

Affaire C-524/04

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue

[demande de décision préjudicielle, introduite
par la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

«Liberté d'établissement — Libre circulation des capitaux — Impôt
sur les sociétés — Intérêts d'emprunt versés à une société apparentée résidant
dans un autre État membre ou dans un pays tiers — Qualification des intérêts
de bénéfices distribués — Cohérence du système fiscal — Évasion fiscale»

Conclusions de l'avocat général M. L. A. Geelhoed, présentées le 29 juin 2006 I - 2112
Arrêt de la Cour (grande chambre) du 13 mars 2007 I - 2157

Sommaire de l'arrêt

1. *Libre circulation des personnes — Liberté d'établissement — Dispositions du traité —
Champ d'application*
(Art. 43 CE, 49 CE et 56 CE)

2. *Libre circulation des personnes — Liberté d'établissement*
(Art. 43 CE)
3. *Libre circulation des personnes — Liberté d'établissement — Législation fiscale*
(Art. 43 CE)
4. *Libre circulation des personnes — Liberté d'établissement — Dispositions du traité — Champ d'application*
(Art. 43 CE et 48 CE)
5. *Droit communautaire — Droits conférés aux particuliers — Violation par un État membre — Obligation de réparer le préjudice causé aux particuliers*
(Art. 43 CE)
6. *Droit communautaire — Droits conférés aux particuliers — Violation par un État membre — Obligation de réparer le préjudice causé aux particuliers*

1. Une législation qui ne vise que des relations au sein d'un groupe de sociétés affecte de manière prépondérante la liberté d'établissement et doit donc être examinée au regard de l'article 43 CE. À supposer que cette législation ait des effets restrictifs sur la libre prestation des services et sur la libre circulation des capitaux, de tels effets seraient la conséquence inéluctable d'une éventuelle entrave à la liberté d'établissement et ne justifient pas un examen de ladite législation au regard des articles 49 CE et 56 CE.
2. La seule circonstance qu'une société résidente se voit accorder un prêt par une société apparentée établie dans un autre État membre ne saurait fonder une présomption générale de pratiques abusives et justifier une mesure portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité. En revanche, une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement peut être justifiée par des motifs de lutte contre des pratiques abusives lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'État membre concerné et, en particulier, d'éluider l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national.

(cf. points 33, 34, 101)

(cf. points 72-74)

3. L'article 43 CE s'oppose à une législation d'un État membre qui restreint la possibilité pour une société résidente de déduire, à des fins fiscales, les intérêts versés en rémunération de fonds empruntés à une société mère, directe ou indirecte, résidente d'un autre État membre ou à une société résidente d'un autre État membre contrôlée par une telle société mère, sans soumettre à cette restriction une société résidente ayant emprunté des fonds à une société également résidente, sauf si, d'une part, cette législation se fonde sur un examen d'éléments objectifs et vérifiables permettant d'identifier l'existence d'un montage purement artificiel à des seules fins fiscales en prévoyant la possibilité pour le contribuable de produire, le cas échéant et sans être soumis à des contraintes administratives excessives, des éléments concernant les raisons commerciales sous-jacentes à la transaction en cause et, d'autre part, lorsque l'existence d'un tel montage est établie, ladite législation ne qualifie ces intérêts de bénéfices distribués que dans la mesure où ils excèdent ce qui aurait été convenu dans des conditions de pleine concurrence.

En effet, une telle différence de traitement entre des filiales résidentes en fonction du lieu du siège de leur société mère constitue une restriction à la liberté d'établissement dès lors qu'elle rend moins attrayant l'exercice de la liberté d'établissement par des sociétés établies dans d'autres États membres, lesquelles pourraient en conséquence renoncer à l'acquisition, à la création

ou au maintien d'une filiale dans l'État membre qui édicte cette mesure.

(cf. points 61, 92, disp. 1)

4. Une législation d'un État membre qui restreint la possibilité pour une société résidente de déduire, à des fins fiscales, les intérêts versés en rémunération de fonds empruntés à une société non-résidente ne relève pas de l'article 43 CE lorsqu'elle s'applique à une situation dans laquelle une société résidente se voit accorder un prêt par une société résidente d'un autre État membre ou d'un pays tiers qui, elle-même, ne contrôle pas la société emprunteuse et lorsque ces deux sociétés sont contrôlées, directement ou indirectement, par une société apparentée commune résidant dans un pays tiers.

En effet, lorsque, dans une telle situation, l'État membre ayant adopté cette législation qualifie de bénéfices distribués les intérêts versés par la société emprunteuse, cette mesure affecte la liberté d'établissement non pas dans le chef de la société prêteuse mais uniquement dans celui de la société apparentée qui jouit d'un niveau de contrôle sur les

deux autres sociétés concernées lui permettant d'influencer le choix de financement desdites sociétés. Or, dans la mesure où ladite société apparentée n'est pas établie dans un État membre au sens de l'article 48 CE, l'article 43 CE n'est pas applicable.

(cf. points 99, 102, disp. 2)

5. En l'absence de réglementation communautaire, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire, y compris la qualification des actions engagées par les personnes lésées devant les juridictions nationales. Celles-ci sont néanmoins tenues de garantir que les justiciables disposent d'une voie de recours effective leur permettant d'obtenir le remboursement de l'impôt indûment perçu et des montants payés à cet État membre ou retenus par celui-ci en rapport direct avec cet impôt.

S'agissant d'autres préjudices qu'aurait subis une personne en raison d'une violation du droit communautaire imputable à un État membre, ce dernier est

tenu de réparer les dommages causés aux particuliers dans les conditions énoncées dans la jurisprudence de la Cour, à savoir que la règle de droit violée ait pour objet de conférer des droits aux particuliers, que la violation soit suffisamment caractérisée et qu'il existe un lien de causalité direct entre la violation de l'obligation qui incombe à l'État et le dommage subi par les personnes lésées, sans que cela exclue que, sur le fondement du droit national, la responsabilité de l'État puisse être engagée dans des conditions moins restrictives.

Sous réserve du droit à réparation qui trouve directement son fondement dans le droit communautaire dès lors que lesdites conditions énoncées dans la jurisprudence sont réunies, c'est dans le cadre du droit national de la responsabilité qu'il incombe à l'État de réparer les conséquences du préjudice causé, étant entendu que les conditions fixées par les législations nationales en matière de réparation des dommages ne sauraient être moins favorables que celles qui concernent des réclamations semblables de nature interne et ne sauraient être aménagées de manière à rendre, en pratique, impossible ou excessivement difficile l'obtention de la réparation.

Lorsqu'il s'avère que la législation d'un État membre constitue une entrave à la liberté d'établissement prohibée par l'article 43 CE, la juridiction nationale peut,

afin de déterminer les préjudices indemnisables, vérifier si les personnes lésées ont fait preuve d'une diligence raisonnable pour éviter ces préjudices ou en limiter la portée et si, notamment, elles ont utilisé en temps utile toutes les voies de droit qui étaient à leur disposition. Toutefois, l'application des dispositions relatives à la liberté d'établissement serait rendue impossible ou excessivement difficile si les demandes en restitution ou en réparation fondées sur la violation desdites dispositions devaient être rejetées ou réduites au seul motif que les sociétés concernées n'avaient pas demandé à l'administration fiscale de pouvoir verser des intérêts en rémunération de fonds empruntés à une société apparentée non-résidente sans que ces intérêts soient qualifiés de bénéfices distribués alors que, dans les circonstances en cause, la loi nationale combinée, le cas échéant, avec les dispositions pertinentes des conventions préventives de la double imposition prévoyait une telle qualification.

(cf. points 115, 123, 126, 128, disp. 3)

6. Afin de déterminer s'il existe une violation suffisamment caractérisée du droit communautaire, susceptible d'engager la responsabilité d'un État membre par des dommages causés aux particuliers, il y a lieu de tenir compte de tous les éléments qui caractérisent la situation soumise au juge national. Parmi ces éléments figu-

rent, notamment, le degré de clarté et de précision de la règle violée, le caractère intentionnel ou involontaire du manquement commis ou du préjudice causé, le caractère excusable ou inexcusable d'une éventuelle erreur de droit, la circonstance que les attitudes prises par une institution communautaire ont pu contribuer à l'adoption ou au maintien de mesures ou de pratiques nationales contraires au droit communautaire.

En tout état de cause, une violation du droit communautaire est manifestement caractérisée lorsqu'elle a perduré malgré le prononcé d'un arrêt constatant le manquement reproché, d'un arrêt préjudiciel ou d'une jurisprudence bien établie de la Cour en la matière, desquels résulte le caractère infractionnel du comportement en cause.

Dans un domaine tel que la fiscalité directe, la juridiction nationale doit prendre en considération le fait que les conséquences découlant des libertés de circulation garanties par le traité ne se sont que graduellement révélées, notamment, par les principes dégagés par la jurisprudence de la Cour.

(cf. points 119-121)