



# Revue de DROIT FISCAL

25 MAI 2017, HEBDOMADAIRE, N° 21 - ISSN 1279-8436

Directeurs scientifiques :  
Florence DEBOISSY  
Alexandre MAITROT DE LA MOTTE  
Jean-Luc PIERRE  
Rédacteur en chef :  
Thomas JACQUEMONT

## 316 ÉTUDES

Application dans le temps de la doctrine administrative : l'importance d'être constant

Par Jérôme TUROT

## 317 Comment comparer les situations des non-résidents UE et des non-résidents d'États tiers ?

Par Louis NAYBERG et Adrien SOUMAGNE

## 318 CHRONIQUES

Fiscalité financière

Par Claire ACARD

## 319 Sélection d'arrêts des cours administratives d'appel

Par Sandrine RUDEAUX

## 321 COMMENTAIRES

et  
322

Assujettissement aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine des personnes affiliées au régime de sécurité sociale d'un « pays tiers »

CE, 25 janv. 2017, Jahin, concl. Romain VICTOR et Cons. const., 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, ÉpX V., notes Alexandre MAITROT DE LA MOTTE



## Procédures fiscales

## 317 La ligne d'horizon des discriminations : comment comparer les situations des non-résidents européens et celles des non-résidents d'États tiers ?

Louis NAYBERG,

avocat, *Mayer Brown*

Adrien SOUMAGNE,

élève-avocat



**La comparabilité de deux situations constitue une condition nécessaire, mais non suffisante, du succès des raisonnements fondés sur les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Dans le cadre du contentieux croissant des discriminations à rebours à la suite de la jurisprudence *Metro Holding*, et à la lumière des décisions rendues par le Conseil constitutionnel, la CJUE et la CEDH, certains critères semblent se dégager pour déterminer dans quelle mesure la situation des non-résidents européens et celle des non-résidents de pays tiers peuvent être comparables. L'esquisse d'une « ligne d'horizon des discriminations » amène également à s'interroger sur la pérennité des différences de traitement instaurées par certains dispositifs fiscaux français en fonction de la localisation des contribuables.**

1 - En dessin, toute esquisse de perspective requiert la préparation d'une ligne d'horizon. Cette dernière représente la droite formée par l'ensemble des points les plus lointains sur lesquels le regard peut se porter. De même, l'interprétation jurisprudentielle du principe d'égalité contribue à tracer peu à peu une ligne d'horizon entre, d'une part, les différences de traitement justifiables et, d'autre part, les discriminations prohibées.

La délimitation de cette frontière procède d'un processus non linéaire, s'établissant notamment au gré des contentieux portés devant les tribunaux et de l'argumentation des parties prenantes. Si ces considérations ne sont pas propres à une matière juridique spécifique, ce mouvement est d'autant plus saillant en droit fiscal que ce dernier est par essence un droit inégalitaire<sup>1</sup>. Ce n'est donc pas un hasard si le principe d'égalité devant l'impôt demeure une des normes de droit supérieur les plus fréquemment invoquées par les contribuables.

2 - Incontestablement, la jurisprudence *Metro Holding*<sup>2</sup> a largement renouvelé les enjeux et les opportunités liés au principe d'égalité en sanctionnant, pour la première fois, une loi dont l'interprétation induisait une discrimination à rebours<sup>3</sup>.

Abondamment commentée, cette décision représente le fruit de l'interpénétration croissante du droit de l'Union européenne et du droit interne. En effet, l'enchevêtrement de ces normes résulte fonda-

1. O. Fouquet, *Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt* : Cah. Cons. const. 2011, n° 33, § 2.

2. Cons. const., 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding SA venant aux droits de la société CRFP Cash* : Dr. fisc. 2016, n° 12, comm. 241, note E. Meier et M. Valetteau. – V. O. Fouquet, *La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée. À propos de Cons. const.*, 3 févr. 2016, *Sté Metro Holding* : Dr. fisc. 2016, n° 6, act. 74. – G. Blanluet, *Discrimination à rebours : le droit interne à l'épreuve du droit de l'Union européenne. À propos de Cons. const.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding* : Dr. fisc. 2016, n° 12, étude 233. – E. Raingeard de la Blétière et P. Durand, *Affaire Metro Holding : le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt au secours de la jurisprudence Leur-Bloem* : Dr. fisc. 2016, n° 18-19, étude 309.

3. À l'égard du droit de l'UE, la discrimination à rebours est caractérisée lorsque « les États membres traitent leurs ressortissants d'une manière moins favorable que les ressortissants d'autres États membres », V. K. Lenaerts, *L'égalité de traitement en droit communautaire. Un principe unique aux apparences multiples* : CDE 1991, n° 1/2, p. 17.

mentalement de la primauté des traités européens qui instituent un « ordre juridique propre intégré au système juridique des États membres »<sup>4</sup>, tant par l'intermédiaire du droit primaire que du droit dérivé. Toutefois, l'influence du droit de l'UE ne s'arrête pas à cette articulation classique mais se traduit, en outre, par un processus de « contamination » du droit interne, même dans les situations qui ne sont pas directement régies par le droit de l'UE.

Cet effet dissolvant est particulièrement prégnant pour les lois de transposition des directives pour lesquelles le législateur français a entendu appliquer le même régime aux situations purement internes et aux situations transfrontalières, que cela se traduise par une interprétation de la loi française « à la lumière des objectifs de la directive »<sup>5</sup>, ou par la condamnation d'une discrimination à rebours dès lors que les situations analysées sont comparables au regard de l'objet de la loi en cause mais traitées différemment<sup>6</sup>.

Bien plus, les potentialités offertes par la décision *Metro Holding* s'étendent au-delà de la simple condamnation d'une discrimination à rebours au sens premier du terme. En effet, alors même que la situation (purement interne) du contribuable ne l'exigeait pas et que le Conseil d'État ne l'avait pas interrogé à cet égard, le Conseil constitutionnel a élargi le champ géographique de son contrôle aux situations transfrontalières extra-européennes. *De facto*, la décision ouvre la voie à une extension des avantages découlant du droit de l'UE au-delà de leur champ d'application *ratione loci* et *ratione personae*. Comme le résume Marc Pelletier, l'élargissement du champ du contrôle du Conseil constitutionnel offre à ce dernier « la possibilité de s'approprier certaines analyses des juridictions européennes qu'il peut façonner à sa guise pour leur faire épouser les contours du raisonnement constitutionnel »<sup>7</sup>.

**3 -** Les commentateurs n'ont pas manqué de souligner les répercussions qu'un tel raisonnement pourrait produire s'il était dupliqué à d'autres dispositifs fiscaux. En substance, dans la droite ligne de la jurisprudence *Metro Holding*, des contribuables impliqués dans des situations transfrontalières extra-européennes et victimes d'une « discrimination par ricochet »<sup>8</sup> étant moins bien traités que leurs homologues résidents de l'UE, seraient susceptibles de demander le bénéfice d'une « égalisation corrélative »<sup>9</sup> sur le seul fondement du droit interne. Par là même, des contribuables bien avisés<sup>10</sup> pourraient invoquer les principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques à l'instar d'une « clause du contribuable le plus favorisé »<sup>11</sup>.

Toutefois, poussée à l'absurde, une telle expansion territoriale des solutions tirées du droit de l'UE conduirait à neutraliser toute distinction fiscale fondée sur une différenciation géographique. Il est donc aisé de voir pourquoi la plupart des auteurs, conjecturant les répliques jurisprudentielles induites par un tel raisonnement, en ont logiquement souligné les contraintes potentielles. D'une part, la reconnaissance d'une discrimination prohibée nécessiterait que les situations intra-européennes et extra-européennes soient réputées comparables au regard de l'objet de la réglementation litigieuse. D'autre part, à supposer que les situations soient jugées identiques, une telle différence de traitement pourrait néanmoins être justifiée par des raisons d'intérêt général.

Plus fondamentalement, au-delà des mérites et des espoirs suscités par la décision *Metro Holding*, mais également des interrogations et des problématiques laissées dans son sillage, la sanction des discriminations par ricochet mettrait en cause, au moins indirectement, « l'autonomie fiscale dont jouit en principe l'État national, même au sein de l'Union européenne, pour asséoir l'impôt direct à l'intérieur de ses frontières »<sup>12</sup>. À ce titre, d'aucuns se sont inquiétés du fait que le principe d'égalité soit désormais systématiquement et abusivement érigé en « clause générale de non-discrimination »<sup>13</sup> conduisant à une harmonisation à marche forcée au bénéfice des contribuables les moins bien traités. De surcroît, systématiser un tel raisonnement conduirait à remettre en question la souveraineté des États qui restent seuls compétents pour imposer une discrimination géographique au nom, par exemple, de l'ordre public<sup>14</sup>.

Dès lors se pose la question : où tracer la ligne d'horizon des discriminations concernant les situations transfrontalières impliquant des États tiers ?

**4 -** Face à l'ampleur d'une telle tâche, il appartient donc aux juridictions suprêmes d'encadrer l'enfant terrible qu'elles ont engendré. Les suites de l'affaire *De Ruyter*<sup>15</sup> en livrent un exemple éclairant.

Par une décision *Épx V*<sup>16</sup> rendue le 9 mars 2017, le Conseil constitutionnel a jugé que la différence de traitement entre les personnes affiliées à un régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne autre que la France (échappant *de jure* aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine en raison du principe d'unicité du droit applicable en matière de sécurité sociale au sein de l'UE<sup>17</sup>, et les personnes affiliées à un régime de sécurité sociale d'un État tiers (soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine sans pouvoir bénéficier dudit principe d'unicité), n'est pas contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Dans ce cadre donné, le Conseil a relevé que l'absence de comparabilité des situations en cause, notamment au regard du lieu d'exercice de l'acti-

4. CJCE, 15 juill. 1964, aff. C-6/64, *Costa c/ ENEL*, pt 3.

5. CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 15 déc. 2014, n° 380942, SA Technicolor : *JurisData* n° 2014-031791 ; Lebon, p. 387 ; Dr. fisc. 2015, n° 11, comm. 203, concl. É. Crépey, note O. Fouquet ; RJF 3/2015, n° 190.

6. Cons. const., 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding SA venant aux droits de la société CRFP Cash*, préc. note n° 2 – V. également Cons. const., 8 juill. 2016, n° 2016-553 QPC, *Sté Natixis* : Dr. fisc. 2016, n° 28, act. 453.

7. M. Pelletier, *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2016* : Dr. fisc. 2017, n° 12, étude 209, n° 5.

8. S. Austry et D. Gutmann, *Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ?* : RJF 4/2016, p. 418.

9. A. Maitrot de la Motte, *L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ : vers l'élimination des discriminations européennes par le principe constitutionnel d'égalité corrélative ?* : Dr. fisc. 2016, n° 37, étude 475.

10. V. G. Blanluet, *Discrimination à rebours : le droit interne à l'épreuve du droit de l'Union européenne. À propos de Cons. const., 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, Sté Metro Holding*, préc. note n° 2, spéc. n° 23. – Cela correspond, peu ou prou, à ce que nous avons appelé la « stratégie du billard à trois bandes », L. Nayberg, *Le contentieux fiscal des discriminations à rebours : un jeu de billard à trois bandes* : RTD com. 2016, p. 593.

11. É. Crépey, *Réflexions sur la jurisprudence Metro Holding* : Dr. adm. 2016, alerte 80.

12. O. Fouquet, *La discrimination à rebours franco-européenne sanctionnée. À propos de Cons. const., 3 févr. 2016, Sté Metro Holding*, préc. note n° 2, spéc. § 6.

13. Concl. B. Bohnert ss CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 15 déc. 2016, n° 401716, A. : RJF 3/2017, n° 257, pt 17. – V. également Dr. fisc. 2017, n° 2, act. 25.

14. V. par ex. pour la conformité à la Constitution d'une différence de traitement fondée sur la nationalité, Cons. const., 9 avr. 2015, n° 2015-463 QPC, *Kamel B. et a.* : JCP E 2015, act. 321. – V. pour la CEDH, CEDH, 7 août 1996, n° 21794/9, C. c/ Belgique : RUDH 1997, p. 27, obs. M. Levinet.

15. CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 26 févr. 2015, aff. C-623/13, *min. c/ de Ruyter* : *JurisData* n° 2015-005614 ; Dr. fisc. 2015, n° 10, act. 124 ; RJF 4/2015, n° 453, concl. E. Sharpston. – V. S. Quilicci, *Les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine sont des cotisations sociales au sens du droit de l'UE* : Dr. fisc. 2015, n° 10, act. 124.

16. Cons. const., 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *Épx V* : Dr. fisc. 2017, n° 21, comm. 322, note A. Maitrot de la Motte. – V. également Dr. fisc. 2017, n° 12, act. 176, par X. Cabannes.

17. CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 27 juill. 2015, n° 334551 et 342944, *min. c/ de Ruyter* : *JurisData* n° 2015-019563 ; Dr. fisc. 2015, n° 41, comm. 620 ; RJF 11/2015, n° 966.

tivité professionnelle, faisait obstacle à la censure de l'article L. 136-6, I, e du Code de la sécurité sociale<sup>18</sup>.

Cette conclusion souligne les contraintes pesant sur l'appréciation constitutionnelle de la comparabilité des situations transfrontalières européennes et extra-européennes. Plus généralement, une telle problématique semble transposable aux autres normes invocables à l'encontre des discriminations géographiques, en particulier le droit de l'Union européenne<sup>19</sup> ainsi que la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme.

Certes, en considération du faible nombre de cas soumis jusqu'à présent à l'examen du juge constitutionnel, toute analyse générale paraît fragile. Toutefois, une épure explicative de la comparabilité des situations transfrontalières européennes et extra-européennes nous semble se dessiner. Alors que cette dernière étape apparaît comme un rouage essentiel de la contestation des discriminations par ricochet (1), plusieurs lignes de force semblent gouverner la pratique juridictionnelle en la matière (2). Au regard de cette grille d'analyse, il est loisible de s'interroger sur les perspectives des futurs contentieux (3).

## 1. L'analyse de comparabilité des situations, étape essentielle de la mise en lumière des ruptures d'égalité

5 - L'analyse de comparabilité des situations est une étape incontournable du raisonnement emprunté pour caractériser d'éventuelles discriminations ou différences de traitement injustifiées entre contribuables. Si chaque juridiction pratique un contrôle propre au moment de caractériser des situations similaires, des traits saillants se dégagent (A). Malgré tout, ces derniers ne doivent pas faire oublier les écueils du raisonnement comparatif (B).

### A. - Les principes de l'analyse de comparabilité des situations

6 - Valeur fondamentale de toute société démocratique, le principe d'égalité est protégé, sous différentes formes, par de multiples normes supérieures. Malgré sa polysémie et la malléabilité de sa portée jurisprudentielle, le bénéfice de son usage n'est plus à démontrer.

Par nature, le principe d'égalité sous-entend l'exercice d'une comparaison : en effet, seules des situations comparables peuvent être mises en balance afin de tracer la ligne d'horizon des discriminations. À cet égard, les juridictions suprêmes – Conseil constitutionnel, Cour de justice de l'Union européenne, Cour européenne des droits de l'homme – n'exercent pas la même forme de contrôle<sup>20</sup>.

7 - Sur le plan fiscal, le contrôle constitutionnel s'articule autour de deux principes : l'égalité devant la loi, qui procède de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, et l'égalité devant

les charges publiques, garantie par l'article 13 de celle-ci<sup>21</sup>. Tel qu'interprété par le Conseil constitutionnel, le principe d'égalité devant la loi « ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit. »<sup>22</sup>. Le respect du principe d'égalité devant les charges publiques commande à son tour que des critères objectifs et rationnels de détermination des facultés contributives soient définis par le législateur en fonction de l'objectif qu'il poursuit, et cela afin de ne pas entraîner de rupture caractérisée d'égalité entre les contribuables. Ces deux principes sont proches, si bien que le Conseil les examine parfois ensemble en ne développant que le raisonnement spécifique à l'un des deux<sup>23</sup>.

Le contrôle constitutionnel d'égalité vise donc à traiter de la même manière ce qui est essentiellement égal. Afin de procéder à une telle analyse, le Conseil constitutionnel doit appréhender « l'objet de la loi », point de référence de l'appréciation des différences de traitement. En effet, cette étape fondamentale permet, d'une part, de mettre en perspective des situations différenciées par rapport à des critères communs de comparaison et, d'autre part, d'évaluer de façon raisonnable le rapport qu'institue la loi entre le but poursuivi par le législateur et le moyen que constitue la disparité des traitements.

8 - Le droit de l'Union européenne se prête également fréquemment à une analyse de comparaison entre deux situations dans l'hypothèse où un requérant excipe de la contrariété d'une disposition nationale à l'une des libertés de circulation protégées par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). En pareil cas, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) pratique, après avoir identifié la liberté applicable, un raisonnement ternaire<sup>24</sup> : elle recherche l'existence d'une restriction à cette liberté puis s'interroge soit sur une différence objective de situations justifiant cette restriction soit sur l'existence de raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de la justifier et, le cas échéant, sur la proportionnalité de ces restrictions.

Dans la jurisprudence récente de la Cour de justice, la comparaison des situations intervient de plus en plus fréquemment après l'identification d'une restriction, juste avant l'examen des causes exonératoires classiques. En effet, dans la mesure où la jurisprudence tend à qualifier d'entraves les mesures fiscales défavorables aux non-résidents, il n'est plus besoin pour la Cour d'examiner a priori la comparabilité des situations pour caractériser des discriminations entre situation interne et situation transfrontalière<sup>25</sup>.

Face à la difficulté de comparer des situations qui peuvent impliquer des ordres juridiques et fiscaux distincts, la Cour privilégie, en règle générale, une analyse fondée sur « l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause »<sup>26</sup>. En outre, la Cour peut égale-

18. *Cons. const.*, 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *épx V*, *préc. note* n° 16, *spéc. cons.* 13.

19. V. à ce sujet sur les suites de l'affaire De Ruyter, *CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 25 janv. 2017, n° 397881, *Jahin* : *Dr. fisc.* 2017, n° 5-6, act. 76. Par cette décision, le Conseil d'État a transmis plusieurs questions préjudiciaires à la CJUE afin de savoir, notamment, si la différence de traitement relevée ci-dessus entre les affiliés à un régime de sécurité sociale d'un autre État membre de l'UE et ceux affiliés à un régime de sécurité sociale d'un pays tiers pouvait constituer une restriction injustifiée à la libre circulation des capitaux protégée par l'article 63 du TFUE.

20. En effet, le principe constitutionnel d'égalité devant la loi implique exclusivement que des situations comparables soient traitées de manière identique, mais n'interdit pas que des situations différentes fassent l'objet d'un traitement semblable, à la différence du principe de non-discrimination retenu par les autres cours. – V. sur cet aspect, *M. Pelletier, La spécificité du contrôle de constitutionnalité des lois fiscales. Conseil constitutionnel versus Cour de justice de l'Union européenne et Cour européenne des droits de l'homme* : *Dr. fisc.* 2016, n° 13, étude 230.

21. Pour une critique de la présentation du principe d'égalité devant l'impôt en termes de branches, V. *JCl. Procédures fiscales*, fasc. 112, *Droits fondamentaux constitutionnels – Principe d'égalité devant l'impôt*, par J. Lamarque.

22. *Cons. const.*, n° 97-388 DC, 20 mars 1997, cons. 23 : JO 26 mars 1997 ; *Rec. Cons. const.*, p. 31. – V. pour un exemple récent, *Cons. const.*, 30 mars 2017, n° 2016-620 QPC, *Sté EDI-TV*, cons. 6 : *Dr. fisc.* 2017, n° 14, act. 230.

23. *Cons. const.*, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, *Sté Metro Holding SA*, *préc. note* n° 2, *spéc. cons.* 6, 7 et 10.

24. *D. Gutmann, Droit fiscal des affaires : LGDJ*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n° 75 et s.

25. *V. JCl. Europe*, fasc. 1610, *Interdiction des impositions discriminatoires ou protectrices. Champ d'application. Contenu*, par D. Berlin, n° 97.

26. *CJCE*, 4<sup>e</sup> ch., 27 nov. 2008, aff. C-418/07, *Sté Papillon*, pt 27 : *Rec. CJCE* 2008, I-8947 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 52, comm. 644, note J.-L. Pierre ; *RJF* 2009, n° 180 ; *BDCF* 2009, n° 16, concl. J. Kokott ; *FR Lefebvre* 2008, n° 62, p. 21. – V. P. Dibout, *Le périmètre des groupes de sociétés et la liberté d'établissement* : *Dr. fisc.* 2008, n° 52, étude 640. – A. Maitrot de la Motte, *Régime des groupes (affaire Papillon) : l'atteinte à la liberté d'établissement est justifiée mais disproportionnée* : *Dr. fisc.* 2008, n° 49, act. 353. – L. Bernardeau et

ment tenir compte de l'objet et du contenu de la législation afin d'apprécier la comparabilité des situations des résidents et des non-résidents, lorsque cette dernière est complexe à établir<sup>27</sup>.

La Cour de justice adopte une approche pragmatique de l'objectif des dispositions dont elle est saisie. Elle retient ainsi que l'objectif des mécanismes d'intégration fiscale consiste en la consolidation des pertes et des profits, si bien qu'au regard de cet objectif, des sociétés mères détenant respectivement des filiales résidentes et non-résidentes, sont dans une situation comparable<sup>28</sup>. De même, au regard de l'élimination des doubles impositions, la situation d'une société actionnaire percevant des dividendes provenant d'États tiers est similaire à celle d'une société actionnaire percevant des dividendes d'origine nationale dans la mesure où, dans les deux cas, les bénéfices réalisés sont, en principe, susceptibles de faire l'objet d'une imposition en chaîne<sup>29</sup>.

9 - La Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme (CESDH) est aussi un instrument qui ouvre la voie, dans certaines circonstances, à une analyse de la comparabilité des situations.

La Cour européenne des droits de l'homme (CEDH) reconnaît depuis longtemps qu'une discrimination entre deux contribuables (ou cotisants à un système de sécurité sociale) se trouvant dans une même situation peut être sanctionnée<sup>30</sup>. On sait également depuis l'avis *SA Financière Labeyrie* du Conseil d'État<sup>31</sup> que les contribuables français peuvent invoquer, devant le juge administratif, la combinaison de l'article 14 de la Convention et de l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole à l'appui d'un moyen tiré d'une discrimination injustifiée.

À cet égard, il est de jurisprudence constante « qu'une distinction entre des personnes placées dans une situation analogue est discriminatoire, au sens des stipulations de l'article 14 de la convention, si elle n'est pas assortie de justifications objectives et raisonnables, c'est-à-dire si elle ne poursuit pas un objectif d'utilité publique ou si elle n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec les buts de la loi »<sup>32</sup>.

F. Schmied, *Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe* (juill./déc. 2008) : *Dr. fisc.* 2009, n° 8, étude 193, n° 48 à 52 et 61 à 68.

27. V. par ex., CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 2 juin 2016, aff. C-252/14, *Pensioenfond Metaal en Techniek (PMT)*, pt 48. – V. L. Bernardeau, O. Peiffert et F. Schmied, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe* (avr./juin 2016) : *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, étude 438, n° 40.
28. CJUE, 2<sup>e</sup> ch., 25 févr. 2010, aff. C-337/08, *X Holding BV*, pt 24 : *Rec. CJUE* 2010, I-1215, concl. J. Kokort ; *Dr. fisc.* 2010, n° 10, act. 68 ; *RJF* 2010, n° 552, chron. M. Wathelet, p. 377. – V. L. Bernardeau, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe* (janv./juin 2010) : *Dr. fisc.* 2010, n° 41, étude 520, n° 63 à 72. – E. Raingeard de la Blétière, *Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2010* : *Dr. fisc.* 2011, n° 9, étude 234.
29. CJCE, gde ch., 12 déc. 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, pt 62 : *JurisData* n° 2006-400023 ; *Rec. CJCE* 2006, I-11753 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 52, act. 265 ; *RJF* 3/2007, n° 375.
30. V. en matière fiscale sur une différence de traitement en fonction de la résidence du contribuable, CEDH, 23 oct. 1990, n° 11581/85, *Darby c/ Suède* : *Rec. CEDH* 1990 A-187. – V. plus récemment en matière de prestations sociales sur une différence de traitement en fonction de la résidence du bénéficiaire, CEDH, 7 nov. 2013, n° 10441/06, *Pichkur c/ Ukraine*.
31. CE, ass., avis, n° 239693, 12 avr. 2002, *SA Financière Labeyrie* : *JurisData* n° 2002-063750 ; *Lebon*, p. 137 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 26, comm. 55, concl. F. Séners, note B. Boutemy et E. Meier ; *RJF* 6/2002, n° 673, chron. L. Olléon, p. 447 ; *AJDA* 2002, p. 410, chron. P. Collin et M. Guyomar.
32. V. en ce sens, CEDH, 12 janv. 2017, n° 74734/14, *Saumier c/ France*, pt 51 : *JCP S* 2017, 1054, note D. Asquinazi-Bailleur. – V. pour le Conseil d'État, CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 10 août 2005, n° 259741, *Sarteur* : *JurisData* n° 2005-080769 ; *Lebon*, p. 380 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 38, act. 190 ; *RJF* 11/2005, n° 1305 ; *BDCF* 11/2005, n° 141, concl. L. Vallée. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 29 mars 2017, n° 399506, *Sté Layher* : *Dr. fisc.* 2017, n° 14, act. 238.

Le défaut d'analogie des situations en cause conduit ainsi à l'absence de discrimination. À cet égard, en matière fiscale, le Conseil d'État utilise une méthode proche de celle utilisée pour contrôler la constitutionnalité d'une loi fiscale<sup>33</sup>. Du point de vue de la CEDH, bien que l'analogie des situations soit déterminante pour apprécier *in concreto* la caractérisation d'une discrimination, celle-ci a longtemps retenu une approche purement formelle de cette étape. Toutefois, comme le relève le professeur Frédéric Sudre, « la Cour fait désormais preuve de plus de rigueur dans l'examen du critère de l'analogie »<sup>34</sup>, notamment en examinant la portée et les modalités de fonctionnement des régimes juridiques qui gouvernent les situations faisant l'objet d'une différence de traitement<sup>35</sup>.

10 - Ce rapide panorama permet de rappeler quelques traits saillants du raisonnement comparatif. D'abord, deux situations sont toujours comparées au regard de dispositions données, et jamais dans l'absolu. Il faut donc se méfier des raisonnements hâtifs par lesquels des situations reconnues comme comparables au regard d'un texte A seraient réputées l'être tout autant au regard d'un texte B. Ensuite, la reconnaissance d'un caractère comparable de deux situations pourtant traitées différemment ne suffit pas à caractériser une rupture d'égalité ou une discrimination : il ne s'agit que d'une étape ouvrant la voie à l'étude de justifications jugées légitimes. Enfin, comme les différences terminologiques le démontrent, si l'analyse de comparabilité est première, ses contours et ses implications demeurent complexes.

## B. - Les points d'achoppement de l'analyse de comparabilité des situations

11 - Une lecture attentive des décisions rendues par les juridictions suprêmes témoigne de certaines difficultés communes au raisonnement comparatif.

Premièrement, le périmètre pour procéder à une comparaison pertinente est débattu. Plusieurs contentieux ont démontré, s'il en était encore besoin, que l'Administration et les contribuables peinaient à s'accorder sur une base de comparaison pertinente<sup>36</sup>.

Ainsi, dans l'affaire *Santander*<sup>37</sup> qui portait sur la conformité avec la liberté de circulation des capitaux de la retenue à la source de l'article 119 bis perçue sur les dividendes versés par des sociétés françaises à des OPCVM non-résidents, le gouvernement français faisait valoir que pour comparer la situation d'un tel OPCVM avec le même organisme résident, il fallait aussi tenir compte de la situation des porteurs de parts<sup>38</sup>. Or, pour la CJUE, la situation des porteurs de parts est indifférente : seule compte la situation du véhicule d'invest-

33. Preuve de la proximité des critères mis en œuvre dans ces ordres juridiques, l'utilisation de la convention permet au contribuable d'étendre la censure établie par une décision du Conseil constitutionnel au-delà de son champ d'application *rationae temporis*, V. en ce sens, CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 10 avr. 2015, n° 377207, *Sté Red Bull on Premise et Sté Red Bull off Premise* : *Dr. fisc.* 2015, n° 26, comm. 434, concl. B. Bohner ; *RJF* 7/2015, n° 626 et n° 634.

34. V. JCI. *Europe Traité*, fasc. 6526, *Convention européenne des droits de l'homme - Droits garantis - Droit de propriété et droit à la non-discrimination*, par F. Sudre, n° 110.

35. V. sur la comparabilité des situations entre un couple marié et deux sœurs vivant sous le même toit en matière fiscale, CEDH, gde ch., 29 avr. 2008, n° 13378/05, *Burden c/ Royaume-Uni* : *RTDH* 2009, p. 513, note J.-P. Marguénau.

36. CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 332885, *min. c/ Lappe* : *JurisData* n° 2014-008221 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 25, comm. 392, concl. É. Crépey, note A. Maitrot de la Motte. – V. également CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 7 mai 2014, n° 356760, *min. c/ Reynaerts* : *JurisData* n° 2014-009421 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 36, comm. 506, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note B. Delaunay.

37. CJUE, 3<sup>e</sup> ch., 10 mai 2012, aff. C-338/11 à C-347/11, *Santander Asset Management SGIC SA et a.* : *Dr. fisc.* 2012, n° 20, act. 222 ; *RJF* 7/2012, n° 775.

38. *Ibid.*, pt 25.

tissement si bien qu'un OPCVM résident est dans une situation objectivement comparable avec celle d'un OPCVM non-résident au regard de ladite retenue.

Cet arrêt est loin d'être isolé : si certains dispositifs supposent de situer l'analyse au niveau des sociétés, d'autres doivent être examinés sous le prisme des investisseurs. On retrouve, par exemple, de telles divergences quand il s'agit d'analyser les modalités d'octroi d'un crédit d'impôt à des actionnaires en fonction de la résidence de la société distributrice – se place-t-on du point de vue de l'actionnaire ou de celui de la société<sup>39</sup> ? – ou quand l'article 244 bis A est appliqué en présence de sociétés civiles immobilières et d'associés non-résidents<sup>40</sup>.

**12** - Outre les difficultés communes du raisonnement comparatif, l'approche retenue par le Conseil constitutionnel, à savoir la référence à l'objet de la loi, soulève plusieurs problématiques spécifiques.

D'abord, quel objet faut-il retenir ? La richesse lexicale des décisions du Conseil démontre que cette question n'admet pas une réponse unique : des situations sont comparées au regard de « l'objet de la loi », sans que l'on distingue toujours bien l'objet de l'objectif de la loi<sup>41</sup>, voire de l'objectif de valeur constitutionnelle. Par ailleurs, il arrive aussi que « l'objet de la contribution » se confonde avec l'objet de la loi<sup>42</sup>. Ces variations terminologiques ont déjà fait l'objet de remarques critiques sur lesquelles nous ne reviendrons pas<sup>43</sup>. Les contours de cette notion d'« objet de la loi » ne sont donc pas complètement définis et contribuent à créer de l'incertitude sur la systématisation des raisonnements fondés sur les discriminations à rebours et l'égalisation corrélative subséquente.

En outre, dans la situation où un contribuable entend contester la constitutionnalité au regard du principe d'égalité de telle ou telle exception à un régime fiscal, il semble possible de s'interroger sur le point de savoir si l'analyse de comparabilité des situations doit être menée au regard de l'objet de la loi, ce qui suppose une cohérence d'ensemble de celle-ci, ou au regard de l'exception elle-même<sup>44</sup>. Dans ce dernier cas, faut-il faire prévaloir le principe selon lequel toute exception est d'interprétation stricte ? Récemment, le Conseil d'État a refusé de transmettre une QPC portant sur la conformité au principe d'égalité devant l'impôt de l'exonération de contribution de 3 % sur les distributions réalisées par des PME au sens du droit de l'UE<sup>45</sup>, estimant que ces dernières sont dans une situation différente par rapport aux autres entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés. Ce refus semble motivé non pas au regard de l'objectif de rendement de cette contribution, tel que l'a jugé le Conseil constitutionnel<sup>46</sup>,

mais bien au regard de l'objectif de l'exception : favoriser les financements en capital des PME<sup>47</sup>.

Enfin, la recherche de l'objet des dispositions contestées diffère selon que la différence de traitement procède de l'intervention directe du législateur, cas où l'objet des dispositions est facilement identifiable, ou qu'elle naisse a posteriori de la révélation de la contrariété du droit national aux normes supérieures<sup>48</sup>. Dans ce dernier cas, l'analyse de l'objet semble plus complexe, sinon incertaine dans son issue. Le commentaire officiel de la décision *Épx V* illustre cette situation : « Le Conseil constitutionnel a ainsi considéré que l'objet initial du texte de loi, qui était uniquement d'assurer la taxation des revenus de capitaux produits en France, au bénéfice de la sécurité sociale, a évolué au contact du droit communautaire. »<sup>49</sup>. À cet égard, une autre interrogation subsiste : en cas de discrimination par ricochet, convient-il d'analyser l'objet du régime fiscal en cause par la seule référence au droit interne, ou faut-il se placer nécessairement dans une perspective européenne et examiner l'objet de l'acte de droit dérivé<sup>50</sup> ?

**13** - L'analyse de la comparabilité des situations constitue donc une étape essentielle du raisonnement des juridictions supérieures, que ce soit pour caractériser une rupture d'égalité ou une discrimination. Si cette analyse peut paraître simple, elle n'en est pas pour autant simpliste et comporte certains écueils. Ceci étant dit, il convient désormais de s'interroger, à la lumière des jurisprudences déjà rendues, sur ce qui permet effectivement de comparer la situation des résidents communautaires et celle des résidents extracommunautaires.

## 2. Les modalités de comparaison des situations entre les non-résidents européens et les non-résidents d'États tiers

**14** - Symbole de la souveraineté des États, la définition de la résidence fiscale demeure la pierre angulaire du droit fiscal international. À cet égard, et en règle générale, la situation des contribuables résidents diffère de celle des contribuables non-résidents, tant du point de vue du droit de l'UE<sup>51</sup> que du droit fiscal conventionnel<sup>52</sup>. Cela étant dit, *quid* des différences de traitement affectant deux non-résidents ou deux situations comportant un aspect transfrontalier ? Et, en particulier, comment appréhender la distinction entre les non-résidents européens et les non-résidents d'États tiers ?

Sur ces questions, les juridictions internes et européennes n'ont pas encore établi des grilles d'analyse exhaustives. Seuls certains cas, qui permettent d'exclure en pratique toute comparaison entre ces deux situations, sont connus (A). Toutefois, plusieurs traits saillants de la jurisprudence semblent se dégager, traçant ainsi l'épure d'un cadre explicatif (B).

39. CJCE, *gde ch.*, 12 déc. 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* : Rec. CJCE 2006, I-11673, concl. L. A. Geelhoed ; Dr. fisc. 2006, n° 52, act. 265 ; RJF 3/2007, n° 376.

40. CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 20 oct. 2014, n° 367234, *min. c/ SCI Saint-Étienne et Aimé* : Dr. fisc. 2014, n° 48, comm. 659, concl. V. Daumas, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 1/2015, n° 84.

41. Cons. const., 16 sept. 2016, n° 2016-564 QPC, Lucas Mikou, cons. 10 : Dr. fisc. 2016, n° 38, act. 538 ; RJF 12/2016, n° 1109.

42. Cons. const., 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, Sté Layher SAS : Dr. fisc. 2016, n° 46, comm. 592, note G. Blanluet.

43. O. Jouanjan, *Le Conseil constitutionnel, gardien de l'égalité ?* : Jus Politicum, n° 7, § 2.2.

44. V. sur ce point appliqué à l'article 235 ter ZCA du CGI, G. Blanluet, *Conformité de la contribution de 3 % aux normes supérieures*, premier acte, note ss Cons. const., 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, Sté Layher SAS, préc. note n° 42, spéc. n° 8.

45. CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ch., 29 mars 2017, n° 407057, SAS Syntex France : Dr. fisc. 2017, n° 17, comm. 289, concl. R. Victor.

46. Cons. const., 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, Sté Layher SAS, préc. note n° 42.

47. CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ch., 29 mars 2017, n° 407057, SAS Syntex France : préc. note n° 45, spéc. cons. 7.

48. V., sur ce point, S. Austry et D. Gutmann, *Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ?*, préc. note n° 8.

49. Comm. ss Cons. const., 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *épx V*, préc. note n° 16, spéc. p. 14.

50. V. sur ce point, A. Maitrot de la Motte, *L'extension des régimes fiscaux européens aux situations originellement exclues de leur champ : vers l'élimination des discriminations européennes par le principe constitutionnel d'égalité corrélative ?*, préc. note n° 9, spéc. n° 17.

51. CJCE, 14 févr. 1995, aff. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt c/ Roland Schumacker*, pts 31 à 34 : Rec. CJCE 1995, I-225, concl. Ph. Léger ; Dr. fisc. 1995, n° 20, comm. 1089, note A. de Waal. – V. plus récemment, CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 9 févr. 2017, aff. C-283/15, X, pt 30 : Dr. fisc. 2017, n° 8, act. 111.

52. V. sur ce point, B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales* : Éd. Francis Lefebvre, 11<sup>e</sup> éd., 2016, n° 80790, p. 1240.

## A. - Les hypothèses qui excluent la comparaison des situations transfrontalières

15 - Sans prétendre à l'exhaustivité, il semble ressortir de la jurisprudence deux éléments notables qui font obstacle, en tout état de cause, à ce que la situation de différents non-résidents puisse être jugée comparable : l'effet « écran » des conventions fiscales (1°) et l'impossible application directe de l'ensemble des libertés de circulation protégées par le TFUE (2°)

### 1° L'effet « écran » des conventions fiscales

16 - Parmi les exemples s'opposant à ce que les situations précitées soient comparables, figure d'abord ce que l'on pourrait appeler la « convention-écran », c'est-à-dire le cas où la différence de traitement est causée par une convention fiscale qui ne s'applique pas à un résident qui entend justement bénéficier des stipulations plus favorables de ladite convention.

En droit de l'Union, le débat est connu et nous nous contenterons d'en rappeler les grands principes. On sait que l'article premier de la convention modèle de l'OCDE contre les doubles impositions stipule que celle-ci « s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants. ». Partant, certains contribuables ont tenté, sur le fondement du droit de l'Union européenne, d'étendre l'avantage fiscal offert par une convention fiscale à un contribuable, bien que celui-ci ne soit pas expressément inclus dans son champ d'application<sup>53</sup>. En pratique, le succès d'un tel raisonnement aurait conduit à reconnaître que les libertés de circulation garantissent au contribuable européen la mise en œuvre d'un principe de la nation la plus favorisée : d'abord, entre États membres, voire au bénéfice des États tiers pour ce qui entre dans le champ de la liberté de circulation des capitaux.

Or, en pareille situation, la Cour de justice de l'Union se refuse, jusqu'à présent, de suivre une telle argumentation<sup>54</sup>. Cette solution tient essentiellement au fait que les doubles impositions traduisent, par nature, l'exercice de souverainetés fiscales concurrentes et, qu'à ce titre, les États membres sont libres, dans le respect du droit de l'Union, de répartir leur pouvoir d'imposition, a fortiori en prenant en compte des critères comme la nationalité<sup>55</sup>, et que les discriminations induites sont intrinsèques à la conclusion de tels accords sur une base bilatérale<sup>56</sup>.

Ainsi, des non-résidents établis dans différents États membres peuvent être traités différemment par l'État membre d'accueil des capitaux, dès lors que l'avantage en cause découle d'une convention fiscale et ne saurait être détaché des autres stipulations de ladite convention. Symétriquement, le même raisonnement s'applique à une différence de traitement introduite par l'État membre d'origine

des capitaux, selon le lieu de l'investissement<sup>57</sup>. Cette analyse a été encore récemment confirmée<sup>58</sup>.

17 - La théorie de la « convention-écran » se retrouve aussi en droit européen des droits de l'homme. Tel est le cas, par exemple, en matière de prestations de sécurité sociale où la CEDH refuse de comparer la situation des pensionnés de la sécurité sociale britannique qui résident à l'étranger et dont le pays de résidence est lié par un accord de réciprocité avec le Royaume-Uni avec celle des pensionnés résidents d'États tiers non conventionnés<sup>59</sup>. La Cour retient essentiellement que la conclusion de conventions bilatérales par les États constitue une prérogative de souveraineté et que, dans ce cadre, ils sont libres de prévoir des dispositions différentes selon la situation de l'État cocontractant<sup>60</sup>.

En matière fiscale, dans une décision de plénière *Giorgis*, le Conseil d'État a jugé qu'un Français, né et résident permanent à Monaco, et donc assujéti alors à l'impôt en France par l'article 7, § 1 de la convention fiscale franco-monégasque de 1963, ne pouvait écarter cette stipulation sur le fondement de la lecture combinée de l'article 14 de la Convention et de l'article 1<sup>er</sup> du 1<sup>er</sup> protocole additionnel à celle-ci, au motif qu'un autre résident de Monaco ne détenant pas la nationalité française serait mieux traité, puisque non assujéti à l'impôt sur le revenu<sup>61</sup>. Les conclusions d'Edouard Crépey font d'ailleurs explicitement référence aux décisions de la CJUE précitées pour écarter, selon son expression, toute « clause du résident le plus favorisé », et pour consacrer une forme d'autarcie des conventions bilatérales entre elles, par rapport au principe de non-discrimination de la Convention EDH.

### 2° L'impossible transposition directe de l'ensemble des libertés de circulation

18 - Les raisonnements fondés sur la comparaison des situations transfrontalières européennes et extra-européennes sont également freinés par l'applicabilité partielle des libertés de circulation aux résidents d'États tiers.

Parmi les quatre libertés de circulation qui gouvernent le marché intérieur et qui sont protégées par le TFUE, trois d'entre elles ne sont applicables qu'aux situations transfrontalières communautaires : la liberté de circulation des marchandises<sup>62</sup>, la liberté de circulation des services<sup>63</sup> et la liberté de circulation des personnes<sup>64</sup>. En revanche, la

53. V. récemment, A. Maitrot de la Motte, *Le droit de l'Union européenne et les conventions fiscales internationales : faut-il persister à ne pas reconnaître l'existence d'une clause fiscale de la nation la plus favorisée ?*, note sur CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 12 mai 2015, n° 366398, *Sté Gist Brocades International BV* : *JurisData* n° 2015-011400 : *Dr. fisc.* 2015, n° 30, comm. 499, concl. V. Dautmas.

54. CJCE, gde ch., 5 juill. 2005, aff. C-376/03, D : *Rec. CJCE*, 2005, I- 5821, concl. D. Ruiz-Jarabo Colomer, pt 49 et s. ; *Dr. fisc.* 2005, n° 29, act. 161 ; *RJF* 10/2005, n° 1143 ; *BDCF* 10/2005, n° 124, concl. D. Ruiz-Jarabo Colomer. - V. aussi Ph. Derouin, *Différences de traitement fiscal résultant des conventions de doubles impositions entre les États membres de l'Union européenne. Clause de la nation la plus favorisée (NPF) ou chalandage fiscal (treaty shopping) ?* : *Dr. fisc.* 2005, n° 30-35, étude 29.

55. CJCE, 12 mai 1998, aff. C-336/96, *Épx Robert Gilly* : *Rec. CJCE* 1998, I- 2793 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 38, act. 100315 ; *Europe* 1998, comm. 242, obs. F. Berrad ; *RJF* 7/1998, n° 890 ; *BDCF* 4/1998, n° 97, concl. D. Ruiz-Jarabo Colomer.

56. CJCE, gde ch., 12 déc. 2006, aff. C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, préc. note n° 39, pts 88 à 93.

57. CJCE, gde ch., 20 mai 2008, aff. C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV*, pt 51 : *Rec. CJUE* 2008, I-3747 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 22, act. 169 ; *RJF* 10/2008, n° 1148.

58. CJUE, 6<sup>e</sup> ch., 30 juin 2016, aff. C-176/15, *Guy Riskin et Geneviève Timmermans* : *Dr. fisc.* 2016, n° 27, act. 431. - V. L. Bernardeau, O. Peiffert et O. Schmied, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe* (avr./juin 2016) : *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, étude 438, n° 48 à 50 et 62. - V. également L. Nayberg, *Refus de reconnaissance d'une clause de la nation la plus favorisée : la CJUE persiste et signe* : *Dr. fisc.* 2016, n° 39, act. 543.

59. CEDH, 16 mars 2010, n° 42184/05, *Carson c/ Royaume-Uni* : *RD sanit. soc.* 2010, p. 474, comm. D. Roman.

60. *Ibid*, pt 82.

61. CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 362237, *Giorgis* : *JurisData* n° 2014-008635 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 21, comm. 342, concl. É. Crépey ; *RFP* 2014, 13, note Ch. Laroche ; *RJF* 7/2014, n° 718, chron. É. Bokdam-Tognetti, p. 635. - V. aussi, Ch. Louis, *Les relations fiscales franco-monégasques : le droit du plus fort* : *Dr. fisc.* 2014, n° 12, étude 216.

62. CJUE, 7 avr. 2011, aff. C-291/09, *Francesco Guarrierni*, pt 13 : *Rec. CJUE* 2011, I- 2685.

63. CJCE, gde ch., 3 oct. 2006, aff. C-452/04, *Fidium Finanz AG c/ Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht* : *Rec. CJCE*, I-9521 ; *JCP E* 2006, 2499 ; *Europe* 2006, comm. 369, obs. F. Kauff-Gazin.

64. V. sur la liberté d'établissement, CJCE, 4<sup>e</sup> ch., 10 mai 2007, aff. C-492/04, *Lasertec*, pt 27 : *Rec. CJCE* 2007, I-3775 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 29, comm. 765, note H. Kruger ; *Europe* 2007, comm. 185. - V. également, CJUE, 2<sup>e</sup> ch., 19 juill. 2012, aff. C-31/11, *Marianne Scheunemann* : *Europe* 2012, comm. 384, note

liberté de circulation des capitaux et des moyens de paiement s'applique également aux situations impliquant un État tiers<sup>65</sup>.

Intéressant l'investissement et la mobilité des sociétés, la liberté d'établissement, transposition de la liberté de circulation des personnes aux entreprises, et la liberté de circulation des capitaux sont traditionnellement utilisées à l'appui de raisonnements tendant à faire condamner des entraves fiscales<sup>66</sup>. Leur champ d'application respectif détermine donc l'étendue des comparaisons possibles.

**19 -** La liberté d'établissement ne s'applique logiquement que dans des situations intra-européennes sauf, sous certaines conditions, lorsqu'elle est invoquée par un résident d'un État tiers, actionnaire d'une filiale européenne, pour se prévaloir d'une discrimination à l'encontre de cette dernière<sup>67</sup>. En raison du champ étroit de cette liberté, les législateurs nationaux peuvent parfaitement discriminer, pour les régimes fiscaux qui en ressortent, les résidents d'États tiers par rapport aux résidents internes et/ou communautaires<sup>68</sup>.

Quant à la liberté de circulation des capitaux, elle a tardé à être reconnue comme véritablement applicable en fiscalité, notamment par crainte des effets liés à son champ d'application<sup>69</sup>. En effet, elle peut être invoquée par un résident fiscal d'un État tiers à l'UE vis-à-vis d'une mesure restrictive qu'un État membre a prise et qui le désavantage. À cet égard, il est désormais acquis que cette liberté peut, au stade de l'existence d'une restriction, être utilisée dans les mêmes termes s'agissant de relations intracommunautaires comme de relations extracommunautaires<sup>70</sup>.

Autrement dit, le champ d'application géographique différencié des libertés de circulation implique que, pour ce qui ne relève pas de la liberté de circulation des capitaux, les situations communautaires et extracommunautaires ne sont pas, en principe, comparables sur le fondement du droit de l'UE.

## B. - Proposition d'une grille d'analyse de la comparabilité des situations transfrontalières européennes et extra-européennes

**20 -** Favorisé par le dialogue des juges européens avec le juge de l'impôt, ainsi que par l'influence du droit fiscal conventionnel<sup>71</sup>, le contentieux des discriminations par ricochet prendra sans aucun doute de l'élan. Face à cette expansion prévisible du principe d'égalité, il est loisible d'imaginer qu'un cadre d'analyse émergera peu à peu.

Certes, toute contestation d'une discrimination géographique devra systématiquement faire l'objet d'une appréciation au cas par

cas. Néanmoins, dans l'attente d'une construction jurisprudentielle plus établie, il paraît souhaitable d'identifier des critères pertinents et adaptés à la comparaison des situations transfrontalières européennes et extra-européennes. À cet égard, l'application d'un test de comparabilité ne saurait faire l'impasse sur la reconnaissance de l'originalité juridique du droit de l'Union européenne : participant de l'« effet utile » de ce dernier, une plus large marge de manœuvre pourrait être accordée au législateur pour distinguer ces deux situations<sup>72</sup>. Cette interprétation sera d'autant plus probable que l'objet de la règle litigieuse vise spécifiquement à consolider le marché intérieur<sup>73</sup>.

Afin de distinguer ce qui est comparable de ce qui ne l'est pas, plusieurs lignes de force mises en exergue par les juridictions supérieures semblent se dégager au regard de l'objet des règles en cause. Ces principes directeurs s'articulent autour de la notion de renforcement du marché intérieur et peuvent se décomposer en trois axes d'analyse : les processus d'intégration (1°), les déplacements transfrontaliers (2°), et les conditions d'accès aux marchés nationaux (3°). Remarquons d'ores et déjà que ces critères ne sont pas exclusifs l'un de l'autre, et qu'ils reflètent chacun la spécificité de l'ordre juridique européen.

### 1° Les processus d'intégration : coopération et harmonisation

**21 -** À plusieurs reprises, au regard de la libre circulation des capitaux, la Cour de justice a reconnu qu'« en raison du degré d'intégration juridique existant entre les États membres de l'Union, notamment de l'existence de mesures législatives communautaires visant à la coopération entre autorités fiscales nationales, telles que la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15), l'imposition par un État membre d'activités économiques ayant des aspects transfrontaliers qui se situent au sein de la Communauté n'est pas toujours comparable à celle d'activités économiques ayant trait à des relations entre les États membres et les pays tiers »<sup>74</sup>.

Comme le souligne l'expression « pas toujours comparable », tout est affaire d'espèce dans l'appréciation de la comparabilité des situations transfrontalières. La Cour n'a donc pas laissé carte blanche aux États membres pour établir des restrictions vis-à-vis des pays tiers. Toutefois, les règles dont l'objet vise expressément à intégrer les droits fiscaux nationaux peuvent faire obstacle à la comparaison de ces situations.

Les outils de cette intégration positive peuvent se décliner sous plusieurs formes, en particulier la coopération et l'harmonisation<sup>75</sup>.

A.-L. Mosbrucker. – L. Bernardeau et O. Peiffert, *Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe* (juill./déc. 2012) : *Dr. fisc.* 2013, n° 6, étude 137.

65. CJCE, *gde ch.*, 18 déc. 2007, aff. C-101/05, *Skatteverket c/A* : *Rec. CJCE* 2007, I-11531 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 52, act. 1169 ; *RJF* 3/2008, n° 378.

66. V. sur ce point, B. Delaunay, *La détermination de la liberté de circulation applicable dans le contentieux fiscal européen* : *Dr. fisc.* 2013, n° 24, étude 318.

67. CJUE, *gde ch.*, 1<sup>er</sup> avr. 2014, aff. C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd et a.* : *Dr. fisc.* 2014, n° 25, comm. 391, note H. Bassagnabère. – V. également, A. Maitrot de la Motte, *Les libertés européennes de circulation et les « pays tiers »* : *Dr. fisc.* 2014, n° 25, étude 384.

68. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 27 juin 2016, n° 398585, *Sté APSIS, cons. 24 et 25* : *Dr. fisc.* 2016, n° 27, comm. 397. *concl. N. Escaut*. – V. aussi G. Blanluet, *Conformité de la contribution de 3 % aux normes supérieures, premier acte* : *Dr. fisc.* 2016, n° 46, comm. 592, n° 7.

69. CJCE, *plén.*, 6 juin 2000, aff. C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën et Verkooijen* : *Dr. fisc.* 2000, n° 42, comm. 792 ; *RJF* 9-10/2000, n° 1185. – V. également B. Delaunay, *L'évolution de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice en matière de liberté de circulation des capitaux* : *Dr. fisc.* 2012, n° 47, étude 526.

70. CJCE, *gde ch.*, 18 déc. 2007, aff. C-101/05, *Skatteverket c/A*, *préc. note* n° 65.

71. V. en ce sens, CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 4 déc. 2013, n° 348136, *Edmilson Gomes De Moraes* : *JurisData* n° 2013-029523 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 11, comm. 211, *concl. V. Daumas*, note Ch. de la Martinière ; *RJF* 2014, n° 210.

72. S. Austry et D. Gutmann, *Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ?*, *préc. note* n° 8.

73. En effet, comme le stipule l'article 3, § 3 du Traité sur l'UE (TUE), l'établissement et le développement du marché intérieur constituent un des objectifs premiers de l'Union, marqueur d'une intégration économique et juridique toujours plus poussée. De même, l'article 26, § 2 du TFUE souligne l'importance d'assurer le fonctionnement idoine du marché intérieur, notamment en protégeant les libertés économiques de circulation qui s'y rattachent, et dont la portée fiscale n'est plus à démontrer.

74. CJCE, *gde ch.*, 12 déc. 2006, aff. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, *préc. note* n° 39, *spéc. pt* 170. – CJCE, 5<sup>e</sup> ch., *ord.*, 4 juin 2009, aff. C-439/07, *NV KBC-bank*, et aff. C-499/07, *NV Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, *pt* 72 : *Rec. CJCE* 2009, I-4409 ; *Europe* 2009, comm. 325, note A.-L. Mosbrucker. – V. également sur cette distinction entre situations européennes et extra-européennes au stade de la justification, CJUE, 3<sup>e</sup> ch., 10 févr. 2011, aff. C-436/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH et C-437/08, Österreichische Salinen AG*, *pts* 118 et 119 : *Rec. CJUE* 2011, I-305 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 7, act. 54 ; *RJF* 5/2011, n° 666 ; *FR Lefebvre* 16/2011, note D. Gutmann. – CJUE, 5<sup>e</sup> ch., 24 nov. 2016, aff. C-464/14, *SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA*, *pt* 63 : *Dr. fisc.* 2016, n° 48, act. 670.

75. V. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne* : *Bruylant*, 2<sup>e</sup> éd., 2016, n° 271 et s.

Les mesures qui s'inscrivent dans le cadre de coopérations entre États membres tendent à éviter les excès produits par le maintien des souverainetés fiscales, en permettant par exemple la mise en œuvre d'une assistance administrative mutuelle ou l'amélioration de la coordination des différents systèmes socio-fiscaux (élimination de la double imposition, etc.). Approfondissant cette logique, les dispositions visant à harmoniser les droits nationaux cherchent, avant tout, à rapprocher les législations fiscales et les pratiques administratives. Dès lors, il se conçoit aisément que les effets juridiques produits par ces différents processus d'intégration puissent exclure la comparaison entre les situations impliquant un pays tiers et celles impliquant un autre État membre.

Un exemple éclairant de cette interprétation est fourni par la décision *Épx V*.<sup>76</sup> Dans cette affaire, le Conseil constitutionnel a expressément tenu compte de l'influence de la jurisprudence *de Ruyter* et, corrélativement, du règlement européen n° 883/2004 du 29 avril 2004<sup>77</sup>, afin de déterminer l'objet de la CSG sur les revenus du patrimoine, à savoir « assurer le financement de la protection sociale dans le respect du droit de l'Union européenne »<sup>78</sup>. Or, ledit règlement porte précisément sur la coordination des systèmes nationaux de sécurité sociale des États membres, et vise explicitement à garantir l'exercice effectif de la libre circulation des personnes<sup>79</sup>. Par effet de « contamination » du droit interne par le droit européen, le Conseil constitutionnel a pu considérer que l'objet de la loi en cause traduisait un processus de coopération au sein de l'UE<sup>80</sup> et, incidemment, induisait une différence de situation en fonction du lieu d'affiliation à un régime de sécurité sociale.

Cette position est d'ailleurs confirmée par le commentaire officiel de la décision qui considère que « l'objet initial du texte de loi, qui était uniquement d'assurer la taxation des revenus de capitaux produits en France, au bénéfice de la sécurité sociale, a évolué au contact du droit communautaire. Or, l'objet du règlement européen du 29 avril 2004 est d'éviter les doubles taxations au titre de la sécurité sociale, susceptibles de constituer des freins à la libre circulation des travailleurs au sein de l'Union européenne. Au regard de cet objet, les personnes affiliées à un régime européen de sécurité sociale et les autres ne sont pas placées dans la même situation, puisque seules les premières sont susceptibles d'être soumises à une double taxation par deux États membres de l'Union. »<sup>81</sup>.

**22 -** Si la présence d'un processus d'intégration positive peut faire obstacle à la comparaison des situations européennes et des situations extra-européennes, encore faut-il que l'objet de la mesure en cause le reflète.

Ainsi, dans les décisions *Metro Holding* et *Natixis*, le Conseil constitutionnel n'a pas distingué la situation des sociétés mères françaises en fonction de la localisation géographique de leurs filiales, malgré la confrontation du droit interne avec la directive européenne

dite « mère-fille »<sup>82</sup>. En effet, dans ces affaires, le Conseil a considéré que la condition de détention minimale de droits de vote alors exigée par l'article 145 du CGI devait s'apprécier au regard de l'objet même du régime des sociétés mères, c'est-à-dire l'élimination de la double imposition économique relative aux dividendes, et non sous le prisme du processus d'intégration européenne. Comme le relève judicieusement le professeur Maitrot de la Motte : « Si, en soi, la référence à l'objet du régime fiscal dont il convient d'apprécier la constitutionnalité n'est pas contestable, la solution d'espèce peut toutefois étonner si l'on se place dans une perspective européenne. L'objet du régime européen qui est ici étendu aux situations internes est en effet d'éliminer les doubles impositions dans les situations transfrontalières européennes, de sorte qu'il existe bien une différence de situations par rapport à cet objet »<sup>83</sup>.

En l'espèce, le raisonnement constitutionnel a probablement tenu compte de plusieurs facteurs caractéristiques du régime des sociétés mères. En premier lieu, ce dernier s'inscrit dans une « histoire longue »<sup>84</sup> et présente des caractéristiques demeurées relativement constantes, en particulier la durée minimale de conservation des titres et la détention d'une quotité minimale du capital de la filiale distributrice. D'autre part, depuis l'origine, ce régime est destiné à neutraliser une double imposition économique en évitant que les bénéficiaires imposés au niveau d'une filiale le soient de nouveau au niveau de la société mère. Enfin, si depuis 1990 le législateur européen a harmonisé ce dispositif pour les distributions transfrontalières intracommunautaires, l'objet du régime est demeuré inchangé<sup>85</sup>. Certes, ses modalités de fonctionnement ont évolué au « contact » de la directive mère-fille ; néanmoins, ce processus d'intégration n'a transformé substantiellement ni l'esprit ni l'objet de ce dispositif.

## 2° Les déplacements transfrontaliers

**23 -** La construction du marché intérieur implique la suppression des obstacles qui entravent les échanges de biens et services entre États membres, ainsi que la libre circulation des facteurs de production. L'article 26, § 2 du TFUE résume cet objectif de façon lapidaire : « Le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions des traités. ». La mobilité induite par l'existence du marché intérieur se caractérise notamment par l'exemption de toute barrière fiscale injustifiée à l'occasion du franchissement des frontières nationales. Ceci suppose non seulement de ne pas traiter défavorablement les non-résidents par rapport aux résidents, mais également de ne pas établir une discrimination entre des non-résidents de différents États membres, comme l'a reconnu la Cour de justice dans la décision *Sopora* du 24 février 2015<sup>86</sup> rendue en matière de libre circulation des travailleurs.

76. Cons. const., 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *épx V*, préc. note n° 16.

77. PE et Cons. UE, règl. (CE) n° 883/2004, 29 avr. 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale.

78. Cons. const., 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *épx V*, préc. note n° 16, spéc. cons. 13.

79. V. sur ce point, PE et Cons. UE, règl. (CE) n° 883/2004, 29 avr. 2004, préc. note n° 77, spéc. cons. 1 et 45.

80. Ceci est d'autant plus vrai qu'en droit de l'UE, le règlement constitue un acte de droit dérivé dont la portée est générale, et dont les dispositions sont obligatoires et d'effet direct (TFUE, art. 288, § 2) ; au contraire des directives qui supposent, en règle générale, une transposition dans les droits nationaux (TFUE, art. 288, § 3).

81. Comm. ss Cons. const., 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *épx V*, préc. note n° 16, spéc. p. 14.

82. Cons. CE, dir. 90/435/CEE, 23 juill. 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents : JOCE n° L 225, p. 6, mod. par Cons. CE, dir. 2003/123/CE, 22 déc. 2003 : JOUE n° L 7, p. 41, modifiée par Cons. UE, dir. n° 2011/96/UE, 30 nov. 2011 : JOUE n° L 345, p. 8, modifiée par Cons. UE, dir. 2015/121, 27 janv. 2015 : JOUE n° L 21, p. 1.

83. À cet égard, il est intéressant de noter que le quatrième considérant de la directive mère-fille précise que : « Les regroupements de sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans l'Union des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi le bon fonctionnement d'un tel marché intérieur [...] ».

84. V. G. Gest, *Histoire et esprit du régime des sociétés mères* : Dr. fisc. 2014, n° 41, étude 565.

85. Le troisième considérant de la directive mère-fille précise ainsi que : « L'objectif de la présente directive est [...] d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère ».

86. CJUE, gde ch., 24 févr. 2015, aff. C-512/13, C. G. Sopora, pt 25 : JurisData n° 2015-004557 ; Dr. fisc. 2015, n° 10, act. 147 ; Europe 2015, comm. 145, note

Il est donc loisible d'imaginer qu'une mesure, dont l'objet consisterait à améliorer ou préserver les déplacements transfrontaliers au sein de l'UE, tendrait à exclure la possibilité de comparer les situations transfrontalières européennes avec les extra-européennes. Remarquons qu'à la lumière de ce critère, il existe une différence importante entre les personnes morales et les personnes physiques car, en règle générale, seules ces dernières peuvent se déplacer<sup>87</sup>.

Cet axe d'analyse permet d'expliquer la solution retenue par le Conseil constitutionnel dans la décision *Épx V*. En effet, pour caractériser une différence de situation entre les personnes relevant d'un régime de sécurité sociale européen et celles qui sont affiliées à un régime de sécurité sociale d'un État tiers, le Conseil souligne que l'obligation d'affiliation « découle notamment du lieu d'exercice de leur activité professionnelle »<sup>88</sup>, ce qui suppose la pratique d'une activité économique dans un contexte transfrontalier. Or, au sein de l'UE, cette mobilité s'inscrit dans le cadre de la libre circulation des travailleurs, dont le règlement du 29 avril 2004 est une émanation directe. L'objet de la CSG sur les revenus du patrimoine, tel qu'interprété par le juge constitutionnel, est donc inextricablement lié à la notion de déplacements transfrontaliers européens, ce qui tend à exclure la comparabilité avec les situations extra-européennes.

24 - Appliquant probablement la même logique, le Conseil d'État a également considéré que le transfert de domicile vers un État tiers est différent de celui entrepris vers un État membre, au regard de l'ancien mécanisme français d'*exit tax*. Issue de l'article 24 de la loi n° 98-1266 portant loi de finances pour 1999, cette mesure organisait l'imposition des plus-values latentes et en report d'imposition en cas de transfert du domicile hors de France<sup>89</sup>. Applicable indistinctement aux transferts de domicile vers un État membre ou vers un État tiers, cette disposition a néanmoins été jugée contraire à la liberté d'établissement par la CJUE dans la décision *Lasteyrie du Saillant* du 11 mars 2004<sup>90</sup>, dans les cas de transfert de domicile vers un autre État membre.

Une telle interprétation jurisprudentielle laissait toutefois intacte la portée de l'ancien mécanisme de l'*exit tax* dans le cas d'un transfert de domicile vers un État tiers, créant ainsi une discrimination par ricochet. Des contribuables ont alors cherché à étendre le bénéfice de cette solution découlant du droit de l'UE aux situations extracommunautaires, mais sans succès. En effet, par deux décisions, le Conseil d'État a jugé que les transferts des États tiers et ceux vers d'autres États membres n'étaient pas comparables au regard de l'ancien mécanisme d'*exit tax*.

F. Gazin. – V. L. Bernardeau et O. Peiffert, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (janv./mars 2015)* : Dr. fisc. 2015, n° 17, 278, n° 10 à 18.

87. À l'exception notable des cas de transfert de siège, V. sur ce point, *CJUE, gde ch.*, 29 nov. 2011, aff. C-371/10, *National Grid Indus* : Rec. CJUE 2011, I-12273 ; Dr. fisc. 2012, n° 5, comm. 125, note G. Blanluet. – L. Bernardeau, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (sept./déc. 2011)* : Dr. fisc. 2012, n° 6, étude 130. – E. Raingard de la Blétière, *Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2011* : Dr. fisc. 2012, n° 9, étude 161. – V. également *CJUE, 4<sup>e</sup> ch.*, 6 sept. 2012, aff. C-38/10, *Comm. c/ Portugal* : Dr. fisc. 2012, n° 37, act. 363 ; *Europe 2012, comm.* 436, note V. Michel ; *RJF 2013*, n° 115. – L. Bernardeau et F. Schmied, *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (juill./déc. 2012)* : Dr. fisc. 2013, n° 6, 137. – G. Blanluet, M. Taly, D. Gutmann, Ph. Martin, V. Bied-Charreton et A. Gardette, *La localisation des centres de décision : critères et enjeux* : Dr. fisc. 2013, n° 13, étude 214.

88. *Cons. const.*, 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *Épx V*, préc. note n° 16, spéc. cons. 13.

89. Anciens articles 167 (plus-values en report d'imposition) et 167 bis (plus-values latentes) du CGI.

90. *CJCE, 5<sup>e</sup> ch.*, 11 mars 2004, aff. C-9/02, *Lasteyrie du Saillant* : Rec. CJCE 2004, I-2409 ; Dr. fisc. 2004, n° 20, comm. 483, note B. Boutemy et E. Meier ; *Europe 2004, comm.* 137, note L. Idot ; *JDI 2005*, p. 422, note M. Luby ; *D. 2004 p. 933*, J. Le Calvez ; *RJF 5/2004*, n° 558.

Ainsi dans une décision *Billon* du 19 septembre 2011<sup>91</sup>, le Conseil d'État a refusé de transmettre une QPC fondée sur la non-conformité au principe constitutionnel d'égalité du maintien de cette différence de traitement à l'égard de la taxation des plus-values en report d'imposition. Comme le relèvent Stéphane Austry et Daniel Gutmann : « Implicitement, le Conseil d'État semble donc ici avoir admis que la différence de traitement entre les transferts de domicile vers un État membre et un État tiers, qui résultait nécessairement de l'application de la loi compte tenu de la prise en considération de l'arrêt de 2004, ne faisait pas naître une discrimination par ricochet contraire au principe d'égalité. Bien que la décision soit peu explicite sur ce point, il est vraisemblable que le Conseil d'État ait considéré que le transfert de domicile vers un État tiers est intrinsèquement différent, au regard de l'objet de la loi, d'un transfert de domicile vers un État membre. »<sup>92</sup>. C'est donc sans surprise que le Conseil d'État a réitéré cette position dans une décision *Picart* du 23 juin 2016<sup>93</sup>, de façon plus explicite cette fois-ci, à l'égard de l'imposition des plus-values latentes. Dans cette affaire, le Conseil d'État a estimé qu'au vu des stipulations de la Convention EDH (combinaison des articles 14 et 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel), les ressortissants des États tiers et ceux de l'Union européenne ne se trouvaient pas dans une situation analogue quant à l'assujettissement à l'*exit tax*<sup>94</sup>.

La solution adoptée par la Haute juridiction peut se comprendre en l'analysant sous le prisme des déplacements transfrontaliers. En effet, cette disposition, telle qu'interprétée par la Cour de justice, protégeait les déplacements transfrontaliers intra-européens qui résultaient, au cas d'espèce, du transfert de la résidence fiscale hors de France. De façon implicite, l'objet de l'*exit tax* avait donc été modifié afin de prendre en compte les contraintes fixées par l'existence du marché intérieur, et notamment la nécessité d'assurer une libre circulation entre les États membres.

### 3° Les conditions d'accès aux marchés nationaux

25 - Comme l'affirmait la Cour de justice dans la décision *Schul* du 5 mai 1982, la notion de marché commun « vise à l'élimination de toutes les entraves aux échanges intracommunautaires en vue de la fusion des marchés nationaux dans un marché unique réalisant des conditions aussi proches que possible de celles d'un véritable marché intérieur. »<sup>95</sup>. Faciliter et protéger les conditions d'accès aux différents marchés nationaux constituent donc un des piliers du renforcement du marché intérieur. Dès lors, une disposition dont l'objet intéresserait le décloisonnement et l'interpénétration desdits marchés pourrait justifier une différence de situation entre non-résidents européens et non-résidents de pays tiers.

La CJUE applique également ce filtre d'analyse pour vérifier que des opérateurs économiques bénéficiant de la libre circulation des capitaux, mais n'entrant pas dans les limites du champ d'application territorial de la liberté d'établissement, ne puissent tirer indirectement profit de cette dernière<sup>96</sup>.

Les contours de ce critère se comprennent notamment à la lumière de l'arrêt *Fidium Finanz* rendu par la Cour le 3 octobre 2006<sup>97</sup>. Dans

91. *CE, 3<sup>e</sup> ss-sect.*, 19 sept 2011, n° 346012, *Billon* : Dr. fisc. 2011, n° 40, comm. 550 ; *RJF 12/2011*, n° 1351.

92. S. Austry et D. Gutmann, *Discrimination par ricochet et principe d'égalité : jusqu'où peut aller la jurisprudence Metro Holding ?*, préc. note n° 8.

93. *CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch.*, 23 juin 2016, n° 378008, *Picart* : Dr. fisc. 2016, n° 41, comm. 544, concl. B. Bohnert ; *RJF 10/2016*, n° 836.

94. *Ibid.*, cons. 6.

95. *CJCE, 5 mai 1982, aff. C-15/81, Schul*, pt 33 : Rec. CJCE 1982, p. 1409.

96. V. à ce sujet, A. P. Dourado, *The EU Free Movement of Capital and Third Countries : Recent Developments : Intertax*, 2017, Issue 3, p. 192 – 204.

97. *CJCE, gde ch.*, 3 oct. 2006, aff. C-452/04, *Fidium Finanz AG c/ Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht*, préc. note n° 63.



cette affaire, la réglementation allemande subordonnait l'exercice par les établissements financiers établis dans les États tiers de leurs activités – en l'occurrence l'octroi de prêts à titre professionnel sur le territoire allemand – à l'obtention d'un agrément assimilable dans les faits à une obligation d'établissement. La Cour a estimé qu'une telle réglementation affectait de manière prépondérante la libre prestation des services et non la libre circulation des capitaux. Comme l'explique l'avocat général Pedro Cruz Villalon sous la décision *Kronos International*, juger le contraire aurait permis à un ressortissant extracommunautaire de « neutraliser la réglementation d'un État membre régissant très spécifiquement les conditions de prestation des services financiers et les conditions d'accès au marché dudit État membre »<sup>98</sup>.

A contrario, la Cour de Luxembourg a jugé à plusieurs reprises que des mesures relatives au traitement fiscal de revenus passifs n'avaient ni pour objet ni pour effet d'affecter les conditions d'accès au marché national d'opérateurs provenant de pays tiers<sup>99</sup>. En effet, dès lors que lesdits revenus découlent d'investissements effectués par le bénéficiaire de ceux-ci, il n'existe aucun risque que les opérateurs extra-européens puissent revendiquer abusivement le bénéfice de la libre circulation des capitaux.

**26** - La jurisprudence constitutionnelle peut également être lue à la lumière de ce critère d'analyse.

Ainsi en va-t-il de la solution retenue par le Conseil constitutionnel dans la décision *Épx V*. En l'espèce, l'assujettissement à la CSG sur les revenus du patrimoine dépendait de l'affiliation à un régime de sécurité sociale française. Or, le rattachement à ce dernier est déterminé, en règle générale, en fonction du lieu de l'exercice d'une activité professionnelle. Partant, l'inapplicabilité dudit prélèvement social était conditionnée à l'accès au marché du travail d'un autre État membre, ce qui justifiait, dans ce contexte, la différence de situation entre personnes selon le lieu de leur affiliation à un régime de sécurité sociale.

À l'inverse, le Conseil constitutionnel ne semble pas distinguer les situations transfrontalières européennes et extra-européennes dans l'analyse de dispositifs relatifs à des revenus passifs. Là encore, la jurisprudence *Metro Holding* en offre un exemple éclairant en matière de dividendes entrants. En effet, le Conseil a estimé qu'au regard de l'objet du régime mère-fille, qui vise à éviter l'imposition en chaîne, toutes les sociétés mères sont dans la même situation, quelle que soit la source des dividendes : dans tous les cas, ces derniers sont perçus par une société qui est éligible audit régime fiscal.

En matière de dividendes sortants, le raisonnement tenu par le Conseil constitutionnel dans l'affaire *Layher*<sup>100</sup> ne diffère guère. En l'espèce, il a estimé que l'exonération de contribution de 3 %, dont bénéficiaient les seules distributions internes aux groupes intégrés, était contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Afin de parvenir à cette conclusion, le Conseil a considéré que cette disposition était étrangère à l'économie du régime de l'intégration fiscale. En conséquence, il a jugé que lorsque la

condition de détention à 95 % au moins est satisfaite, il n'existe pas de différence de situation, au regard de l'objet de la contribution, entre, d'une part, les sociétés fiscalement intégrées et, d'autre part, les sociétés non intégrées, notamment parce que la société mère est établie à l'étranger. Comme le soulignent, à juste titre, Philippe Derouin et Marc Pelletier : « cette solution est indifférente au lieu d'établissement de la société mère détenant 95 % au moins d'une filiale française. Il peut s'agir aussi bien d'une société étrangère, établie dans un État membre de l'Union ou dans un État tiers, que d'une société française »<sup>101</sup>.

Enfin, la même approche en matière de revenus réputés distribués a été implicitement retenue par le Conseil constitutionnel dans la décision *Dominique L.* du 1<sup>er</sup> mars 2017<sup>102</sup>. Dans cette affaire qui concernait le dispositif anti-abus régi par l'article 123 bis du CGI, l'absence de clause de sauvegarde instaurée au profit des structures financières établies dans des États tiers a été jugée contraire au principe d'égalité devant les charges publiques. Pour remédier à cette inconstitutionnalité, le Conseil a étendu à l'ensemble des situations intéressant les États tiers la clause de sauvegarde réservée jusqu'alors aux entités juridiques établies dans l'UE, reconnaissant implicitement la comparabilité des situations transfrontalières au regard de participations dans des structures financières établies dans un pays à régime fiscal privilégié<sup>103</sup>.

Ainsi, lorsque sont en jeu des dispositions fiscales relatives à des revenus passifs tirés d'un investissement, le Conseil constitutionnel semble apprécier la comparabilité de la situation des bénéficiaires de ceux-ci, indifféremment de leur lieu de résidence. Plus généralement, selon nous, un raisonnement analogue devrait s'appliquer au traitement fiscal de l'investissement lui-même, soit qu'il produise un avantage fiscal soit qu'il soit soumis à des contraintes supplémentaires, dès lors que l'objet de la réglementation en cause ne vise pas spécifiquement les conditions d'accès à un marché national, c'est-à-dire notamment la création de filiales ou de succursales.

### 3. Quelles perspectives pour le contentieux des discriminations à rebours ?

**27** - Avec la décision *Épx V*, le Conseil constitutionnel a contribué à esquisser la fameuse ligne d'horizon des discriminations à rebours. Ainsi que l'affirme le commentaire officiel : « Une application extensive du principe d'égalité en matière fiscale imposerait au législateur français d'aligner le droit applicable aux ressortissants des pays tiers sur les exigences communautaires. Telle n'est pas la voie qu'a choisie le Conseil constitutionnel [...] »<sup>104</sup>.

Toutefois, la reconnaissance du caractère « discriminatoire » du droit de l'UE vis-à-vis des situations extracommunautaires ne conduit pas à une condamnation systématique du raisonnement d'égalisation corrélative. Au contraire, le même commentaire souligne que « le caractère transfrontalier intra-communautaire d'un

98. Concl. P. Cruz Villalon, pt 63, ss CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 11 sept. 2014, aff. C-47/12, *Kronos International Inc.*, pt 29 : ECLI :EU :C :2014 :2200 ; Dr. fisc. 2014, n° 38, act. 478. – V. C. Acard, *Fiscalité financière* : Dr. fisc. 2015, n° 7-8, étude 142, n° 18.

99. V. en matière de dividendes, CJUE, gde ch., 13 nov. 2012, aff. C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, préc. note n° 29, spéc. pt 100. – CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 10 avr. 2014, aff. C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, pt 33 : Dr. fisc. 2014, n° 16, act. 247. – CJUE, 5<sup>e</sup> ch., 24 nov. 2016, aff. C-464/14, *SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA*, préc. note n° 74, spéc. pt 43. – V. également en matière d'intérêts, CJUE, 4<sup>e</sup> ch., 3 oct. 2013, aff. C-282/12, *Itelcar – Automoveis de Algueiro Lda*, pt 24 : Dr. fisc. 2013, n° 41, act. 539. Selon nous, le même raisonnement devrait pouvoir s'appliquer à des dispositions concernant des redevances ou des plus-values.

100. Cons. const., 30 sept. 2016 ; n° 2016-571 QPC, *Sté Layher SAS*, préc. note n° 42.

101. Ph. Derouin et M. Pelletier, *Contribution de 3 % : inconstitutionnalité de l'exonération des distributions au sein des seuls groupes fiscalement intégrés* : Dr. fisc. 2016, n° 40, act. 567, n° 3.

102. Cons. const., 1<sup>er</sup> mars 2017, n° 2016-614 QPC : Dr. fisc. 2017, n° 10, act. 159.

103. V. en ce sens, M. Pelletier, *Principe d'égalité devant les charges publiques et article 123 bis du CGI : l'agonie des présomptions irréfragables* : Dr. fisc. 2017, n° 11, act. 165, n° 5. Comme le souligne l'auteur : « Le Conseil constitutionnel choisit d'aligner le régime applicable aux États tiers – et donc aux ETNC – sur le régime théoriquement plus exigeant imposé par le droit de l'Union européenne. Il procède ainsi à une égalisation "par le haut" des situations intéressant les États membres de l'Union et de celles intéressant les États tiers. »

104. Comm. ss Cons. const., 9 mars 2017, n° 2016-615 QPC, *Épx V*, préc. note n° 16, spéc. p. 13.



côté, ou interne ou transfrontalier extra-communautaire d'un autre côté n'est pas, en lui-même, constitutif d'une différence de situation susceptible de justifier toute différence de traitement entre les personnes concernées. Il est nécessaire que cette différence de situation soit établie « au regard de l'objet » des dispositions en cause »<sup>105</sup>. Comme en dessin, tout est question de perspective...

À cet égard, il nous semble que la grille d'analyse proposée ci-avant pourrait utilement permettre d'apprécier la comparabilité des situations transfrontalières dans le cadre de plusieurs catégories de dispositifs fiscaux (A). Cependant, cette étape du contrôle des discriminations ne préempte en rien le débat qui pourrait se poser sur une application différenciée des justifications (B).

### A. - Application de la grille d'analyse à certaines catégories de dispositifs fiscaux

**28** - Avant de s'interroger sur l'application de notre grille d'analyse à certaines catégories de dispositifs fiscaux, il convient de remarquer que, dans le cadre de l'analyse de comparabilité entre les situations transfrontalières européennes et extra-européennes, plusieurs structures de discriminations géographiques sont susceptibles de se présenter en fonction de l'objet de la mesure fiscale en cause.

Ainsi, à supposer que le traitement fiscal des situations internes et européennes soit aligné, et que seules les situations extra-européennes demeurent désavantagées au regard d'une réglementation, la différence de traitement devra être examinée entre, d'une part, les situations impliquant un pays tiers et, d'autre part, les situations purement internes et les situations intracommunautaires. À l'inverse, si la disposition ne concerne pas les situations internes par nature, la différence de traitement ne devrait s'apprécier qu'entre les situations transfrontalières européennes et extra-européennes. Ceci étant dit, quelle que soit la structure de discrimination envisagée, dès lors que l'examen d'une législation litigieuse fait apparaître un traitement fiscal moins avantageux à l'égard des situations extracommunautaires, la notion de renforcement du marché intérieur nous semble conserver son pouvoir explicatif.

Il serait sans doute fastidieux, et rien moins qu'incertain, d'étudier l'ensemble des dispositions induisant une différence de traitement liée à la situation géographique des contribuables, des flux ou des investissements en question. Toutefois, il est envisageable d'ébaucher une application de notre grille d'analyse pour certaines catégories de dispositifs fiscaux.

**29** - À titre d'illustration, les avantages fiscaux réservés à certains dividendes entrants ou sortants apparaissent, a priori, difficilement compatibles avec des normes de droit supérieur. En effet, ces sociétés sont souvent placées dans des situations identiques au regard de leur qualité d'actionnaire ou de société distributrice : dès lors que l'objet de la règle vise à réduire les risques de double imposition économique, l'origine ou la destination géographique des distributions paraît indifférente. Cela se comprend aisément dès lors que ces dispositifs n'affectent pas les conditions d'accès à un marché national et qu'ils n'induisent pas de déplacements transfrontaliers. De surcroît, s'il est vrai que la directive mère-fille caractérise un processus d'intégration au sein de l'UE, remarquons que l'harmonisation induite n'est pas exhaustive.

En matière de dividendes entrants, l'exclusion du taux de quote-part de frais et charges de 1 % appliquée aux distributions de filiales extra-européennes « intégrables » pourrait ainsi être contestée sur le fondement des principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques<sup>106</sup>. En effet, dès lors que cette disposi-

tion ne vise pas spécifiquement à renforcer le marché intérieur mais simplement à prévenir l'imposition en chaîne, les sociétés mères sont dans une situation comparable, sans considération de la localisation de la société qui distribue les dividendes.

Le même raisonnement pourrait s'appliquer en matière de dividendes sortants. À cet égard, la légalisation de la doctrine administrative dite « Denkavit » à l'article 119 ter du CGI<sup>107</sup>, pourrait être critiquée sur le double fondement du principe constitutionnel d'égalité et de la libre circulation des capitaux. Ce dispositif prévoit, sous certaines conditions, une exonération de retenue à la source sur les distributions versées par des filiales françaises détenues à plus de 5 % par une société mère européenne, qui se trouve privée de toute possibilité d'imputer la retenue à la source française dans son pays, excluant *de jure* les sociétés mères situées dans des États tiers. L'objet de cette disposition, qui vise à prévenir la double imposition économique, ne se rattache pas à la notion de renforcement du marché intérieur : partant, les sociétés mères, redevables de la retenue à la source, devraient être jugées dans une situation comparable.

**30** - Autre catégorie de dispositifs : les dépenses fiscales incitatives. Analysées sous le prisme de notre grille de lecture, de telles dispositions ne visent pas spécifiquement à renforcer le marché intérieur, et ne devraient pas faire obstacle à une analyse de comparabilité avec les situations transfrontalières extracommunautaires.

En effet, considérons les réductions d'impôt au titre des investissements dans les PME, que ce soit en matière d'impôt sur le revenu (CGI, art. 199 *terdecies-0 A*) ou d'impôt sur la fortune (CGI, art. 885-0 *V bis*), qui imposent que la société bénéficiaire des fonds possède son siège de direction effective dans un État de l'Espace économique européen. Dans les deux cas, l'objet de ces réductions est de diriger une épargne de long terme en faveur des PME et de favoriser le renforcement de leurs fonds propres. À ce titre, ces dispositions ne traduisent ni un processus d'intégration au sein de l'UE, ni un déplacement transfrontalier. De même, elles n'affectent pas spécifiquement les conditions d'accès à un marché national car elles supposent seulement un investissement en capital, sans création de filiale, et sans que le montant de la participation ainsi acquise soit pris en compte. Par conséquent, au regard de l'objet de ces dispositions, la situation des investisseurs dans des PME extra-européennes est semblable à celle des investisseurs dans des PME françaises ou européennes, tant du point de vue du principe constitutionnel d'égalité que de celui de la libre circulation des capitaux.

**31** - Comme on le constate, la liste des dispositifs introduisant une discrimination à l'égard des situations extracommunautaires est longue et protéiforme. Toutefois, répétons-le, à chaque fois qu'un contribuable essaiera de faire sanctionner une telle discrimination, il conviendra de déterminer si celle-ci peut être justifiée par une différence entre les situations en cause. En outre, à supposer que les situations soient jugées comparables, cette discrimination pourrait être justifiée par une raison d'intérêt général légitime. À cet égard, à l'instar de la Cour de justice, le juge constitutionnel pourrait apprécier de façon différenciée ces justifications à l'égard des situations transfrontalières extra-européennes.

### B. - Vers une application différenciée des justifications ?

**32** - L'appréciation renouvelée de la comparabilité des situations à l'aune des critères que nous avons essayé de dégager offre de nouvelles perspectives pour le contentieux des discriminations à rebours.

également, L. Nayberg, *Le contentieux fiscal des discriminations à rebours : un jeu de billard à trois bandes*, préc. note n° 10.

107. M-P. Hô, *Aménagement du régime mère-fille*, note ss L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 29 et 36 : Dr. fisc. 2016, n° 1, comm. 26, n° 58 et 59.

105. *Ibid.*, p. 13.

106. V. en ce sens, Ph. Durand et M. Seraille, *La quote-part de frais et charges de 1 % face aux normes supérieures* : Dr. fisc. 2017, n° 14, étude 230, n° 16. - V.

Malgré cela, il convient de rappeler que la reconnaissance du caractère comparable d'une situation communautaire avec une situation extracommunautaire n'est pas suffisante pour caractériser une discrimination prohibée. En effet, lorsqu'il s'agit d'apporter une justification à ces dernières, l'opposition entre États européens et États tiers demeure prégnante. La jurisprudence des différentes cours le démontre.

**33** - Le droit de l'UE, et particulièrement la liberté de circulation des capitaux, offre une première illustration de ce phénomène. Comme nous l'avons rappelé, la liberté de circulation des capitaux est invocable tant dans les relations entre États membres que dans celles qu'entretient un État tiers avec un État membre. C'est pourquoi, au stade de l'identification d'une restriction à la liberté de circulation des capitaux, les situations d'un résident communautaire et d'un résident extracommunautaire sont généralement comparables. En revanche les justifications apportées, et par extension leur proportionnalité, diffèrent selon la localisation de ces contribuables<sup>108</sup>.

Parmi les justifications fréquemment invoquées à l'encontre des États tiers pour justifier une restriction à la liberté de circulation dans des situations pourtant comparables figure notamment l'efficacité des contrôles fiscaux<sup>109</sup>. Or, la proportionnalité des mesures mises en œuvre pour se conformer à cette raison impérieuse d'intérêt général diffère selon que le contribuable qui se prévaut d'une restriction est impliqué dans une situation transfrontalière intra-européenne ou extra-européenne<sup>110</sup>. En effet, les relations entre États membres de l'Union européenne sont couvertes par la directive n° 2011/16/UE du Conseil dite « d'assistance mutuelle », si bien que toute restriction à la liberté de circulation des capitaux dans un objectif de préservation de l'efficacité des contrôles fiscaux semble disproportionnée<sup>111</sup>.

À l'inverse, une telle restriction peut apparaître comme proportionnée lorsqu'elle affecte un État tiers<sup>112</sup> au motif, notamment que l'échange d'informations serait plus difficile à mettre en œuvre, si tant est qu'il n'existe pas de convention d'assistance administrative

entre l'État de source européen et cet État<sup>113</sup>. D'une certaine manière, l'opposition États coopératifs en matière d'échanges de renseignements/États non coopératifs se substitue à l'opposition États membres de l'UE/États tiers au regard des justifications précitées.

**34** - Dans son analyse des discriminations à rebours, le Conseil constitutionnel pourrait aussi être amené à différencier les situations transfrontalières communautaires et extracommunautaires, non seulement au stade de la comparabilité des situations, mais également lors de l'examen des raisons d'intérêt général.

À cet égard, le Conseil pourrait s'inspirer de la jurisprudence de la CJUE en matière d'absence d'assistance internationale et d'échanges de renseignements. Toutefois, comme le souligne Marc Pelletier, « Il faut néanmoins garder à l'esprit que le Conseil constitutionnel exige, y compris dans un contexte de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales avec des ETNC, que le contribuable puisse contester l'adéquation du prélèvement fiscal à ses facultés contributives. Au regard de cette dernière jurisprudence fondée sur l'article 13 de la Déclaration de 1789, l'absence de coopération administrative avec des États tiers n'est pas, en elle-même, un paramètre suffisant pour refuser d'admettre, par principe, la comparabilité des situations ou pour justifier, en toutes hypothèses, une différence de traitement. »<sup>114</sup>.

Plus troublante est la situation suivante : supposons qu'à la suite d'une décision juridictionnelle, le traitement fiscal des situations internes et européennes soit aligné, et que seules les situations extra-européennes demeurent désavantagées, la simple volonté du législateur de mettre en conformité la loi avec le droit de l'UE pourrait-elle constituer une justification recevable ? La réponse demeure, pour l'instant, incertaine. Toutefois, il nous semble qu'une telle adaptation du droit interne ne serait qu'une conséquence du défaut de conception de la loi fiscale française, ce qui ne justifierait aucunement de créer une nouvelle discrimination. Ceci serait d'autant plus inopportun que la réforme n'aurait pas pour objet spécifique de renforcer le marché intérieur.

**35** - Comme le montrent les illustrations précédentes, la seule comparabilité des situations communautaires et extracommunautaires ne suffira pas à garantir le succès de tel ou tel contentieux fondé sur une discrimination à rebours. Que ce soit au stade de l'identification de la discrimination comme au stade de l'égalisation corrélative, des justifications pourraient être apportées par les États et mettre ainsi en échec toute velléité contentieuse. Bien plus, même si elles présentent des similitudes, et notamment lorsqu'elles poursuivent un même objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, les justifications des discriminations et autres ruptures d'égalité sont susceptibles de s'appliquer différemment selon la situation transfrontalière en cause.

**MOTS-CLÉS :** Constitution - Principe d'égalité - Discriminations à rebours - Comparabilité des situations des non-résidents européens et celles des non-résidents d'États tiers

108. CJUE, 3<sup>e</sup> ch., 28 oct. 2010, aff. C-72/09, *Éts Rimbaud SA* : Dr. fisc. 2010, n° 49, comm. 588, note A. Maitrot de la Motte et É. Dubout ; RJF 1/2011, n° 128.

109. CJCE, plén., 16 juill. 1998, aff. C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI)* : Rec. CJCE 1998, I4695 ; RJF 11/1998, n° 1382 ; RJF 12/1998, chron. J. Turot, p. 940 ; BDCF 6/1998, n° 137, concl. G. Tesaro. – V. P. Dibout, *Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne* : Dr. fisc. 1998, n° 48, étude 100390.

110. A. Maitrot de la Motte, *Les libertés européennes de circulation et les « pays tiers »*, préc. note n° 67.

111. V. sous l'empire de l'ancienne directive n° 77/799/CE, CJCE, 4<sup>e</sup> ch., 11 oct. 2007, aff. C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'Investissements SA (Elisa) c/ DGI* : Rec. CJCE 2007, I-8251 ; Dr. fisc. 2007, n° 50, comm. 1047, note J.-L. Pierre ; Europe 2007, comm. 336, note L. Idot ; RJF 1/2008, n° 97 ; RMCUE 2008, p. 178 et 290, note J.-P. Maublanc ; AJDI 2008, p. 178, note J.-P. Maublanc ; Gaz. Pal. 18 déc. 2007, jurispr. p. 37, note D. Dittert ; RAE 2007/08, p. 459, note F. Dieu. – V. A. Maitrot de la Motte, *La « taxe de 3 % » et le droit communautaire : l'Europe à la croisée des chemins (à propos de l'arrêt Elisa du 11 octobre 2007)*, in *L'année fiscale : Dr. fisc. 2008*, n° hors-série, étude 5. – L. Bernardeau et F. Schmied, *Jurisprudence de la CJCE : fiscalité directe (oct./déc. 2007)* : Dr. fisc. 2008, n° 8-9, étude 183.

112. CJUE, 3<sup>e</sup> ch., 28 oct. 2010, aff. C-72/09, *Éts Rimbaud SA*, préc. note n° 108.

113. CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 10 avr. 2014, aff. C-190/12, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, préc. note n° 99.

114. M. Pelletier, *Droit constitutionnel fiscal : chronique de l'année 2016*, préc. note n° 7, spéc. note 30.