

ETUDES FISCALES INTERNATIONALES



La liberté de circulation de capitaux s'applique pour toutes les participations étrangères même non européennes

Une réglementation nationale qui refuserait les avantages nationaux au mouvement de capitaux à des investisseurs étrangers hors UE ET EEE serait incompatible avec la liberté de circulations des capitaux

Les libertés communautaires et le contrôle fiscal

Arrêt 10 février 2011 C-436/08 et C-437/08
aff Österreichische Salinen AG et Haribo

Le traité de Lisbonne

Articles 63 et suivant du traité de Lisbonne

lire la position de Me Eloïse TUROT (option finances n°1116)

"C'est donc un grand nombre d'articles du CGI qui refusant un avantage fiscal à des flux de revenus provenant de pays tiers indépendamment ou non de l'existence d'une convention fiscale pourront être remis en cause "

L'article 63, paragraphe 1, TFUE met en œuvre la libéralisation des capitaux entre les États membres ainsi qu'entre les États membres et les États tiers. À cet effet, il dispose que, dans le cadre du chapitre du traité FUE intitulé «Les capitaux et les paiements», toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres ainsi qu'entre les États membres et les États tiers sont interdites

Il résulte d'une jurisprudence constante que les mesures interdites par l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États (arrêts du 25 janvier 2007, Festersen, C-370/05, Rec. p. I-1129, point 24, et du 18 décembre 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, point 40).

TOUTEFOIS Conformément à l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, «[l']article 63 [TFUE] ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres [...] d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent 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».

MAIS Cette disposition, en tant qu'elle constitue une dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte.

elle ne saurait donc être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État dans lequel ils investissent leurs capitaux est automatiquement compatible avec le traité (voir arrêts du 11 septembre 2008, *Eckelkamp e.a.*, C-11/07, Rec. p. I-6845, point 57, ainsi que du 22 avril 2010, *Mattner*, C-510/08, non encore publié au Recueil, point 32).

En effet, la dérogation prévue à ladite disposition est elle-même limitée par l'article 65, paragraphe 3, TFUE, qui prévoit que les dispositions nationales visées au paragraphe 1 de cet article «ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63».

Les différences de traitement autorisées par l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE doivent être ainsi distinguées des discriminations interdites par le paragraphe 3 de ce même article.

Or, il ressort de la jurisprudence que, pour qu'une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement qu'elle prévoit, entre dividendes de portefeuille provenant de sociétés résidentes et ceux provenant de sociétés établies dans un État tiers partie à l'accord EEE, concerne

- des situations qui ne sont pas objectivement comparables **ou**
- soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (voir arrêts du 6 juin 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, point 43; du 7 septembre 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 29; du 8 septembre 2005, *Blanckaert*, C-512/03, Rec. p. I-7685, point 42, et du 19 novembre 2009, *Commission/Italie*, C-540/07, Rec. p. I-10983, point 49, arrêt du 11 octobre 2007, *ELISA*, C-451/05, Rec. p. I-8251, point 79).

la juridiction de renvoi s'interroge sur l'interprétation de l'article 63 TFUE aux fins d'apprécier la compatibilité avec ladite disposition de la réglementation en cause au principal, qui accorde aux dividendes provenant de «participations internationales», à savoir des participations d'au moins 10 % dans le capital de sociétés non-résidentes, un traitement fiscal plus favorable que celui réservé aux dividendes de portefeuille perçus de sociétés établies dans les États tiers parties à l'accord EEE.

La cour a notamment dit pour droit

L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation d'un État membre qui prévoit l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les dividendes de portefeuille provenant de participations

détenues dans des sociétés résidentes et qui subordonne une telle exonération pour les dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans les États tiers parties à l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992, à l'existence d'un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement entre l'État membre et l'État tiers concernés, dans la mesure où seule l'existence d'un accord d'assistance mutuelle en matière administrative s'avère nécessaire aux fins d'atteindre les objectifs de la législation en cause.