

LA FISCALITE DES ENTREPRISES ET LE DROIT DE L'UNION EUROPEENNE

Elodie wulf 13/7/10 16:56
Mis en forme: Police :28 pt, Couleur de police : Automatique
Elodie wulf 13/7/10 16:56
Tableau mis en forme

VILLEMOT, BARTHES & ASSOCIES
Société d'Avocats

Le cabinet d'avocats VILLEMOT, BARTHES & ASSOCIES est spécialisé en fiscalité des entreprises et en fiscalité internationale.

La place prise par le droit de l'Union européenne dans la fiscalité des entreprises est de plus en plus grande ces dernières années.

Le présent opuscule fait le point sur les principaux textes de l'Union pris en matière de fiscalité des entreprises et sur la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) en la matière.

VILLEMOT, BARTHES & ASSOCIES
10 rue Vivienne
75002 Paris
Tél. : 01.45.08.44.07
Fax : 01.45.08.44.24
email : cabinet@cvna-avocats.com
Membre de l'Alliance Fiscale

avril 2010

**LA FISCALITE DES ENTREPRISES ET
LE DROIT DE L'UNION EUROPEENNE**

Introduction - Le Traité et la fiscalité des entreprises 5

I. LES TEXTES DE L'UNION EUROPEENNE REGISSANT LA FISCALITE DES ENTREPRISES

a) La directive « fusions »	7
b) La directive « mères et filiales »	8
c) La directive « intérêts/redevances »	9
d) La convention d'arbitrage en matière de prix de transfert	9

II. LA JURISPRUDENCE DE LA CJUE SUR LES GRANDES LIBERTES

a) La liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux	11
b) Le droit de l'Union européenne et les conventions fiscales	12
c) L'abus de droit de l'Union	12
d) L'avoir fiscal et le précompte	13
e) Les retenues à la source	13
f) La remontée des pertes	14
g) L'article 212 et les dispositifs de lutte contre la sous-capitalisation	15
h) L'article 209B et les législations anti-paradis fiscaux	15

Conclusion 17

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 1 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : I, II, III, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,9 cm + Retrait : 1,9 cm, Tabulations : 1 cm, Tabulation de liste +

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 1 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 1 cm + Tabulation après : 1,64 cm + Retrait : 1,64 cm, Tabulations : 1,75 cm, Tabulation de liste + Pas à 1,27 cm + 1,64 cm

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 1 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : I, II, III, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,9 cm + Retrait : 1,9 cm, Tabulations : 1 cm, Tabulation de liste +

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 1 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,27 cm + Retrait : 1,27 cm, Tabulations : 1,75 cm,

<p style="text-align: center;">INTRODUCTION LE TRAITE ET LA FISCALITE DES ENTREPRISES</p>
--

Le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne comporte plusieurs articles relatifs à la fiscalité indirecte qui relève d'une compétence partagée entre l'Union européenne et les Etats membres.

En revanche, il ne traite pas de la fiscalité directe qui relève de la compétence exclusive des Etats membres.

Mais les organes de l'Union peuvent prendre des mesures de tous ordres en se fondant sur les dispositions générales du Traité FUE, qui prévoient l'harmonisation des législations nécessaires à la réalisation du marché intérieur (article 115, anciennement article 94 du Traité CE).

Cette possibilité a permis à l'Union européenne d'adopter quatre textes en fiscalité des entreprises, qui sont présentés en première partie.

Par ailleurs, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE, dénommée CJCE avant l'adoption du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne de Lisbonne) a statué que les législations fiscales des Etats membres devaient respecter les articles 49 (liberté d'établissement) et 63 (libre circulation des capitaux) du Traité FUE. Cette jurisprudence est présentée en seconde partie.

Le droit fiscal français doit bien entendu respecter la supériorité du droit de l'Union. Le Conseil d'Etat y veille. Le livre des procédures fiscales (LPF) comporte en conséquence des dispositions spécifiques en matière de délai de réclamation à l'encontre d'une imposition établie en application d'une règle de droit française qui s'est révélée non conforme à une règle de droit supérieure (article L 190) :

« Lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle où la décision ou l'avis révélant la non-conformité est intervenu.

Pour l'application du quatrième alinéa, sont considérés comme des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux, les décisions du Conseil d'Etat ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 113-1 du Code de justice administrative, les arrêts de la Cour de cassation ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 151-1 du Code de l'organisation judiciaire, les arrêts du Tribunal des conflits et les arrêts de la Cour de justice

des Communautés européennes se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle. »

CHAPITRE I
LES TEXTES DE L'UNION EUROPEENNE
REGISSANT LA FISCALITE DES
ENTREPRISES

a) La directive « fusions »

La directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990, codifiée par la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009, prévoit que les Etats membres doivent appliquer un régime de neutralité fiscale aux opérations de restructuration intéressant des sociétés d'Etats membres différents, sauf lorsque l'opération a comme objectif principal la fraude ou l'évasion fiscales (clause anti-abus).

Sont concernés les fusions, les scissions, les scissions partielles (apports suivis de l'attribution des actions rémunérant l'apport aux associés de la société apporteuse), les apports de branches d'activité, les échanges d'actions permettant de conférer la majorité des droits de vote à la société bénéficiaire (ou d'augmenter sa participation si elle détient déjà cette majorité), les apports d'établissement stable et les transferts de siège social des sociétés européennes.

La directive ne règlemente que les restructurations transfrontalières entre sociétés d'Etats membres différents, mais la CJUE s'est déclarée compétente pour interpréter le droit interne lorsque le législateur national a décidé d'appliquer le même traitement aux situations purement internes et à celles relevant de la directive car il a alors aligné sa législation interne sur le droit de l'Union (CJCE, 17 juillet 1997, Leur-Bloem, aff.C-28/95).

C'est le cas de la France qui applique aux opérations transfrontalières le même régime qu'aux opérations internes. Avec une exception cependant : le régime de faveur n'est accordé aux opérations internationales que sur agrément préalable (en application de l'article 210C du CGI), alors que nombre d'opérations internes bénéficient du régime de faveur de plein droit. Cela dit, la CJUE reconnaît dans l'arrêt susvisé que le choix de la procédure permettant de vérifier que l'opération ne se heurte pas à la cause anti-abus relève de la compétence des Etats membres. De toute manière l'octroi de l'agrément n'est pas discrétionnaire mais de droit lorsque les conditions posées par la loi sont remplies.

C'est aussi la clause anti-abus qui justifie la condition posée par la loi française à l'octroi du régime de neutralité fiscale, à savoir l'obligation de conservation pendant trois ans des titres reçus en rémunération d'un apport ou d'une scission. Il s'agit de s'assurer que les intervenants n'ont pas déguisé une vente en restructuration.

Le régime français des apports partiels d'actif est cependant critiquable sur un point. Il organise en effet systématiquement une double imposition puisque la plus-value future de cession des actifs par la société bénéficiaire des apports, comme la plus-value future de

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm,
 Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros +
 Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b,
 c, ... + Commencer à : 1 + Alignement :
 Gauche + Alignement : 0,63 cm +
 Tabulation après : 1,27 cm + Retrait :
 1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

cession des titres reçus par la société apporteuse, seront toutes les deux calculées par rapport à la valeur fiscale qu'avaient les actifs dans les écritures de la société apporteuse.

Si la directive prévoit que la plus-value future de cession des actifs par la société bénéficiaire des apports soit calculée par rapport à la valeur fiscale qu'avaient les actifs dans les écritures de la société apporteuse, elle ne permet pas de créer une seconde imposition chez la société apporteuse. Ce problème s'est cependant fortement atténué depuis le 1^{er} janvier 2007 puisque les plus-values de cession des titres de participation détenus depuis plus de deux ans sont désormais exonérées (à l'exception d'une quote-part de frais et charges de 5 %).

b) La directive « mères et filiales »

La directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990, modifiée par la directive 2003/123/CE du 22 décembre 2003, prévoit que les distributions de dividendes entre une société filiale située dans un Etat membre au bénéfice d'une société mère située dans un autre Etat membre :

- ne subissent pas de retenue à la source dans l'Etat de la filiale,
- sont exonérées dans l'Etat de la mère (les Etats membres peuvent cependant réintégrer une quote-part de frais et charges égale au maximum à 5 % des bénéfices distribués par la filiale) ou sont imposées avec attribution d'un crédit d'impôt égal à l'impôt sur les sociétés acquitté par la filiale.

Ce régime est applicable sous deux conditions :

- la mère doit détenir au moins 10 % du capital de la filiale, la détention de titres en usufruit ne permet pas de considérer que cette condition est remplie (CJCE 22 décembre 2008 aff. C-48/07, Les Vergers du Vieux Tauves),
- la participation de 10 % doit être conservée pendant une période ininterrompue de deux ans.

La France a transposé les dispositions de la directive afférentes aux retenues à la source à l'article 119 ter du CGI.

Concernant les dividendes reçus par une mère française, la France :

- a retenu le système de l'exonération, avec réintégration d'une quote-part de frais et charges plafonnée à 5 % (article 216 du CGI),
- à condition que la participation soit au moins égale à 5 % du capital de la filiale (article 145.1.b), ce qui constitue une condition plus souple que celle de la directive,
- et que l'ensemble des titres ait été conservé au moins pendant deux ans, ce qui est en revanche plus exigeant que la directive (article 145.1.c).
-

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,27 cm + Retrait : 1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

c) La directive « intérêts/redevances »

La directive 2003/49/CE du 3 juin 2003 prévoit l'exonération de retenues à la source pour les paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés d'Etats membres différents appartenant à un même groupe.

La notion de groupe est définie très strictement :

- l'une des deux sociétés doit détenir au moins 25 % du capital de l'autre,
- ou les deux sociétés doivent, toutes les deux, être détenues à au moins 25 % par une autre société établie dans l'Union européenne.

La directive n'est pas applicable lorsque les intérêts ou redevances sont payés par ou à un établissement stable d'une société d'un Etat membre situé dans un Etat tiers à l'Union européenne.

La directive a été transposée en droit français aux articles 119 quater (pour les intérêts) et 182 B bis (pour les redevances) du CGI.

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,27 cm + Retrait : 1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

d) La convention d'arbitrage en matière de prix de transfert

La convention multilatérale du 23 juillet 1990, relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices d'entreprises associées, oblige les Etats à se mettre d'accord entre eux, directement ou par le biais d'une commission d'arbitrage, dans des délais définis, lorsque l'un d'entre eux a modifié le prix de transfert, ce qui a entraîné une double imposition de la même transaction économique.

Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995 et initialement conclue pour une période de cinq ans, elle a été renouvelée pour une nouvelle période de cinq ans ; elle est depuis automatiquement reconduite par périodes successives de cinq ans sauf objection écrite d'un Etat membre au plus tard six mois avant l'expiration de la période considérée.

Cette convention a fait l'objet d'un commentaire de l'administration (Instruction 10 novembre 1999, 14 F-1-99).

En cas de redressement en matière de prix de transfert effectué par un Etat membre pour une transaction avec une entreprise associée d'un autre Etat membre, les entreprises ont la possibilité de saisir l'une ou l'autre des administrations des deux Etats membres et de leur demander d'éliminer la double imposition résultant du redressement.

La saisine doit avoir lieu dans les trois ans qui suit la proposition de rectification.

Les Etats doivent alors engager une procédure amiable dont la durée maximale est de deux ans. Certains Etats, dont la France, n'acceptent pas de faire courir ce délai tant qu'existe une procédure contentieuse. Les entreprises doivent donc se désister de toute procédure contentieuse pour faire courir le délai.

A défaut d'accord à l'expiration du délai de deux ans, les Etats doivent constituer une commission d'arbitrage. La commission doit rendre son avis dans un délai de six mois ; les

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,27 cm + Retrait : 1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

deux Etats ne sont pas liés par l'avis de la commission mais sont obligés d'éliminer la double imposition dans les six mois qui suivent l'avis de la commission.

Le recours à une commission d'arbitrage constituée dans le cadre de la convention a déjà permis de régler deux dossiers, avec l'Italie puis avec l'Allemagne ; d'autres dossiers ont été réglés dans le cadre de la phase amiable.

CHAPITRE II
LA JURISPRUDENCE DE LA CJUE SUR LES
GRANDES LIBERTES

a) La liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux

Selon une jurisprudence constante, bien que les impôts directs ne relèvent pas en tant que tels du domaine de la compétence de l'Union européenne, les Etats membres doivent cependant exercer leurs compétences dans le respect du droit de l'Union et notamment des grands principes tels que la libre circulation des capitaux et la liberté d'établissement.

La Cour a tout d'abord posé le principe d'interdiction d'entrave à la liberté d'établissement par des mesures fiscales nationales (CJCE, 27 septembre 1988, aff. 81/87, Daily Mail) puis fait application de ce principe en déclarant incompatible une disposition britannique accordant un dégrèvement fiscal aux sociétés membres d'un consortium, à la condition que la majorité des filiales dans lesquelles elles détiennent des participations aient leur siège au Royaume-Uni (CJCE, 16 juillet 1998, aff. 264/96, ICI).

Ce principe est applicable aux restrictions « à l'entrée » comme « à la sortie ».

La Cour a ensuite jugé une disposition fiscale incompatible avec le principe de libre circulation des capitaux (CJCE, 6 juin 2000, aff. 35/98, Verkooijen).

Elle a en effet considéré qu'il y a lieu « *de constater que le fait de subordonner l'octroi d'un avantage fiscal en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques actionnaires, tel que l'exonération des dividendes, à la condition que les dividendes proviennent de sociétés établies sur le territoire national constitue une restriction aux mouvements de capitaux* ».

La Cour a aussi considéré qu'une législation fiscale qui soumet la perception de dividendes à un impôt dont le taux et le mode de perception varie selon que les dividendes sont versés par une société établie sur le territoire national ou à l'extérieur constitue une restriction à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux (CJCE, 23 avril 2009, aff. C-406/07, Commission c/ Grèce).

L'article 63 du Traité FUE (ancien article 56 du Traité CE) impose donc la libre circulation des capitaux entre les Etats membres, mais aussi entre les Etats membres et les Etats tiers. Les mouvements de capitaux en provenance ou à destination des Etats tiers relèvent donc du Traité, ce que la Cour a pris soin de souligner. Elle a alors accepté les restrictions à la libre circulation des capitaux avec les pays tiers en cas d'absence d'obligation conventionnelle de ce pays tiers de fournir des renseignements (CJCE, 23 avril 2008, aff. C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation).

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,27 cm + Retrait : 1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

Il faut noter qu'il n'est normalement pas possible pour une même affaire d'invoquer à la fois la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux.

La Cour a précisé dans quelles circonstances de fait ces principes sont applicables. La Cour considère qu'une société établie dans un Etat membre qui détient dans le capital d'une société établie dans un autre Etat membre une participation lui conférant une « *influence certaine sur les décisions de la société* » et « *lui permettant d'en déterminer les activités* » exerce son droit d'établissement (CJCE, 13 avril 2000, aff. 251/98, Baars).

Selon les conclusions rendues dans cette affaire, l'avocat général Alber précise qu'« *en présence d'une atteinte directe à la liberté d'établissement, qui entraîne directement une réduction des flux de capitaux entre Etats membres à raison de l'obstacle mis à l'établissement, seules les dispositions relatives à la liberté d'établissement sont applicables* ».

Lorsque aucune influence certaine d'une société sur l'autre ne peut être identifiée, la liberté d'établissement ne peut pas être invoquée, le principe de libre circulation des capitaux peut alors éventuellement trouver à s'appliquer.

En conclusion, la Cour n'admet donc pas en principe qu'un Etat puisse discriminer les résidents des autres Etats membres par rapport à ses propres résidents.

Des entraves à ces libertés peuvent toutefois être justifiées par des raisons d'intérêt général.

La Cour raisonne ainsi en trois étapes :

- elle vérifie tout d'abord l'existence d'une restriction à une des grandes libertés de circulation,
- ensuite elle examine si cette restriction peut être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général,
- enfin elle vérifie la proportionnalité de la mesure en cause à l'objectif poursuivi.

La Cour n'a accepté qu'une seule fois que la cohérence du système fiscal national justifie une entrave à l'exercice de ces libertés (CJCE, 28 janvier 1992, aff. 204/90, Bachman). Elle retient aussi la lutte contre l'évasion fiscale, qu'elle définit strictement (cf. c ci-après).

b) Le droit de l'Union européenne et les conventions fiscales

Le droit de l'Union, dans son état actuel, ne prescrit pas de principes généraux pour la répartition des compétences entre les Etats membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de l'Union (CJCE, 14 novembre 2006, aff. 513/04, Kerckhaert et Morres). Cette élimination de la double imposition relève des conventions fiscales que les Etats concluent entre eux sur la base du modèle de convention de l'OCDE. La CJUE considère que ces conventions font partie du droit national des Etats membres et à ce titre est incompétente pour les interpréter.

Si les Etats membres sont libres de fixer entre eux les critères de répartition de leur compétence fiscale, comme ils sont libres d'exercer leur pouvoir d'imposition national, ils doivent ce faisant respecter le droit de l'Union dans l'exercice de ce pouvoir fiscal (CJCE, 21 septembre 1999, aff. 307/97, Cie de Saint-Gobain).

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm,
Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros +
Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b,
c, ... + Commencer à : 1 + Alignement :
Gauche + Alignement : 0,63 cm +
Tabulation après : 1,27 cm + Retrait :
1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

La Cour a affirmé avec force le caractère inconditionnel du droit de l'Union. Ainsi les droits découlant de l'article 49 du Traité FUE sur la liberté d'établissement (anciennement article 43 du Traité CE) sont inconditionnels et un Etat membre ne saurait faire dépendre leur respect du contenu d'une convention conclue avec un autre Etat membre ; en particulier cet article ne permet pas de soumettre ces droits à une condition de réciprocité dans le but d'obtenir des avantages correspondants dans d'autres Etats membres (CJCE 28 janvier 1986 aff. 270/83, Commission c/ France).

Concernant l'application du droit dérivé de l'Union, la Cour accorde une assez grande liberté aux Etats membres sur les modalités retenues pour le respecter. Ainsi la convention britannique-néerlandaise prévoyant l'application d'un impôt de 5% sur les dividendes distribués par une société britannique à sa mère néerlandaise en contrepartie du crédit d'impôt attribué à cette mère créait une retenue à la source incompatible avec la directive mère-filiale. La Cour a estimé que les Etats membres pouvaient déroger à la directive mère-filiale mais uniquement par voie de convention et à condition de ne pas aboutir à une double taxation des dividendes. Selon la Cour, il ne s'agit là pour les Etats que de modifier entre eux le partage du pouvoir d'imposition du revenu, l'impôt perçu par un Etat (le Royaume-Uni) étant intégralement compensé par un crédit d'impôt à faire valoir dans l'autre Etat (les Pays-Bas) (CJCE 25 septembre 2003 aff. 58/01, Océ van der Grinten).

Si une disposition nationale est contraire au droit de l'Union, une convention fiscale peut permettre de supprimer l'entrave ou la discrimination créée par le droit national.

Ainsi lorsqu'un Etat membre, qui restreint la liberté d'établissement des sociétés mères établies dans un autre Etat membre, invoque les dispositions de la convention fiscale conclue avec cet Etat visant à éliminer les doubles impositions, la Cour prend en compte cette convention fiscale en tant que partie du droit national pour apprécier la conformité d'une législation nationale avec le droit de l'Union mais vérifie que les dispositions de cette convention permettent en pratique de neutraliser les effets de la restriction à la liberté d'établissement (CJCE, 14 décembre 2006, aff. 170/05, Denkavit).

c) L'abus de droit de l'Union

La Cour admet qu'un Etat membre restreigne la liberté d'établissement lorsqu'il existe un risque d'évasion fiscale. Mais un risque de perte de recettes fiscales pour l'Etat concerné ne saurait suffire à justifier une restriction à la liberté d'établissement dans un autre Etat membre ; seule la répression des montages purement artificiels dont le but serait de détourner la législation fiscale nationale peut justifier une telle restriction (CJCE, 16 juillet 1998, aff. 264/96, ICI).

Cette définition restrictive de l'évasion fiscale montre qu'il ne s'agit pas pour la Cour d'un concept différent de celui de l'abus de droit.

Il existe en effet en droit de l'Union un principe général d'interdiction de pratiques abusives. Ainsi, un opérateur économique ne peut pas se prévaloir du bénéfice des normes de l'Union lorsqu'il réalise des opérations dans le seul but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit de l'Union (CJCE, 14 décembre 2000, aff. 110/99, Emsland-Stärke).

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,27 cm + Retrait : 1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

Appliqué à la fiscalité, l'abus de droit vise à réprimer les opérations qui ont pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal, le but essentiel étant caractérisé par le caractère purement artificiel des opérations (CJCE, 21 février 2006, aff. 255/02, Halifax plc).

Disposer d'une filiale dans un autre Etat membre qui y est réellement implantée et y exerce des activités économiques effectives, ce qui peut se vérifier par des éléments objectifs comme la disposition de locaux, de personnels et d'équipements, ne constitue pas un montage artificiel (CJCE, 12 septembre 2006, aff. 196/04, Cadbury Schweppes).

Il faut noter que le Conseil d'Etat retient en droit interne français la même définition de l'abus de droit puisqu'il écarte les montages purement artificiels dont le seul objet est de contourner la législation fiscale française (CE, 18 mai 2005, n°267087, Sté Sagal).

d) L'avoir fiscal et le précompte

La libre circulation des capitaux s'oppose à un système fiscal, comme celui de la Finlande, qui réserve le bénéfice de l'avoir fiscal aux personnes qui perçoivent des dividendes de sociétés établies dans cet Etat et le refuse aux personnes qui perçoivent des dividendes distribués par des sociétés qui n'y sont pas établies (CJCE, 7 septembre 2004, aff. 319/02, Manninen).

Parallèlement, la France a supprimé son système d'avoir fiscal, similaire au système finlandais, ainsi que le précompte qui imposait les distributions de dividendes qui avaient bénéficié du régime des sociétés mères et qu'il était possible d'acquitter à l'aide des avoirs fiscaux attachés aux dividendes en question.

Le Conseil d'Etat a posé une question préjudicielle à la CJUE afin de savoir si le précompte, qui était due par les sociétés mères françaises qui redistribuaient des dividendes perçus de filiales établies dans d'autres Etats de l'Union européenne était compatible avec les libertés d'établissement et de circulation des capitaux, alors que les sociétés mères qui percevaient des dividendes de filiales françaises avaient la possibilité d'acquitter un tel précompte avec les avoirs fiscaux attachés à ces dividendes, les dividendes provenant de filiales étrangères n'ouvrant pas droit à l'avoir fiscal (CE 3 juillet 2009 n°317075, Accor).

e) Les retenues à la source

La liberté d'établissement s'oppose à une législation nationale, française en l'occurrence, qui impose les dividendes versés par une société française à une société mère non-résidente, néerlandaise en l'occurrence, (ce, via une retenue à la source) alors qu'elle exonère presque totalement les dividendes versés à des sociétés mères résidentes (qui bénéficient du régime des sociétés mères).

La convention fiscale conclue entre la France et les Pays-Bas visant à éliminer les doubles impositions est sans incidence car l'imposition des dividendes versés à la société mère néerlandaise n'est pas en pratique éliminée. Le crédit d'impôt accordé à la société néerlandaise est en effet sans utilité puisque les dividendes ne sont pas imposés aux Pays-Bas (CJCE, 14 décembre 2006, aff. 170/05, Denkvit).

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,27 cm + Retrait : 1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,27 cm + Retrait : 1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

Cette affaire remontait à une époque antérieure à la date d'application de la directive « mères et filiales » (cf. I b ci-dessus). Le problème ne se pose donc plus désormais.

Cela dit, on peut penser que, lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de la directive (parce que le seuil de participation est inférieur à 10 %), les retenues à la source perçues sur des dividendes versés à des sociétés d'autres Etats membres seront considérées comme contraires à la libre circulation des capitaux, si les conventions fiscales ne permettent pas en pratique d'éliminer cette imposition.

Le même raisonnement devrait pouvoir s'appliquer aux retenues à la source sur les intérêts et les redevances lorsqu'elles n'entrent pas dans le champ d'application de la directive intérêts/redevances (cf. I c).

Enfin, la Cour a statué que la liberté d'établissement s'opposait à une législation d'un Etat membre qui exonère de retenue à la source des dividendes distribués par une filiale résidente de cet Etat à une société anonyme établie dans le même Etat, mais qui soumet à cette retenue à la source les dividendes similaires versés à une société mère du type SICAV résidente d'un autre Etat membre qui revêt une forme inconnue dans le droit du premier Etat et qui n'ouvre pas droit au bénéfice de la directive « mères et filiales » et qui est exonéré d'impôt sur le revenu en application de la législation de l'autre Etat membre (CJCE 18 juin 2009 aff. C-303/07, Aberdeen Property Fininvest).

f) La remontée des pertes

La liberté d'établissement ne s'oppose pas à une législation d'un Etat membre qui exclut de manière générale la possibilité pour une société mère résidente de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies dans un autre Etat membre par une filiale établie sur le territoire de celui-ci, alors qu'elle accorde une telle possibilité pour des pertes subies par une filiale résidente. Mais il n'est pas possible de s'opposer à cette déduction lorsque la filiale ne peut pas utiliser ses pertes fiscales dans son Etat de résidence ou a épuisé les possibilités de les utiliser (CJCE, 13 décembre 2005, aff. 446/03, Marks & Spencer plc).

La Cour accepte donc qu'un Etat membre ne permette pas l'utilisation des pertes d'une filiale implantée dans un autre Etat membre mais seulement lorsqu'une telle utilisation déboucherait sur une double imputation de pertes (dans son Etat et dans l'Etat de résidence de la filiale).

La France ne permet l'imputation des pertes des filiales et établissements stables étrangers que dans le cadre du bénéfice mondial consolidé, qui n'est accordé qu'à quelques groupes sur agrément ; l'intégration fiscale est en effet réservée aux sociétés françaises ou à celles disposant d'un établissement stable en France.

En application de cette jurisprudence, la France devrait donc permettre cette imputation lorsque le délai pour imputer les pertes fiscales a expiré dans l'Etat de la filiale (certains Etats membres limitent dans le temps la possibilité d'utiliser les pertes fiscales) ou lorsque la filiale qui disposait de pertes fiscales reportables est liquidée. La législation française n'a cependant pas encore été adaptée et l'administration n'a pas commenté cette jurisprudence.

Par ailleurs, le régime d'intégration fiscale français constituait une restriction interdite par les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement en ce qu'il ne permettait pas l'intégration de sous-filiales françaises détenues via des sociétés établies dans d'autres Etats

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,27 cm + Retrait : 1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

membres et défavorisait ainsi les situations de l'Union par rapport aux situations purement nationales (CJCE 27 novembre 2008 aff. C-418/07, Sté Papillon).

g) L'article 212 et les dispositifs de lutte contre la sous-capitalisation

La plupart des Etats ne permettent la déduction des intérêts versés à des sociétés étrangères du même groupe qu'à la condition que le rapport entre l'endettement intragroupe de la société versant ces intérêts et ses capitaux n'exécède pas un certain montant. Il s'agit de dispositifs visant à lutter contre la sous-capitalisation, c'est-à-dire cherchant à éviter que, via un endettement intragroupe excessif, des dividendes non déductibles soient transformés en intérêts déductibles.

Ces dispositifs qui discriminent les filiales de sociétés mères non résidentes par rapport aux filiales de sociétés mères résidentes sont contraires à la liberté d'établissement :

- c'est le cas de l'ancien dispositif allemand de sous-capitalisation (CJCE, 12 décembre 2002, aff. 324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH),
- et de l'ancien dispositif français codifié à l'article 212 du CGI (CE, 30 décembre 2003, n°249047, Sarl Coréal Gestion).

En conséquence, la France a adapté son dispositif. Depuis le 1^{er} janvier 2007 l'article 212 traite de la même manière les intérêts versés à une société du groupe, quelle soit résidente ou non résidente (à l'exception toutefois des sociétés françaises membres d'une même intégration fiscale, les effets du dispositif étant neutralisés au sein de l'intégration fiscale).

h) L'article 209B et les législations anti-paradis fiscaux

Plusieurs Etats disposent de législations anti-paradis fiscaux qui leur permettent d'imposer les bénéfices des filiales des sociétés résidentes qui sont implantées dans des Etats dont la fiscalité est plus favorable.

Comme indiqué au II c) ci-dessus, les Etats membres ne peuvent apporter des restrictions aux grandes libertés afin de lutter contre l'évasion fiscale qu'à condition que ces restrictions ne soient pas générales et soient limitées aux cas d'abus de droit.

Ainsi la liberté d'établissement s'oppose à l'incorporation dans l'assiette imposable d'une société établie dans un Etat membre des bénéfices réalisés par une filiale étrangère dans un autre Etat membre lorsque ces bénéfices y sont soumis à un niveau d'imposition inférieur à celui applicable dans le premier Etat, à moins qu'une telle incorporation ne concerne que les montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû (CJCE, 12 septembre 2006, aff. 196/04, Cadbury Schweppes).

En conformité avec la jurisprudence de la Cour, le dispositif français codifié à l'article 209 B du CGI, et applicable depuis le 1^{er} janvier 2006, ne s'applique dans l'Union européenne que s'il s'agit « d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale ».

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,27 cm + Retrait : 1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

japharel 29/6/10 10:09

Mis en forme: Retrait : Gauche : 0 cm, Retrait négatif : 0,75 cm, Numéros + Niveau : 1 + Style de numérotation : a, b, c, ... + Commencer à : 1 + Alignement : Gauche + Alignement : 0,63 cm + Tabulation après : 1,27 cm + Retrait : 1,27 cm, Tabulations : 0,75 cm,

française ». Cela signifie donc qu'en présence d'une filiale établie dans un autre Etat membre, l'article 209 B ne s'applique qu'aux cas d'abus de droit.

CONCLUSION

En conclusion, le droit fiscal de l'Union européenne ne peut pas être négligé.

La fiscalité régissant les rapports entre les sociétés françaises et les sociétés établies dans les autres Etats membres doit combiner les dispositions de la fiscalité internationale (les conventions fiscales conclues par la France et les commentaires de l'OCDE) et les exigences du droit de l'Union européenne.

japharel 29/6/10 10:08

Mis en forme: Gauche : 2,5 cm, Droite : 2,5 cm, Haut : 2,5 cm, Bas : 2 cm, Largeur : 21 cm, Hauteur : 29,7 cm, Distance de l'en-tête par rapport au bord : 1,27 cm, Distance du bas de page par

VILLEMOT, BARTHES & ASSOCIES
10 rue Vivienne - 75002 Paris
Tél. : 01.45.08.44.07
Fax : 01.45.08.44.24
email : cabinet@cvna-avocats.com
Site internet : <http://www.cvna-avocats.com>

SELARL au capital social de 200.300 euros – RCS Paris B 432 862 852
Inscrite au Barreau de Paris – Toque L0270