

Communications récentes de la Commission UE en matière d'impôts directs

Jean-Marie Cougnon
Conseil fiscal

La Commission UE a fait connaître la ligne de conduite qu'elle entend voir prendre aux États membres, ou prendre elle-même, dans quatre « communications ». Il s'agit de documents dans lesquels la Commission indique quel sera à l'avenir son comportement ou quel devrait être le comportement d'États membres (ci-après, EM).¹ Nous passons en revue ci-dessous le contenu de chacune.

COM (2006) 823 du 19 décembre 2006 – Coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur

Un contribuable dans une situation transfrontalière peut être victime de discrimination ou de double imposition, ou encore faire face à des coûts de mise en conformité supplémentaires. L'absence de coordination peut également conduire à une non-imposition involontaire ou à des abus, et donc à l'érosion des recettes fiscales.

Du point de vue de la Commission, les buts à rechercher sont :

- faire en sorte que les systèmes fiscaux nationaux non harmonisés soient compatibles ;

- surmonter les obstacles susmentionnés et prévenir une érosion des assiettes fiscales des États membres ;
- coordonner et améliorer les résultats des systèmes de fiscalité directe en rendant ceux-ci compatibles avec le traité et entre eux.

Suppression de la discrimination et de la double imposition

L'examen de mesures unilatérales prises par des États membres suite à des arrêts de la CJCE a fait apparaître que certaines ont supprimé des avantages fiscaux nationaux ou ont appliqué des exigences prévues pour les situations transfrontalières aux situations nationales dans des cas où cela n'était pas souhaitable du point de vue de la politique fiscale.

¹ J.P. JACQUÉ, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Dalloz, 2006, n° 889. De telles communications n'ont pas d'effets juridiques mais peuvent, le cas échéant, faire naître une confiance légitime dans le chef des destinataires, lorsque le comportement futur de l'auteur est décrit avec une certaine

précision (*ibidem*).

² Avis de l'Av. gén. GEELHOED du 29 juin 2006, *Thin Cap Group Litigation*, aff. C-524/04. Il est à noter que cet arrêt concerne les suites, au Royaume-Uni, de la condamnation par la CJCE, dans son arrêt *Lankhorst*, de mesures de sous-capitalisation jugées discriminatoires

lorsqu'elles ne visaient que les intérêts payés à des sociétés non résidentes. À la suite de ce dernier arrêt, l'Allemagne a étendu ses règles de sous-capitalisation aux transactions réalisées dans un cadre strictement national. De même, suite à l'arrêt *Bosal* (CJCE, 18 décembre 2003, aff. C-168/01), la déduction des intérêts fut

« Étendre la portée de la législation à des situations qui n'ont rien à voir avec sa raison d'être, et ce, à des fins purement formalistes, et au prix d'une charge administrative supplémentaire considérable pour les entreprises et les autorités, est inutile et contre-productif ».²

L'article 293 du traité prévoit l'élimination de la double imposition dans le marché intérieur. Le manque de coordination entre les systèmes fiscaux ne peut être surmonté que par la coopération entre États membres.

Prévention de la non-imposition et des abus

Ce but peut également être atteint par de meilleures coordination et coopération entre EM. La Commission examinera cette question à la lumière des progrès de la jurisprudence de la CJCE.

Réduction des coûts de mise en conformité et simplification des procédures

Les réponses adéquates sont la mise en place d'une ACCIS³, la réduction des charges supportées pour le respect des règles relatives aux prix de transfert et l'amélioration de la coopération administrative.

Vers des solutions coordonnées

Dans un domaine tel que celui des *controlled foreign companies*, un juste équilibre doit être trouvé entre l'intérêt de lutter efficacement contre les abus au sein de l'UE et la nécessité d'éviter des restrictions disproportionnées des activités transfrontalières, contraires au droit communautaire. Des incompatibilités peuvent également se produire dans la qualification différente par les EM de dettes ou de fonds propres, ou dans l'utilisation d'entités hybrides.

Un mécanisme contraignant de règlement des litiges efficace et généralisé, pour traiter de manière générale les problèmes de double imposition internationale au sein de l'UE, sera étudié ; il sera valable également pour les particuliers et les PME.

Les EM sont invités à examiner les propositions formulées par la Commission et à travailler avec elle pour régler rapidement et efficacement les questions soulevées.

COM (2006) 825 du 19 décembre 2006 – Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales des EM

La communication analyse les exigences juridiques inscrites dans le traité à la lumière des arrêts de *Lasteyrie*⁴ et *N*⁵.

Un traitement désavantageux par rapport aux contribuables maintenant leur domicile dans un EM est observé si un impôt est dû dans le pays de départ, du seul fait du transfert du domicile fiscal hors de cet EM, sur un revenu qui n'est pas encore réalisé. Les contribuables résidents sont, eux, taxés uniquement sur la base des droits réalisés. Il s'agit d'une entrave à la liberté de circulation.

Un sursis de paiement ne peut être subordonné ni à une condition de dépôt de garanties ni à la désignation d'un représentant dans l'EM d'origine : tout moyen de préserver la créance fiscale doit être strictement proportionné à cet objectif et ne doit pas entraîner des coûts disproportionnés pour le contribuable. Un report fiscal ne doit être assorti d'aucune condition.

Le fait d'exiger du contribuable qu'il présente une déclaration fiscale au moment du transfert de domicile aux fins de l'évaluation du revenu ne saurait être considéré comme disproportionné au regard de l'objectif légitime de répartition du pouvoir d'imposition entre EM, notamment en vue

étendue aux Pays-Bas aux participations étrangères, mais des règles de sous-capitalisation furent introduites. Suite à l'arrêt *Keller* (CJCE, 23 février 2006, aff. C-471/04), l'Allemagne étendit le rejet des charges aux coûts liés à une participation nationale.

³ Abréviation d'« Assiette commune consoli-

dée à l'impôt des sociétés », vaste projet initié depuis plusieurs années par la Commission et devant normalement déboucher sur un projet de directive avant la fin de l'année 2008.

⁴ CJCE, 11 mars 2004, aff. C-9/02 : taxation immédiate à la sortie de France des plus-values latentes générées par des participations dans

une société française.

⁵ CJCE, 7 septembre 2006, aff. C-470/04 : taxation des plus-values sur actions d'un résident néerlandais transférant son domicile fiscal au Royaume-Uni et garanties à fournir pour obtenir un sursis de paiement de la taxe.

d'éviter toute double imposition. La plupart des EM ont adapté leur régime des plus-values de sortie, mais la Commission déclare qu'elle restera vigilante.

L'article 13 du modèle de convention fiscale de l'OCDE attribue à l'État de résidence le droit exclusif d'imposition des gains tirés de l'aliénation d'actions. Quant à la méthode spécifique à appliquer en cas de changement de domicile fiscal, certains EM ont prévu, dans leurs conventions bilatérales, le principe de l'assujettissement fiscal étendu organisé par leur législation ; d'autres font intervenir une vente fictive survenant juste avant l'émigration (afin de pouvoir prétendre qu'il y a une vente intérieure, à laquelle la convention ne s'applique pas).

Les EM doivent veiller à prévenir toute double imposition de l'accroissement de valeur entre l'acquisition et la vente fictive, en recourant à une des deux solutions suivantes :

- soit accorder une imputation en compensation de toute taxe prélevée par le nouvel EM sur les mêmes plus-values ;
- soit convenir de partager les compétences fiscales sur les plus-values, par exemple en liant le droit d'imposition à la durée pendant laquelle l'actionnaire a résidé dans les différents EM concernés.

Toute solution devrait tenir compte de l'éventualité d'une diminution de la valeur des actions, que ce soit par l'EM hôte ou par celui d'origine. Une coopération entre EM est nécessaire :

- pour informer l'EM d'origine de la survenance d'une vente ;
- pour forcer, à l'aide des possibilités offertes par les directives « assistance mutuelle » et « recouvrement des créances », le contribuable émigré à payer ses impôts dans l'EM d'origine.

Imposition à la sortie applicable aux sociétés

La Commission UE considère que l'arrêt de Lasteyrie a aussi des incidences directes sur les taxes à la sortie que les EM appliquent aux sociétés.

Dans sa communication du 24 novembre 2003⁶, elle avait déjà confirmé que dans l'affaire en question, l'avocat général défendait une interprétation « inconditionnelle » de la liberté de circulation des personnes dans le domaine de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et qu'il ne pouvait être exclu qu'un raisonnement similaire soit appliqué à l'impôt sur les sociétés. Les conséquences fiscales des affaires *Überseering BV*⁷ et *Inspire Art*⁸, qui portaient sur le droit des sociétés, étaient également examinées.

La directive fiscale « fusions »⁹ a été modifiée en 2005¹⁰ afin de prévoir un régime de report d'imposition dans le but d'assurer la neutralité fiscale en cas de transfert du siège d'une société européenne (SE) ou d'une société coopérative européenne (SCE). La limitation de ce régime aux SE et SCE, alors que la jurisprudence de la Cour de Justice européenne reconnaît, dans son arrêt *Centros*¹¹, le droit à la liberté d'établissement et à la liberté dans le choix de la localisation du siège social à toutes les formes de sociétés, a été regrettée¹².

Selon la directive modifiée, le transfert d'un EM à un autre du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE, ou le changement de résidence d'une SE ou d'une SCE à la suite d'un tel transfert n'entraîne pas d'imposition des plus-values dans l'EM duquel le siège statutaire a été transféré, résultant des éléments d'actif et de passif de la société apporteuse qui, à la suite de ce transfert ou de cette cessation de résidence, restent effectivement rattachés à un établissement stable de la SE ou de la SCE dans l'État membre duquel le siège statutaire a été transféré et qui concourent à la formation des

⁶ COMMISSION EUROPÉENNE, *Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants*, COM (2003) 0726 du 24 novembre 2003.

⁷ CJCE, 5 novembre 2002, aff. C-208/00.

⁸ CJCE, 30 septembre 2003, aff. C-167/01. Cet arrêt concerne la législation néerlandaise sur les « sociétés étrangères de pure forme », plus communément appelée la loi sur les sociétés étrangères « boîtes aux lettres ». Comme le

souligne M. Dassel (RGF, n° 2/2004, pp. 5 à 11), cette législation avait été adoptée par les Pays-Bas pour parer aux conséquences possibles de l'arrêt qui serait rendu par la Cour dans l'affaire *Centros*. En effet, comme les Pays-Bas sont attachés au principe du siège statutaire (par opposition au siège de la direction effective), les autorités néerlandaises n'auraient pas pu, si des résidents néerlandais avaient décidé de constituer une société en Angleterre aux seules fins d'exercer des

activités aux Pays-Bas, requalifier la société anglaise en société de droit néerlandais.

⁹ Directive n° 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990.

¹⁰ Directive n° 2005/19/CE du Conseil du 17 février 2005.

¹¹ CJCE, 9 mars 1999, aff. C-212/97.

¹² Avis du Comité économique et social européen (Com (2003) 613 final – 2003/0239 COD), J.O.C.E., n° C 110/32, du 30 avril 2004.

profits ou des pertes pris en compte aux fins de la fiscalité (article 10^{ter}, 1, directive 2005).

Les modifications de 2005¹³ ne font aucune mention des actifs qui ne restent pas liés à un établissement stable (ES) dans l'EM duquel le siège social a été transféré. Selon la Commission, les principes de l'arrêt de Lasteyrie s'appliquent à ces actifs transférés.

Une imposition à la sortie peut également intervenir lorsqu'une société (de quelque type que ce soit) transfère des actifs ou des passifs à un ES situé dans un autre EM ou d'un ES vers un siège principal dans un autre EM, ou entre deux ES d'une même société situés dans différents EM, alors que le transfert similaire d'actifs dans le même EM n'a aucune conséquence fiscale : les actifs et passifs qui sont transférés sont considérés comme aliénés et les plus-values sont taxées immédiatement après le transfert.

Or, les contribuables exerçant leur droit à la liberté d'établissement ne sauraient être assujettis à une charge fiscale perçue plus tôt que ou d'un montant supérieur à celle qu'auraient dû assumer les contribuables qui continuent à résider dans le même EM.

Parmi les exigences que peuvent formuler les EM figurent :

- l'information régulière des autorités fiscales sur la conservation ou la cession des actifs transférés ;
- la souscription par les contribuables d'une déclaration lors du transfert d'actifs vers un autre EM confirmant qu'ils ne les ont pas cédés ;
- une déclaration annuelle confirmant qu'un ES implanté dans un autre EM continue à être en possession des actifs transférés, avec déclaration au moment de la cession effective ou du transfert ultérieur vers un pays tiers.

Une coopération entre EM est ici également nécessaire pour forcer, à l'aide des possibilités offertes par les directives « assistance mutuelle » et « recouvrement des créances », le contribuable émigré à payer ses impôts dans l'EM d'origine. L'instauration d'un système automatique d'échange d'informations est envisageable, de même qu'un système d'option pour l'acquittement immédiat d'un impôt au moment du transfert, pour autant qu'il soit réellement facultatif et équitable.

Lors du transfert transfrontalier d'actifs, plusieurs méthodes d'évaluation différentes (valeur nette comptable, valeur vénale au moment du transfert) et plusieurs moments d'imposition (transfert vers un autre EM, cession ultérieure de l'actif) coexistent, pouvant conduire à une double imposition des plus-values ou à une double non-imposition involontaire. De simples disparités sur la valeur des actifs peuvent également entraîner les mêmes conséquences, par le jeu des amortissements ou des plus-values (double non-imposition en cas de valeur élevée, double imposition en cas de valeur basse). Des activités transfrontalières peuvent ainsi être structurées de manière à exploiter au mieux les divergences, plutôt que sur la base de motifs économiques valables.

Les solutions préconisées sont :

- une « reconnaissance mutuelle » des valeurs de transfert : soit la valeur vénale déterminée par l'EM d'origine, soit la valeur nette comptable ;
- l'octroi par l'EM d'origine d'un report fiscal jusqu'à la cession effective des actifs par l'ES ou jusqu'à leur transfert vers un pays tiers, ou tout système adéquat de récupération de déductions en cas de transfert d'actifs non susceptibles d'être retransférés.

¹³ Sur ces modifications, voir plus en détail notre ouvrage : J.-M. COUGNON, *La Directive fiscale « Fusions » : État de sa transposition en Belgique et modifications apportées par l'UE*, Bruylant, 2005.

Imposition à la sortie en cas d'émigration ou de transfert d'actifs vers des pays EEE/AELE

Même si les libertés d'établissement et de circulation des travailleurs sont étendues aux pays de l'EEE, ceux-ci ne sont pas obligés de transposer le droit communautaire dérivé dans le domaine de la fiscalité, comme les directives relatives à l'assistance mutuelle et au recouvrement. Les EM ne disposent donc pas nécessairement vis-à-vis de ces pays des mêmes garanties que celles dont ils bénéficient entre eux en matière de recouvrement de créances fiscales. Même s'il faut tenir compte du niveau d'assistance mutuelle éventuellement offert dans une convention bilatérale ou multilatérale, les EM devraient être autorisés à prendre les mesures appropriées, afin d'assurer l'efficacité de la surveillance fiscale et de prévenir la fraude fiscale, lors de l'émigration ou du transfert d'actifs d'un siège principal vers un ES.

Imposition à la sortie en cas d'émigration ou de transfert d'actifs vers des pays tiers

Dans la mesure où les libertés d'établissement et de circulation des travailleurs sont concernées lors d'émigration de personnes physiques ou de transfert de siège, comme ces libertés ne s'étendent pas aux pays tiers, les EM sont libres de déterminer le montant de l'impôt et de le recouvrer si l'émigration ou le transfert a lieu vers un pays tiers.

Des quatre libertés fondamentales, seule la libre circulation des capitaux et des paiements s'applique aux pays tiers. Celle-ci pourrait concerner le transfert d'actifs vers un ES implanté dans un pays tiers, empêchant un recouvrement immédiat d'un impôt au moment du transfert.

COM (2006) 824 du 19 décembre 2006 – Le traitement fiscal des pertes dans des situations transfrontalières

Bénéfices et pertes sont dans tous les EM traités de façon asymétrique : les premiers sont imposés pour l'exercice fiscal de leur réalisation ; l'incidence fiscale des secondes est retardée. Il est donc nécessaire de déduire les pertes des bé-

néfices afférents à la même période à l'intérieur de la société ou du groupe de sociétés, afin d'éviter la surimposition.

Alors que la compensation transfrontalière des pertes au sein d'une société entre le siège principal et l'ES est possible dans la plupart des EM, il n'en va pas de même au sein d'un groupe de sociétés.

La limitation de la compensation transfrontalière des pertes constitue un obstacle à l'entrée sur d'autres marchés et maintient une segmentation artificielle du marché intérieur selon une logique nationale. Les entreprises des grands EM auront un avantage compétitif par rapport à leurs concurrents potentiels d'EM plus petits. Il en va de même des grandes sociétés (qui peuvent davantage avoir des activités transfrontalières diversifiées) par rapport aux PME.

Le principe de territorialité peut justifier la limitation du montant du report possible de pertes autorisé dans l'EM d'accueil aux pertes économiquement liées aux revenus perçus dans cet EM (arrêt *Futura*¹⁴). En l'absence de justification, le traitement différent de deux sociétés, dont l'une possède un ES dans un autre EM et l'autre son ES dans son EM de résidence, en matière de déduction des pertes du siège principal, est contraire à la liberté d'établissement (arrêt *Amid*¹⁵).

Le refus de permettre à une société mère de réduire son bénéfice imposable par l'imputation de pertes subies par des filiales établies dans d'autres EM constitue également une infraction à la liberté d'établissement, du moins si cette imputation est prévue entre sociétés résidentes. Des justifications à cette restriction pourraient être la nécessité d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre EM, la nécessité d'empêcher que des pertes soient prises en compte deux fois et le risque d'évasion fiscale. Mais un régime purement national de dégrèvement de groupe ne respecte pas le principe de proportionnalité lorsque la filiale a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes qui existent dans son EM de résidence (arrêt *Marks & Spencer*¹⁶).

¹⁴ CJCE, 15 mai 1997, aff. C-250/95.

¹⁵ CJCE, 14 décembre 2000, aff. C-141/99.

¹⁶ CJCE, 13 décembre 2005, aff. C-446/03.

Pertes à l'intérieur d'une société – pertes subies par les ES

L'ES dans un autre EM doit bénéficier du même traitement selon la législation nationale que les entités résidentes, par exemple en matière de report de pertes sur les exercices fiscaux antérieurs ou ultérieurs (arrêt *Royal Bank of Scotland*¹⁷). Deux techniques existent dans les conventions pour prévenir la double imposition :

- méthode d'imputation : prise en considération du revenu mondial dans l'EM de résidence de la société et imputation des impôts acquittés à l'étranger sur la partie de l'impôt national correspondant aux revenus imposables à l'étranger ;
- méthode de l'exemption : exclusion de la base imposable du siège central des revenus imposés dans l'EM de la source. Dans sept EM, il n'y a pas de déduction possible des pertes des ES étrangers ; dans cinq EM, cette déduction est possible, moyennant réintégration des pertes une fois que l'ES redevient rentable, ce qui empêche que les pertes soient prises en compte deux fois.

Pour la Commission, l'absence de déduction des pertes d'ES étrangers induit une différence de traitement par rapport à une situation purement nationale, et il devrait donc y être mis fin.

Pertes à l'intérieur d'un groupe de sociétés – pertes subies par des filiales étrangères

L'absence d'un régime national d'imposition de groupe fausse les décisions relatives à la forme juridique des investissements (en favorisant la création d'ES plutôt que de filiales), mais pas celles concernant l'emplacement des investissements. L'absence d'une compensation transfrontalière des pertes pour les groupes peut fausser les décisions, tant en ce qui concerne la forme juridique des investissements que leur localisation.

Les systèmes de compensation nationale des pertes (transferts de pertes intragroupe ou contributions intragroupe de bénéficiaires, globalisation ou encore consolidation fiscale

complète) ont en commun de prévoir une compensation des pertes à la fois verticale (entre société mère et filiale) et horizontale (entre filiales). Toutes les méthodes permettent une compensation à la fois immédiate, en empêchant que les pertes ne soient confinées dans différentes entités, et automatique, ce qui fait qu'elle est également temporaire et qu'elle se termine lorsque la filiale déficitaire devient à nouveau rentable.

Il est difficile d'étendre tous les aspects d'un système national de compensation des pertes, et notamment son caractère automatique, à une situation transfrontalière. Une action ciblée unilatérale pourrait être mise en œuvre par un seul EM, ne nécessitant pas d'harmonisation des systèmes ni de l'assiette imposable, dans l'attente de l'avènement d'une ACCIS (voir note 3) basée sur une approche multilatérale.

Il se déduit en tout cas de l'arrêt *Marks & Spencer* que pour protéger une répartition équilibrée des pouvoirs d'imposition, l'EM de la société mère accorderait uniquement une compensation si la filiale a d'abord épuisé les possibilités immédiates de compensation des pertes dont elle dispose dans son EM de résidence. La compensation devrait être limitée aux situations verticales, et même à celles ascendantes (c'est-à-dire la possibilité pour la société mère de récupérer les pertes de sa filiale). Toute mesure ciblée ne pourra pas, au surplus, provoquer de déplacement de revenus d'un EM à l'autre, à moins que les pertes soient définitives et qu'il n'existe pas de possibilité de récupération dans l'EM d'origine de la perte.

Il existe trois solutions de remplacement assurant un niveau minimum de compensation des pertes, du point de vue du traitement ultérieur des bénéficiaires de la filiale en ce qui concerne la société mère :

- a) transfert définitif des pertes (à l'intérieur d'un système de « compensation des pertes de groupe ») ou des bénéficiaires (à l'intérieur d'un régime de « contribution intragroupe »), sans récupération, mais avec possibilité de neutra-

¹⁷ CJCE, 29 avril 1999, aff. C-311/97.

- liser l'effet sur les recettes fiscales d'un EM obligeant l'EM de l'entreprise qui transfère les pertes (ou qui reçoit la contribution) à compenser financièrement l'EM de la société qui les a prises en charge (ou qui a effectué la contribution) ;
- b) transfert temporaire des pertes, impliquant que les pertes d'une filiale qui ont été transférées sont réintégrées plus tard, lorsque la filiale redevient rentable. Ce système est le plus simple ; il permet de pallier les désavantages de trésorerie ;
- c) consolidation des bénéficiaires d'une ou de plusieurs filiales choisies, ou de toutes les filiales, au niveau de la base imposable de la société mère, comme s'il s'agissait d'ES, avec application d'une méthode d'imputation des impôts acquittés dans l'EM de la filiale sur l'impôt à verser dans l'EM de la société mère pour les revenus de la filiale. L'arbitrage fiscal concernant la base et le taux d'imposition est ainsi éliminé. La mise en œuvre de ce système n'est pas liée ou limitée à la présence de pertes, bien que ce soit la principale raison de son application.

Le choix entre ces méthodes doit être coordonné entre les EM, afin d'éviter les doubles emplois.

COM (2007) 785 du 10 décembre 2007 – L'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe au sein de l'UE et dans les rapports avec les pays tiers

Les dispositions anti-abus peuvent aller :

- de dispositions générales fondées sur la législation d'EM ou définies dans la jurisprudence ;
- jusqu'à des dispositions spécifiques telles que les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC ou CFC), à la sous-capitalisation, au passage de la méthode de l'exemption à celle de l'imputation d'un crédit d'impôt¹⁸, ou celles à l'encontre des investissements passifs réalisés dans d'autres pays.

On en trouve également dans les directives fiscales UE, telles celles sur les « fusions » et les « sociétés mères-filles », ainsi que dans les conventions fiscales entre EM ou avec des pays tiers.

Définitions et principes fondamentaux issus de la jurisprudence de la CJCE

Une personne peut perdre les droits dont elle jouirait au titre de la législation communautaire, si elle cherche à abuser. Il n'y a abus que lorsqu'en dépit du respect formel des conditions fixées par les dispositions communautaires applicables, l'objectif de ces dispositions n'est pas atteint et qu'il existe une intention d'obtenir un avantage aboutissant à créer artificiellement les conditions d'obtention de cet avantage (arrêts *Emsland-Stärke*¹⁹ et *Halifax*²⁰).

La nécessité de prévenir l'évasion fiscale ou les abus peut constituer une raison impérieuse d'intérêt général de nature à justifier une restriction des libertés fondamentales (arrêt *Lankhorst*²¹, point 37). La notion d'évasion fiscale est toutefois limitée aux « montages purement artificiels dont le but serait d'échapper à l'emprise de la législation fiscale » d'un EM. En outre, les règles nationales anti-abus doivent être proportionnées.

Ne constituent pas en eux-mêmes des montages abusifs : le simple fait qu'une filiale soit établie à l'étranger (arrêt *ICI*²²), le fait que les activités d'un ES étranger puissent être exercées tout aussi bien dans le territoire d'origine, l'implantation d'une filiale dans un EM à fiscalité basse (arrêt *Cadbury Schweppes*²³). En l'absence de pratiques frauduleuses, un EM ne peut restreindre l'exercice des droits liés à la liberté de mouvement du seul fait que les niveaux de taxation sont plus faibles dans d'autres EM, même si ces derniers offrent des régimes fiscaux spéciaux favorables. Ils ne peuvent pas davantage prendre des mesures unilatérales contrebalançant les effets d'aides d'État incompatibles avec le traité.

¹⁸ Ainsi, la loi allemande substitue, dans le cas de bénéficiaires soumis à l'étranger à un taux d'impôt inférieur à 30 % (tel celui applicable à un centre de coordination belge considéré comme transparent en Allemagne), la méthode

du crédit d'impôt à celle de l'exemption, ne permettant dès lors que l'imputation de l'impôt (arrêt *Columbus Container* : CJCE, 6 décembre 2007, aff. C-298/05).

¹⁹ CJCE, 14 décembre 2000, aff. C-110/99.

²⁰ CJCE, 21 février 2006, aff. C-255/02.

²¹ CJCE, 12 décembre 2002, aff. C-324/00.

²² CJCE, 16 juillet 1998, aff. C-264/96.

²³ CJCE, 12 septembre 2006, aff. C-196/04.

Constituent des éléments objectifs permettant de détecter des « montages purement artificiels » caractéristiques de pratiques abusives : l'absence d'existence physique réelle sous forme de locaux, de personnel et d'équipements, ou des arrangements financiers s'écartant des conditions qui auraient été convenues entre parties non apparentées.

La Commission examinera l'application pratique des principes issus de la jurisprudence de la CJCE à différents types d'activités et de structures commerciales, et pourrait dresser un inventaire non exhaustif de situations types trahissant généralement un montage artificiel.

Tout contribuable faisant l'objet d'une présomption de montage artificiel devra avoir la possibilité, sans tracasseries administratives injustifiées, de fournir des preuves de toute justification commerciale du montage concerné. Les conclusions de l'évaluation effectuée par l'administration fiscale devront au surplus être soumises à un contrôle juridictionnel.

Application des règles anti-abus dans l'UE et l'EEE

Selon la Commission, il serait regrettable que, pour échapper à toute accusation de discrimination, les EM étendent l'application de mesures anti-abus conçues pour lutter contre l'évasion fiscale transfrontalière à des situations purement nationales dans lesquelles le risque d'abus est nul (il en est ainsi de l'extension des règles de sous-capitalisation aux transactions réalisées dans un cadre strictement national, comme c'est le cas en Allemagne à la suite de l'arrêt Lankhorst).

Les règles SEC ou CFC sont considérées comme un bon moyen d'empêcher des sociétés résidentes de transférer des profits vers des filiales à faible taux d'imposition. Elles prévoient que les bénéfices d'une SEC peuvent être attribués à

une société établie sur le territoire national et soumis à l'impôt comme s'ils avaient été réalisés directement par cette dernière. Si cependant les bénéfices de la filiale font l'objet d'un traitement fiscal différent sans justification (voir ci-dessus, les éléments objectifs), du seul fait qu'elle a son siège dans un autre État, cette différence est discriminatoire. Seules les mesures nécessaires pour lutter contre les transferts artificiels de bénéfices peuvent être prises.

Application des règles anti-abus en ce qui concerne les pays tiers

La question de la discrimination ne se pose pas dans le cas d'une société dépendante ou d'un créancier/actionnaire résidant dans un pays tiers. Il n'y a donc pas lieu d'empêcher les EM d'appliquer les règles en matière de SEC et de sous-capitalisation en ce qui concerne les pays tiers. Toutefois, si la règle concernée ne se restreint pas aux limites d'un même groupe, elle devra être conforme à l'article 56 du traité (liberté de circulation des capitaux), lequel a des effets également vis-à-vis d'un pays tiers, du moins pour autant qu'il soit lié par une convention concernant l'échange d'informations.

Conclusions

Dans tous les cas de figure, les règles anti-évasion fiscale devront cibler les situations caractérisées par l'absence d'implantation véritable ou de justification commerciale. Les EM devront se livrer, avec l'appui de la Commission, à un réexamen global de leurs règles anti-évasion fiscale. Les solutions coordonnées passeront par des définitions communes des notions d'abus et de montage purement artificiel, l'amélioration de la coopération administrative, l'échange entre EM de meilleures pratiques, la réduction des cas de non-imposition involontaire, ainsi que l'amélioration de la coordination des cas impliquant des pays tiers. ●