02.2

La souveraineté fiscale à l'épreuve de la jurisprudence de la CJUE

PRÉSIDENCE :

Philippe MARTIN,
Président de la Section des travaux publics
du Conseil d'État
Co-directeur scientifique de la revue
Fiscalité Internationale

INTERVENANTS :

Hervé CASSAGNABÈRE,
Référendaire à la Cour de justice
de l'Union européenne

Alexandre MAITROT DE LA MOTTE,
Professeur à l'Université Paris Est - Créteil,
Directeur du Master Droit Fiscal,
spécialité fiscalité appliquée,
Premier Vice-Président de la ComUE Université Paris Est,

Jérôme TUROT,
Avocat au Barreau de Paris,
Cabinet Turot

Introduction

1. Philippe MARTIN - La première table ronde est consacrée à la souveraineté fiscale à l'épreuve de la jurisprudence de la CJUE, essentiellement vue sous l'angle des libertés de circulation. En quoi la CJUE impacte-t-elle, et tient-elle compte aussi, de la souveraineté fiscale des États ?

2. La fiscalité est un élément essentiel de la souveraineté des États membres, ce qu'illustre clairement la règle de l'unanimité en cette matière fiscale. Cela pose un problème de positionnement pour le juge de l'Union européenne, qui doit concilier la souveraineté des États, assez sensibles sur ce point, et le respect des traités de l'Union européenne, en particulier des libertés de circulation.

La Cour de justice semble procéder en deux temps. Premier temps, la Cour de justice tient expressément compte de la souveraineté fiscale des États, notamment sur les questions de territorialité et de répartition du pouvoir d'imposer, mais, dans un second temps, la Cour rend une jurisprudence de portée absolument générale sur la liberté de circulation, qui impacte la fiscalité comme d'autres domaines du droit. Il n'y a pas vraiment d'ilot fiscal dans la jurisprudence de la CJUE, ce qui peut désarçonner les fiscalistes. La Cour de justice déroule une jurisprudence générale relativement offensive sur les libertés de circulation avec une définition assez large des restrictions, une liste limitative des justifications admises et un contrôle très strict de proportionnalité, qui ne ressemble pas tout à fait à ce que pratique le Conseil constitutionnel ou le Conseil d'État en France.

Ce *modus operandi* de la Cour conduit également à se demander quelle est l'influence pratique de la jurisprudence sur la souveraineté fiscale des États membres, en l'absence d'harmonisation fiscale par le législateur européen, puisque du fait de cette absence, c'est la CJUE qui tient les leviers des réglages fins entre droit de l'Union et droit national. D'où les trois thèmes que nous vous proposons.

Le premier thème, ciblé sur le sujet particulier que sont les retenues à la source, est un thème d'actualité, et l'on pense notamment à l'arrêt *Sofina*[1]. La Cour de justice organise-t-elle un simple aménagement en éliminant des effets discriminatoires ou préfigure-t-elle tout doucement, mais sans le dire trop ouvertement peut-être, une remise en cause de principe des mécanismes de retenues à la source transfrontalière ?

Hervé Cassagnabère se chargera de nous expliquer ces réglages très fins.

Le deuxième thème, traité par Alexandre Maitrot de la Motte, est plus général et consiste à évaluer l'arbitrage qui a été fait entre État de source et État de résidence. La Cour, dans son arrêt *Kerckhaert et Morres*[2], affirme son incompétence de principe pour arbitrer entre État de source et État de résidence, mais qu'en est-il en pratique, compte tenu de son application des libertés à différents sujets, concernant à la fois la source et la résidence ?

Le troisième thème, traité par Jérôme Turot, assurera la transition avec la table ronde suivante en s'intéressant à la limitation des possibilités de lutte contre l'évasion fiscale. Il y a en effet, dans l'Union, des États membres à basse pression fiscale et d'autres à haute pression fiscale. La Cour reconnaît d'ailleurs la liberté de chaque État de choisir son niveau de pression fiscale, tout comme elle reconnaît la liberté des contribuables de naviguer entre les États. La Cour de justice cherche ainsi à éviter que les États à haute pression prennent des mesures anti-évasion qui seraient éventuellement discriminatoires, d'où la question de l'existence d'un phénomène de désarmement des États à haute pression dans le jeu de la concurrence fiscale entre États. À défaut d'harmonisation, comment évaluer ce rôle de la CJUE qui a un réel impact sur le jeu de la concurrence entre États ?

I. Aménagement ou disparition des retenues à la source ?

3. Hervé CASSAGNABÈRE - Il me revient de vous parler d'une jurisprudence jeune – adolescente, diront certains… - puisqu'elle a vu le jour en 2003, avec un musicien-batteur hollandais, Monsieur Gerritse, qui se produit en Allemagne, et y conteste la retenue à la source sur son cachet. Quelle ironie, tout de même, de se dire que c'est à cause d'un *percussionniste* qu'un mécanisme aussi établi de la fiscalité internationale s'est trouvé à ce point *percuté*…

La retenue à la source est le thème sans doute le plus emblématique de l'incidence des arrêts de la Cour sur la souveraineté fiscale. Il est au carrefour de toutes les considérations importantes en la matière.

4. Transversale, la retenue à la source l'est déjà parce qu'elle met en présence toutes les compétences et tous les ordres juridiques - des États, de l'Union, et international – qu'il faut nécessairement articuler dans le respect des souverainetés[3].

Et on sent, dès le début, une sensibilité de la Cour à ce sujet. Ses arrêts s'ouvrent itérativement par le rappel que la fiscalité directe « *relève de la compétence des États membres en l'état du droit de l'Union* ». Or, cette expression en elle-même, si on y regarde bien, est un aveu d'humilité, puisqu'elle est tout bonnement excessive ! La Cour aurait aussi bien pu dire, sans trahir les traités, que la Communauté *est compétente* en matière fiscale, mais qu'elle n'a que très peu exercé cette compétence en raison de l'unanimité requise au Conseil. En effet, elle a ce titre de compétence en vertu de l'article 115 TFUE sur le marché intérieur[4].

Avec la même prudence à l'égard des souverainetés, la Cour a dit très tôt que seuls les États sont compétents pour se répartir leurs pouvoirs de taxation respectifs, unilatéralement ou conventionnellement, par exemple en vue d'éliminer les double-impositions, étant entendu que le droit communautaire n'a jamais rien exigé des États en la matière.

Elle a jugé aussi qu'une double imposition, si elle nuit au marché intérieur, n'est pas en soi contraire au droit de l'Union en l'absence de texte, et qu'il s'agit simplement d'une conséquence inhérente à la coexistence d'ordres fiscaux non harmonisés[5].

Pas davantage la Cour n'a imposé à un État membre de faire bénéficier un non-résident de la clause de la nation la plus favorisée[6].

Et la Cour n'a bien sûr jamais remis en cause, et s'est même appuyé sur, certains piliers du droit fiscal international : critère de résidence, principe de territorialité, distinction fondamentale entre État de la source et État de la résidence, primauté de l'État de la source en cas de double imposition juridique des revenus transfrontaliers[7].

5. En revanche, et **là est l'articulation, l'exercice de ces compétences souveraines se trouve *encadré* par le droit de l'Union**. Sans jouer sur les mots puisque c'est une expression du président de la Cour de justice, il faut garder en tête que le contrôle de la Cour affecte, « *non pas la compétence des États, mais seulement son* ***exercice*** ».

C'est le deuxième aspect transversal de la retenue à la source, qui tient au fait que cet encadrement par le droit de

1 CJUE, 22 nov. 2018, C-575/17, Sofina e.a (FI 1-2019, n° 2, § 14 ; FI 1-2019, n° 5, § 6).

2 CJCE, gde ch., 14 nov. 2006, C-513/04, Kerckhaert et Morres.

3 Comme le disait H. Kelsen, en présence d'ordres juridiques différents, il n'y a que deux options, et deux seulement : soit les hiérarchiser, soit les articuler.

4 L'article 114 TFUE (ex-95 CE) sur le rapprochement des législations sur le marché intérieur ne s'applique pas aux dispositions fiscales, mais l'article 115 s'applique en toute matière, y compris les impôts directs, « *dès lors qu'elles ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur* ».

5 L'article 293 CE, disposition de caractère programmatique, qui incitait les États membres à éliminer les doubles impositions par conventions multilatérales, ne figure plus dans le traité de Lisbonne. L'élimination de la double imposition a néanmoins été récemment reconnue par la Cour comme étant en connexité avec l'objet des traités (CJUE, 12 sept. 2017, C-648/15, Autriche/Allemagne).

6 CJCE, 5 juill. 2005, C-376/03, D.

7 et son corollaire, la compétence de principe de l'État de la résidence pour atténuer la double imposition.

l'Union est « multi-source » : se conjuguent droit primaire, droit dérivé, et *soft law*[8].

S'agissant du **droit dérivé**, on se souvient que les ambitions de la Commission européenne ont été refroidies dès le milieu des années 70 (avec une proposition de directive d'harmonisation restée lettre morte sur les retenues à la source sur dividendes), et que des solutions ponctuelles n'ont été trouvées que pour les « sociétés liées » par les directives « mère-fille »[9] et « intérêts-redevances »[10].

À propos de ces textes, dès qu'ils en ont eu l'occasion, certains gouvernements ont « plaidé l'*a contrario* » devant la Cour pour toutes les retenues à la source échappant au champ d'application des directives. Ils ont tenté de faire admettre qu'en-dessous des seuils de participation minimale où le prélèvement est interdit, un prélèvement pouvait être au contraire autorisé, et que les différences de traitement devaient simplement être imputables à la coexistence de systèmes nationaux disparates. La Cour a explicitement écarté cette argumentation dans l'arrêt *Amurta* du 8 novembre 2007[11], en disant en substance qu'en matière fiscale comme ailleurs, les libertés de circulation ne sont pas conditionnées à un rapprochement de législations.

Cette expression « *les* libertés de circulation » (alors qu'en l'espèce était applicable celle des capitaux), dénote encore le caractère transversal de la retenue à la source aux yeux de la Cour : en s'appliquant à tout type de prélèvement sur paiement transfrontalier, elle peut concerner potentiellement chacune des quatre libertés de circulation (marchandises, prestation de service, établissement, capitaux et paiements). On peut affirmer que **la Cour n'a fait qu'appliquer aux impôts directs, et notamment aux retenus à la source, son raisonnement classique sur les prélèvement frappant les marchandises**[12].

6. Ce raisonnement, qui consiste *grosso modo* à identifier une restriction et à vérifier si elle est justifiée, a tout de même une particularité dans le domaine des impôts directs, qui a son importance dans le contrôle des retenues à la source.

En général, il suffit d'identifier une mesure qui rend plus difficile ou moins attrayant l'exercice d'une liberté fondamentale. En effet, sur le marché intérieur, le lieu d'exercice d'une activité ne doit jouer aucun rôle. Par exemple, face à une règle nationale qui exige une autorisation pour exercer une activité, on constate nécessairement l'entrave, puis on vérifie si elle est justifiée. C'est normal : par définition, tous ceux qui exercent cette activité doivent être considérés comme étant dans la même situation au regard de son exercice dans le marché intérieur.

En revanche, **en matière fiscale, la situation est exactement inverse : la résidence peut valablement être prise en compte comme critère** par les États membres. Cela ne tient pas tant au fait qu'ils sont compétents en matière d'impôts qu'au fait qu'il s'agit d'un principe généralement reconnu et universellement appliqué, notamment pour tenir compte du fait que les revenus sont généralement perçus dans l'État de résidence et que la situation personnelle et familiale peut mieux s'y apprécier (d'ailleurs la Cour se réfère au modèle OCDE dès l'arrêt *Gerritse*).

Le point de départ du raisonnement pour identifier l'entrave est donc l'inverse de celui du cas général. Pour qu'une restriction puisse être discriminatoire, encore faut-il « ramener » le cas en cause à une situation comparable. Avec là encore une autre spécificité du droit de l'Union par rapport au principe d'égalité tel que nous le connaissons en France : la discrimination peut non seulement tenir au traitement différent de situations comparables, mais aussi (et c'est souvent soutenu à l'égard de règles fiscales) au traitement identique de situations différentes. **La comparabilité est un paramètre crucial**, parfois négligé, qu'on a essayé de remettre en question, mais que la Cour a explicitement confirmé récemment[13].

Sur ce point, en fiscalité directe et notamment pour les retenues à la source, la comparabilité consiste pour la Cour à rappeler qu'en principe, la situation d'un non-résident n'est pas comparable avec celle d'un résident, avant d'ajouter que, toutefois, lorsqu'un État membre décide d'exercer sa compétence sur des contribuables non-résidents, la situation de ces derniers « *se rapproche* » de celle des résidents.

Mais **on aurait tort de penser que la comparabilité est une affaire de principe. C'est au contraire l'un des aspects les plus discutés en interne. On doit l'apprécier *in concreto* au regard de l'objet de la législation contestée** (c'est en cela que la comparabilité est dite « objective »). Typiquement, si une dispense de retenue à la source dans une situation interne vise à atténuer la double imposition économique, alors cette situation est objectivement comparable à une situation transfrontalière. En effet, à l'égard du risque de double imposition économique, les sociétés résidentes et non-résidentes ne sont pas dans des situations différentes, dès lors que, si la double imposition existe, c'est du fait de l'État de la source, qui a choisi d'exercer sa compétence sur les dividendes sortants[14].

C'est toute la différence avec la **solution *Truck Center***[15].

8 avec le Code de conduite de 2017, sur lequel d'autres que moi reviendront je pense

9 Directive du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 1990, L 225, p. 6). Cette directive a été abrogée et remplacée, dans l'intervalle, par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 2011, L 345, p. 8).

10 Directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JO 2003, L 157, p. 49).

11 CJCE, 8 nov. 2007, C-379/05, Amurta.

12 Cf. conclusions de l'avocat général Mancini dans l'affaire *Avoir fiscal*, citant lui-même l'arrêt du 9 décembre 1981 *Commission/Italie*, C-193/80 : « *le principe fondamental d'unicité du marché et son corollaire, la libre circulation des marchandises, ne sauraient – en toutes circonstances – être subordonnés à la condition préalable du rapprochement des législations nationales, car une telle sujétion obligatoire viderait ce principe de son contenu.* »

13 CJUE, gde ch., 17 juill. 2014, Nordea Bank Danmark, avec les conclusions non suivies de Mme Kokott.

14 V. CJCE, 14 déc. 2006, C-170/05, Denkavit.

15 CJCE, 22 déc. 2008, C-282/07, Truck Center.

La législation fiscale belge en cause prévoyait une retenue à la source sur des intérêts d'emprunt (et non des dividendes) versés par une filiale à une société mère. La retenue, un précompte mobilier, était applicable aux seuls intérêts transfrontaliers, exemptant les intérêts versés aux sociétés mères résidentes, qui étaient eux taxés dans le barème de l'impôt sur les sociétés. La Cour a jugé que cette différence de traitement tenant au siège de la société mère ne s'appliquait pas à des situations comparables, et ce au regard de deux éléments. D'abord, eu égard à l'objet de loi fiscale en cause, en lui-même. Il s'agissait, non pas de la prévention de la double imposition des dividendes, mais de l'imposition (simple) des intérêts. Contrairement aux dividendes, les intérêts ne sont pas un revenu versé sur un revenu déjà taxé. La Belgique pouvait donc taxer différemment les deux types d'intérêts, par deux impôts et deux modalités d'imposition différentes. Second élément d'« in-comparabilité » des situations, le fait que, au regard de cet objectif « premier degré » de simple taxation, les conditions de contrôle fiscal et de recouvrement forcé sont défavorables à l'État de la source, même si l'on tient compte des possibilités d'assistance administrative bilatérale.

Parmi les solutions jurisprudentielles développées autour de ces principes[16], on pense naturellement aux **affaires du type « dividendes sortants »** (hors directive mère-fille). C'est une jurisprudence abondante dont les noms d'arrêts résonnent familièrement à l'oreille des fiscalistes : *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*[17], *Denkavit*[18], *Amurta* (préc.), *Orange European Smallcap Fund*[19], *Commission/Allemagne*[20], *Santander Asset Management SGIIC e.a.*[21], *Tate & Lyle Investments*[22] ou *Miljoen*[23].

Il est le plus souvent question de retenues à la source conduisant à un traitement défavorable des dividendes sortants par rapport à des dividendes domestiques. Le cas emblématique est *Denkavit*. La liberté d'établissement, y a dit la Cour, s'oppose à une retenue à la source qui aboutit à faire supporter le poids d'une imposition de dividendes à une société mère non-résidente en en dispensant presque intégralement les sociétés mères résidentes.

L'**un des aspects importants de cette jurisprudence est le lien entre la dispense de retenue à la source pour les distributions domestiques et la prévention/atténuation de la double imposition économique**.

La Cour a relevé que la restriction en cause avait pour but cette prévention/atténuation dans la situation interne. Un État membre peut en décider comme il l'entend : c'est sa compétence. Mais dès lors qu'il exerce cette compétence, il doit, en vertu du principe d'égalité de traitement, accorder un avantage équivalent aux dividendes versés par des sociétés résidentes à des non-résidents.

La solution est inverse lorsque l'État membre est en situation d'État de la résidence, et que des *dividendes entrants* ont déjà été frappés par une retenue à la source dans l'État de la société distributrice.

C'est le cas de figure de l'arrêt *Kerckhaert et Morres* précité : un État membre (de résidence du bénéficiaire de dividendes) peut souverainement soumettre des dividendes au même taux uniforme, qu'ils proviennent de sociétés résidentes ou non-résidentes, sans être tenu d'imputer sur le bénéficiaire du dividende l'impôt payé à la source à l'étranger par la société distributrice. L'exercice de cette compétence emporte, bien sûr, des conséquences défavorables pour l'actionnaire, mais c'est inhérent à l'exercice parallèle de deux compétences fiscales étatiques, l'une pour la source, l'autre pour la résidence, et de l'absence de mécanisme au sein de l'Union pour résoudre cette superposition de compétences concurrentes sur une même matière fiscale.

L'**autre aspect saillant de la jurisprudence concerne la répartition conventionnelle des compétences fiscales entre États membres**. Pour la Cour, une restriction due à une retenue à la source peut être compatible avec le traité si ses effets sur le contribuable sont concrètement neutralisés par le jeu d'une convention bilatérale (c'est ce qu'a vérifié la Cour dans l'affaire *Denkavit* dans la foulée de son arrêt *Bouanich*[24]).

On doit **distinguer les affaires dont je viens de parler de celles s'apparentant à l'affaire *Gerritse***[25], où est en jeu une prestation de service transfrontalière et une retenue à la source effectuée par l'organisme qui en bénéficie sur le paiement transfrontalier de la prestation[26].

Dans l'affaire *Gerritse*, l'Allemagne prélevait sur les prestations de services sur son territoire une retenue à la source de 25 %, alors que les résidents étaient imposés selon un barème progressif incluant une tranche non imposable. M. Gerritse, musicien résidant aux Pays-Bas, n'avait perçu sur le territoire allemand qu'une partie minime de son revenu global. La retenue à la source créait une différence de traitement défavorable, et la Cour a recherché si elle s'appliquait à des situations objectivement différentes. Elle a considéré que l'objectif de la législation introduisant la différence de

16 Ces affaires ont un relent un peu nostalgique d'Europe des Six. L'écrasante majorité d'entre elles concerne en effet les États membres fondateurs hormis l'Italie : France, Allemagne, Benelux. Un peu de Suède et de RU, une pincée de Portugal, et quasiment aucune affaire concernant les États membres plus récents, notamment de l'Est. Est-ce un signe des temps ? Ou de la prégnance moindre des RAS ? ou un degré d'interpénétration du capital circulant ? Je n'ai pas la réponse et quelqu'un pourra peut-être m'éclairer.

17 CJCE, 12 déc. 2006, C-374/04, concl. Geelhoed.

18 CJCE, 14 déc. 2006, C-170/05.

19 CJCE, 20 mai 2008, C-194/06.

20 CJUE, 20 oct. 2011, C-284/09.

21 CJUE, 10 mai 2012, C-338/11 à C-347/11.

22 CJUE, 12 juill. 2012, C-384/11.

23 CJUE, 17 sept. 2015, C-10/14, C-14/14 et C-17/14.

24 CJCE, 19 janv. 2006, C-265/04.

25 V. également les arrêts CJCE, gde ch., 3 oct. 2006, C-290/04, FKP Scorpio Produkzionnen et CJCE, 15 févr. 2007, C-345/04, Centro Equestre da Lezira Grande.

26 On peut y rattacher étalement des affaires impliquant le paiement transfrontière d'une prestation, comme dans *Truck Center* et *Brisal*, même si là est plutôt en jeu la liberté d'établissement. Je pense que le détour par ce distinguo d'avec les affaires plus classiques de dividendes, loin d'être une perte de temps, permet de mieux mettre en perspective la jurisprudence pour le passé comme l'avenir.

traitement était de tenir compte de la capacité contributive par la progressivité de l'impôt. Or, à cet égard, M. Gerritse était dans la même situation qu'un résident allemand, parce que, d'une part, il aurait eu droit à un barème progressif si sa prestation avait été faite aux Pays-Bas, et que, d'autre part, la convention germano-néerlandaise prévoyait une imputation des revenus étrangers avec réserve de progressivité. L'arrêt juge ainsi que, pour comparer ce qui est comparable, il faut vérifier si le taux de la retenue à la source est supérieur à celui qui découlerait de l'application du barème progressif. Et si tel est le cas, il y aurait « discrimination indirecte ». La même conclusion est tirée d'une autre différence de traitement consistant – déjà ! et bien avant les affaires *GBL Energy* et *Sofina* – en l'impossibilité pour un contribuable partiellement assujetti comme M. Gerritse de déduire ses frais professionnels, alors que c'était possible pour les résidents dans le cadre de l'impôt progressif : la « base brute » de la retenue à la source revient à traiter différemment des prestataires de service placés, juge la Cour, dans une situation comparable au regard des frais qu'ils exposent directement pour leur activité. Ainsi, **sur la question « base brutes/base nettes », la jurisprudence était déjà bien établie**. Récemment encore dans le domaine, on pouvait le déduire par analogie d'un arrêt *Brisal*[27], rendu non pas à propos des dividendes sortants et de la libre circulation des capitaux, mais des intérêts de prêts et de la libre prestation de services, arrêt qui avait dit clairement que pour la Cour, un avantage de taux ne saurait compenser un désavantage de base.

Je voudrais qu'on s'arrête un instant sur cette **motivation originelle de l'arrêt *Gerritse***[28].

La « discrimination indirecte » qui fut à l'époque constatée (et qui reste le fondement théorique des arrêts plus récents sans le dire explicitement) se fondait sur l'idée que la différence de traitement entre résidents et non-résidents, je cite, « *risque de jouer principalement au détriment des ressortissants d'autres États membres* ». Ce n'est rien d'autre que la transposition d'une jurisprudence communautaire des années 70[29] applicable en tout domaine selon laquelle les règles d'égalité de traitement du Traité prohibent « *non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, mais encore toutes les formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat* ». Or, et je parle d'expérience, lorsqu'il y a un parfum de discrimination indirecte, les dossiers devant la Cour sont les plus volumineux. On peut penser, dans d'autres domaines, au contentieux *Griesmar-Leone*. Les arrêts de renvoi, les mémoires des gouvernements, le débat à l'audience, l'arrêt final… : le dossier est volumineux, factuel, statistique. Dans les affaires fiscales, j'ai parfois l'impression que l'on baisse un peu vite la garde. C'est on ne peut plus clair dans l'affaire *Gerritse*, parlante à cet égard, où l'arrêt a dit qu'« *aucun argument précis n'a été avancé* » en réponse.

7. Maintenant, si, fort de ce rappel, l'on enjambe la chronologie et l'on passe du premier au dernier arrêt de retenue à la source, c'est-à-dire l'**arrêt *Sofina*, précité, du 22 novembre 2018**, on est frappé par la manière dont la Cour a réfuté l'argumentation du gouvernement français. Pour rappel, la France a soutenu principalement que le traitement désavantageux des dividendes sortants du fait de la retenue à la source était compensé par la différence de taux, qui est nettement favorable aux situations transfrontalières, en vertu des règles combinées de l'article 119 bis, 2 du CGI, et de l'article 15 de la convention franco-belge (à savoir : 15 %, contre 33,33 % pour les dividendes domestiques sur le fondement de l'article 38 du CGI). La Cour a considéré qu'« *en tout état de cause* », cet écart de taux n'est « *pas pertinent* », parce qu'il est possible que les bénéficiaires résidents soient exonérés en cas de cessation d'activité à la suite de pertes accumulées.

Or, c'est une chose que la Cour ait déjà jugé qu'un désavantage fiscal de situations transfrontalières ne puisse pas être compensé par le fait que, « *dans d'autres circonstances* », la situation transfrontalière n'est pas désavantagée. C'en aurait été une autre que d'apprécier l'effet d'un écart de taux se produisant *dans les mêmes circonstances*. Et là, je dois dire que l'affaire aurait sans doute pu gagner en densité par une analyse en termes de « granulométrie », de « pesée », par une analyse probabiliste même, des désavantages/avantages.

Car, tout de même, c'est aller un peu vite que de dire : « le taux est de 15 % à coup sûr d'un côté, et de l'autre il est peut-être de 0 % » ; pour être vraiment précis dans l'identification d'une discrimination indirecte, il faut être capable de dire : « le taux est de 15 % à coup sûr d'un côté, et de l'autre il est *soit* de 33,33 %, *soit* de 0 %, et selon telle ou telle probabilité » (en fonction par exemple de statistiques, d'une tendance historique, etc.). Sinon, on présume que les sociétés déficitaires résidentes jouent forcément leur liquidation après plusieurs années de déficit, ce qui n'est quand même pas très réaliste.

Le dossier aurait sans doute pu gagner en précision, d'autant que les conclusions de l'Avocat général ne permettent pas davantage d'éclairer l'appréciation de la Cour sur ce point. Comme bien souvent dans les affaires préjudicielles (au-delà de la matière fiscale), c'est tout l'écosystème qui conduit à l'arrêt, et non la Cour elle-même. Les observations des parties, des gouvernements, et notamment de celui accusé de discrimination indirecte, l'audience, sont, je le répète, extrêmement importants. **Dans certains États membres, les juridictions de renvoi organisent parfois des audiences contradictoires sur le point précis du renvoi préjudiciel avant de saisir la Cour de justice** : cela permet d'avoir des dossiers plus étoffés, précisément sur ce genre d'aspects concrets des effets d'une règle nationale, et finalement des arrêts plus nuancés.

Cela est d'autant plus important que, pour la Cour, la retenue à la source n'est, en elle-même, qu'une simple modalité de perception de l'impôt, et que ce n'est pas sa seule existence qui conduit en soi à constater une restriction à une liberté de circulation. Dans plusieurs affaires, la Cour a identifié une restriction alors que la retenue à la source était applicable

27 CJUE, 13 juill. 2006, C-18/15, Brisal.

28 En l'occurrence, « RAS » n'est pas seulement le sigle de « retenue à la source », il est aussi celui de « retour aux sources ». Cet arrêt, comme souvent les arrêts de l'époque soucieux de l'imperatoria brevitas qui semble avoir perdu du terrain, dit en peu de mots des choses qu'on aurait tort de ne pas exploiter.

29 voir par exemple l'arrêt Sotgiu du 12 février 1974, appliquée pour la première fois au fiscal dans Schumacker

tant aux résidents qu'aux non-résidents[30]. Ce qui compte, c'est l'existence d'une différence de traitement fiscal globalement défavorable à des situations transfrontalières par rapport à des situations domestiques[31].

Un autre exemple récent est l'affaire *Hirvonen*[32]. Dans cette affaire, la Cour avait jugé qu'une retenue à la source n'emporte pas restriction si les contribuables non-résidents ne sont pas soumis à une charge fiscale globalement plus lourde que les résidents, dans l'hypothèse où le prélèvement à la source est une option. Cette solution peut se résumer à l'idée qu'on ne peut pas avoir le beurre et l'argent du beurre : bénéficiant d'un régime de retenue à la source globalement plus favorable, Mme Hirvonen ne pouvait pas, « de surcroît », prétendre aux avantages fiscaux liés au régime de droit commun, et ainsi avoir le meilleur des deux mondes. M. Wathelet constatait dans ses conclusions dans l'affaire *Sofina*, que tel n'était pas le cas de la législation française, qui n'offrait aucun choix : selon lui, en demandant une taxation sur la base nette, les contribuables non-résidentes ne feraient donc pas du *cherry-picking*, mais au contraire chercheraient tout simplement à obtenir l'égalité de traitement.

8. En définitive, **le fil rouge reste la recherche de l'égalité de traitement, raison d'être des libertés de circulation** – et à mon sens le meilleur rempart possible pour les souverainetés nationales. Dans le fond, il faut toujours reprendre les choses dans l'ordre, et rechercher si le désavantage dont se plaint le contribuable est réellement une restriction au sens des libertés de circulation. Là aussi, comme pour la comparabilité, la fiscalité directe comporte une particularité due au respect de la compétence fiscale des États : l'existence de « quasi-restrictions ». Nous l'avons vu tout à l'heure à propos de l'affaire *Kerkhaert et Morres*, il y a des situations désavantageuses pour un opérateur transfrontalier qui, si elles tiennent à la fiscalité, n'en sont pas pour autant des « restrictions » mais découlent seulement de l'existence de systèmes nationaux disparates[33]. Ce distinguo entre restrictions et quasi-restrictions est dans le droit fil de la jurisprudence de la Cour selon laquelle les décisions prises par une société quant à l'établissement de structures commerciales à l'étranger peuvent être, selon le cas, plus ou moins avantageuses et que le droit de l'Union ne garantit pas la neutralité fiscale de toute opération transfrontière. Un État membre n'est pas tenu d'aménager ses règles fiscales en fonction de celles d'autres États membres pour effacer tout effet indésirable de la mobilité, comme cela ressort nettement de la jurisprudence depuis l'arrêt *Columbus Container Services* du 6 décembre 2007[34].

Or, dans toute affaire mettant en jeu le principe d'égalité de traitement, tout particulièrement dans des cas de discrimination indirecte comme on l'a vu, **ce qui est capital, c'est la documentation précise du problème**. Pour reprendre l'arrêt *Truck Center*, on peut se dire, avec le recul, que si sa solution est intéressante sur le point de la comparabilité des situations, il aurait pu tout aussi bien s'arrêter au stade précédent, celui de la recherche d'une vraie restriction. En effet, la Cour a elle-même relevé que, dans le cas des sociétés résidentes, où il n'y a pas de retenue à la source mais inclusion des intérêts dans l'assiette de l'IS, il y avait, quand même, des acomptes provisionnels d'impôt tout au long de l'exercice fiscal, et donc quelque part une différence en termes de trésorerie qui n'était pas si grande avec la retenue à la source. De plus, les taux d'imposition étaient nettement en faveur du non-résident (du simple au double). Et là encore, même s'il restait un désavantage global pour ce dernier, la Cour a ajouté qu'il pouvait être compensé par la simplification administrative induite par la retenue à la source, qui facilite bien la vie au non-résident. Or, que lit-on dans l'arrêt ? Que ces éléments ont été apportés par le gouvernement belge lors de l'audience en réponse à une question de la Cour… Sur cette affaire, cela a été sans conséquence pour la Belgique puisque les situations n'étaient pas comparables. Mais si cela avait été le cas…

Je dirai donc en conclusion que la jurisprudence de la Cour est aussi (et peut-être avant tout) le fruit des juridictions de renvoi, et des informations produites devant elle. Lorsque ce sont des juridictions suprêmes qui renvoient, elles sont souvent marquées par leur envie de poser des questions pures, ou leur position de juge de cassation qui ne contrôle pas la qualification juridique. Or ce n'est pas ce qui nourrit le plus utilement la jurisprudence du Kirchberg. Celle-ci est « *case-related* », et bien souvent, **pour préserver des législations souveraines, il faut oser aller plus loin que les grands principes et descendre le plus possible dans le cambouis des détails**. Il s'y cache, non pas le diable, mais le salut.

9. Philippe MARTIN – Deux questions me semblent pouvoir être posées à ce stade.

> N'y a-t-il pas eu des espoirs, peut-être inconsidérés, de la part des États membres, après l'arrêt *Truck Center*, qui ont finalement été démentis dans des configurations inattendues ?

La lecture du point 48 de l'arrêt *Sofina* révèle un club de supporters de l'arrêt *Truck Center* non négligeable : la France, la Belgique, l'Allemagne et le Royaume-Uni. Et ce club avait compris de l'arrêt que la technique de la retenue à la source n'était pas en soi illégitime au regard des libertés de circulation en tant que modalité de perception de l'impôt de la

30 Ainsi, dans l'affaire *Commission/Allemagne* précitée, la retenue à la source était imposée à tous les dividendes distribués par une société distributrice allemande, mais la différence tenait à ce que les sociétés résidentes allemandes bénéficient d'un crédit d'impôt, alors que la retenue à la source était définitive pour les non-résidentes. De même, dans l'affaire *Tate & Lyle Investments* précitée, la retenue à la source était imputable et remboursable pour les résidents alors qu'elle était définitive pour les non-résidents. Dernièrement encore, l'affaire Miljoen présentait le cas d'une retenue à la source applicable aux bénéficiaires de dividendes résidents comme aux non-résidents, mais qui était remboursable ou déductible pour les seuls résidents.

31 L'Avocat général Wathelet parle, dans ses conclusions sur l'affaire Sofina, de « *différence dans le traitement fiscal global imposé aux deux catégories de dividendes* ».

32 CJUE, 19 nov. 2015, C-632/13, *Skatteverket / Hilkka Hirvonen*.

33 On en a encore eu un exemple très parlant récemment à propos des pertes de changes, où la différence de traitement tenait en fait à la possibilité offerte par un État membre d'utiliser une autre monnaie que l'euro pour le capital des sociétés (CJUE, 10 juin 2015, C-686/13, X AB).

34 CJCE, 6 déc. 2007, C-298/05.

part de l'État de source. Et que, finalement, l'existence d'un décalage de trésorerie, inévitable avec la retenue à la source, n'était pas en soi mortel pour cette technique.

Dans l'affaire *Sofina*, la particularité est que l'État de source se retrouve face à une situation qui ne lui incombe pas totalement, puisque la situation déficitaire de l'actionnaire non-résident dépend du droit fiscal et comptable du pays de l'actionnaire résident. Or le mécanisme de report déficitaire n'a, par définition, de sens que s'agissant des contribuables résidents pour lesquels l'État maîtrise la gestion sur une période pluriannuelle du bénéfice et éventuellement du déficit reportable.

Cet élément original, la prise en compte d'un déficit fiscal qui ne relève pas de l'État de source, semble révéler que l'arrêt *Truck Center* ne protège pas l'État de source autant que l'on pouvait le croire. Lorsque l'on relit l'arrêt *Truck Center* sur le décalage de trésorerie, on s'aperçoit que l'argument des acomptes belges n'était pas négligeable. Autrement dit, en réalité, le décalage entre retenue à la source et droit commun interne était estompé par le mécanisme des acomptes de droit belge. Au total, on peut se demander si l'arrêt *Truck Center* aura une postérité et jusqu'à quel degré de finesse il faut vérifier l'absence de décalage de trésorerie. Au vu de la jurisprudence de la Cour, il n'est pas certain que beaucoup de retenues à la source tiennent le choc.

> Les États peuvent-ils maintenir des retenues à la source transfrontalières dans le contexte jurisprudentiel exposé ci-dessus ?

L'alternative semble être la suivante.

Premier terme de l'alternative : le système actuel des retenues à la source est maintenu, mais devient très compliqué à gérer. Dans l'hypothèse *Sofina*, l'établissement payeur retient l'impôt puisqu'il ne connaît pas encore le solde fiscal et comptable de la fin de l'exercice du bénéficiaire. Plus tard, l'actionnaire non-résident demandera la restitution en arguant de sa situation déficitaire. Encore après, l'État de source devrait vérifier la situation fiscale de l'actionnaire non-résident pour s'assurer qu'il n'a pas un bénéfice qui réapparaît, susceptible de justifier l'imposition. Une telle mécanique paraît très lourde à gérer.

L'autre terme de l'alternative consiste à tout harmoniser, en appliquant des retenues à la source sur les flux aussi bien internes qu'externes. Cette renonciation à la pratique d'une retenue à la source spécifiquement transfrontalière viendrait alors percuter frontalement la liberté de choix de l'État membre.

10. Jérôme TUROT – Revenons un instant à la question générale, évoquée précédemment, du caractère « *case-related* » de la jurisprudence de la Cour de justice. On nous recommande donc de renoncer à poser des « questions pures », et d'accorder beaucoup d'importance aux conditions d'espèce, aux circonstances de l'affaire et de documenter abondamment les questions. Cela est vrai, Hervé Cassagnabère a raison d'un point de vue efficacité sans doute, c'est là que se trouve le salut. Mais est-ce bien justifié que la Cour de justice soit un juge des circonstances de l'espèce ? La Cour est un juge de **l'interprétation** des traités. Or, elle tend à devenir un **juge du fond** qui va non seulement interpréter les traités en termes généraux, comme un juge de cassation doit le faire dans l'ordre juridique national, mais également trouver la solution du litige et la dicter au juge national. Le conseil que donne Hervé Cassagnabère est peut-être efficace, mais ce n'est pas conforme au rôle de la Cour de justice. Je suis donc d'un point de vue légèrement différent sur la façon dont nos juridictions doivent interroger la Cour. Et le récent arrêt du 4 octobre 2018 de la Cour de justice dans l'affaire *Accor*[35], dans lequel la Cour a condamné la France pour manquement juridictionnel à raison de la décision prise par le Conseil d'État dans l'affaire du précompte, en est un exemple. La Cour a été consultée une première fois sur l'interprétation du traité ; ensuite, le Conseil d'État a repris son rôle de juridiction chargée de statuer sur le litige et rendu son arrêt au fond. Chose inédite, cet arrêt a fait l'objet d'un nouveau recours, en manquement cette fois-ci, et la Cour s'est prononcée sur l'application à donner aux principes qu'elle-même venait de dégager. C'est-à-dire que la Cour devient en quelque sorte une cour d'appel des juridictions suprêmes, ce qui ne me semble ni son rôle en vertu des Traités, ni surtout souhaitable.

11. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE – S'agissant de la manière dont la Cour de justice se réfère à ses propres arrêts, il est intéressant de remarquer une spécificité de l'arrêt *Truck Center*. En règle générale, la Cour a recours à des formules : elle cite mot pour mot sa propre jurisprudence puis en donne les références. S'agissant de l'arrêt *Truck Center*, au contraire, la Cour de justice indique comment il convient d'interpréter cette jurisprudence. Tel est notamment le cas de l'arrêt *Miljoen* précité, dans lequel la Cour n'applique pas la jurisprudence *Truck Center*, mais essaie de comprendre comment elle doit être appliquée ; et elle finit en fait par la rediscuter. Quelle est alors la cohérence de la jurisprudence relative aux différentes retenues à la source ? Tel était le sens de la question préjudicielle qui avait été posée par le Conseil d'État dans l'affaire *Sofina*. Et finalement, on peut se demander dans quelle mesure l'arrêt *Sofina* ne constitue pas un revirement de jurisprudence par rapport à une autre décision dont il a déjà été question et sur laquelle je reviendrai : la décision *Kerkhaert et Morres*. La Cour de justice y indique qu'une double imposition résulte de l'exercice parallèle de leurs compétences fiscales par deux États et qu'elle n'est donc pas contraire au droit primaire de l'Union européenne dès lors que le respect des libertés de circulation n'implique pas qu'un État a l'obligation d'adapter son propre système fiscal à celui des autres États. Or dans l'affaire *Sofina*, on est précisément dans cette situation : la France doit adapter son système fiscal pour tenir compte de la situation de la société déficitaire dans son État de résidence. La cohérence entre la décision *Kerkhaert et Morres* d'un côté et la décision *Sofina* de l'autre est alors assez difficile à trouver.

Une remarque sur la jurisprudence *Gerritse*. Nous appliquons en France depuis le 1er janvier 2019 un système de prélèvement à la source en matière d'impôt sur le revenu. Désormais, les résidents et les non-résidents sont donc

35 CJUE, 4 oct. 2018, C-416/07, Commission/France (FI 1-2019, n° 2, § 9).

soumis à des modalités de recouvrement identiques. Mais dans le cadre de cette technique identique s'appliquent des règles différentes, en particulier en matière de taux, entre les résidents et les non-résidents[36]. Une telle différence est-elle compatible avec le droit de l'Union ?

II. L'arbitrage entre État de source et État de résidence

12. Alexandre MAITROT DE LA MOTTE – En matière de libertés de circulation, la jurisprudence fiscale de la Cour de justice doit être globalement approuvée. Elle contribue en effet à l'élimination des obstacles fiscaux au sein du marché intérieur, et donc au bon fonctionnement de ce marché. Ceci étant, il faut aussi savoir **parler de ce qui ne fonctionne pas, à savoir la question des doubles impositions**, qui constitue la principale limite de la construction jurisprudentielle de l'Europe fiscale.

Depuis l'arrêt relatif à l'avoir fiscal en 1986[37] et ensuite l'arrêt *Schumacker* en 1995[38], la Cour a levé presque toutes les restrictions causées par les impôts directs nationaux à l'exercice des libertés de circulation des personnes, des services et des capitaux. Presque toutes, mais pas toutes : pour la Cour, ni les doubles impositions juridiques, ni les doubles impositions économiques ne sont contraires aux libertés fondamentales. Ceci tient tout simplement au fait que la Cour ne veut pas arbitrer entre l'État de la source et l'État de la résidence : elle ne veut pas désigner l'Etat qui pourra exercer pleinement sa compétence et celui qui devra limiter les conditions dans lesquelles il exerce sa compétence fiscale. La jurisprudence est connue : l'arrêt *Kerkhaert et Morres* a déjà été mentionné ; on pourrait citer également, s'agissant des doubles impositions juridiques, la décision *Block*[39] ou encore la décision *Damseaux*[40] qui reprend dans les grandes lignes ce qui avait été jugé dans l'arrêt *Kerkhaert et Morres* s'agissant des doubles impositions juridiques ; s'agissant des doubles impositions économiques, la jurisprudence est assez abondante : l'arrêt *OESF* précité, par exemple, est assez intéressant en la matière.

13. Comment expliquer cette jurisprudence ? Prenons l'exemple des dividendes en cause dans l'affaire *Kerkhaert et Morres*. Dans cette affaire, l'État de la source a exercé sa compétence fiscale et a imposé un dividende qui, de son point de vue, est un dividende sortant : c'est la première imposition (la question de savoir si cette imposition est exercée dans des conditions conformes ou non au droit de l'Union européenne n'a pas été posée dans cette affaire ; or il nous semble qu'il aurait fallu s'intéresser à l'État de la source plutôt qu'à l'État de résidence, comme le montre l'affaire *Sofina*). Puis l'Etat de résidence taxe lui aussi ce dividende qui, de son point de vue, est un dividende entrant : c'est la seconde imposition. Dans l'affaire *Kerkhaert et Morres*, la Cour a été saisie de la question de la compatibilité avec le droit de l'Union de cette seconde imposition. Elle a alors répondu que selon elle, l'État de résidence n'instaure absolument aucune discrimination et donc ne viole pas l'exercice des libertés de circulation.

Son raisonnement est le suivant : en Belgique (Etat de résidence), il est possible d'imposer un dividende de source étrangère sans violer les libertés de circulation dès lors que l'on y l'impose les dividendes purement domestiques dans les mêmes conditions. Dans une telle hypothèse, il n'y a pas de différence de traitement entre les dividendes entrants et les dividendes domestiques, c'est-à-dire pas de discrimination ; et puisqu'il n'y a pas de discrimination, il n'y a pas de restriction à l'exercice à des libertés de circulation. Finalement, la Cour limite son examen à celui de l'absence de différence de traitement. Or il n'est pas évident que les restrictions soient forcément des restrictions discriminatoires : des restrictions non-discriminatoires existent dans d'autres champs du droit de l'Union que le droit fiscal.

En résumé, à partir du moment où elle n'instaure aucune discrimination (puisque tous les dividendes, qu'ils soient purement domestiques ou d'origine étrangère, sont traités de la même manière), la réglementation belge (alors même qu'elle n'élimine pas la double imposition subie car une première imposition a eu lieu dans un autre État) est conforme au droit de l'Union. Pour la Cour, la double imposition trouve une explication relativement simple. **L'existence d'une double imposition provient de** « l'exercice parallèle de leur compétence fiscale par deux États » **et de l'absence de convention fiscale ou de directive européenne permettant de l'éliminer**. La Cour cite de façon exhaustive, par exemple dans les arrêts *Block* ou *Damseaux*, l'ensemble des directives européennes (directive mère-filiale, directive intérêts et redevances, directive épargne) ou même la convention multilatérale de 1990 en matière de prix de transfert, et affirme que lorsque les États veulent éliminer la double imposition, ils utilisent ces mécanismes-là ou, le cas échéant, une convention fiscale bilatérale. Dès lors que ce type de mécanisme n'existe pas, il n'existe selon la Cour aucun moyen d'éliminer la double imposition.

Ce faisant, la Cour refuse finalement de statuer entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence. Ce refus est lié à la faiblesse de l'harmonisation et à l'impossibilité de suivre un standard qui n'existe pas.

Dans ses arrêts relatifs à la compatibilité des doubles impositions avec le droit de l'Union, la Cour ajoute, enfin, que **les États n'ont pas l'obligation d'adapter leur système fiscal à celui des autres États**. Reprenons l'exemple de l'affaire *Kerkhaert et Morres* et du paiement d'un dividende depuis la France vers la Belgique. La Belgique n'a pas, au moment où elle impose le dividende entrant, l'obligation d'adapter son système fiscal pour tenir compte du fait que ce dividende a déjà fait l'objet d'une imposition dans l'État de la source, c'est-à-dire la France.

36 Cf. en particulier les articles 182 A et suivants du CGI.
37 CJCE, 28 janv. 1986, C-270/83.
38 CJCE, 14 févr. 1995, C-279/93, Schumacker.
39 CJUE, 12 févr. 2009, C-67/08, Block.
40 CJUE, 16 juill. 2009, C-128/08, Damseaux.

14. Le **résultat ainsi obtenu peut être contesté : clairement s'agissant des doubles impositions juridiques ; de manière sans doute moins forte s'agissant des doubles impositions économiques**.

Le résultat ainsi obtenu est en effet le suivant : dans l'hypothèse dans laquelle une personne exerce sa liberté de circulation, elle est taxée à plusieurs reprises. Dès lors qu'il n'existe aucun instrument positif permettant d'éliminer la double imposition, le contribuable est taxé dans autant d'États que ceux dans lesquels il circule. Dans une situation purement domestique, au contraire, le même contribuable n'est taxé qu'une seule fois. En fin de compte, il y a un seul marché européen ; mais il y a 28 (peut-être un jour 27 !) systèmes fiscaux qui sont ici applicables. Nous sommes finalement très loin de l'objectif d'unification du marché intérieur.

En matière de double imposition économique, la critique doit être nuancée dans la mesure où des doubles impositions économiques peuvent survenir dans des situations purement internes (alors que dans la plupart des cas, c'est le fait d'avoir exercé une liberté de circulation qui est à l'origine d'une double imposition juridique).

Les **raisons politiques qui ont guidé la jurisprudence de la Cour doivent être acceptées : ce n'est pas à la Cour de justice de choisir qui, de l'État de la source ou de l'État de résidence, doit exercer pleinement sa compétence ou au contraire limiter sa souveraineté fiscale**. La Cour indique explicitement qu'il revient aux États membres d'effectuer ce choix. Ils peuvent le faire de plusieurs façons différentes : en adoptant des conventions fiscales internationales bilatérales ou multilatérales ; ou éventuellement par voie de directives.

Ce faisant, la Cour protège la souveraineté fiscale externe des États. Mais son raisonnement peut alors être contesté. Ce raisonnement peut en effet sembler être en contradiction avec sa jurisprudence relative à la souveraineté fiscale interne des États. Cette jurisprudence, rendue dans les cas autres que ceux dans lesquels il faut arbitrer entre un État de la source et un État de la résidence, n'hésite pas à dire pour droit qu'un État doit adapter son système fiscal aux fins de tenir compte de ce qui se passe dans d'autres États.

On citera l'exemple de l'intégration fiscale horizontale : les États ont désormais l'obligation d'adapter leur système fiscal en proposant des systèmes d'intégration horizontale dans les situations internationales, parce que le régime classique de l'intégration fiscale (intégration uniquement verticale) ne permet pas d'accélérer le transfert des pertes. Autre exemple : les avantages fiscaux liés à la situation familiale. Selon la Cour[41], il y a une « discrimination » lorsque l'État de résidence n'est pas en mesure (par exemple parce que le contribuable n'y est pas imposable) d'accorder des avantages liés à la situation familiale du contribuable. Dans cette situation, la Cour considère qu'il revient alors à l'État de la source d'accorder un avantage à celui qui, pour lui, est un non-résident, et de lui accorder les avantages fiscaux relatifs à la situation de famille qu'il réserve aux résidents.

Dans ces conditions, il aurait sans doute été pertinent que la Cour de justice raisonnât comme suit : plutôt que de considérer que les doubles impositions ne sont pas restrictives - premier temps de l'analyse -, elle aurait pu considérer qu'il y a bien là une restriction (le contribuable qui circule est moins bien traité que le contribuable qui ne circule pas), avant de relever ensuite – au deuxième temps de l'analyse - que cette restriction est susceptible d'être justifiée par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, ce qui pose enfin la question de la proportionnalité – troisième temps de l'analyse. Ce raisonnement fonctionne parfaitement en matière d'exit tax ou de prise en considération des pertes : « l'exception *Marks & Spencer* » montre à quel point la Cour peut se montrer créative au stade de la proportionnalité.

15. Pourquoi la Cour de justice ne pourrait-elle pas faire preuve de la même créativité en matière de double imposition ?

Elle pourrait ainsi **procéder à un revirement de jurisprudence. La Cour a d'ailleurs peut-être déjà commencé à évoluer, ce que laissent à penser plusieurs décisions**. Depuis l'arrêt *Autriche/Allemagne* rendu en Grande chambre en 2017[42], la Cour considère que l'élimination des doubles impositions correspond aux objectifs et aux missions de l'Union européenne. On peut ici déjà voir un changement de logique par rapport à ce qui avait été jugé dans toutes les affaires précédentes en matière d'élimination des doubles impositions. Le changement de jurisprudence peut concerner également la question des retenues à la source : et si finalement le problème ne venait pas de l'État de résidence, comme dans l'affaire *Kerkhaert et Morres*, mais plutôt de l'État de la source ? Que jugerait la Cour aujourd'hui si elle était saisie, dans une affaire de similaire à l'affaire *Kerkhaert et Morres*, contre l'État de la source et non pas contre l'État de résidence ?

La décision *Sofina* précitée manifeste également une certaine évolution de la Cour, puisque les États ont désormais - alors que la Cour disait le contraire dans sa jurisprudence relative aux doubles impositions - une certaine obligation d'adapter leur système fiscal à celui de l'autre État, ou en tout cas à la situation que l'on rencontre dans l'autre État : la société étrangère étant déficitaire, l'État de la source ne peut pas appliquer une retenue à la source dans les conditions habituelles. Une **solution radicale, bien évidemment excessive, serait alors de prohiber tout simplement les retenues à la source**.

Citons également une proposition plusieurs fois entendue : celle d'une **responsabilité partagée entre les États**. S'il y a une double imposition et si cette double imposition est liée à l'exercice parallèle de leur compétence fiscale par deux États, pourquoi ne pas reconnaître leur responsabilité partagée ? Ceci étant, cette proposition susciterait une difficulté tenant à ce qu'en réalité, elle repousse le problème. Une fois le principe admis, comment fait-on ensuite pour établir les différentes responsabilités entre ces États ?

À jurisprudence constante, on pourrait peut-être envisager la possibilité de l'imposition par un seul État, selon un standard international que l'on connaît déjà : il s'agirait de

41 Cette jurisprudence s'exprime dès l'arrêt *Schumacker* et se retrouve ensuite notamment dans l'arrêt *Florian W. Wallentin* (CJUE, 1er juillet 2004, C-169/03) ou dans l'arrêt Commission/Estonie (CJUE, 10 mai 2012, C-39/10).

42 CJUE, gde ch., 12 sept. 2017, C-648/15, Autriche/Allemagne.

retenir l'idée selon laquelle en matière immobilière, c'est l'État de situation du bien qui taxe ; alors qu'en matière mobilière, c'est l'État de résidence du contribuable qui applique pleinement son système fiscal. Pour mettre cette idée en œuvre, il suffit de se rappeler – comme la Cour l'a indiqué dès l'arrêt *Schumacker* - qu'en réalité une discrimination peut prendre deux formes: la première forme consiste à appliquer des règles différentes à des personnes qui sont dans des situations identiques ; et la deuxième forme consiste à appliquer des règles identiques à des contribuables qui se trouvent dans des situations différentes. Sur ces bases, il est possible d'envisager le raisonnement suivant : en présence d'un dividende sortant - c'est-à-dire perçu par un non-résident -, le bénéficiaire non-résident se trouve par principe dans une situation différente de celle des résidents ; dès lors, il faut le taxer différemment. Et allons même plus loin : il faut , en amont du processus, ne pas le taxer dès lors que le résident est taxé. Ce raisonnement, bien qu'un peu radical, pourrait être une solution utilisée pour mettre fin au paradoxe qui tient à ce qu'en droit de l'Union, l'État de la source[43] comme l'État de résidence[44]ont le droit de ne pas éliminer les doubles impositions mais n'ont pas le droit, s'ils décident d'éliminer les doubles impositions, de créer des situations plus favorables aux résidents qu'aux non-résidents. Rappelons au surplus les difficultés inhérentes à cette comparaison : par exemple, dans quel cas la méthode de l'imputation d'un crédit d'impôt est-elle plus favorable ou moins favorable que la méthode de l'exonération ? C'est une question qui conduit souvent la Cour de justice à laisser au juge qui lui a posé une question préjudicielle le soin de vérifier l'existence ou non d'une discrimination.

16. En **conclusion**, la question de l'arbitrage entre l'État de la source et l'État de résidence montre bien les enjeux qui sont relatifs à la souveraineté fiscale dans la jurisprudence de la Cour de justice. Est en effet titulaire de la souveraineté fiscale celui qui dispose de la compétence fiscale et du pouvoir fiscal, ce qui suppose 1° d'exercer, de conférer ou de reprendre la compétence fiscale à une autorité (logique de compétence ou de volonté, et logique de liberté) et 2° de lever ou faire lever l'impôt (logique de pouvoir, et logique de puissance).

La question de l'arbitrage entre l'Etat de la source et l'Etat de résidence montre ainsi les limites de la jurisprudence de la Cour s'agissant de la portée fiscale des libertés de circulation: en refusant d'arbitrer, la Cour s'est auto limitée. Il en résulte que les doubles impositions juridiques et économiques existent et sont maintenues, ce qui tient à la volonté de la Cour de ne pas arbitrer. Ce faisant, la Cour respecte la souveraineté fiscale des États membres ; mais elle limite l'exercice des libertés de circulation par les contribuables.

Dans une logique verticale de répartition des compétences (c'est-à-dire de répartition des compétences entre les États membres et l'Union européenne), la Cour de justice a toujours recherché un équilibre entre la construction du marché intérieur et le respect de la souveraineté fiscale des États membres. C'est ce qui explique qu'elle juge depuis l'arrêt *Schumacker* que si la fiscalité directe relève de la compétence exclusive des États membres, ces derniers doivent néanmoins exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union européenne. Au regard des 500 décisions qui ont été rendues depuis l'arrêt *Schumacker*, **nous sommes intimement convaincu qu'il est possible de renverser la formule : si le respect des libertés de circulation est impératif, les États membres peuvent néanmoins s'y opposer au motif de la préservation de leur compétence fiscale**. La question étudiée, qui est celle des doubles impositions et de l'arbitrage entre l'État de la source et l'État de la résidence, le montre bien. La Cour refuse d'arbitrer entre l'État de la résidence et celui de la source parce qu'elle veut protéger la compétence fiscale externe des États, et parce qu'elle ne veut pas se prononcer sur la répartition horizontale (c'est-à-dire entre les États membres) des différentes compétences. Finalement, la souveraineté fiscale appartient toujours aux États membres : parce que la Cour de justice refuse de décider, les compétences des États membres sont totalement préservées.

Pour y remédier, et en dehors de l'hypothèse du *statu quo* qui n'est pas souhaitable, deux solutions sont possibles : l'intégration négative et l'intégration positive. Il faut donc soit faire évoluer la jurisprudence selon l'un des schémas que nous avons proposés, soit harmoniser. Au regard de la nécessité de respecter la souveraineté fiscale des États, sans doute la seconde solution est-elle préférable. Mais au regard de la manière dont les États utilisent leur souveraineté fiscale, c'est sans doute la solution la plus difficile.

17. Philippe MARTIN - Sommes-nous en face d'un paradoxe malsain ou d'une barrière juridique infranchissable ?

Nous avons l'apparence d'un paradoxe malsain puisque la Cour de justice, d'un côté, au nom des libertés de circulation et du principe de non-discrimination, impose un certain nombre de contraintes à la fois à l'État de source et à l'État de résidence[45], et d'un autre côté refuse d'intervenir dans les phénomènes de double imposition juridique, ce qui représente tout de même un problème dans un marché unique.

Mais n'y a-t-il pas une barrière juridique infranchissable ?

Car pour que la Cour de justice puisse justifier son intervention, il est nécessaire d'identifier une différence de traitement par l'État en cause, qui traiterait différemment un flux entrant, un flux sortant, un résident, un non-résident, etc. Dans l'arrêt *Sofina*, l'État de la source traitait différemment un flux interne et un flux sortant, même si on peut estimer que la différence n'était pas considérable. Mais si l'État de source taxe sans discriminer et que l'État de résidence taxe également sans discriminer, nous pouvons comprendre la prudence de la Cour de justice, parce qu'il lui manque l'outil favori justifiant son intervention qui est la différence de traitement discriminatoire.

43 On le voit dans l'arrêt *Miljoen* précité.

44 Cf. CJUE, OESF précité et CJUE, 10 févr. 2011, C-436/08, Haribo.

45 Cf. la jurisprudence sur les personnes physiques selon laquelle l'État de résidence est prié d'harmoniser son traitement notamment des charges familiales selon que ses résidents tirent leurs revenus de l'étranger ou localement.

18. Hervé CASSAGNABÈRE – L'**arrêt *Autriche/Allemagne* du 12 septembre 2017**, évoqué par Alexandre Maitrot de la Motte, est très intéressant, même s'il faut mettre un petit bémol à l'idée qu'il y aurait un signal favorable à une intervention plus grande de la Cour dans la lutte contre les doubles impositions.

L'arrêt a été rendu sur la base de l'article 273 du Traité, qui permet à deux États membres de régler tout différend en connexité avec l'objet des traités. En l'occurrence, l'Autriche et l'Allemagne avaient confié à la Cour de justice la compétence pour arbitrer un différend relatif à leur convention de double imposition. Pour pouvoir juger cette requête recevable, il fallait reconnaître que cette demande était en connexité avec l'objet des traités. Pour surmonter cette difficulté, la Cour a dû reconnaitre que la lutte contre la double imposition est bien en connexité avec l'objet du traité. Pour motiver sa réponse, la Cour s'est appuyée sur les propositions et les communications de la Commission européenne, selon lesquelles le marché intérieur ne devrait plus supporter les doubles impositions. Il faut y voir un aveu d'humilité : cela signifie qu'en ce domaine, la balle est vraiment dans le camp de l'autorité législative ou des auteurs du traité, et que la Cour ne veut pas aller plus loin.

19. Concernant le caractère « *case-related* » de la jurisprudence de la Cour, l'**arrêt *Sofina*** est aussi un exemple assez parlant. Vous vous souvenez que dans l'affaire *GBL Energy* jugée par le Conseil d'État, il y avait une discussion sur l'absence de comparabilité tenant à la différence des normes comptables et fiscales, ce qui fait que le déficit d'une société n'est peut-être pas le même en Belgique et en France. Cet argument-là, fort dans les conclusions de Laurent Olléon, est du genre de ceux auxquels la Cour de justice est sensible parce qu'ils sont très concrets et permettent d'influencer sa pesée de comparabilité.

III. La limitation des possibilités nationales de lutte contre l'évasion fiscale

20. Jérôme TUROT - Depuis trente ans, la Cour de justice tord le bras des États à coup d'arrêts de condamnation qui mettent à bas des pans entiers de leurs systèmes fiscaux nationaux, et représentent des hémorragies financières aussi puissantes que bien des évasions fiscales, et parfois plus. Ces arrêts constituent ce que deux excellents connaisseurs de cette jurisprudence, Melchior Wathelet d'abord puis Patrick de Fréminet, ont appelé une « cohabitation diabolique »[46] : la jurisprudence fiscale de la Cour de justice constitue une sorte d'harmonisation forcée de la fiscalité directe en Europe, suppléant un Conseil des ministres considéré comme pusillanime et inefficace, tandis que la fiscalité directe continue de relever de la compétence des États membres, qui ne peuvent et ne doivent exercer cette compétence que sur leur seul territoire : il n'est pas dans leur rôle, ni dans leur intention, d'harmoniser leurs fiscalités. D'où cette cohabitation diabolique, dans laquelle la Cour de justice de l'Union européenne l'emporte toujours en dépit de concessions vite reprises. Cependant, depuis trente ans, les États tiennent bon, cherchant à maintenir leur compétence fiscale propre, et notamment leurs armes anti-évasion fiscale.

Les tentatives des États pour protéger leur souveraineté fiscale sont de plusieurs ordres. Tout d'abord, une forme contentieuse : lorsque viennent devant la Cour des affaires fiscales, on constate qu'au-delà de l'État qui fait l'objet d'un recours en manquement de la Commission ou d'un recours des contribuables devant le juge national, plusieurs États interviennent devant la Cour au soutien de celui qui est sur la sellette. Ce qui montre bien que les problèmes qui sont débattus, les prétendues entraves aux libertés communautaires qui sont invoquées devant la Cour, ne relèvent pas d'errements isolés d'un État qui cherche à entraver les libertés communautaires : ce sont vraiment des problèmes structurels tenant à l'architecture des systèmes fiscaux nationaux. Les États ne cherchent pas à entraver de façon détournée les libertés de circulation, ils cherchent basiquement à préserver leur système fiscal. C'est pour cela que les États interviennent, sachant bien que si tel pan du système fiscal (mécanisme de l'avoir fiscal et du précompte, perception de retenues à la source sur les non-résidents, financement du monde associatif par la déductibilité des dons, régime de l'intégration fiscale, etc.) est atteint (condamné ou dénaturé) en France, il tombera ensuite en Allemagne, en Suède, en Hollande, en Grande-Bretagne. Cette première manière de résister ne rencontre pas beaucoup de succès. La Cour répond à peine aux observations des États tiers intervenant à la procédure, qu'elle ne considère pas comme des parties – ce qui est regrettable. Ces interventions sont négligées par la Cour qui semble n'y voir que de coupables tentatives des États pour préserver leurs ressources fiscales, ce qui n'est pourtant pas illégitime contrairement à ce que juge par principe la Cour, surtout lorsqu'il s'agit de la déduction d'une charge fiscale née en dehors du pays en cause ou de la taxation d'une matière imposable qui, sortant de son territoire, va ensuite lui échapper.

D'autres formes de résistance sont plus ponctuelles mais plus hardies. Il y a eu **deux tentatives radicales des États de récupérer leur souveraineté fiscale face à la Cour de justice**. La première a été le **traité de Maastricht** de 1992. On se souvient que les États incluent dans le TCE un article 73 D (devenu article 58 CE) selon lequel la liberté de circulation des capitaux « ne porte pas atteinte au droit qu›ont les États membres : a) 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* [qui était le problème majeur et qui l'est toujours : a-t-on le droit de distinguer entre résident et non-résident ?] *ou le lieu où leurs capitaux sont investis* ». Et l'article affirme également le droit des États de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à

46 M. Wathelet, Refus d'harmonisation et condamnations de la Cour de justice : cohabitation diabolique ? : RJF 7/06, cité par P. de Fréminet, La Communauté européenne dispose-t-elle d'un véritable juge fiscal ? : Dr. fisc. 2007, n° 25, étude 647.

leurs lois et règlements notamment en matière fiscale. Cette mise au point des États, inscrite de la façon la plus solennelle dans le Traité, aurait dû normalement bloquer le développement de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice ; mais cette stipulation du traité de Maastricht est, vous le savez bien, restée lettre morte. La Cour de justice a écarté cette disposition avec une grande désinvolture en faisant semblant de croire, non sans humour, que les États avaient entendu, par cet article du Traité de Maastricht, confirmer sa jurisprudence antérieure[47] : bien entendu, répond la Cour, les États peuvent prendre des mesures restrictives, mais à condition que ces restrictions aux libertés fondamentales soient justifiées[48]. Retour à la case départ, c'est-à-dire à la jurisprudence antérieure de la Cour de justice, que le Traité de Maastricht n'a pas fait dévier d'un degré .

La seconde tentative, non aboutie celle-ci mais plus radicale dans son objet, a lieu beaucoup plus tard, en 2004, lors de **négociations sur le traité constitutionnel européen**. Un certain nombre d'États ont demandé qu'on enlève à la Cour de justice tout pouvoir de juger les applications fiscales des dispositions du traité relatives aux libertés fondamentales. C'était vraiment l'arrêt de mort de la compétence fiscale de la Cour de justice. D'autres États ont proposé que l'on prévoie dans le traité l'obligation pour la Cour de prendre en considération la perte de recettes fiscales comme justification des discriminations aux restrictions aux libertés fondamentales, ce qu'elle a toujours refusé de faire. On a donc senti une irritation très forte chez les États qui ont fait ces propositions.

De son côté, la Cour promet de temps en temps, pour ménager les risques de tension, de rendre aux États plus d'autonomie en matière de préservation de leurs bases d'imposition et de lutte contre l'évasion fiscale. Ce sont les fameuses RIIG, **raisons impérieuses d'intérêt général**, que la Cour va progressivement accorder aux États ; mais les espoirs suscités chez les États par ces RIIG seront toujours finalement déçus. Le mouvement commence avec le célèbre arrêt ***Bachmann***[49], qui reconnait comme raison impérieuse d'intérêt général en matière fiscale, la nécessité de respecter la **cohérence du système fiscal national**. Les États respirent, pensant enfin disposer d'un moyen de justifier certaines restrictions lorsqu'elles sont nécessaires pour préserver la cohérence du système fiscal national. La problématique de la retenue à la source, celle de la territorialité du système d'intégration fiscale, par exemples, sont typiques d'un problème de cohérence. Espoir déçu : il n'y a peut-être pas dans toute l'histoire mondiale des arrêts de jurisprudence un arrêt qui a eu un destin aussi glorieux et aussi misérable que l'arrêt *Bachmann* : misérable parce qu'il n'a jamais donné lieu à une application positive, mais glorieux, parce que depuis plus de 30 ans qu'il a été adopté, les États ne cessent rituellement, dans pratiquement chaque affaire de confrontation entre libertés fondamentales et dispositions fiscales nationales, d'invoquer la cohérence de leur système fiscal national. Ils sont persévérants, ils ne se découragent pas ; mais sans aucun succès.

Six ans après l'arrêt *Bachmann*, en 1998, intervient une seconde concession apparente de la Cour aux souverainetés fiscales nationales, l'arrêt ***ICI***[50], qui admet comme RIIG la **lutte contre l'évasion fiscale**. Mais encore faut-il qu'il y ait proportionnalité entre la mesure et le risque, et dans le cas de la Grande-Bretagne, qui essayait de tirer les conséquences du changement de résidence fiscale d'une société nationale entraînant l'évaporation de ses plus-values latentes, la Cour considéra que, certes, la justification était admissible mais la mesure n'était pas proportionnée. La proportionnalité ne sera à ma connaissance jamais reconnue, sauf peut-être dans un cas assez anecdotique.

Six ans à nouveau s'écoulent et arrive **l'arrêt *Manninen***[51] qui a redonné beaucoup d'espoir aux États, en donnant l'impression d'assouplir les conditions dans lesquelles les États peuvent invoquer la justification tirée de la cohérence du système fiscal national, introduite par l'arrêt *Bachmann* 12 ans plus tôt et restée lettre morte. L'assouplissement porte sur l'identité du contribuable et sur le lien direct entre l'avantage et sa compensation. En fait, même ainsi assouplie, la justification ne trouvera aucune application : la Cour a systématiquement rejeté l'argument de la cohérence, aux motifs notamment que la cohérence fiscale était réalisée au niveau des relations globales entre deux États grâce aux concessions réciproques prévues par leur convention fiscale bilatérale[52], ou qu'il n'existait pas de lien direct entre un avantage fiscal et une taxation. Le principe de cohérence du système fiscal national a fait couler des torrents d'encre sans toutefois produire un quelconque résultat positif pour les systèmes fiscaux nationaux.

En 2005, le très célèbre arrêt ***Marks & Spencer***[53] semble à son tour restituer aux États une certaine souveraineté fiscale puisqu'il admet deux nouvelles RIIG : éviter le risque d'une double déduction des pertes, et la fameuse **répartition équilibrée du pouvoir d'imposition**, sur laquelle les États vont fonder tant d'espoir. En 2007, deux ans après, la première application positive de cette répartition équilibrée, l'arrêt ***Oy AA***[54], vient renforcer l'espoir que les États pouvaient placer dans cette justification ; d'autant plus qu'il s'agit d'un arrêt de Grande chambre. Grand émoi. D'un côté sans doute, une vive satisfaction, le champagne a dû couler dans un certain nombre de bureaux de l'administration fiscale un peu partout en Europe. Mais grand émoi du côté des commentateurs (qui généralement se placent plutôt du côté des contribuables que des États), qui y voient un virage très important et peut-être

47 « *La Cour a donc pratiquement considéré l'article 58 CE comme une codification de sa jurisprudence antérieure* », constate explicitement l'Avocat général Juliane Kokott dans l'affaire *Manninen* (C-319/02, 7 sept. 2004, pt 38).

48 Cette neutralisation cynique de l'article 73 D a été réalisée par les arrêts Verkooijen du 6 juin 2000, C-35/98 au point 43, et Manninen, du 7 septembre 2004, C-319/02 au point 29.

49 CJCE, 28 janv. 1992, C-204/90, Bachmann.

50 CJCE, 16 juill. 1998, C-264/96, Imperial Chemical Industries (ICI).

51 CJCE, 7 sept. 2004, C-319/02, Manninen.

52 La Cour, si méfiante à l'égard des conventions fiscales bilatérales, qui ne sauraient être invoquées par les États pour défendre leur législation, fait appel à ces conventions pour rejeter les observations des États invoquant la cohérence du système fiscal.

53 CJCE, gde ch., 13 déc. 2005. C-446/03, Marks & Spencer plc.

54 CJCE, gde ch., 18 juill. 2007, C-235/05, Oy AA.

un danger pour les possibilités de contestation fiscale des contribuables. De son côté, le Professeur Gutmann souligne que cet arrêt *Oy AA* sur la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition donne à cette **justification un caractère autonome et absolu**[55] : autonome dans la mesure où ce n'est plus un trio de justifications mais une seule qui suffit à justifier la mesure, et absolu dans la mesure où il semble que la Cour admet qu'un simple risque d'évasion fiscale suffit à justifier la mesure, réduisant ainsi l'exigence de proportionnalité. Un autre commentateur, particulièrement bien informé puisqu'il a mené une double carrière de conseil et de juge puis d'avocat général à la CJUE, Melchior Wathelet, publie un article dont le titre suffit à indiquer la tonalité alarmiste de son commentaire : « *A propos de l'arrêt "OY AA" de la CJCE : glaçon errant ou pointe d'un redoutable iceberg pour les contribuables européens* ? »[56]. L'arrêt est regardé du point de vue des contribuables : s'agit-il d'un glaçon facile à contourner ou bien d'un iceberg sur lequel viendront se fracasser les navires de leurs recours fiscaux ? Du côté des États et des administrations fiscales, je suppose que l'on souhaitait plutôt que ce soit un iceberg sur lequel on puisse hisser l'étendard de la lutte contre l'évasion fiscale. Mais Melchior Wathelet voyait plutôt dans l'arrêt *Oy AA* l'iceberg sur lequel allaient peut-être buter les tentatives des contribuables. Cela ne s'est pas produit. Un an après l'arrêt *Oy AA*, l'arrêt ***Papillon***[57] vient condamner les régimes d'intégration fiscale fondés sur le principe de territorialité, alors qu'on aurait pu penser que c'était un cas idéal d'application du principe de répartition du pouvoir d'imposition ; l'arrêt *Papillon* est d'autant plus sévère, et décevant pour les États, que la Cour se prononce elle-même sur l'application du test de proportionnalité, contrairement à la recommandation que lui avait faite son avocat général de renvoyer au juge national le soin de vérifier si la législation française n'allait pas au-delà du nécessaire. La Cour a préféré se prononcer elle-même sur la question, ce qui confirme que la Cour devient de plus en plus un **juge du fond**, bien au-delà de son rôle de juge de l'interprétation des traités.

En définitive, aucune des justifications théoriques successivement concédées aux États, n'a eu véritablement de portée pratique, mis à part le cas assez particulier de l'arrêt *Oy AA* concernant la Finlande, et celui de l'arrêt *X-Holding*[58] autorisant tout de même un État à contrer le *shopping* fiscal consistant pour une société mère à intégrer fiscalement une filiale non résidente puis à dissoudre cette intégration d'une année sur l'autre. Encore relativement récemment, l'arrêt *X BV et X NV*[59] est venu montrer que l'arrêt *Oy AA* n'était pas un iceberg mais bien un glaçon errant et vite fondu : la Cour y condamne le régime fiscal d'intégration en Hollande et sa condamnation va bien au-delà de la Hollande en dépit des risques de double déduction de pertes qui existent. On voit bien que ni la cohérence du système d'imposition, ni la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition n'arrêtent réellement la jurisprudence de la Cour ; ces concepts éthérés ne font que dérouter les juges nationaux, perplexes quant à la portée à donner à des messages contradictoires : c'est ainsi que le Conseil d'État « *navigue entre les courants de la jurisprudence communautaire* » selon la formule sans enthousiasme d'Emilie Bokdam-Tognetti, Maître des requêtes au Conseil d'État[60].

Aucune des RIIG n'a permis aux État**s de protéger leurs systèmes fiscaux** contre la dislocation par application absolutiste des libertés communautaires. Le bilan de tout cela, nous allons également le prendre sous la plume de Melchior Wathelet : « *Sur le plan théorique, la Cour de justice a été très ouverte sur l'admissibilité des raisons d'intérêt général pour justifier discriminations ou entraves créées par un système fiscal national. Elle admet que soient invoqués la cohérence fiscale, le principe de territorialité, la nécessité d'accroître l'efficacité des contrôles fiscaux, de prévenir le risque de fraude ou d'évasion fiscales* ». Mais, ajoute l'éminent observateur, « *Cette générosité de principe s'est cependant traduite par une extrême sévérité concrète, puisque moins de 5 % des règles fiscales examinées ont trouvé grâce aux yeux de la Cour* »[61]. Il écrivait cela il y a plus de dix ans, en 2005, mais je ne suis pas sûr qu'il y ait aujourd'hui plus de 5 % des cas dans lesquels des justifications aient été admises.

D'un point de vue pratique - et d'un point de vue politique c'est-à-dire du point de vue de la préservation des finances publiques des États membres et de leur souveraineté fiscale qu'aucun traité n'a jamais restreinte -, que peut-on conclure de cette situation ? Là aussi, je citerai les termes de Melchior Wathelet, dans sa conclusion de la même étude magistrale de la jurisprudence fiscale de la CJUE : « Le système actuel n'est pas satisfaisant. Si on ne peut évidemment reprocher à la Cour de justice de faire son travail, il faut bien reconnaître qu'il est essentiellement destructeur puisque ce n'est pas son métier de concevoir les régimes juridiques conformes au traité ». Le mot est prononcé : **le rôle qu'a joué la Cour de justice depuis des années dans ce domaine a été essentiellement destructeur, dans la mesure où elle se heurte à la résistance (fondée ou non, c'est une question politique) des États s'agissant de transférer réellement**[62] **leur compétence fiscale**. La Cour de justice ne devrait-elle pas prendre acte de ce que les États refusent obstinément de transférer leur compétence fiscale à Bruxelles, malgré le coût prohibitif de cette cohabitation diabolique décrite par Melchior Wathelet ? On ne construit pas une harmonisation fiscale à coups de hache dans les systèmes fiscaux nationaux.

55 D. Gutmann, Éléments d'actualité de la fiscalité des groupes de sociétés : Dr. fisc. 2008, n° hors-série, 1er avr. 2008.

56 M. Wathelet, À propos de l'arrêt « OY AA » de la CJCE : glaçon errant ou pointe d'un redoutable iceberg pour les contribuables européens ? : FR 41/07, 7 sept. 2007, Question d'actualité.

57 CJCE, 27 nov. 2008, C-418/07, Sté Papillon.

58 CJUE, 25 févr. 2010, C-337/08, X-Holding.

59 CJUE, 22 févr. 2018, C399/16, X BV et X NV.

60 E. Bokdam-Tognetti, Retenues à la source : le Conseil d'Etat navigue entre les courants de la jurisprudence communautaire : RJF 7/12.

61 M. Wathelet, Refus d'harmonisation fiscale et condamnations de la Cour de justice : cohabitation diabolique ?, préc.

62 La possibilité d'adopter des directives en matière fiscale existe, mais ces directives sont bien souvent en réalité des accords intergouvernementaux puisqu'elles doivent être adoptées à l'unanimité. De même d'ailleurs, le nouvel article 115 TFUE, qui prévoit la possibilité de prendre des mesures fiscales d'harmonisation fiscale mais à l'unanimité, ne représente pas un transfert de souveraineté, mais confirme au contraire la volonté des Etats de rester maîtres de leurs compétences fiscales.

21. Philippe MARTIN – Il faut distinguer deux courants au sein de la jurisprudence de la Cour de justice.

La jurisprudence sur l'abus de la norme fiscale, avec l'arrêt *Halifax*[63] en matière de TVA, dans lequel la Cour a presque imposé au Royaume-Uni, via la directive TVA, un raisonnement anti-abus que ne comportait pas le droit interne britannique. Il y a eu là une œuvre créatrice d'un corpus de règles sur le principe de refus de l'abus des normes européennes.

Mais notre débat d'aujourd'hui porte sur un autre courant de jurisprudence, manifestant une sorte de défiance à l'égard des règles anti-évasion purement nationales. On comprend que la Cour de justice se méfie de la fragmentation du marché intérieur et des libertés de circulation, imputable à d es règles anti-évasion ciblées pour lutter contre l'attractivité éventuelle d'autres États membres. Il y a toutefois une difficulté, car la Cour de justice pousse le contrôle de proportionnalité beaucoup plus loin que le juge national.

Il est très facile de comparer la jurisprudences de la Cour de justice avec celle des États membres, puisque les juridictions constitutionnelles ou fiscales nationales sont confrontées au même genre de débats sur la pertinence des mesures anti-évasion, leur caractère plus ou moins ciblé, plus ou moins équilibré, plus ou moins justifié. Cette comparaison révèle toute la puissance du contrôle de proportionnalité de la Cour de justice : la Cour va regarder si aucune mesure moins attentatoire à la liberté était concevable, quitte à imaginer des solutions parfois un peu complexes. Les juges constitutionnels ou fiscaux nationaux ont un contrôle de proportionnalité un peu plus mesuré : ils regardent si la mesure est vraiment ciblée sur l'évasion fiscale, autrement dit si elle est vraiment destinée à essayer de régler le problème, si elle laisse aux contribuables un minimum de preuves contraires possibles, et le contrôle s'arrête là. Au niveau de la CJUE, le contrôle est beaucoup plus exigeant, ce qui va donner des débats contentieux liés à cette différence d'appréciation.

Au-delà des seules juridictions nationales, le même décalage apparaît également par rapport aux textes adoptés par les législateurs nationaux, européen ou l'OCDE, qui ont des conceptions un peu moins exigeantes de la manière de bâtir des mesures anti-évasion fiscale.

63 CJCE, gde ch., 21 févr. 2006. C-255/02, Halifax plc.