Chronique fiscale

Claire Acard
Associée
Archibald Andersen
Association d'avocats

CJCE, 21 septembre 1999 : Compagnie de Saint-Gobain

Droit communautaire. Application fiscale des articles du traité. Articles 52 et 58 (liberté d'établissement). Situation triangulaire. Etablissement stable. Distribution de dividendes. Impôt sur les revenus des sociétés. Avantage fiscal issu d'une convention fiscale bilatérale. Discrimination incompatible avec le droit communautaire

Les établissements stables ne sont pas considérés comme résidents de l'Etat dans lequel ils sont situés. Rien ne justifie pourtant qu'un établissement d'une société ayant son siège dans un état de l'Union européenne soit au plan fiscal traité moins favorablement qu'une société résidente. A ce titre, il doit donc pouvoir accéder au bénéfice des avantages fiscaux issus de l'application des conventions fiscales conclues entre les Etats dans lesquels les revenus qu'il perçoit prennent leur source (Etat de source) et l'Etat où il est situé. La CJCE a ainsi jugé contraire au droit communautaire le refus opposé par un Etat de l'Union (l'Allemagne) d'accorder aux établissements stables situés sur son territoire le bénéfice d'exonérations provenant de conventions signées avec des pays tiers (Etats-Unis, Suisse), lorsque le siège de l'établissement stable est également situé dans l'un des Etats de l'Union (France).

CJCE, 21 septembre 1999, Compagnie de Saint-Gobain c/Finanzamt Aachen-Innenstadt, C-307/97.

Le souci d'octroyer aux établissements stables de sociétés de l'Union européenne les mêmes avantages fiscaux qu'aux sociétés résidentes d'un Etat membre résulte d'une évolution régulière de la jurisprudence communautaire. Ce mouvement protecteur s'était jusqu'à présent manifesté par l'octroi aux établissements stables, dans les mêmes conditions qu'aux sociétés résidentes, du bénéfice d'avantages fiscaux issus des dispositions du droit interne de l'Etat d'implantation des établissements. L'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 21 septembre dernier constitue le dernier développement en date de cette évolution. Schématiquement, cette décision reconnaît le droit à un établissement stable de bénéficier des avantages fiscaux issus d'une convention fiscale bilatérale, conclue entre l'Etat de situation de ses activités et l'Etat dans lequel les revenus qu'il perçoit prennent leur source, alors même qu'il n'a pas la qualité de résident d'un des Etats contractants.

Le litige opposait en l'espèce Saint-Gobain ZN, succursale allemande de la société Compagnie de Saint-Gobain SA, établie en France, à l'administration fiscale allemande (le Finanzamt Aachen-Innenstadt).

Saint-Gobain ZN détenait des participations dans le capital d'une société établie aux Etats-Unis, d'une part, (10,2 % du capital), et dans celui de deux sociétés allemandes, d'autre part (99 % du capital environ). Dans le cadre d'un contrat d'intégration fiscale, les filiales allemandes avaient transféré à Saint Gobain ZN des bénéfices comprenant notamment des dividendes d'affiliation distribués par une filiale suisse, en sorte que les revenus de cette sous-filiale suisse étaient directement attribués à Saint-Gobain ZN.

Prenant acte de cette situation «triangulaire», le Finanzamt Aachen-Innendstadt avait refusé d'accorder à la succursale allemande, qui avait donc perçu directement ou indirectement des dividendes de sociétés suisses et américaines, le bénéfice de l'exonération de ces dividendes résultant de l'application des conventions fiscales conclues par l'Allemagne avec les Etats de source. La raison invoquée par l'administration fiscale allemande pour refuser cet avantage à la succursale était fort simple : la succursale n'était soumise en Allemagne, en tant qu'établissement stable, qu'à une obligation fiscale limitée. Or le bénéfice de l'exonération était, à l'époque des faits, réservé aux sociétés résidentes

d'Allemagne, soumises à une obligation fiscale illimitée. Autrement dit, selon l'administration fiscale allemande, l'établissement stable ne pouvait bénéficier de l'exonération des dividendes provenant des Etats-Unis (article 15 de la convention conclue entre l'Allemagne et les Etats-Unis (1)) et de Suisse (art. 24 de la convention entre l'Allemagne et la Suisse (2)), celle-ci étant expressément réservée aux sociétés soumises à une obligation fiscale illimitée.

La question qu'a eu à trancher la cour était donc de savoir si les dispositions conventionnelles réservant aux seules sociétés de capitaux allemandes les avantages fiscaux en question étaient ou non conformes au droit communautaire, et plus particulièrement aux dispositions combinées des articles 52 et 58 du traité de Rome (devenus art. 43 et 48 du traité d'Amsterdam).

Suivant les conclusions de l'avocat général, la cour a estimé que «*les articles 52 et 58 du traité CE s'opposent à ce qu'un établissement stable situé en Allemagne et exploité par une société de capitaux ayant son siège dans un autre Etat membre ne bénéficie pas, dans les mêmes conditions que celles applicables aux sociétés de capitaux ayant leur siège en Allemagne, des avantages fiscaux suivants : l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les dividendes reçus de sociétés établies dans des pays tiers (le privilège d'affiliation internationale en matière d'impôt sur les sociétés), prévue par une convention fiscale conclue avec un pays tiers afin d'éviter la double imposition […]*».

Cette nouvelle décision devrait désormais permettre aux établissements stables situés dans un Etat de l'Union et dont le siège y est également situé de bénéficier, dans les mêmes conditions que les sociétés résidentes, des avantages fiscaux contenus dans les conventions fiscales bilatérales conclues entre l'Etat de situation de leurs activités et les Etats tiers **(2)**. Mais la décision de la Cour de justice pourrait avoir une portée beaucoup plus innovatrice. L'on pourrait en effet imaginer que les établissements stables puissent dorénavant réclamer à l'Etat dans lequel leurs revenus prennent leur source, le bénéfice des avantages fiscaux que ceux-ci accordent aux sociétés résidentes des Etats bénéficiaires, en application de la convention conclue entre ces Etats **(3)**.

Mais afin d'apprécier la portée de cette nouvelle décision, il n'est pas inutile de faire un bref retour sur l'évolution que connaît la Jurisprudence de la CJCE en la matière depuis 1986 **(1)**.

1. *Vers la fin d'une discrimination des établissements stables*

Il résulte d'une jurisprudence constante que, en vertu des articles 52 et 58 du traité de Rome, l'établissement stable d'une société ayant son siège dans un autre Etat membre, doit être assimilé aux sociétés résidentes et ainsi pouvoir bénéficier, dans les mêmes conditions, des avantages fiscaux accordés aux sociétés résidentes (*CJCE, 28 janvier 1986, aff. 270/83, Commission c/France, et CJCE, 13 juillet 1993, aff. 330/91, Commerzbank*).

Ces décisions de la Cour de justice des Communautés européennes trouvent leur justification tant dans le respect de la liberté d'établissement que dans l'exigence de permettre à tous les opérateurs économiques d'exercer leurs activités dans une situation comparable. La liberté de choix entre différentes formes d'établissement ne doit en effet pas être limitée par des réglementations fiscales discriminatoires.

La cour a ainsi rappelé à plusieurs reprises que si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, ces derniers doivent néanmoins l'exercer dans le respect du principe de non-discrimination fondé sur la nationalité (*CJCE, 14 février 1995, aff. 279/93, Schumacker ; CJCE, 11 août 1995, aff. 80/94, Wielockx ; CJCE, 27 juin 1996, aff. 107/94, Asscher ; CJCE, 16 juillet 1998, aff. 264/96, ICI*).

Elle n'hésite donc pas à sanctionner les discriminations fondées sur la résidence, les assimilant à des discriminations sur la nationalité, dans la mesure où les non résidents sont bien souvent des non nationaux d'une part (*CJCE, 8 mai 1990, aff. 175/88, Biehl ; CJCE, 12 mai 1998, aff. 336/96, Gilly*), et où la résidence d'une société sert à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un Etat, d'autre part (*CJCE, 13 juillet 1993, aff. 330/91, Commerzbank*). Encore très récemment, la cour a ainsi exclu la possibilité pour un Etat membre de taxer plus lourdement les bénéfices d'une succursale d'un établissement de crédit résidant dans un autre Etat membre, par rapport aux sociétés résidentes (*CJCE, 29 avril 1999, aff. 311/97, Royal Bank of Scotland*).

On relèvera toutefois que la presque totalité des arrêts rendus en la matière vient sanctionner des dispositions d'ordre interne jugées contraires au droit communautaire. En revanche, plus rares sont les espèces où la cour a dû examiner la compatibilité d'une convention fiscale conclue entre deux Etats membres avec les dispositions du Traité. L'arrêt Gilly précité, du 12 mai 1998, est en l'occurrence le premier dans lequel une telle confrontation peut être relevée, même si elle n'a pas été positivement tranchée à l'époque des faits, la cour ayant conclu à la compatibilité de l'article 48 du traité avec les dispositions invoquées de la convention fiscale franco-allemande.

2. *La portée de l'arrêt dans l'Etat de localisation de l'établissement stable*

L'arrêt Saint-Gobain s'inscrit dans le cadre d'une indéniable évolution jurisprudentielle tendant à un élargissement du champ d'application du principe de non-discrimination.

En l'espèce, la Cour de justice des Communautés européennes innove toutefois grandement en ce qu'elle accorde explicitement à l'établissement stable d'une société résidente d'un autre Etat membre, la possibilité de bénéficier de dispositions contenues dans une convention fiscale bilatérale conclue entre deux Etats dont l'établissement n'est pas résident. La cour relève à cet égard, reprenant les conclusions de l'avocat général (point 81), que les conventions conclues par un Etat membre avec des pays tiers ne créent aucun conflit entre «*les obligations que le droit communautaire impose à l'Allemagne et celles qui découlent pour elle de ses engagements envers les divers Etats auxquels elle est liée par ces conventions*».

En ce qui concerne la France, cette problématique n'est pas tout à fait nouvelle. Dans l'affaire soumise au Conseil d'Etat du 18 novembre 1985 (3), il avait déjà été posé qu'en application de la convention franco-italienne, l'établissement stable en France d'une société italienne ne pouvait se voir appliquer un régime fiscal moins favorable que celui dont bénéficiait une société française. Cette affaire fut suivie par l'arrêt de la Cour de justice Commission c/France précité (28 janvier 1986), qui a sanctionné le refus opposé par la France d'octroyer le bénéfice de l'avoir fiscal aux succur-

sales de sociétés d'assurances étrangères percevant des dividendes de source française, alors que la loi fiscale française les imposait par ailleurs sur les bénéfices, de la même façon que les sociétés résidentes de France. La cour a conclu que ces succursales françaises de sociétés étrangères devaient pouvoir prétendre au même traitement en ce qui concerne le bénéfice de l'avoir fiscal.

L'administration française avait d'ailleurs immédiatement tiré les conséquences de ces arrêts dans une instruction du 31 juillet 1986 (4), par laquelle elle assimilait, dans certains cas, les établissements stables à des sociétés résidentes de France, en leur accordant le bénéfice du régime fiscal des sociétés mères et celui de l'avoir fiscal. Elle octroyait en outre aux établissements stables, dans les mêmes conditions que les sociétés résidentes de France, le droit à tous les avantages fiscaux liés à la perception de dividendes de source française ou étrangère, tels que l'application du régime des sociétés mères, l'attribution de l'avoir fiscal et surtout d'un crédit pour impôt étranger prélevé à la source.

En matière de crédits d'impôt étrangers, l'instruction de 1986 visant expressément et exclusivement les avantages fiscaux liés à la perception de dividendes, n'avait toutefois pas été jusqu'à étendre cette solution aux intérêts et redevances de source étrangère, même si aucune raison n'existait au fond pour que la solution retenue ne puisse s'appliquer à l'ensemble de ces revenus quelle que soit leur nature (intérêts, dividendes, redevances, etc.).

L'exonération réclamée dans l'arrêt Saint-Gobain concerne à nouveau la perception de dividendes par un établissement stable. En ce qui concerne la France, cette décision permet toutefois, selon nous, d'étendre le champ d'application de l'instruction précitée du 31 juillet 1986 aux revenus de toute nature de source étrangère (intérêts, redevances, dividendes) perçus par un établissement stable d'une société ayant son siège dans un Etat de l'Union européenne, alors que son application était jusqu'alors expressément réservée aux avantages fiscaux liés à la perception de dividendes.

A noter toutefois que la solution retenue par la CJCE dans l'arrêt Saint-Gobain apparaît quelque peu contradictoire avec la position récemment prise par l'OCDE. Dans la révision de ses Commentaires (5), confirmant un rapport du Comité sur les situations triangulaires publié en 1992 (6), l'OCDE préconise en effet des solutions sensiblement différentes pour traiter les discriminations résultant de ces situations. Les commentaires tendent ainsi clairement en faveur de l'application de la convention conclue entre l'Etat de source des revenus et l'Etat de résidence de l'entreprise. Il ne semble pas utile pour l'OCDE d'étendre aux établissements stables la convention Etat de source/Etat d'implantation de l'établissement stable pour éviter une double imposition. En effet, selon le Rapport du Comité, lorsqu'un établissement stable perçoit sur leur territoire des revenus de source étrangère, la majorité des pays membres sont en mesure d'octroyer l'imputation de l'impôt non-récupérable perçu par l'Etat de Source soit sur la base de leur droit interne, soit en vertu du paragraphe 4 de l'article 24 du Modèle de convention OCDE (7). A noter toutefois que si cette analyse paraît adaptée lorsque l'on s'inscrit dans le cadre d'un système d'imposition mondiale – les bénéfices de l'établissement stable étant inclus dans les résultats d'ensemble de l'entreprise et imposés globalement –, tel n'est pas nécessairement le cas lorsque l'on se place dans la logique d'un système d'imposition territoriale.

Contrairement aux solutions préconisées par l'OCDE, la Cour de justice tend donc à favoriser l'extension aux établissements stables des conventions signées par l'Etat où ils sont situés, tout du moins en ce qui concerne les dispositions relatives au traitement fiscal de ces derniers.

3. Une ouverture beaucoup plus large mais incertaine, pour l'Etat de source des revenus

On l'a vu, l'arrêt Saint-Gobain sanctionne l'Etat qui refuse d'octroyer à l'établissement stable situé sur son territoire le bénéfice d'avantages fiscaux issus de l'application de la convention pays de source/État d'implantation de l'établissement. Sa portée serait-elle limitée au traitement fiscal de l'établissement dans l'Etat où ce dernier est situé, ou pourrait-elle concerner le traitement fiscal de ce dernier dans l'Etat de source ? Autrement dit, ne faudrait-il pas également apprécier les conséquences de l'arrêt Saint-Gobain sur le traitement fiscal opéré par l'état dans lequel les revenus distribués prennent leur source, selon que ces revenus sont attribués à des résidents ou à des non-résidents de l'Etat bénéficiaire ?

La portée de cette nouvelle décision pourrait en effet revêtir une tout autre ampleur dans l'hypothèse d'une situation triangulaire mettant cette fois en présence trois Etats membres de l'Union européenne.

Envisageons par exemple la situation de l'établissement stable allemand d'une société de capitaux italienne percevant des dividendes versés par une société de capitaux française dont il détient 60 % du capital. L'article 9 de la convention fiscale franco-allemande (8) prévoit d'accorder une exonération d'imposition dans l'Etat de source. La France pourrait-elle refuser à l'établissement stable bénéficiaire la possibilité d'accéder au bénéfice de cette disposition conventionnelle ?

Si cette exonération lui était refusée, l'établissement pourrait-il ainsi se considérer comme étant victime d'une discrimination au regard de la retenue à la source de droit français pratiquée sur les dividendes (soit 25 % pour les résidents localisés dans des pays non liés à la France par une convention) au lieu de l'exonération accordée aux sociétés de capitaux allemandes en vertu de l'application de la convention franco-allemande ?

L'extension à ce cas d'école de la solution retenue dans l'arrêt Saint-Gobain devrait logiquement permettre de penser que l'établissement stable se trouverait en mesure de réclamer auprès de l'administration fiscale française le bénéfice de cette exonération, au motif qu'il se trouve «discriminé» par cette disposition conventionnelle réservant l'absence de retenue à la source aux seules sociétés résidentes en Allemagne.

A notre connaissance, la cour n'a jusqu'alors pas eu à connaître d'une situation de ce type, même s'il convient de signaler que deux affaires pendantes devant la Cour de justice pourraient apporter un début de réponse (*aff. 397/98, Metallgesellschaft ; et aff. 410/98, Hoechst, JOCE C 1/7 et 11, 4 janvier 1999*).

Ces deux affaires portées devant la Cour de justice par la High Court of Justice du Royaume-Uni demandent à la Cour de se prononcer sur le problème suivant : la disposition de droit interne qui limite l'option en faveur du régime de l'imposition de groupe (exonération d'imposition sur les versements de dividendes d'une filiale à sa société mère) au seul

cas dans lequel tant la filiale que sa société mère sont résidentes dans cet Etat membre, est-elle compatible avec le droit communautaire ? Elles posent également et surtout la question de savoir si le fait pour les autorités d'un Etat membre, de refuser le bénéfice de tout avoir fiscal à une société résidente dans un autre Etat membre, est compatible avec le droit communautaire, alors qu'elles l'accordent à des sociétés résidentes et à des sociétés ayant leur siège dans certains Etats membres en application des dispositions des conventions conclues avec ces Etats membres.

Si la cour répondait positivement à la seconde question, elle permettrait ainsi l'octroi de cet avantage fiscal au résident d'un autre Etat membre, alors que la convention qui lie ce dernier Etat avec le Royaume-Uni n'en prévoit pourtant pas l'existence. Cela reviendrait à considérer que le contribuable peut se prévaloir d'une convention plus favorable que celle conclue par son Etat de résidence, et réclamer à ce titre à l'Etat de la source du revenu l'application de celle-ci.

En conclusion, les incidences de l'arrêt Saint-Gobain démontrent que la Cour de justice des Communautés européennes entend bien faire respecter la liberté d'établissement, n'hésitant pas à accorder aux établissements stables le bénéfice de dispositions émanant de conventions conclues entre deux Etats dont ils ne sont pas résidents. Le risque de voir une disposition conventionnelle jugée contraire au droit communautaire poussera peut-être les Etats à prévoir dès la négociation des conventions fiscales bilatérales, l'octroi aux établissements stables percevant des revenus de sociétés résidant dans un Etat membre, du même traitement fiscal que celui dont bénéficient les sociétés résidentes tant dans l'Etat bénéficiaire que dans l'Etat de la source des revenus. Une clause de la nation la plus favorisée, en quelque sorte…

(1) Convention conclue le 22 juillet 1954 entre la République fédérale d'Allemagne et les Etats-Unis aux fins d'éviter les doubles impositions, telle que modifiée par le protocole du 17 septembre 1965.
(2) Convention conclue le 11 août 1971 entre la République fédérale d'Allemagne et la Confédération suisse en vue d'éviter les doubles impositions, telle que modifiée par le protocole du 30 novembre 1978.
(3) CE, 18 novembre 1985, n° 50.643.
(4) Instruction du 31 juillet 1986 (*BOI*, 4-J-1-86).
(5) Rapport du Comité des affaires fiscales de l'*OCDE*, R (11) n° 11, *OCDE*, 1997 ; et Commentaires sur le Modèle de convention de l'*OCDE*, C(24) p. 18 à 22, *OCDE*, juillet 1992.
(6) Modèle de Convention fiscale : quatre études complémentaires, Rapport du Comité sur les «Cas triangulaires», *OCDE*, 1992.
(7) Rapport du Comité sur «Les cas triangulaires», R(11)-19 n° 53-54, *OCDE*, novembre 1997.
(8) Convention du 21 juillet 1959 visant à éviter les doubles impositions.