

**Un nouvel aspect de la compétence de la CJUE en matière de fiscalité directe: l'arrêt Autriche c/Allemagne du 12 septembre 2017 (gde ch., aff. C 648/15)\***

**Philippe Marchessou<sup>1</sup>**

*En vertu de l'article 273 TFUE, un différend relatif à l'interprétation d'une convention bilatérale visant à éviter la double imposition des revenus est connexe à l'objet des traités, et peut donc être soumis à la Cour au titre d'une clause lui attribuant l'arbitrage de tous les problèmes d'interprétation qui naîtront de cette convention.*

Les principes qui président à l'articulation entre le droit fiscal international et le droit fiscal européen en matière d'impôts directs ont été habilement tracés par la jurisprudence de la Cour de justice. En quelque 400 sentences rendues depuis 1992 elle a délimité et justifié son rôle, en rappelant que si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, ceux-ci l'exercent dans le respect des libertés du Traité. Au moyen de la seconde affirmation la haute juridiction a su imposer aux Etats membres une sorte de corpus en négatif de leur domaine de compétence: non-discrimination, liberté de circulation des travailleurs, liberté d'établissement ou de prestation de services, citoyenneté européenne ont permis de définir les dispositions nationales prohibées comme non conformes. Dans un contexte évolutif, l'arrêt du 12 septembre 2017 représente une nouvelle étape. Il est rendu sur le fondement de l'article 273 TFUE, qui trouve là sa première application et pas seulement en matière fiscale. Ce texte énonce que « [I]a

---

\*Come citare questo articolo: F. MARCHESSOU, *Un nouvel aspect de la compétence de la CJUE en matière de fiscalité directe: l'arrêt Autriche c/Allemagne du 12 septembre 2017 (gde ch., aff. C 648/15) contributo*, in *Studi Tributari Europei*, n. 1/2017 (ste.unibo.it), pp 249-253, DOI: 10.6092/issn.2036-3583/8777.

<sup>1</sup>Philippe Marchessou, Professore ordinario di Diritto tributario e finanziario presso l'Università di Strasburgo

*Cour de justice est compétente pour statuer sur tout différend entre Etats membres en connexité avec l'objet des traités, si ce différend lui est soumis en vertu d'un compromis».*

La République d'Autriche a saisi la Cour du différend qui l'opposait à la République fédérale d'Allemagne au sujet de l'interprétation d'un article de la convention qui les lie pour éviter la double imposition en matière d'impôt sur le revenu et la fortune. Le différend portait sur la détermination de l'Etat compétent pour imposer les intérêts de valeurs mobilières émises par une société allemande et détenues par une société autrichienne. L'Autriche estimait que ces titres n'ouvrent pas droit à participation aux bénéfices au sens de l'article 11, paragraphe 2 de la convention, par conséquent elle détient le droit exclusif d'imposer leurs intérêts puisqu'elle est l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif. L'Allemagne prétendait qu'il s'agissait de créances avec participation aux bénéfices, par conséquent c'est elle qui détient le droit exclusif d'imposer leurs intérêts puisqu'elle est l'Etat de la source de ces revenus.

La question essentielle soulevée par cette affaire tenait à la compétence de la Cour. L'article 273 exige en effet la réunion de trois conditions. Si l'existence d'un différend entre les deux Etats n'était pas douteuse, il fallait établir la connexité de ce différend avec l'objet des traités. Pour la Cour, une convention préventive de double imposition a pour objet d'atténuer les doubles impositions, et ce phénomène exerce un effet bénéfique sur le fonctionnement du marché intérieur puisqu'il lutte contre les restrictions ou dissuasions à l'usage des libertés de circulation prévues par le traité. La troisième condition à satisfaire était l'existence d'un compromis entre les deux Etats pour saisir la Cour. L'article 25, paragraphe 5 de la convention austro-allemande prévoit qu'« *en cas de difficultés ou de doutes quant à l'interprétation ou l'application de la présente convention qui ne peuvent trouver de solution dans le cadre d'une procédure de conciliation...et ce dans un délai de trois ans à compter de l'ouverture de ladite procédure, les Etats parties sont tenus...de soumettre le différend à la Cour de justice dans le cadre d'une procédure d'arbitrage en vertu de l'article [273 du TFUE]* ». La Cour a estimé (pt 39) que l'objectif poursuivi par l'article 273 étant de

fournir aux Etats membres un moyen de résoudre leurs différends en connexité avec l'objet des traités, un accord sur le renvoi pouvait valablement être acté entre les parties préalablement à la naissance d'un éventuel différend.

Une fois sa compétence assurée, la Cour a examiné le litige au fond. S'appuyant sur les stipulations de la convention de Vienne à laquelle les deux Etats sont parties, qui privilégient l'interprétation de bonne foi d'un Traité, la Cour a recherché quelle était la finalité des stipulations dans lesquelles s'insère l'expression « créances avec participation aux bénéfiques », qui attribue pouvoir d'imposer à l'Etat de la source de ces revenus. Elle a considéré que les titres en cause en l'espèce n'appartenaient pas à cette catégorie, donnant ainsi raison à l'Autriche, en tant qu'Etat de résidence de l'actionnaire, et non pas à l'Allemagne, Etat de la source de ces revenus. La démarche interprétative de la Cour a privilégié une perspective fonctionnelle qui prenait en considération l'ensemble des éléments du contexte pour statuer. Sur le fond comme sur le plan procédural, la démarche suivie n'est pas étonnante. La Cour se cantonne à un rôle d'interprète et n'accède pas à certaines demandes formulées par les parties, se contentant de renvoyer celles-ci à une démarche de coopération loyale pour tirer toutes les conséquences pratiques de l'arrêt (pt 58). La Cour estime en effet impossible pour elle d'ordonner à un Etat de procéder au remboursement des impôts perçus à tort, son rôle était seulement d'interpréter le texte en cause, et elle « ne dispose pas des éléments propres à lui permettre de prendre position à cet égard, notamment en ce qui concerne toute interférence possible avec des procédures éventuellement en cours devant les juridictions de l'un ou l'autre Etat » (pt 57). C'est, de sa part, une position constante (CJCE, 12 sept. 2006, Cadbury Schweppes, aff. C-196/04).

Par son usage inédit de l'article 273 cet arrêt contribue au développement du droit du contentieux devant les juridictions européennes. Rendu en matière d'impôt sur le revenu pour trancher un litige entre deux Etats il accepte d'interpréter le texte en cause, mais laisse aux Etats compétents le soin de tirer les conséquences pratiques de cette interprétation. Ce faisant,

il renforce incontestablement le rôle des institutions européennes et singulièrement de la Cour de justice dans le domaine de la fiscalité directe, matière que les traités ont réservée aux Etats. Ceci étant, cet arrêt s'insère dans un contexte de même sens, marqué par deux phénomènes récents. C'est d'abord l'adoption par le Conseil, le 10 octobre 2017, de la directive (UE) n° 2017/1852 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union. Ce texte vise à régler les différends d'interprétation et d'application des conventions bilatérales et de la convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990, lorsque ces différends conduisent à une double imposition, aussi bien économique que juridique, des revenus ou de la fortune. C'est là une petite révolution puisque les institutions de l'Union reçoivent dorénavant compétence pour résoudre des différends dans un domaine que la Cour considérait jadis comme un domaine non traité par l'Union et par conséquent laissé à la seule intervention des conventions inspirées du modèle OCDE CJCE, 12 mai 1998, Epoux Gilly, aff. C-336/96, pts 23-24). Autrement dit, dès la naissance d'un différend sur l'interprétation ou l'application d'une convention de droit international fiscal, sa solution suit le processus tracé par la directive, dont la supériorité est évidente. Il s'agit d'abord d'une procédure amiable limitée à deux ans puis d'une phase arbitrale conclue dans un délai de 9 mois. Le deuxième événement de même sens est constitué par un arrêt que la Cour a rendu, sur renvoi préjudiciel du Conseil d'Etat français, le 15 mars 2018 (Picart, aff. C-355/16), dans lequel elle interprète l'accord entre la Communauté européenne et ses Etats membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes. Le rôle d'interprète qui lui est ainsi dévolu se révèle indispensable pour déterminer le champ d'application de l'impôt français sur les plus-values latentes pour un résident qui transfère sa résidence dans un autre Etat. Autrement dit, le rôle de l'Union dans la gestion de la fiscalité directe des Etats membres se fait plus important, par la volonté même de ces derniers. Nul doute que cette évolution s'insère dans le souci de promouvoir la bonne gouvernance fiscale et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales, elle est le fruit conjugué de la pression de l'opinion publique, relayée par ses élus, et le fruit des

investigations menées par les lanceurs d'alerte. L'Union se révèle indispensable pour assurer une gestion plus fluide de l'imposition sur le revenu transnationale.

© Copyright Seast – Tutti i diritti riservati