

Distribution de dividendes

468 Le refus de l'avoir fiscal aux actionnaires non résidents est contraire à la liberté de circulation des capitaux

1 – L'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen s'oppose à une législation selon laquelle les actionnaires résidents d'un État contractant bénéficient d'un avoir fiscal sur les dividendes payés par une société résidente de cet État alors que les actionnaires non résidents ne bénéficient pas d'un tel avoir fiscal. Il est sans incidence que le contribuable soit résident d'un autre État contractant qui, dans une convention fiscale avec l'État sur le territoire duquel les dividendes ont été distribués, s'est engagé à accorder un crédit pour retenue à la source, ou que la contribuable dans le cas présent bénéficie ou devra bénéficier d'un crédit pour retenue à la source.

2 – Il est incompatible avec l'accord EEE qu'un État contractant traite exclusivement avec la société distributrice lors d'un contrôle et d'un redressement de la retenue à la source sans notifier les actionnaires.

Cour AELE, 23 nov. 2004, aff. E-1/04, Fokus Bank ASA

Arrêt

I. Faits et procédure

1 – Par une décision du 23 avril 2004, enregistrée à la cour le 27 avril 2004, le Frostating lagmannsrett a soumis à la cour en vertu de l'article 34 du Traité entre les États membres de l'AELE portant sur l'établissement d'une autorité de surveillance et d'une cour de justice (ci-après « l'accord sur l'Autorité de surveillance et la cour ») deux questions sur l'interprétation de l'article 40 de l'Accord EEE.

2 – Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un contentieux entre l'Appelant, une société par actions et la Direction des impôts sur le traitement fiscal des dividendes que l'Appelant a distribués à ses actionnaires en 1997 et 1998. Parmi ces actionnaires se trouvaient deux sociétés résidant respectivement en Allemagne et aux Royaume-Uni. Immédiatement avant que la décision de payer des dividendes soit prise, ces sociétés ont vendu leurs actions de l'Appelant à des sociétés résidentes de Norvège, et ont exercé une option de rachat des actions peu de temps après que le paiement des dividendes eut été achevé.

3 – En conformité avec la pratique en vigueur, l'Appelant a prélevé une retenue à la source avant de payer les dividendes aux actionnaires qui, selon le registre du Verdipapirsentralen (« VPS » ; le Dépositaire central des valeurs mobilières) étaient des non-résidents. Lorsque le registre du VPS montrait que les actionnaires étaient résidents de Norvège, la retenue n'a pas été prélevée.

4 – Dans une décision clôturant la procédure administrative de révision du prélèvement, le Trondheim overligningsnemnd (le comité d'appel en matière d'imposition de Trondheim) a considéré en 2001 que d'un point de vue fiscal, les actionnaires étrangers devaient, lors de la distribution de dividendes, être considérés comme les propriétaires des actions de l'Appelant. En 2003, le Trondheim Kemnerkontor (le Trésor public de Trondheim) décida que l'Appelant était tenu des obligations fiscales résultant de la réattribution du statut de propriétaire [aux actionnaires étrangers].

5 – Tout au long de la procédure administrative, seul l'Appelant a été notifié et a pu bénéficier des garanties de procédure en tant que partie, et non les actionnaires résidant en Allemagne et au Royaume-Uni.

6 – L'Appelant a intenté une action devant le Trondheim tingrett (le tribunal d'instance de Trondheim) contre l'État norvégien en demandant le remboursement des retenues à la source prélevées lorsque ces impositions ont été établies sur le fondement d'informations autres que celles contenues dans le registre du VPS lors de la distribution de dividendes. Le 18 juin 2003, tribunal d'instance de Trondheim a rendu un jugement rejetant les demandes. L'Appelant a fait appel de cette décision devant la cour d'appel du Frostating.

7 – La cour d'appel du Frostating a posé les questions suivantes à la cour :

1. Est-il compatible avec l'article 40 de l'Accord EEE qu'un avoir fiscal, imputable sur la retenue à la source ne soit pas accordé aux contribuables résidents d'un autre État membre ?

(a) Est-il pertinent que le contribuable soit résident d'un État membre qui, dans une convention fiscale avec la Norvège, s'est engagé à attribuer un crédit d'impôt en raison de la retenue à la source ?

(b) Est-il pertinent que le contribuable dans le cas présent se voit effectivement accorder ou se verrait accorder un crédit d'impôt en raison de la retenue à la source ?

2. Est-il compatible avec l'Accord EEE qu'un État membre ne traite qu'avec la société distributrice quand il impose ou redresse l'imposition des dividendes (retenue à la source) dans les cas où la décision d'imposition des contribuables étrangers est fondée sur l'hypothèse que le propriétaire d'un point de vue fiscal est quelqu'un d'autre que la personne qui (1) est le propriétaire en droit privé, (2) est mentionnée dans le registre du VPS comme le propriétaire, et (3) est mentionnée comme propriétaire dans les relations avec l'administration fiscale, sans que ni le propriétaire d'un point de vue fiscal ou le propriétaire mentionné selon le droit privé dans le registre VPS aient été informés de cette réattribution ?

II. Cadre juridique

Droit national

8 – Selon le chapitre 3 de la loi sur l'impôt sur les sociétés (selskapskatteloven) du 20 Juillet 1991 n° 65 qui a été transférée sans modification dans le chapitre 10 de la loi fiscale (skatteloven) du 26 mars 1999 n° 14, les dividendes payés par une société résidente de Norvège à des actionnaires résidents de Norvège sont imposables en tant que revenu général (voir article 3-2 de la loi sur l'impôt sur les sociétés). Les dividendes versés à des actionnaires non résidents de Norvège sont imposés à un taux devant être déterminé par le Parlement chaque année (voir article 3-5 de la loi sur l'impôt sur les sociétés). Dans la situation en cause dans le litige au principal, le taux était de 15 pour cent.

9 – Afin d'éviter une double imposition économique, en raison du fait que les profits distribués par les sociétés norvégiennes sont d'abord soumis à l'impôt sur les sociétés dans les mains des sociétés distributrices des dividendes puis à l'impôt sur le revenu dans les mains des bénéficiaires de ces dividendes, les actionnaires ayant une obligation fiscale illimitée en Norvège se voient accorder un avoir fiscal imputable sur l'impôt dû sur l'ensemble de leur revenu général (voir article 3-4 de la loi sur l'impôt sur les sociétés). Cet avoir fiscal correspond au montant d'impôt payé par la société sur les dividendes qui ont été distribués. Cet avoir fiscal est défini comme il suit dans la section 3-3 de la loi sur l'impôt sur les sociétés :

« L'avoir fiscal correspond au dividende reçu multiplié par le taux d'imposition sur le revenu global de l'actionnaire ».

10 – La conséquence pratique de ce régime d'imputation est que les dividendes ne sont pas imposés dans les mains des actionnaires ayant une obligation fiscale illimitée en Norvège et ne seront taxés qu'au taux de 28 % au niveau de

la société. Un actionnaire a une obligation fiscale illimitée en Norvège lorsqu'il réside en Norvège. Les actionnaires résidents à l'étranger ne bénéficient pas de l'avoir fiscal. Les dividendes versés à ces actionnaires sont soumis à une retenue à la source dont la société distributrice est redevable (voir article 3-5 de la loi sur l'impôt sur les sociétés). La société a un droit de recours et de compensation sur les actionnaires étrangers.

11 – Selon l'article 10 des conventions fiscales entre la Norvège et l'Allemagne du 4 octobre 1991 et entre la Norvège et le Royaume-Uni du 3 octobre 1985, l'État de résidence et l'État de la source sont autorisés à prélever l'impôt lorsque les dividendes sont distribués par une société résidente de l'un des États (l'État de la source) à un actionnaire résident d'un autre État (l'État de résidence). Selon ces conventions fiscales, le droit d'imposer de l'État de la source est limité à 15 % des dividendes. Afin d'éviter la double taxation dite juridique, c'est à dire que le contribuable soit imposé sur le même revenu à la fois dans l'État de résidence et dans l'État de la source, ces deux conventions fiscales donnent droit aux actionnaires résidant respectivement en Allemagne et au Royaume-Uni à un crédit sur le montant de l'impôt dû correspondant à l'impôt sur les dividendes qui a été établi en Norvège. Cependant, ni la convention fiscale avec l'Allemagne ni la convention fiscale avec le Royaume-Uni n'accordent aux contribuables résidant respectivement dans ces deux pays le même avoir fiscal que pour les contribuables résidents de Norvège.

12 – Sur les garanties procédurales en relation avec les décisions imposition et de redressement, les chapitres 3 et 9 de la ligningsloven (la loi sur l'imposition) du 13 juin 1980 n° 24 disposent notamment que les contribuables doivent être notifiés dans le cas d'une procédure de redressement fiscal, et doivent bénéficier d'un délai raisonnable durant lequel ils pourront soumettre leurs observations. Ils ont aussi droit d'accès au dossier. Les décisions de redressement doivent énoncer les motifs par écrit de ce redressement, et les décisions doivent être envoyées aux contribuables avec des informations sur le droit de recours ouvert aux contribuables. Ces règles ne s'appliquent qu'aux actionnaires résidents de Norvège pour l'imposition des dividendes. En ce qui concerne les actionnaires non résidents de Norvège, c'est seulement la société distributrice qui reçoit notification de toutes rectifications de la retenue à la source et bénéficie de droits en tant que partie à la procédure administrative y compris le droit à recours. Les contribuables non résidents ne reçoivent pas de notification de redressement et n'ont pas les droits d'une partie à la procédure administrative. Si un contribuable étranger souhaite exercer un recours à l'encontre de la décision d'imposition ou de redressement, ce contribuable est tenu de demander à la société distributrice de soulever cette question pour son compte.

13 – Pendant la procédure, il a été porté à l'attention de la cour que le gouvernement norvégien avait récemment proposé une législation à l'effet d'abolir l'avoir fiscal sur les dividendes payés aux personnes physiques, et d'exempter les dividendes perçus par les personnes morales, qu'elles résident en Norvège ou à l'étranger.

Le droit de l'EEE

14 – Selon l'article 4 de l'Accord EEE :

« Dans le domaine d'application du présent accord, et sans préjudice des dispositions particulières qu'il prévoit, est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité. »

15 – Selon l'article 40 de l'Accord EEE :

« Dans le cadre du présent accord, les restrictions entre les parties contractantes aux mouvements de capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres de la CE ou dans les États membres de l'AELE, ainsi que les discriminations de traitement fondées sur la nationalité ou la résidence des parties ou sur la localisation du placement, sont interdites. Les dispositions nécessaires à l'application du présent article figurent à l'annexe XII ».

16 – L'article 1(1) de la directive du Conseil n° 88/361/CEE du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du Traité, JOCE n° L 178 du 08 juillet 1988 p. 5 à 18, auquel il est fait référence dans le point 1 de l'annexe XII de l'Accord EEE (ci-après « la directive n° 88/361 ») dispose que :

« Les États membres suppriment les restrictions aux mouvements de capitaux intervenant entre les personnes résidant dans les États membres, sans préjudice des dispositions figurant ci-après. Pour faciliter l'application de la présente

directive, les mouvements de capitaux sont classés selon la nomenclature établie à l'annexe I. »

17 – Référence est faite au rapport d'audience pour un plus large compte rendu du cadre juridique, des faits, de la procédure et des observations écrites soumises à la cour, qui sont mentionnés ou débattus ci-après seulement lorsqu'il en est besoin pour le raisonnement de la cour.

III. Appréciation de la cour

Première question

18 – Par sa première question, le Frostating lagmannsrett demande principalement si l'article 40 de l'Accord EEE fait obstacle à une législation dans laquelle les actionnaires résident de Norvège bénéficient d'un avoir fiscal sur les dividendes payés par une société norvégienne, alors que les actionnaires non-résidents ne bénéficient pas d'un tel avoir fiscal.

19 – À titre préliminaire, la cour note que la législation norvégienne fait une distinction entre les personnes physiques comme étant résident (« bossett ») ou non résident et les personnes morales comme étant domiciliées (« hjemmehørende ») ou non domiciliées. La cour utilisera les termes résident et non-résident pour les deux catégories.

20 – D'une façon générale, le régime fiscal d'un État de l'AELE partie à l'Accord EEE n'est pas couvert par l'Accord EEE. Les États de l'EEE/AELE doivent cependant exercer leur pouvoir fiscal dans le respect du droit de l'EEE (voir en ce sens les arrêts E-9/98 *Norvège c. Autorité de Surveillance de l'AELE* du 12 mai 1999 Rec. Cour AELE 74, au point 34, E-1/01 *Hördur Einarsson* du 22 février 2002 Rec. Cour AELE 1, E-1/01 au point 17 et E-1/03 *Autorité de Surveillance de l'AELE c. Islande* du 12 décembre 2003, Rec. Cour AELE 143, au point 26).

21 – Le Défendeur soutient que la répartition du droit d'imposer les dividendes dans les conventions fiscales est exclue du champ d'application de l'article 40 de l'Accord EEE et fait référence pour cela à l'arrêt de la Cour de justice des communautés européennes dans l'affaire C-336/96 *Gilly contre Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin* du 12 mai 1998 Recueil CJCE p. I-2793, au point 30. Dans cette affaire, la Cour de justice des communautés européennes a décidé que les États membres de la Communauté sont libres, dans le cadre d'accords bilatéraux conclus dans le but d'éviter les doubles impositions, de définir, les critères de répartition entre eux de leur pouvoir de taxation. Cela ne veut pas dire, cependant, que dans l'exercice de son pouvoir d'imposition ainsi réparti, une Partie Contractante puisse ignorer le droit de l'EEE (voir, en comparaison, les arrêts de la CJCE C-307/97 *Saint-Gobain contre Finanzamt Aachen-Innenstadt* du 21 septembre 1999 Recueil CJCE I-6161, au point 58 et C-385/00 *De Groot* du 12 décembre 2002, Recueil CJCE I-11819 au point 94).

22 – Comme il est mentionné à l'article 1(1) de l'Accord EEE, un des principaux objectifs de l'Accord est de créer un Espace économique européen homogène. Cet objectif a constamment guidé la jurisprudence de la cour comme celle de la Cour de justice de communautés européennes (voir, parmi d'autres, les arrêts E-1/03 *Autorité de Surveillance de l'AELE c. Islande*, au point 27 ; et C-286/02 *Bellio F.Ili Srl contre Prefettura di Treviso* du 1 avril 2004, non encore publié au Recueil, au point 34). À cet égard, l'article 6 de l'Accord EEE dispose que la cour est liée par la jurisprudence pertinente de la Cour de justice des communautés européennes antérieure à l'Accord EEE, et le second paragraphe de l'article 3 de l'Accord sur l'Autorité de Surveillance et la cour dispose que la cour doit prendre en compte la jurisprudence postérieure. La jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes sur l'article 56 du Traité CE est en conséquence pertinente pour l'interprétation de l'article 40 de l'Accord EEE.

23 – Les règles régissant la liberté de mouvement des capitaux dans l'Accord EEE sont dans leur ensemble identiques en substance à celles du Traité CE (voir l'arrêt de la CJCE C-452/01 *Ospelt and Schlössle Weissenberg* du 21 septembre 2003 Recueil CJCE p. I-9743, au point 28 ; voir aussi dans le même sens, les conclusions de l'avocat général Geelhoed dans cette affaire aux points 72 et 73 ; à comparer avec l'arrêt E-1/00 *Islandsbanki-FBA* du 14 juillet 2000 Rec. Cour AELE 8 au point 16). La Cour de justice des communautés européennes a souligné dans son arrêt *Ospelt* que « l'un des principaux objectifs de l'accord EEE est de réaliser de la manière la plus complète possible la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux dans l'ensemble de l'EEE, de sorte que le marché intérieur réalisé sur le

territoire de la Communauté soit étendu aux États de l'AELE » (point 29 de cet arrêt).

24 – Sur la question de savoir si la distribution et la perception de dividendes constitue un mouvement des capitaux selon l'article 40 de l'Accord EEE, la cour se réfère à l'article 1(1) de la directive n° 88/361/CEE et à la nomenclature des mouvements de capitaux en annexe I, tel qu'il y est fait référence à l'annexe XII de l'Accord EEE. Selon le dernier paragraphe de l'introduction de l'Annexe I, la nomenclature n'est pas exhaustive. En droit communautaire, la Cour de justice des communautés européennes a décidé que la situation dans laquelle un national d'un État membre résidant dans cet État membre reçoit des dividendes d'actions d'une société dont le siège se situe dans une autre État membre, est couverte par la directive n° 88/361 (Arrêt C-35/98 *Verkooijen* du 6 juin 2000, Recueil CJCE p. I-4071, au point 30).

25 – L'article 40 de l'Accord EEE interdit les restrictions entre les Parties Contractantes à la circulation des capitaux appartenant à des personnes résidentes des États membres de la CE ou de l'AELE, et la discrimination fondée sur la nationalité ou le lieu de résidence d'une personne physique ou morale ou sur le lieu où les capitaux sont investis. Cette disposition confère un droit d'accès au marché pour les individus et les opérateurs économiques (voir, en ce qui concerne la liberté de prestation de services, l'arrêt E-1/03 *Autorité de Surveillance de l'AELE c. Islande*, au point 30).

26 – Sur la question de savoir si la législation nationale en cause limite la liberté de circulation des capitaux, il doit être remarqué que les dispositions nationales en cause peuvent affecter de façon défavorable le profit des actionnaires non résidents et peut en conséquence avoir pour effet de les décourager d'investir des capitaux dans les sociétés ayant leur siège en Norvège. L'application des dispositions telles que celles en cause dans le litige au principal, gênent la liberté des sociétés et des personnes physiques résidents d'une autre Partie Contractante d'investir en Norvège. Ces dispositions peuvent aussi avoir pour effet de gêner les sociétés norvégiennes dans la collecte de capitaux hors de Norvège. En conséquence, la législation en cause affecte l'accès au marché, tant pour les sociétés distributrices, que pour les actionnaires étrangers et dès lors constitue une restriction au sens de l'article 40 de l'Accord EEE.

27 – Il doit cependant être examiné si les restrictions ci-dessus mentionnées peuvent être justifiées.

28 – À cet égard, la cour remarque que l'article 40 de l'Accord EEE n'empêche pas les États de l'EEE d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui différencie entre les contribuables qui ne sont pas dans la même situation en ce qui concerne leur lieu de résidence. Cependant, comme ceci constitue une dérogation au principe fondamental de la liberté de circulation des capitaux, cette dérogation doit être interprétée strictement et ne peut être interprétée comme signifiant que toute législation fiscale faisant une distinction entre des contribuables en fonction de leur lieu de résidence est automatiquement compatible avec l'Accord EEE. Une différence de traitement peut être regardée comme compatible avec l'article 40 de l'Accord EEE seulement lorsque les situations en cause ne sont pas objectivement comparables ou lorsque cela est justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général. En outre, pour être justifiée, la différence de traitement doit ne pas aller au delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif de la législation (voir, en comparaison, l'arrêt de la CJCE C-319/02 *Manninen*, du 7 septembre 2004, non encore publié au Recueil, aux points 28-29).

29 – Le Défendeur allègue que dans le cas présent il n'y a pas de situation comparable entre les actionnaires résidents de Norvège et les actionnaires non résidents, et fait référence à la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes (Arrêts du 14 février 1995 C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt c. Roland Schumacker*, Recueil CJCE, p. I-225 aux points 31-32 et du 12 juin 2003 C-234/01 *Gerritse*, Recueil CJCE, p. I-5933, au point 44). À cet égard, la cour remarque que le simple fait que les actionnaires résidents aient une obligation fiscale illimitée en Norvège alors que les actionnaires non résidents ne sont soumis à l'impôt en Norvège que sur les profits qu'ils gagnent de ce pays n'est pas suffisant pour empêcher les deux catégories d'être considérées comme étant dans des situations comparables (voir, pour comparaison, l'arrêt de la CJCE du 29 avril 1999 C-311/97 *Royal Bank of Scotland c. Elliniko Dimosio*, Recueil CJCE p. I-2651 au point 29).

30 – Des indications importantes peuvent également être trouvées dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes en ce qui concerne les dividendes entrants, c'est-à-dire les dividendes que les sociétés non résidentes paient à des actionnaires résidents (Arrêt du 15 juillet 2004 C-315/02 *Lenz c. Finanzlandesdirektion für Tirol*, non encore publiée au Recueil et du 7 septembre 2004 C-315/02 *Manninen* aux points 35-37). Le cas présent concerne des dividendes sortants, c'est-à-dire des dividendes que des sociétés résidentes paient à des actionnaires non résidents. L'affirmation du Défendeur selon laquelle l'imposition des dividendes sortants doit être traitée différemment de l'imposition des dividendes entrants doit cependant être rejetée. L'objectif du mécanisme de l'avoir fiscal mis en place par la loi fiscale norvégienne est d'éviter une double imposition économique, c'est-à-dire que les profits ayant déjà été taxés dans la main de la société distributrice soient par la suite imposés en tant qu'élément du revenu global dans les mains des actionnaires. Cet objectif ne peut être atteint que si tous les actionnaires bénéficient d'un avoir fiscal, quel que soit leur lieu de résidence. La double imposition économique des mêmes actifs créerait le même effet indésirable, quel que soit le lieu de résidence des actionnaires. À cet égard, les résidents et les non-résidents sont dans une situation comparable.

31 – Le Défendeur invite la cour à accepter une justification à la restriction contraire à l'article 40 de l'Accord EEE sur le fondement de la cohérence du régime fiscal international. Selon le Défendeur, une obligation dérivée du droit de l'EEE de garantir aux actionnaires non résidents le même crédit d'impôt qu'aux actionnaires résidents entraînerait de fait un transfert du droit d'imposer de l'État de la source à l'État de résidence et irait à l'encontre d'un principe du droit fiscal international selon lequel la prévention des doubles impositions économiques relève de la compétence de l'État de résidence de chaque contribuable. À cet égard, la cour rappelle tout d'abord que le point de départ de son interprétation de l'article 40 de l'Accord EEE est l'effet des mesures nationales sur les individus et les opérateurs économiques au sein de l'EEE. De plus, permettre des dérogations au principe fondamental de la liberté de circulation des capitaux établi à l'article 40 de l'Accord EEE sur le fondement de la sauvegarde de la cohérence du régime fiscal international aurait pour conséquence de donner une force supérieure aux conventions fiscales bilatérales sur le droit de l'EEE. Une Partie Contractante ne peut pas soumettre les droits conférés à l'article 40 de l'Accord EEE au contenu d'une convention bilatérale conclue avec une autre Partie Contractante (voir pour comparaison, l'arrêt de la CJCE 270/83 *Commission c. France* (« avoir fiscal ») du 28 janvier 1986, Recueil CJCE, p. 273 au point 26).

32 – De plus, il faut encore avoir égard au but de la législation fiscale en question (voir pour comparaison, l'arrêt de la CJCE du 11 mars 2004 C-9/02 *Lasteyrie du Saillant*, non encore publié, au point 67). L'objectif d'éviter la double imposition économique des profits qui ont déjà été imposés dans les mains de la société distributrice ne serait pas affecté en quoi que ce soit si le bénéfice de la législation fiscale norvégienne était également octroyé aux actionnaires résidant hors de Norvège (voir par comparaison, les arrêts de la CJCE C-315/02 *Lenz* au point 38 et du C-319/02 *Manninen* au point 46 concernant la cohérence du régime fiscal national).

33 – La cour remarque que l'Appelant et l'Autorité de surveillance de l'AELE ont fait référence à l'histoire législative de l'impôt sur les sociétés et ont allégué que cela permettait d'émettre l'hypothèse que le véritable objectif du refus d'accorder l'avoir fiscal aux actionnaires non-résidents n'est pas de préserver la cohérence du régime fiscal international mais principalement de protéger l'assiette fiscale norvégienne, ainsi qu'il ressort du point 16.4.6.1 des travaux préparatoires sur la loi sur l'impôt sur les sociétés (Ot. prp. nr. 35 (1990-91)). Le fait que la loi sur l'impôt sur les sociétés poursuive également d'autres buts, comme il a été soutenu par le Défendeur lors de l'audience, n'est pas pertinent dans ce contexte. La législation nationale en question est au moins en partie voulue pour éviter une réduction des recettes fiscales. Ceci constitue une nécessité de nature exclusivement économique, et ne peut être regardé comme une raison impérieuse d'intérêt général. En conséquence, on ne peut se fonder sur ce motif pour justifier une restriction à l'exercice d'une liberté fondamentale (voir, pour comparaison, les arrêts de la CJCE du 6 juin 2000 C-35/98 *Verkooijen* au point 59, du 12 décembre 2002 C-385/00 *De Groot* au point 103 et du 7 septembre 2004 C-319/02 *Manninen* au point 49).

34 – De plus, la cour remarque que le Défendeur reconnaît que la législation fiscale norvégienne en question entraîne des différences de traitement entre les actionnaires résidents et non résidents en ce qui concerne l'avoir fiscal. Refuser le bénéfice de l'avoir fiscal aux actionnaires étrangers place ceux-ci dans une situation défavorable lorsqu'ils poursuivent des investissements dans des sociétés par actions norvégiennes par rapport aux actionnaires résidents de Norvège. En conséquence, la législation en cause constitue une discrimination interdite par l'article 40 de l'Accord EEE.

35 – Par ses questions 1 a) et 1 b) qui, selon la cour, doivent être traités ensemble, la juridiction nationale demande essentiellement s'il est pertinent que les actionnaires non résidents sont, selon les conventions fiscales conclues par la Norvège et leurs pays respectifs de résidence, éligibles pour bénéficier dans leur pays de résidence d'un crédit d'impôt pour la retenue à la source payée en Norvège, et qu'un tel crédit est véritablement accordé dans le cas présent.

36 – Le Défendeur allègue que l'ensemble de l'imposition des dividendes de l'actionnaire étranger doit être pris en compte lorsqu'on le compare à la situation de l'actionnaire norvégien, en incluant les crédits d'impôts dont ce premier peut bénéficier dans son pays de résidence. Quant à la restriction contraire à l'article 40 de l'Accord EEE, le Défendeur soutient que le choix d'investissement des actionnaires étrangers potentiels n'est pas significativement affecté par la législation norvégienne dès lors que l'attribution du crédit d'impôt dans son pays de résidence maintient similaire la charge fiscale globale.

37 – À cet égard, il suffit d'énoncer qu'une restriction et une discrimination, comme celle résultant de la législation fiscale en cause, ne peuvent pas être compensées par les avantages que des actionnaires étrangers peuvent obtenir dans leur pays de résidence. En règle générale, et en supposant que les avantages fiscaux existent réellement, un traitement fiscal défavorable contraire à une liberté fondamentale ne peut être justifié par l'existence de telles avantages fiscaux (voir, en comparaison, les arrêts de la CJCE C-270/83 *Commission contre France*, au point 21, C-307/97 *Saint-Gobain*, au point 54, C-35/98 *Verkooijen* au point 61 et C-385/00 *De Groot* au point 97). Une Partie Contractante ne peut transmettre son obligation de se conformer à l'Accord EEE à une autre Partie Contractante en se reposant sur cette dernière pour réparer la discrimination et les désavantages provoqués par la législation de la première. De même, le principe de sécurité juridique demanderait certainement que le bénéfice ou de refus de l'avoir fiscal pour un actionnaire non-résident ne puisse dépendre du fait qu'un crédit d'impôt est accordé dans son État de résidence à raison du paiement de dividendes.

38 – En conséquence, la cour décide que l'article 40 de l'Accord EEE s'oppose à une législation selon laquelle les actionnaires résidents d'une Partie Contractante bénéficient d'un avoir fiscal sur les dividendes payés par une société résidente de cette Partie Contractante alors que les actionnaires non résidents ne bénéficient pas d'un tel avoir fiscal. Il est sans incidence que le contribuable soit résident d'une autre Partie Contractante qui, dans une convention fiscale avec la Partie Contractante sur le territoire de laquelle les dividendes ont été distribués, s'est engagée à accorder un crédit pour retenue à la source, ou que la contribuable dans le cas présent bénéficie ou devra bénéficier d'un crédit pour retenue à la source.

Deuxième question

39 – Par cette deuxième question, la juridiction nationale demande essentiellement si dans une situation comme celle en cause ici dans le litige au principal, il est compatible avec le droit de l'EEE qu'une Partie Contractante traite uniquement avec la société distributrice lorsqu'elle impose et redresse la retenue à la source sans que les actionnaires concernés aient été mis au courant de ce changement.

40 – Ainsi qu'il ressort clairement des faits fournis par la juridiction nationale, les actionnaires non résidents ne sont pas notifiés de la modification de leur situation fiscale et ne bénéficient pas des garanties des parties à une procédure administrative. Les contribuables résidents, de l'autre côté, bénéficient de tels droits.

41 – La cour remarque tout d'abord que l'Accord EEE ne contient d'une façon générale pas de dispositions spécifiques régissant les procédures administratives dans les ordres juridiques des Parties Contractantes. Cependant, de

telles procédures doivent être conduites de façon que les droits des individus découlant de l'Accord EEE ne soient pas amoindris. Une telle obligation des Parties Contractantes découle de l'article 3 de l'Accord EEE, cette disposition reflétant l'article 10 du Traité CE.

42 – Le Défendeur a déclaré à l'audience qu'il considérait possible voire probable que le dépôt d'une réclamation ou d'une requête administrative par des actionnaires non résidents serait accepté et traité par l'administration fiscale norvégienne. Cette affirmation ne peut être accueillie par la cour dès lors qu'elle ne reflète pas la situation du cas présent. Dans tous les cas, il n'en resterait pas moins que les actionnaires non résidents ne se voient pas notifier les procédures de redressement, ce qui peut limiter le droit possible d'être entendu.

43 – Que les actionnaires non résidents, au contraire de leurs homologues résidents, se voient dénier des garanties procédurales dans la mesure où ils ne se sont pas notifiés et ne peuvent être partie à une procédure administrative fiscale, entraîne une différence de traitement constitutive d'une discrimination injustifiée selon l'article 40 de l'Accord EEE. Cette disposition requiert une égalité de traitement des actionnaires résidents et non résidents, non seulement en ce qui concerne les droits substantiels, mais également en ce qui concerne les garanties procédurales dans la mesure où les garanties procédurales sont une condition préalable pour la protection des droits substantiels découlant de l'Accord EEE. Il doit être mis en exergue que l'étendue des inconvénients subis est sans pertinence dans une telle situation. En plus de soutenir qu'il y a eu une violation du droit de l'EEE, les actionnaires résidents d'Allemagne et du Royaume-Uni dans la procédure principale auraient pu, par exemple, avoir tenté d'alléguer que les opérations n'étaient pas des arrangements provisoires (dits *parkings*), c'est-à-dire qu'il n'y avait pas d'intention d'éviter la retenue à la source norvégienne. Contrairement aux allégations du Défendeur, le fait que la société distributrice a des garanties procédurales et puisse soumettre les informations nécessaires pour la procédure de contrôle ne peut pas compenser le manque de garanties concernant les actionnaires concernés.

44 – Le Défendeur a présenté une étude comparative de divers ordres juridiques d'où il a tiré la conséquence que les autres Parties Contractantes utilisaient virtuellement la même procédure que la procédure norvégienne. Cet argument n'est pas pertinent dans le cas présent, dans lequel la discrimination au sens de l'article 40 de l'Accord EEE provient d'un traitement différent des actionnaires résidents de Norvège et des actionnaires non résidents de Norvège.

45 – La cour en conséquence décide que dans une situation telle que celle en cause dans le litige au principal il est incompatible avec l'Accord EEE qu'une Partie Contractante traite exclusivement avec la société distributrice lors d'un contrôle et d'un redressement de la retenue à la source sans notifier les actionnaires.

46 – Dans le cadre de la procédure devant la cour, l'Appelant a allégué une troisième possibilité d'incompatibilité entre la loi fiscale norvégienne et le droit à la liberté de circulation des capitaux. Selon l'Appelant, une violation de l'article 40 de l'Accord EEE résulterait du fait que l'Appelant a été tenu redevable selon les termes du second alinéa de l'article 49(1) de la loi norvégienne sur le paiement des impôts, du paiement de l'impôt établi sur les actionnaires non-résidents en raison de leur réattribution de propriété à des fins fiscales. Cette attribution a eu lieu après que la distribution des dividendes eut été achevée et dès lors, l'Appelant n'a pas retenu à la source une imposition concernant les dividendes se rapportant aux actions réattribuées.

47 – Étant donné que les questions posées par la juridiction nationale ne concernent pas ce sujet, et qu'il n'a pas été spécifiquement abordé devant la procédure devant elle, la cour n'est pas en l'état d'examiner ce sujet. Il n'est cependant pas interdit à la juridiction nationale d'examiner la question de savoir si l'application des dispositions du deuxième alinéa de l'article 49(1) du *skattebetalingsloven* (la « loi norvégienne sur le paiement des impôts ») du 21 novembre 1952 n° 2 mène à une restriction à l'accès de la société émettrice aux sources de capitaux non résidents ou au bénéfice de ceux-ci et d'en tirer les conséquences juridiques appropriées (...)

NOTE

1 – L'accord sur l'Espace économique européen (*JOCE n° L 1/3, 3 janv. 1994*) entré en vigueur le 1^{er} janvier 1995 a marqué la création d'une zone couvrant les territoires des États membres de l'Union européenne, de l'Autriche, de la Finlande, de l'Islande, de la Norvège et de la Suède auxquels s'est joint le Liechtenstein. Bien que la Suisse fasse partie des signataires de l'accord EEE, ce pays ne l'a pas ratifié de sorte que c'est une convention distincte, conclue entre la Communauté européenne et la Confédération suisse, qui s'applique.

L'accord EEE comporte des stipulations similaires à celles du Traité sur les Communautés européennes concernant les libertés de circulation, des règles et une politique de droit de la concurrence similaires, ainsi qu'une coopération rapprochée dans d'autres domaines.

2 – C'est ainsi que pour les États membres de la Communauté, l'accord EEE fait partie intégrante de l'ordre juridique communautaire intégré à celui des États membres et notamment de la France en application de l'article 88, 1 de la Constitution. Il résulte des stipulations, notamment de l'article 40 de cet accord, que les règles interdisant les restrictions aux mouvements de capitaux et la discrimination qu'elles énoncent sont, s'agissant des relations entre États parties à l'accord EEE, qu'ils soient membres de la Communauté ou membres de l'AELE, identiques à celles que le droit communautaire impose dans les relations entre États membres.

Dès lors, des règles qui soumettent à des restrictions les mouvements de capitaux entre ressortissants d'États parties à l'accord EEE doivent être appréciées au regard de l'article 40 et de l'annexe XII dudit accord, stipulations qui revêtent la même portée juridique que celles, identiques en substance, de l'article 73 B du Traité (devenu 56 CE) (*CJCE, 23 sept. 2003, aff. C-452/01, M^{me} Ospelt et fondation Schlössel Weissenberg, concl. L.A. Geelhoed : Rec. CJCE 2003, I, p. 9743 ; Ph. Derouin et Ph. Martin, Droit communautaire et fiscalité : Litec 2004, n° 4, p. 5*).

3 – Sur le plan institutionnel, l'accord EEE comporte notamment la Cour AELE, juridiction chargée de l'application et de l'interprétation de l'accord EEE pour les États de l'EEE non membres de la Communauté européenne et dont le rôle s'apparente à celui de la Cour de justice des communautés européennes pour les États membres de l'Union européenne.

Une première version de l'accord EEE avait institué une Cour EEE mais les compétences attribuées à cette juridiction étaient « susceptibles de porter atteinte à l'ordre des compétences définies par les traités et, partant, à l'autonomie du système juridique communautaire dont la Cour de justice assure le respect, en vertu de l'article 164 du Traité CE » (*CJCE, avis 1/91 : Rec. CJCE 1991, I, p. 6079, pt 35*). Une deuxième version de l'accord avait alors séparé les institutions de la Communauté de celles des États de l'AELE et instauré la Cour AELE dont la compétence ne concerne que les États membres de l'AELE, même si les États membres des Communautés européennes et la Commission européenne peuvent lui soumettre des observations écrites, comme cela a été le cas dans l'affaire rapportée. Cette nouvelle version de l'accord EEE avec la Cour AELE a été approuvée par la Cour de justice des communautés européennes dans son deuxième avis (*CJCE, avis 1/92 : Rec. CJCE 1992, I, p. 2821, pt 13*).

Les États de l'AELE ont conclu ensuite entre eux un accord pour l'établissement d'une Autorité de surveillance et une cour de justice. La Cour AELE est née le 1^{er} janvier 1994 avec cinq juges nommés par l'Autriche, la Finlande, l'Islande, la Norvège et la Suède. En raison de l'accession de l'Autriche, de la Finlande et de la Suède à l'Union européenne le 1^{er} janvier 1995 et de l'adhésion du Liechtenstein à l'EEE, la composition initiale de la cour a été modifiée. Désormais, elle est composée de trois juges nommés par les trois États pour lesquels elle

reste compétente, soit l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège. Depuis le 1^{er} janvier 1996, le siège de la Cour AELE, dont la langue officielle de procédure est l'anglais, a été transféré de Genève à Luxembourg.

En substance, la Cour AELE est l'équivalent de la Cour de justice des communautés européennes, dans la mesure où les stipulations de l'accord EEE sont similaires aux règles correspondantes des Traités CE et CEEA et aux actes passés en application de ces deux traités, et où c'est l'ensemble de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes relative à ces normes qui est appliquée par la Cour AELE (*article 6 de l'accord EEE et article 3 de l'accord pour l'établissement d'une Autorité de surveillance et une cour de justice*). La technique de la question préjudicielle est également utilisée dans la saisine de cette cour (*article 34 de cet accord pour l'établissement d'une Autorité de surveillance et une cour de justice*). C'est d'ailleurs le cas du litige en question. Les recours préjudiciels devant la Cour AELE présentent seulement deux particularités par rapport au droit communautaire : tout d'abord, les tribunaux de dernier ressort ne sont pas tenus, même s'ils le font souvent, de poser des questions préjudicielles à la Cour AELE et les réponses de la cour ne s'imposent pas aux juridictions qui la saisissent. Bien qu'ils soient dépourvus de l'autorité juridique des arrêts préjudiciels de la Cour de justice des communautés européennes, les arrêts de la Cour AELE sur l'interprétation de l'accord EEE ont une autorité jurisprudentielle certaine et sont souvent cités par la Cour de justice des communautés européennes sur l'interprétation de ce même accord dans les États de l'Union européenne et sur l'interprétation des dispositions similaires du Traité CE.

4 – Cet arrêt de la Cour AELE est le premier à porter sur l'imposition des dividendes sortants versés à des non-résidents n'ayant pas d'établissement dans le pays de la source. En effet, les précédents arrêts de la Cour de justice des communautés européennes (*CJCE, plén., 6 juin 2000, aff. C-35/98, Verkooijen : Dr. fisc. 2000, n° 42, comm. 792, ét. P. Dibout, p. 1365 à 1372 ; Ph. Derouin et Ph. Martin, op. cit. n° 108. – CJCE, 15 juill. 2004, aff. C-315/02, Lenz. – CJCE, 7 sept. 2004, aff. C-319/02, Manninen non encore publiés au Recueil*) concernent la question du traitement des dividendes entrants, c'est-à-dire des dividendes que des sociétés non résidentes payent à des actionnaires résidents. L'arrêt *Commission c/ France* du 28 janvier 1986 concernait, certes l'avoir fiscal attaché à des dividendes versés à des non-résidents mais qui avaient un établissement secondaire en France (*CJCE, 28 janv. 1986, aff. 270/83 : Ph. Derouin et Ph. Martin, op. cit. n° 80*) et la récente décision du Conseil d'État sur la retenue à la source appliquée aux dividendes versés à une société mère communautaire ne tranche pas la question qu'elle défère à la Cour de justice des communautés européennes (*CE, 15 déc. 2004, n° 235069, Sté Denkavit International BV et SARL Denkavit France : Juris-Data n° 2004-080618 ; Dr. fisc. 2005, n° 10, comm. 274, concl. F. Donnat*).

Dans cet arrêt, la Cour AELE, répond à deux questions de nature différente.

D'une part, sur le droit substantiel à l'avoir fiscal afin d'effacer la retenue à la source sur les dividendes sortants, la cour énonce que l'article 40 de l'accord EEE fait obstacle à une législation qui refuse d'octroyer l'avoir fiscal à des actionnaires non résidents car elle porte atteinte à la liberté de circulation des capitaux (1), et les actionnaires résidents qui en bénéficient et les actionnaires non résidents se trouvent à cet égard dans une situation comparable (2). Une telle restriction ne peut être justifiée au titre de la cohérence du régime fiscal international (3).

D'autre part, la cour traite des garanties procédurales nécessaires pour que de tels droits substantiels soient mis en œuvre (4).

1. Avoir fiscal et liberté de circulation des capitaux

5 – Pour l'application tant de l'accord EEE que pour le Traité de l'Union européenne, il est de principe que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire et notamment des grandes libertés de circulation des personnes, des services et des capitaux. La jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes est constante en la matière et la Cour AELE s'en inspire tout naturellement (*pts 20 et 21 de l'arrêt*).

Il est également constant que la distribution et la perception des dividendes constituent un des mouvements de capitaux auxquels s'applique la liberté de circulation prévue, en des termes similaires, par l'article 56 du Traité CE et l'article 40 de l'accord EEE. Ici encore, la Cour AELE applique la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes (*CJCE, plén., 6 juin 2000, aff. C-35/98, Verkooijen, préc., pts 27 à 30 et pt 24*).

Enfin, le refus de l'avoir fiscal aux non-résidents qui sont redevables d'une retenue à la source sur les dividendes qu'ils perçoivent est de nature à affecter défavorablement la circulation des capitaux tant à l'égard des investisseurs communautaires, découragés d'investir en Norvège, que des sociétés norvégiennes dissuadées de lever des capitaux propres auprès d'investisseurs communautaires (*pt 26 de l'arrêt*; dans le même sens, pour les dividendes entrants, *CJCE, 7 sept. 2004, aff. C-319/02, Manninen, préc., pts 22 à 24*). L'analyse est évidemment transposable dans les États membres de l'Union européenne qui, comme la Norvège, prélevaient une retenue à la source sur les dividendes sortants sans bénéfice de l'avoir fiscal que comportaient ces dividendes.

La question essentielle était de savoir si, au regard de l'avoir fiscal, les non-résidents sont placés dans la même situation que les résidents.

2. Pertinence de la distinction entre résidents et non-résidents

6 – Depuis une décennie environ, la jurisprudence communautaire a été confrontée au conflit entre deux exigences majeures.

La première résulte de ce que les grandes libertés communautaires de circulation des personnes, des services et des capitaux prohibent notamment toute discrimination en fonction de la nationalité, laquelle rejoint généralement la résidence. En effet, comme le juge constamment la Cour de justice des communautés européennes, les non-résidents sont le plus souvent des non-nationaux, de sorte que des avantages fiscaux réservés aux seuls résidents d'un État membre sont susceptibles de constituer une discrimination indirecte selon la nationalité.

La seconde découle d'un des principes essentiels du droit fiscal international – issu tant du droit interne des États que des conventions fiscales bilatérales – qui distingue entre les résidents, généralement assujettis à une obligation fiscale illimitée envers leur État de résidence, et les non-résidents soumis à l'impôt dans l'État de la source sur les seuls revenus provenant de cet État ou sur les seuls biens qui y sont situés. La légitimité d'une telle distinction est expressément reconnue par l'article 58 du Traité CE (*ex-art. 73 D*) en matière de circulation des capitaux mais elle est de portée générale et vaut également à l'égard des autres libertés communautaires.

Pour trancher ce conflit, la jurisprudence communautaire n'a pas fait prévaloir l'une sur l'autre de ces exigences, qu'elle a, au contraire, rappelées. Elle s'est employée à les combiner en recherchant s'il existe, entre le résident et le non-résident exerçant une activité ou effectuant des investissements comparables, une **différence de situation objective de nature à fonder la différence de traitement fiscal en**

question. Autrement dit, le critère est celui de la pertinence de la distinction entre résidents et non-résidents au regard de la règle fiscale en cause.

C'est de ce même principe que s'était inspirée la Cour de cassation française lorsqu'elle a constaté l'incompatibilité de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles détenus par les sociétés étrangères avec la clause de non-discrimination contenue dans la convention franco-suisse contre les doubles impositions en relevant que, quelle que soit la localisation de leur siège, les sociétés se trouvaient dans la même situation au regard du fait générateur de l'impôt (*Cass. ass. plén., 21 déc. 1990, n° 88-15.744, SA Roval : Dr. fisc. 1991, n° 15, comm. 806, note G. Tixier et Th. Lamulle et Dr. fisc. 1991, n° 12, comm. 614, Rapp. J. Lemontey. – antérieurement Cass. com., 28 févr. 1989, n° 87-12.015 H, Sté Anglo-Swiss Land and Building Company Ltd : Dr. fisc. 1989, n° 19, comm. 943*). Le Conseil d'État a fait une analyse différente, qui n'est pas à l'abri de la critique, pour l'application de la même clause de non-discrimination au prélèvement de l'article 244 bis du CGI, en s'abstenant de rechercher si l'absence d'un établissement en France constitue une différence de situation pertinente pour fonder l'exigibilité de ce prélèvement à un taux plus élevé, voire sur des bases supérieures à celles de l'impôt sur les sociétés (*CE, 15 déc. 2004, n° 257337, Min c/ Sté de Promotion Écologique : Juris-Data n° 2004-080627 ; Dr. fisc. 2005, n° 2005, n° 23, comm. 469*).

7 – C'est ainsi que pour les **personnes physiques** exerçant une quelconque des libertés communautaires, la Cour de justice reconnaît, de façon constante qu'en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables dans la mesure où : 1° le revenu perçu sur le territoire d'un État par un non-résident ne constitue le plus souvent qu'une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence ; 2° la capacité contributive personnelle du contribuable résultant de la prise en compte de l'ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale peut mieux s'apprécier à l'endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, c'est-à-dire sa résidence, 3° la résidence constitue d'ailleurs le facteur de rattachement sur lequel se fonde, en règle générale, le droit fiscal international actuel et notamment le modèle de convention OCDE en vue de répartir la compétence fiscale entre les États en présence de situations comportant des éléments d'extranéité (*CJCE, 12 juin 2003, aff. C-234/01, Gerritse, pts 43 à 45 : Dr. fisc. 2004, n° 13, comm. 374, concl. Ph. Léger ; Ph. Derouin et Ph. Martin, op. cit. n° 106, en matière de liberté de prestation de services. – CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, Schumacker, pts 31 et 32 : Dr. fisc. 1995, n° 20, comm. 1089 ; Ph. Derouin et Ph. Martin, op. cit. n° 70. – CJCE, 1^{er} juill. 2004, aff. C-169/03, Wallentin, pt 15, non encore publié au Recueil, en matière de liberté de circulation des travailleurs salariés. – CJCE, 11 août 1995, aff. C-80/94, Wielockx, pt 18 : Dr. fisc. 1995, n° 40, comm. 1883, concl. Ph. Léger. – CJCE, 27 juin 1996, aff. C-107/94, Asscher, pt 41 ; Ph. Derouin et Ph. Martin, op. cit. n° 78 et 79 en matière de liberté d'établissement des entrepreneurs indépendants, etc.*).

Cependant, cette distinction n'est pas pertinente en matière de déduction des frais professionnels directement liés à l'activité génératrice des revenus imposables dans l'État de la source (*CJCE, 12 juin 2003, aff. C-234/01, Gerritse, préc., pt 27*) et de taux d'imposition (*CJCE, 27 juin 1996, aff. C-107/94, Asscher, préc., pts 45 à 49. – CJCE, 12 juin 2003, aff. C-234/01, Gerritse, préc., pt 53*). Elle n'est pas non plus pertinente lorsque le non-résident tire l'essentiel de ses revenus de l'État d'emploi, de sorte qu'il y a droit, au même titre que les résidents, à la déduction de ses cotisations et contributions d'épargne vieillesse (*CJCE, 11 août 1995, aff. C-80/94, Wielockx, préc., pts 20 à 22*) et aux avantages tendant à prendre en compte sa situation personnelle et familiale (*CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, Schumacker, préc., pts 36 à 38*) tels que l'abattement de base (*CJCE, 1^{er} juill. 2004,*

aff. C-169/03, Wallentin, préc., pts 17 à 23. – concl. D. Ruiz-Jarabo Colomer sur CJCE, aff. C-376/03, D. c/ Inspecteur des impôts de Heerlen, présentées le 26 octobre 2004, pts 65 et s.) alors que ceux-ci relèvent, en règle générale, de l'État de sa résidence (CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, Schumacker, préc., pt 32. – CJCE, 11 août 1995, aff. C-80/94, Wielockx, pt 18, préc. – CJCE, 12 déc. 2002, aff. C-385/00, De Groot : Ph. Derouin et Ph. Martin, op. cit. n° 73).

8 – De même, pour les **personnes morales** qui exercent la liberté d'établissement en constituant des succursales dans l'État d'accueil, leur qualité de non-résidents et leur obligation fiscale limitée dans cet État sont inopérants au regard de l'octroi de l'avoir fiscal ou des avantages fiscaux liés au régime des sociétés mères et filiales sur les dividendes perçus par ces succursales (CJCE, 28 janv. 1986, aff. 270/83, Commission c/ France, préc. – CJCE, 21 sept. 1999, aff. C-307/97, Compagnie Saint-Gobain : Dr. fisc. 2000, n° 11, ét. P. Dibout, p. 474 à 482 ; Ph. Derouin et Ph. Martin, op. cit. n° 85) ou du taux d'imposition des bénéfices réalisés (CJCE, 29 avr. 1999, aff. C-311/97, Royal Bank of Scotland : Dr. fisc. 2000, n° 11, ét. P. Dibout, préc. ; Ph. Derouin et Ph. Martin, op. cit. n° 84). De même, la qualité de non-résidente d'une société mère étrangère est sans incidence sur le droit à déduction, par sa filiale, des intérêts de prêts d'actionnaires (CJCE, 12 déc. 2002, aff. C-324/00, Lankhorst-Hohorst, pts 27 à 32. – CE, sect., 30 déc. 2003, n° 249047, SARL Coréal Gestion : Juris-Data n° 2003-080473 ; Dr. fisc. 2004, n° 16, comm. 428, note A. Lefeuvre ; Ph. Derouin et Ph. Martin, op. cit. n° 88 et 89).

9 – La décision de la Cour AELE se situe exactement dans la ligne de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes, à laquelle l'arrêt fait abondamment référence (pts 23 à 30 de l'arrêt).

La cour relève que l'objectif du mécanisme de l'avoir fiscal est d'éviter une double imposition économique, c'est-à-dire que les profits ayant déjà été taxés dans la main de la société distributrice soient par la suite imposés en tant qu'élément du revenu global dans les mains des actionnaires. Cet objectif ne peut être atteint que si tous les actionnaires bénéficient d'un avoir fiscal quel que soit leur lieu de résidence. À cet égard, les résidents et les non-résidents sont dans une situation comparable (pt 30).

En conséquence, la liberté de circulation des capitaux prescrite par l'article 40 de l'accord EEE, similaire de l'article 56 du Traité CE, implique qu'un non-résident communautaire – au même titre qu'un résident national – a vocation à bénéficier de l'avoir fiscal attaché aux dividendes de source nationale et qui s'impute sur la retenue à la source applicable à de tels dividendes lorsqu'ils sont versés à des non-résidents, de sorte qu'en pratique, comme pour les résidents nationaux les dividendes ne soient pas imposés dans l'État de la source. Le refus d'octroi de l'avoir fiscal et la perception de la retenue à la source en pareil cas restreignent la liberté de circulation des capitaux prévue par ces textes.

Cette analyse éclaire également la réponse à donner aux questions préjudicielles posées par le Conseil d'État sur l'exigibilité de la retenue à la source sur les dividendes versés à une société mère étrangère (CE, 15 déc. 2004, n° 235069, Sté Denkavit International BV et SARL Denkavit France, préc.).

3. La cohérence du régime fiscal international

10 – L'atteinte à la liberté de circulation des capitaux étant établie, le débat porte sur la question de savoir si elle est justifiée par un principe déduit du Traité ou un motif impérieux d'intérêt général. Comme la Cour de justice des communautés européennes, la Cour AELE écarte le motif tiré de la préservation des recettes fiscales (pt 33 de l'arrêt).

11 – La seule véritable justification envisagée est celle de la cohérence du régime fiscal international. Il s'agit de la première fois, semble-t-il, qu'un tel argument est ainsi formulé par un État. Habituellement, un des arguments invoqués était celui de la cohérence du régime fiscal national, issue de l'arrêt *Bachmann* (CJCE, 28 janv. 1992, aff. C-204/90, pt 21 : Ph. Derouin et Ph. Martin, op. cit. n° 69) et constamment rejeté par les décisions ultérieures. Mais la cohérence des régimes fiscaux nationaux et le souci que l'exercice des libertés communautaires n'aboutisse pas à un avantage fiscal injustifié sont désormais au cœur des débats (en ce sens, concl. M. Poiras Maduro présentées le 7 avril 2005 dans l'affaire C-446/05, *Marks & Spencer*, spécialement pts 67, 74 et s. – V. aussi CJCE, 1^{er} juill. 2004, aff. C-169/03, Wallentin, pt 23, préc. et les questions posées par le Conseil d'État par sa décision *Denkavit* du 15 décembre 2004 précitée).

12 – Au cas présent, selon la Norvège, le fait de garantir aux actionnaires non résidents un crédit d'impôt équivalent à celui des actionnaires résidents entraînerait le transfert du droit d'imposer de l'État de la source à l'État de résidence et irait à l'encontre d'un principe de droit fiscal international selon lequel la prévention des doubles impositions économiques relève de la compétence de l'État de résidence de chaque contribuable (pt 31). La cour écarte le premier argument au motif essentiel, inspiré de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes, que les droits découlant, pour les bénéficiaires, des grandes libertés communautaires sont inconditionnels et qu'un État membre ne saurait faire dépendre leur respect du contenu d'une convention fiscale conclue avec un autre État (CJCE, 28 janv. 1986, aff. 270/83, Commission c/ France, préc., pt 26, rappelé au pt 31 de l'arrêt). En outre, puisque l'objectif de la législation norvégienne est d'éviter la double imposition économique des bénéfices distribués par les sociétés, entre les mains desquelles ils ont déjà été imposés, par l'exonération des actionnaires à raison des dividendes qu'ils perçoivent, cet objectif n'est pas affecté, et il n'y a aucun transfert du pouvoir d'imposer de l'État de la source à l'État de résidence, lorsque le bénéfice de cette mesure est également octroyé aux actionnaires non résidents (pt 32 de l'arrêt).

13 – Pour être innovant, le second argument tiré de la compétence de l'État de résidence de l'actionnaire pour éviter la double imposition économique est susceptible de trouver quelque support dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes.

D'une part, en droit communautaire, il est admis que c'est l'État de la résidence qui a vocation à prendre en compte la capacité contributive totale de ses résidents tenus d'une obligation fiscale illimitée à son égard (CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, Schumacker, préc., pts 32 et 33. – CJCE, 12 déc. 2002, aff. C-385/00, De Groot, préc., pt 90). Cela implique-t-il qu'il ait vocation à éliminer la double imposition économique des dividendes ?

D'autre part, les arrêts *Verkooijen* du 6 juin 2000, *Lenz* du 15 juillet 2004 et *Manninen* du 7 septembre 2004 établissent que, lorsque l'État de résidence élimine la double imposition économique des dividendes – soit par une exonération totale des dividendes (arrêt *Verkooijen*), soit par une imposition libératoire réduite (arrêt *Lenz*), soit par un avoir fiscal (arrêt *Manninen*) – cette mesure doit s'appliquer tant aux dividendes de source nationale qu'aux dividendes communautaires. Dès lors, l'élimination de la double imposition économique dans l'État de la source ne se trouverait-elle pas privée de cause et n'y aurait-il pas double emploi des avoirs fiscaux ou double exonération des dividendes ?

14 – Le rejet de l'argument n'est pas spécialement motivé dans l'arrêt mais la Cour AELE exprime pour le moins un doute sur l'existence du prétendu principe de compétence de l'État de résidence en la matière. En réalité, cette compétence est liée à la prise en considération de la situation personnelle du contribuable (ensemble des revenus quelle qu'en soit la source, charges déductibles du revenu global,

abattement de base destiné à garantir un minimum vital et autres avantages liés à la personne et à la famille) alors que la double imposition économique des dividendes est objective et découle de ce que les dividendes sont distribués à partir de bénéfices déjà taxés du chef de la société distributrice. Le prétendu principe de compétence de l'État de résidence de l'actionnaire pour éviter la double imposition économique des dividendes est si peu certain que, comme l'a relevé la Cour de justice des communautés européennes au point 34 de l'arrêt *Manninen*, la double imposition économique pourrait aussi être évitée si l'impôt sur les sociétés n'était perçu que sur les bénéfices mis en réserve et non pas sur les bénéfices distribués.

Plus radicalement, l'élimination de la double imposition économique dans l'État de la résidence de l'actionnaire n'exclut pas non plus l'élimination de la double imposition économique dans l'État de la source des dividendes par l'imputation de l'avoir fiscal sur la retenue à la source et l'exonération qui en résulte. L'État de la source conserve le bénéfice de l'impôt sur les sociétés dû par la société distributrice et l'octroi de l'avoir fiscal aux non-résidents compensant la retenue à la source évite, certes, la double imposition économique dans l'État de la source mais n'élimine pas l'imposition primitive sur les bénéfices réalisés. L'exonération du dividende perçu dans l'État de résidence ou l'octroi d'un avoir fiscal sur les dividendes, même de source étrangère, évite certes la double imposition économique mais laisse subsister l'imposition primitive dans l'État de la société distributrice.

En résumé, seule l'application combinée de l'arrêt de la Cour AELE et de la jurisprudence *Verkooijen-Lenz-Manninen* de la Cour de justice des communautés européennes aboutit à l'élimination effective de la double imposition économique internationale des bénéfices distribués.

15 – La raison en est qu'en l'absence de disposition correctrice, les bénéfices distribués auraient vocation à être soumis à un triple niveau d'imposition : impôt sur les sociétés et retenue à la source sur les dividendes sortants dans l'État de la source et impôt sur le revenu dans l'État de résidence sur les dividendes entrants.

Le mécanisme du crédit d'impôt pour les retenues à la source sur les dividendes n'élimine, lorsqu'il s'applique, que la double imposition juridique qui résulte des deuxième et troisième niveaux d'imposition. Naturellement, si la double imposition économique a été évitée dans l'État de la source par un avoir fiscal venant compenser la retenue à la source ou, plus simplement encore, par l'exonération de toute retenue à la source sur les dividendes sortants, le deuxième niveau d'imposition est éliminé et il n'y a pas double imposition juridique pour l'actionnaire ni, par suite, vocation à crédit d'impôt de ce chef dans l'État de résidence.

C'est donc à juste titre que la Cour AELE a considéré qu'il était sans incidence que l'actionnaire soit résident d'un État qui, dans une convention fiscale avec l'État de la source, s'est engagé à accorder un crédit d'impôt pour la retenue à la source ou que le contribuable puisse effectivement bénéficier d'un tel crédit. À supposer qu'un avantage réel en résulte, cela ne saurait justifier un traitement fiscal défavorable contraire à une liberté fondamentale telle que la libre circulation des capitaux (arrêt, pt 37 et les arrêts CJCE précités).

Le refus de l'avoir fiscal sur les dividendes sortants est donc incompatible avec la liberté de circulation des capitaux résultant des articles 40 de l'accord EEE et 56 du Traité CE.

16 – Si, sur le fond, les enseignements de cet arrêt ont, au regard du droit fiscal français, un intérêt essentiellement historique, du fait de l'abolition de l'avoir fiscal à compter du 1^{er} janvier 2005, et limité puisque, par l'effet des conventions bilatérales, le bénéfice de l'avoir fiscal avait été étendu à bon nombre de résidents communautaires (sur les possibilités de réclamation des résidents communautaires qui n'ont pas bénéficié de l'avoir fiscal, V. M^{me} C. Acard, observations sur

l'arrêt à *Banque et Droit* 2005, n° 99, *chron. fiscale*, p. 89), il n'en va pas de même pour la dernière partie de l'arrêt qui concerne les garanties de procédure des non-résidents imposés par voie de retenue à la source sur leurs revenus – et notamment leurs revenus de capitaux mobiliers – de source française.

4. Garanties procédurales en cas de rectification de retenue à la source dans l'Espace économique européen

17 – En ce domaine, la jurisprudence est peu abondante et la Cour de justice s'est prononcée essentiellement sur les procédures de restitution du trop-perçu sur les retenues à la source excédentaires (CJCE, 8 mai 1990, aff. C-175/88, *Biehl* : *Dr. fisc.* 1991, n° 9, *comm.* 473, *note E. Kornprobst* ; *Ph. Derouin et Ph. Martin*, *op. cit.* n° 68. – CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, *Schumacker*, *préc.*, pts 50 et s.) et sur l'octroi d'intérêts à raison du trop-perçu (CJCE, 13 juill. 1993, aff. C-330/91, *Commerzbank AG* : *Dr. fisc.* 1994, n° 12, *comm.* 572, *note E. Kornprobst*. – CJCE, 8 mars 2001, aff. C-397/98 et aff. C-410/98, *Metallgesellschaft et Hoechst* : *Ph. Derouin et Ph. Martin*, *op. cit.* n° 81 et 87).

Mais aucun arrêt ne semble s'être prononcé sur les exigences communautaires en matière de contrôle fiscal et de procédure d'imposition, spécialement à l'égard des non-résidents assujettis à l'impôt par voie de retenue à la source.

La situation soumise à la Cour AELE est très similaire à celle qui prévaut en France, à savoir qu'en matière de retenue à la source ou de prélèvement sur les revenus de capitaux mobiliers la procédure d'imposition – qu'il s'agisse d'un redressement contradictoire ou d'une taxation d'office – est suivie à l'encontre de la personne, généralement l'établissement payeur, qui assure le paiement des produits distribués à des bénéficiaires domiciliés hors de France, chargée d'opérer la retenue à la source ou le prélèvement, sans notification aux contribuables intéressés ni participation de ceux-ci à la procédure. Le contribuable n'en reste pas moins le bénéficiaire non-résident qui peut introduire un contentieux d'assiette et obtenir la décharge de la retenue opérée (CE, *plén.*, 19 déc. 1975, n° 84774 et n° 91895 : *Dr. fisc.* 1976, n° 27, *comm.* 925, *concl. D. Fabre* ; *RJF* 2/76, n° 77, *chron. B. Martin La-prade*, p. 41 à 43).

18 – La Cour AELE relève « que l'accord EEE ne contient, d'une façon générale, pas de dispositions spécifiques régissant les procédures administratives des parties contractantes ». Tel est également le cas, dans l'Union européenne, du Traité CE.

Cependant, la Cour AELE déduit de l'article 3 de l'accord EEE qui reflète l'article 10 CE que « de telles procédures doivent être conduites de façon que les droits des individus découlent de l'accord AELE ne soient pas amoindris ».

Elle précise que l'absence des garanties de procédure pour les non-résidents – auxquels les redressements ou rectifications ne sont pas notifiés et qui ne sont pas partie à la procédure administrative d'imposition – entraîne « une différence de traitement constitutive d'une discrimination injustifiée ». Pour la cour, l'article 40 de l'accord EEE, équivalent de l'article 56 CE « requiert une égalité de traitement des actionnaires résidents et non résidents, non seulement en ce qui concerne les droits substantiels, mais également en ce qui concerne les garanties procédurales dans la mesure où les garanties procédurales sont une condition préalable pour la protection des droits substantiels découlant de l'Accord EEE ». La cour précise qu'« il doit être mis en exergue que l'étendue des inconvénients subis est sans pertinence dans une telle situation. En plus de soutenir qu'il y a eu une violation du droit de l'EEE, les actionnaires résidents d'Allemagne et du Royaume-Uni dans la procédure principale auraient pu, par exemple, avoir tenté d'alléguer que les

opérations n'étaient pas des arrangements provisoires (dits parkings), c'est-à-dire qu'il n'y avait pas d'intention d'éviter la retenue à la source norvégienne ». Enfin, et ceci est particulièrement pertinent pour la situation française, « contrairement aux allégations du défendeur, le fait que la société distributrice ait des garanties procédurales et puisse soumettre les informations nécessaires pour la procédure de contrôle ne peut pas compenser le manque de garanties concernant les actionnaires concernés. » (arrêt, pt 43).

19 – Cette analyse est applicable aux redressements et rectifications de retenue à la source concernant les bénéfices distribués – voire de prélèvement sur les autres revenus de capitaux mobiliers – de source française versés à des résidents d'Islande, du Liechtenstein ou de Norvège. Elle paraît transposable à l'application de l'article 56 CE et de nature à entraîner l'irrégularité de la procédure de redressement ou de rectification mise en œuvre en matière de retenue à la source ou de prélèvement sur les revenus de capitaux mobiliers versés à un résident communautaire sans notification à l'intéressé de la proposition de redressement ou de notification comportant la mention qu'il peut se faire assister d'un conseil de son choix (LPF, art. L. 54 B), les motifs de la proposition (LPF, art. L. 57), etc.

Il devrait en être de même, sur le fondement des libertés de circulation des personnes et des services, pour les retenues à la source des

articles 182 A et 182 B du CGI sur les revenus bénéficiant à des résidents d'États membres de l'Union européenne ou parties à l'Espace économique européen, mais la question est plus complexe car la sanction d'une absence ou insuffisance de ces retenues est l'application, au seul débiteur du revenu, d'une amende égale à la retenue non opérée (CGI, art. 1768), ce qui constitue une entrave d'une autre nature à l'exercice de ces libertés (V. CJCE, 2 août 1993, aff. C-276/91, Commission c/ France : Ph. Derouin et Ph. Martin, op. cit. n° 116).

Ne serait-ce que sur l'importance des garanties procédurales des non-résidents, l'arrêt de la Cour AELE mérite l'attention de l'administration des impôts, des contribuables et de leurs conseils.

Cyril BOUSSION
et Philippe DEROUIN,

Avocats au Barreau de Paris, Linklaters

MOTS-CLÉS : Droit communautaire - Liberté de circulation des capitaux - Imposition des dividendes - Avoir fiscal réservé aux résidents

TEXTES : Accord EEE, art. 40 ; Traité CE, art. 56

JURISCLASSEUR : Fiscal ID, Fasc. 667

Fiscalité internationale

Conventions internationales

469 L'article 244 bis du CGI est compatible avec la clause d'égalité de traitement de la convention franco-suisse

1 – Le directeur général des impôts, qui bénéficie, en vertu du décret du 6 mars 1961, modifié par les décrets des 7 août 1981 et 21 décembre 1988, d'une délégation permanente pour l'introduction des recours contentieux, en matière fiscale, devant les cours administratives d'appel et le Conseil d'État, peut régulièrement consentir une délégation de signature au sous-directeur signataire du mémoire contenant le pourvoi du ministre.

2 – a) Il résulte des dispositions de l'article 244 bis du CGI que sont soumises au prélèvement qu'elles instituent les personnes morales qui ne disposent pas en France d'un établissement auquel seraient rattachés les immeubles faisant l'objet de leur activité de négoce immobilier ou de construction et dont la cession est à l'origine du profit immobilier imposable.

b) Par suite, la différence de traitement qu'instaurent ces dispositions n'est pas fondée, s'agissant des personnes morales, sur le lieu de leur siège social, qui détermine leur nationalité, mais sur celui de l'établissement auquel se rattache l'activité immobilière exercée, qu'il s'agisse de l'établissement en France d'une société étrangère ou de l'établissement à l'étranger d'une société française.

c) Dès lors qu'au moment de la cession de l'immeuble, la société suisse n'avait en France aucun établissement

auquel aurait été rattaché cet immeuble, elle est passible, au titre de cette opération, du prélèvement prévu par l'article 244 bis du CGI sans qu'y fassent obstacle les stipulations de l'article 26 de la convention fiscale franco-suisse.

d) Commet une erreur de droit la cour administrative d'appel qui juge qu'en appliquant les dispositions de l'article 244 bis du CGI à l'opération génératrice du profit immobilier imposable, réalisée par une société suisse dont le siège social est à Genève, l'Administration l'a, de ce seul fait, soumise en raison de sa nationalité à une imposition autre ou plus lourde, au sens des stipulations du paragraphe 1 de l'article 26 de la convention fiscale franco-suisse, que celle à laquelle aurait été assujettie une société française.

CE, 8^e et 3^e sous-sect., 15 déc. 2004, n° 257337, Min. c/ Sté de promotion écologique : Juris-Data n° 2004-080627

• Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la Sté de promotion écologique, dont le siège social est situé à Genève, a été assujettie, en 1993, au prélèvement prévu à l'article 244 bis du CGI à raison du profit qu'elle a réalisé à l'occasion de la cession, le 22 juillet 1993, d'un terrain lui appartenant, situé à Saint-Cézaire, dans les Alpes-Maritimes ; qu'après avoir annulé le jugement du tribunal administratif de Nice du