique, le motif tiré de la cohérence pouvait trouver à s'appliquer en présence de deux contribuables, sans toutefois reconnaître que la réglementation nationale en cause dans cette affaire était justifiée par ce motif.

Deux arrêts rendus en fin d'année 2008 ont remis en valeur ce motif de restriction.

Dans l'arrêt du **23 octobre 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt** (C-157/07, non encore publié au Recueil), la Cour de justice, pour la première fois depuis les arrêts *Bachmann* et *Commission/Belgique*, précités, a admis, sur le fondement de ce motif, la conformité au droit communautaire d'une réglementation d'un État membre en vertu de laquelle, pour le calcul de l'imposition due par une société résidente, les pertes d'un établissement stable de cette société situé dans un autre État membre, après avoir été prises en compte, sont réintégrées lorsque cet établissement stable dégage des bénéfices.

Elle a estimé que la réintégration de ces pertes imposait aux sociétés résidentes disposant d'un établissement stable dans un autre État membre un traitement moins favorable que celui réservé aux sociétés résidentes disposant d'un établissement stable sur le territoire national.

Elle a admis, cependant, que cette réintégration était indissociable de la prise en compte antérieure des pertes et qu'il existait ainsi un lien direct entre ces deux éléments.

Dans l'arrêt du **27 novembre 2008, Papillon** (C-418/07, non encore publié au Recueil), la Cour de justice a admis que le régime français d'intégration fiscale, en ce qu'il exclut de son champ d'application la situation dans laquelle la société mère résidente détient ses sous-filiales résidentes par l'intermédiaire d'une filiale non résidente, était propre à garantir la

cohérence de ce régime fiscal. Elle a estimé, cependant, qu'une telle exclusion était disproportionnée.

— La nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux

Conformément à la jurisprudence, la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général pouvant justifier une restriction aux libertés de circulation (arrêt du 14 septembre 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rec. p. I-8203, point 47) et les mesures prises à cet effet relèvent des restrictions couvertes par l'article 58, paragraphe 1, sous b), du traité (arrêt du 26 septembre 2000, *Commission/Belgique*, C-478/98, Rec. p. I-7587, points 38 et 39).

La portée de ce motif de restriction diffère selon qu'il est invoqué dans le cadre intracommunautaire ou de relations avec un pays tiers.

Dans le cadre de relations intracommunautaires, la Cour de justice examine de manière très restrictive si la mesure en cause est bien proportionnée au regard d'un tel objectif et retient, en général, que cette condition n'est pas remplie. Elle fonde son analyse sur le fait que la directive 77/799, lorsqu'une partie des opérations imposables est effectuée sur le territoire d'un autre État membre, permet à l'État membre d'imposition d'obtenir, de la part des autorités compétentes de cet autre État, toutes les informations nécessaires à l'établissement correct des impôts dus en vertu de sa législation.

Dans l'arrêt **ELISA**, précité, la Cour de justice a donné une interprétation large de la portée de cette directive en indiquant qu'elle s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune, ainsi que sur des éléments du revenu ou de la fortune, indépendamment de leur dénomination en droit national. Elle en a déduit que ladite directive, en France, couvre notamment l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle, la taxe foncière sur les propriétés bâties ainsi que la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

Elle a précisé également que la directive 77/799 s'applique aussi aux impôts dus par les personnes morales.

La Cour de justice déduit invariablement de cette directive qu'un État membre ne saurait invoquer la difficulté de contrôler la situation d'un contribuable non résident afin de justifier un désavantage, puisque cet État peut, en principe, obtenir tous les renseignements utiles de la

part des autorités compétentes de l'État membre de résidence (voir, pour une application récente, arrêt Renneberg, précité, point 78).

Les États membres ont néanmoins souligné, dans plusieurs affaires, que la directive 77/799 comporte des exceptions. Ainsi, en vertu de l'article 8, paragraphe 1, de celle-ci, l'État membre requis n'a pas l'obligation de faire effectuer des recherches ou de transmettre des informations lorsque sa législation ou sa pratique administrative n'autorise pas l'autorité compétente à effectuer de telles recherches ou à recueillir ou à utiliser de telles informations pour les propres besoins de cet État.

La Cour de justice a estimé néanmoins que, même lorsque les dispositions de l'article 8, paragraphe 1, de la directive 77/799 trouvent à s'appliquer, cela ne justifie pas d'établir une présomption de fraude et de prévoir une exclusion a priori d'un avantage fiscal.

Ainsi, dans l'arrêt **ELISA**, précité, l'examen portait sur les dispositions de la loi française relatives à l'exonération de la taxe annuelle de 3 % de la valeur vénale des immeubles situés en France qui sont possédés directement ou indirectement par des personnes morales. Selon ces dispositions, les sociétés établies en France sont exonérées de cette taxe, alors que l'exonération des sociétés établies dans un autre État membre est subordonnée à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre la République française et cet autre État en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces sociétés ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies en France.

Le litige au principal concernait un holding relevant de la loi luxembourgeoise du 31 juillet 1929, qui avait été privé du bénéfice de cette exonération au motif que la convention bilatérale liant la France et le Luxembourg excluait ce type de holding des sociétés pour lesquelles le Luxembourg pouvait communiquer des renseignements à des fins fiscales.

La Cour de justice, après avoir constaté que cette situation relève de la limite prévue à l'article 8, paragraphe 1, de la directive 77/799, a estimé, conformément à sa jurisprudence, que ladite situation ne saurait justifier un refus catégorique d'accorder l'avantage fiscal en cause.

Selon la Cour de justice, les autorités fiscales nationales peuvent exiger du contribuable de produire lui-même les preuves qu'elles jugent nécessaires et, le cas échéant, refuser le

bénéfice de cet avantage si ces conditions ne sont pas satisfaites. Les autorités fiscales françaises peuvent ainsi demander aux sociétés holding de droit luxembourgeois de fournir les éléments de preuve qu'elles estiment nécessaires pour que soit pleinement assurée la transparence des droits de propriété et de la structure de l'actionnariat de ces dernières, et ce indépendamment de l'existence d'une convention d'assistance administrative ou d'un traité prévoyant une clause de non-discrimination en matière fiscale ⁷.

La lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales

La Cour de justice a également donné à ce motif de restriction une portée très restrictive. Conformément à une jurisprudence bien établie, une mesure nationale destinée à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales ne peut justifier une restriction à l'exercice d'une liberté de circulation que si elle vise spécifiquement les situations dans lesquelles un opérateur économique se prévaut d'une liberté de circulation alors que, en réalité, il ne l'a pas exercée ou seulement en apparence. La jurisprudence qualifie une telle opération de "**montage purement artificiel**", dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné.

En d'autres termes, une réglementation d'un État membre qui repose sur une présomption de fraude ne peut être justifiée que si elle vise uniquement de tels montages. En outre, une telle réglementation ne doit pas prévoir une présomption irréfragable.

Ainsi, dans l'arrêt **Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas**, précité, la Cour de justice a admis que ce motif de restriction pouvait justifier la législation du Royaume-Uni relative aux sociétés étrangères contrôlées, en vertu de laquelle les bénéfices non distribués, réalisés par une filiale établie dans un État appliquant un taux d'imposition très faible, sont inclus de plein droit dans l'assiette imposable de la société mère, à la condition que cette législation ne vise que les situations dans lesquelles ces filiales établies dans des paradis fiscaux n'y exercent pas réellement d'activités.

Dans un tel cas de figure, l'opérateur économique ne peut pas se prévaloir de la liberté d'établissement parce que cette liberté a pour objectif de permettre à un ressortissant communautaire de participer effectivement, de façon stable et continue, à la vie économique d'un État membre autre que son État membre d'origine. Cet objectif n'est pas atteint lorsqu'un

⁷ La loi du 31 juillet 1929 a été abrogée par le Luxembourg en 2006 après que la Commission des Communautés européennes a rendu une décision constatant que les avantages fiscaux conférés spécialement à ce type de holding constituaient une aide d'État contraire au droit communautaire.

opérateur économique ne s'est pas implanté dans l'État d'accueil et n'y a installé qu'une simple "boîtes à lettres".

La Cour de justice a donc admis, dans ce cas particulier, que la charge de la preuve pouvait être renversée et qu'une telle loi nationale était compatible avec le marché commun à la condition toutefois que le contribuable ait la possibilité, sans être soumis à des contraintes administratives excessives, de démontrer que la filiale se trouve réellement implantée dans l'État d'accueil et y exerce des activités effectives.

Il a également été admis, dans l'arrêt **Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation**, précité, que la législation d'un État membre destinée à lutter contre la sous-capitalisation, consistant à requalifier en dividendes les intérêts versés à une société non résidente appartenant au même groupe, pouvait être justifiée lorsqu'elle ne vise que les montages artificiels, c'est-à-dire lorsque les intérêts dépassent ce que des sociétés non apparentées auraient convenu dans une situation de pleine concurrence, à condition toutefois que le contribuable soit autorisé, sans contrainte excessive, à justifier une telle opération.

— **Le principe de territorialité**

Le principe de territorialité a pour fonction d'introduire, dans l'application du droit communautaire, la nécessité de tenir compte des limites des compétences fiscales des États membres.

Dans l'arrêt du **15 mai 1997, Futura Participations et Singer** (C-250/95, Rec. p. I 2471), la Cour de justice a dit pour droit que, en vertu de ce principe, une législation d'un État membre, en vertu de laquelle un contribuable non résident ayant un établissement stable dans cet État ne peut déduire de ses revenus nets imposables dans celui-ci que les pertes en relation avec l'activité économique exercée dans ledit État, est conforme au droit communautaire.

Dans l'arrêt du **29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz** (C-347/04, Rec. p. I-2647), la Cour de justice a indiqué que ledit principe ne saurait donc justifier qu'un État membre refuse un avantage lorsque l'octroi de celui-ci relève de sa compétence fiscale, comme le droit pour une société mère résidente de déduire de son bénéfice imposable les amortissements sur la valeur de ses participations dans des filiales établies dans d'autres États membres.

— La sauvegarde d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres

Ce motif de restriction vise à préserver le pouvoir des États membres d'imposer les activités économiques exercées sur leur territoire.

Il a été reconnu, pour la première fois, comme un motif légitime de restriction d'une liberté de circulation dans l'arrêt du **13 décembre 2005, Marks & Spencer** (C-446/03, Rec. p. I-10837), qui concerne la législation britannique sur le «dégrèvement de groupe», laquelle permet aux sociétés résidentes d'un même groupe de procéder entre elles à une compensation de leurs bénéfices et de leurs pertes. En vertu de cette législation, une société résidente peut ainsi déduire de son bénéfice imposable les pertes subies par ses filiales résidentes ou qui exercent une activité dans cet État membre par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence. Cependant, ce droit à transfert n'était pas ouvert aux filiales n'exerçant aucune activité au Royaume-Uni, de sorte qu'il avait été refusé à Marks & Spencer, une société établie dans cet État membre, pour les pertes de ses filiales établies en Allemagne, en Belgique et en France.

La Cour de justice a estimé que cette restriction au droit conféré à l'article 43 du traité de créer des filiales dans d'autres États de l'Union pouvait être justifiée par la sauvegarde d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, en liaison avec la **prévention d'un double emploi des pertes et la lutte contre le risque d'évasion fiscale**.

La réglementation britannique a néanmoins été jugée disproportionnée dans les cas où la filiale non résidente avait épuisé toutes les possibilités de prise en compte des pertes, directes et indirectes, passées et futures, dans son État de résidence.

Dans l'arrêt **Oy AA**, précité, la Cour de justice a fait une application plus large de ce motif de restriction en faveur de la législation finlandaise relative aux transferts financiers intragroupes. Cette législation vise à permettre une péréquation au sein d'un groupe comprenant des sociétés réalisant des bénéfices et des sociétés subissant des pertes en autorisant les transferts financiers entre une société mère et sa filiale. Son application est toutefois soumise à la condition que le revenu ainsi transféré soit imposable en Finlande.

La Cour de justice a estimé que cette restriction était justifiée par la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et de prévenir l'évasion fiscale, même lorsque le transfert financier intragroupe constitue un revenu

imposable de la société bénéficiaire dans son État de résidence, ou lorsque les possibilités pour la société bénéficiaire de transférer ses pertes sont limitées, ou encore lorsque le transfert est spécifiquement justifié par la situation économique de la société bénéficiaire (point 65 de l'arrêt). Elle en a déduit que la réglementation en cause était conforme au droit communautaire alors qu'elle était parvenue à la conclusion opposée à propos d'une législation comparable dans l'arrêt du 18 novembre 1999, X et Y (C-200/98, Rec. p. I-8261) ⁸.

Dans l'arrêt du **15 mai 2008, Lidl Belgium** (C-414/06, Rec. p. I-3601), il s'agissait de la réglementation allemande excluant la possibilité, pour une société résidente, de faire valoir les pertes subies dans un autre État membre par un établissement stable lui appartenant alors qu'il prévoit une telle possibilité lorsque l'établissement stable est résident.

La Cour de justice a admis que ce régime était justifié par la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, associé à la prévention de l'évasion fiscale ou du risque de double emploi des pertes, dans la mesure où, en vertu de la convention liant les États en cause, l'établissement stable était imposable dans son État de résidence et où ses pertes pouvaient être reportées à des exercices postérieurs.

B Les restrictions possibles à la liberté de circulation des capitaux avec les pays tiers

Ainsi que la Cour de justice l'a confirmé dans l'arrêt A, précité, l'article 56 du traité est également directement applicable dans les relations avec les pays tiers et la notion de "restriction aux mouvements de capitaux", prohibée par cette disposition, a, en ce qui concerne ces pays, le même contenu qu'entre les États membres.

Toutefois, les motifs de justifications pouvant autoriser les États membres à restreindre cette liberté de circulation à l'égard des pays tiers sont plus larges que les motifs admissibles dans les relations intracommunautaires.

Ces motifs de restriction supplémentaires sont prévus, en premier lieu, par le traité. Ainsi, l'article 57, paragraphe 1, du traité permet aux États membres de maintenir les restrictions aux mouvements de capitaux qui impliquent des investissements directs et qui existaient à la date du 31 décembre 1993. De plus, les articles 59 et 60 du traité les autorisent à prendre, à titre

⁸ Il faut signaler que l'État membre en cause n'avait pas défendu sa réglementation et avait admis qu'elle était contraire au droit communautaire.

temporaire, des mesures de sauvegarde afin de répondre à des circonstances exceptionnelles, d'ordre économique ou politique.

Des motifs de restriction supplémentaires, en second lieu, ont été admis par la jurisprudence.

L'arrêt **A**, précité, a porté sur le motif tiré de la **nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux**.

Le litige au principal avait pour origine une contestation à propos de l'octroi, à une personne physique résidant en Suède, de l'exonération de l'impôt sur le revenu des dividendes qui lui avaient été distribués par une société établie en Suisse sous la forme d'actions qu'elle détient dans une filiale.

Conformément à la législation suédoise applicable, cette exonération se trouve soumise à plusieurs conditions. Le Royaume de Suède, estimant qu'il devait pouvoir contrôler le respect de ces conditions lorsque la société distributrice est établie à l'étranger, a prévu que ladite exonération ne pouvait être accordée que si cette société est établie dans un pays de l'Espace Économique Européen (EEE) ou dans un État avec lequel il a conclu une convention fiscale contenant une disposition prévoyant l'échange de renseignements.

Dans le cadre de l'examen de la proportionnalité de cette réglementation, la Cour de justice a estimé que la jurisprudence appliquée dans l'arrêt ELISA, précité, quant à l'impossibilité d'exclure a priori que le contribuable soit en mesure de fournir aux autorités compétentes les pièces justificatives nécessaires, n'était pas transposable dans le cadre de relations avec un pays tiers parce que le contexte juridique est différent.

Ainsi, selon la Cour de justice, d'une part, les relations entre les États membres se déroulent dans un cadre juridique commun, caractérisé par l'existence d'une réglementation communautaire, telle que la directive 77/799, qui a établi des obligations réciproques d'assistance mutuelle. Même si, dans les domaines relevant de cette directive, l'obligation d'assistance n'est pas sans limites, il n'en demeure pas moins que ladite directive établit un cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres qui n'existe pas entre celles-ci et les autorités compétentes d'un pays tiers lorsque ce dernier n'a pris aucun engagement d'assistance mutuelle.

D'autre part, les mesures communautaires d'harmonisation qui s'appliquent dans les États membres en matière de comptabilité des sociétés offrent au contribuable la possibilité de

produire des données fiables et vérifiables relatives à la structure ou aux activités d'une société établie dans un autre État membre, alors qu'une telle possibilité n'est pas garantie au contribuable s'agissant d'une société établie dans un pays tiers qui n'est pas tenu d'appliquer ces mesures communautaires.

La Cour de justice en a déduit que, lorsque la réglementation d'un État membre fait dépendre le bénéfice d'un avantage fiscal de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements des autorités compétentes d'un pays tiers, il peut être légitime pour cet État membre de refuser l'octroi de cet avantage si, notamment en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de ce pays tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir ces renseignements dudit pays⁹.

Enfin, dans l'arrêt du **20 mai 2008, Orange European Smallcap Fund** (C-194/06, Rec. p. I-3747, point 95), la Cour de justice n'a pas exclu que la réduction des recettes fiscales puisse constituer un motif légitime de restriction aux mouvements de capitaux en provenance ou à destination des pays tiers mais elle n'a pas fait une application positive de ce motif dans cette affaire, dans la mesure où la législation en cause concernait également les relations intracommunautaires. La question de savoir si une restriction aux mouvements de capitaux en provenance ou à destination de pays tiers peut être justifiée par ce motif et, le cas échéant, dans quelle mesure, reste donc ouverte.

Conclusion

Les libertés de circulation ne mettent pas en cause la souveraineté des États membres en matière de fiscalité directe mais elles encadrent l'exercice de cette souveraineté.

Ces libertés de circulation reposent sur le principe de l'égalité de traitement des situations comparables. Si, en matière fiscale, la situation des contribuables résidents et celle des contribuables non résidents sont présumées non comparables, il convient de ne pas s'arrêter à cette prémisse et d'examiner si, au regard de la réglementation fiscale en cause, la différence de traitement entre les contribuables non résidents et résidents est bien justifiée par une

⁹ La chambre commerciale de la Cour de cassation a saisi la Cour de justice d'une demande préjudicielle l'invitant à préciser la portée de ce motif de restriction dans les relations avec les pays membres de l'EEE dans l'affaire Établissement Rambaud (affaire C-72/09, actuellement pendante).

différence de situation objective. À défaut, le principe d'égalité de traitement retrouve toute sa force, de sorte qu'une mesure nationale restrictive est contraire au droit communautaire sauf si elle est valablement justifiée.

La véritable difficulté de la détermination des limites de l'encadrement de la compétence des États membres par les libertés de circulation se situe au niveau de la portée des différents motifs de restriction admis par la Cour de justice.

Les champs d'application de ces motifs de restriction se recoupent, leur contenu est plus ou moins précis et leur application par la Cour de justice n'est pas exempte de contradictions. Les difficultés que pose ainsi la compréhension de la jurisprudence de la Cour de justice en matière fiscale constituent une source d'insécurité juridique pour les États membres et les opérateurs économiques. Elles ont également pour conséquence d'augmenter le nombre de décisions de renvoi préjudiciel (une vingtaine de demandes depuis le 1^{er} janvier 2008).

Le manque de clarté de la jurisprudence communautaire en matière fiscale, en particulier en ce qui concerne la portée des motifs de restriction, repose principalement, à notre avis, sur l'antagonisme existant entre le maintien d'une compétence quasi complète des États membres dans ce domaine, allant jusqu'à permettre le dumping fiscal, et un marché unique de plus en plus achevé.

Entre les deux situations extrêmes auxquelles la Cour de justice est confrontée, constituées, d'une part, par les mesures nationales ouvertement discriminatoires et, d'autre part, par les montages purement artificiels des opérateurs économiques, celle-ci s'efforce, au cas par cas, de déterminer le juste équilibre entre la souveraineté fiscale des États membres et les exigences des libertés de circulation. Sur la ligne reliant ces deux situations extrêmes, le curseur marquant ce point d'équilibre se déplace ainsi au gré des affaires en fonction des arguments invoqués par les États membres et de l'appréciation de leur pertinence par la Cour de justice...