

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

13 novembre 2014 (*)

«Manquement d'État – Liberté d'établissement – Libre circulation des capitaux – Articles 49 TFUE et 63 TFUE – Articles 31 et 40 de l'accord EEE – Législation fiscale nationale – Imputation des plus-values aux participants de sociétés à actionnariat concentré – Différence de traitement entre sociétés résidentes et sociétés non-résidentes – Montages purement artificiels – Proportionnalité»

Dans l'affaire C-112/14,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 7 mars 2014,

Commission européenne, représentée par M. R. Lyal et M^{me} L. Armati, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, représenté par M. L. Christie, en qualité d'agent,

partie défenderesse,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. A. Ó Caoimh, président de chambre, MM. E. Jarašiūnas (rapporteur) et C. G. Fernlund juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en adoptant et en maintenant une législation fiscale concernant l'imputation de plus-values aux participants («participators») de sociétés non-résidentes qui prévoit une différence de traitement entre les activités nationales et les activités transfrontalières, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE») ou, à titre subsidiaire, de l'article 49 TFUE et de l'article 31 de l'accord EEE.

Le cadre juridique

- 2 La loi de 1992 sur l'imposition des plus-values (Taxation of Chargeable Gains Act 1992, ci-après la «TCGA») prévoit à son article 13 que, lorsque des plus-values imposables sont réalisées par une société non-résidente au Royaume-Uni qui serait considérée comme étant une société à actionnariat concentré («close company») si cette société était résidente de cet État membre (ci-après une «société non-résidente à actionnariat limité»), ces plus-values, ou une partie de celles-ci, sont immédiatement imposées au Royaume-Uni. En effet, celles-ci sont immédiatement imputées aux participants d'une telle société qui sont résidents du Royaume-Uni dès lors qu'ils détiennent plus de 10 % des parts de cette société et, partant, des droits sur plus de 10 % desdites plus-values, qu'ils perçoivent réellement ou non ces dernières.
- 3 L'article 414 de la loi de 1988 relative aux impôts sur le revenu et sur les sociétés (Income and Corporation Taxes Act 1988, ci-après l'«ICTA») précise qu'une société à actionnariat concentré est une société contrôlée par un maximum de cinq participants, ou par des participants qui en sont administrateurs. L'article 417, paragraphe 1, de l'ICTA définit un participant comme étant une personne qui possède des parts d'une société ou détient des intérêts dans son capital ou ses revenus, y compris un créancier.
- 4 L'article 416 de l'ICTA précise qu'une personne est réputée contrôler une société si elle exerce, directement ou indirectement, un contrôle sur les affaires de cette société, notamment si elle détient la majorité du capital social ou des droits de vote, ou a droit à la plus grande partie des revenus ou des actifs de ladite société. La même disposition prévoit que, pour déterminer l'existence de ce contrôle par une personne donnée, cette personne est réputée jouir de tous les droits et pouvoirs de ses associés et de toute société qu'elle-même ou ses associés contrôlent. L'article 417, paragraphes 3 et 4, de l'ICTA assimile à un associé tout partenaire ou parent (conjoint, frère ou sœur, ascendant ou descendant).
- 5 L'article 13 de la TCGA ne s'applique pas si la plus-value imposable résulte de la cession d'un actif utilisé exclusivement aux fins d'une activité menée par une société non-résidente à actionnariat limité hors du Royaume-Uni. En outre, si, dans les trois ans de la réalisation d'une plus-value imposable, un montant est distribué au contribuable résident en rapport avec cette plus-value, l'impôt déjà payé intervient en déduction de l'impôt dont le contribuable est redevable au titre du montant distribué. Le montant de l'impôt payé au moment de la réalisation d'une plus-value peut aussi être déduit de tout impôt exigible du participant à une société non-résidente à actionnariat limité en raison de la cession ultérieure de ses intérêts dans cette société. Il est également possible que, en vertu d'une convention prévenant la double imposition, aucun impôt ne soit dû.

La procédure précontentieuse

- 6 Le 23 novembre 2009, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure au Royaume-Uni. Par celle-ci, elle attirait l'attention de cet État membre sur le risque d'incompatibilité avec les articles 49 TFUE et 63 TFUE ainsi qu'avec les dispositions équivalentes de l'accord EEE de certaines règles concernant l'imputation à des contribuables ayant leur résidence au Royaume-Uni des plus-values réalisées par certaines sociétés non-résidentes.
- 7 Par lettre du 18 janvier 2010, le Royaume-Uni a exprimé son désaccord avec la position de la Commission, faisant valoir que les éventuelles restrictions touchant des sociétés constituées en dehors du Royaume-Uni étaient justifiées par l'intérêt général consistant à protéger le système fiscal du Royaume-Uni de l'évasion fiscale et qu'elles constituaient un moyen proportionné à cette fin.
- 8 Le 4 juin 2010, la Commission a adressé au Royaume-Uni une lettre de mise en demeure

complémentaire. Par celle-ci, elle étendait le champ d'application de sa mise en demeure initiale de manière à y inclure la législation britannique pertinente alors en vigueur. Le Royaume-Uni a répondu par lettre du 5 août 2010, en réaffirmant son point de vue.

- 9 Le 17 février 2011, la Commission a adressé au Royaume-Uni un avis motivé, dans lequel elle a réitéré sa position. Le Royaume-Uni lui a répondu par lettre en date du 11 avril 2011, dans laquelle il a indiqué qu'il modifierait sa législation pour la rendre compatible avec le droit de l'Union. La législation nationale en cause n'ayant pas été modifiée à l'expiration du délai fixé dans cet avis, la Commission a introduit le présent recours.

Sur le recours

Argumentation des parties

- 10 La Commission fait valoir, tout d'abord, que la présente affaire relève de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE au motif, notamment, que la participation visée à l'article 13 de la TCGA peut ne pas être une participation de contrôle. Elle demande à la Cour, à titre subsidiaire, de constater que ce dernier article est contraire aux articles du traité FUE et de l'accord EEE relatifs à la liberté d'établissement.
- 11 Ensuite, s'agissant de l'existence d'une restriction, la Commission relève que, en vertu de l'article 13 de la TCGA, les plus-values imposables réalisées par une société non-résidente à actionnariat limité, y compris lorsque celle-ci réside dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un État membre de l'Association européenne de libre-échange (AELE), partie à l'accord EEE, sont immédiatement imputées, à des fins fiscales, aux participants de cette société qui sont des résidents du Royaume-Uni et détiennent plus de 10 % des parts de cette société, l'imputation ayant lieu au moment où ladite société effectue une cession d'actifs et réalise une plus-value, laquelle est incluse dans la base imposable des participants concernés. Selon la Commission, ceux-ci sont alors assujettis à l'impôt, à savoir l'impôt sur les plus-values pour les personnes physiques ou l'impôt sur les sociétés pour les sociétés, même s'ils n'ont personnellement procédé à aucune cession et alors qu'il se peut qu'ils ne bénéficieront jamais du produit de la cession effectuée par la même société.
- 12 La Commission indique que, en revanche, lorsqu'une société à actionnariat concentré résidant au Royaume-Uni cède des actifs et réalise des plus-values imposables, un impôt n'est prélevé qu'en cas de distribution des plus-values aux participants ou lorsque ces derniers cèdent leurs intérêts dans la société. Elle souligne, de plus, que cet impôt est fondé sur le montant réellement perçu par le participant, et non pas sur le montant des plus-values réalisées par la société elle-même.
- 13 La Commission en déduit que l'article 13 de la TCGA constitue une restriction au sens de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE. À cet égard, si la Commission reconnaît que la charge fiscale pesant sur le participant résident peut être réduite, voire supprimée, dans certaines circonstances, elle fait valoir que ces mécanismes ne permettent pas d'éliminer entièrement cette restriction.
- 14 Enfin, s'agissant de la justification éventuelle de celle-ci, la Commission reconnaît que l'article 13 de la TCGA est propre à atteindre l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale invoqué par le Royaume-Uni, mais estime qu'il va au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin.
- 15 Le Royaume-Uni souligne que, dans sa réponse à l'avis motivé, il a annoncé que les mesures nécessaires pour se conformer à celui-ci seraient prises, mais qu'il ne serait pas possible de modifier la législation applicable pour le 16 avril 2011, date à laquelle il devait être répondu audit avis. Cet État membre précise que la législation nationale a été amendée avec effet rétroactif au 6 avril 2012,

et reconnaît que la version de l'article 13 de la TCGA qui était en vigueur à la date du 16 avril 2011 était incompatible avec le traité et que, partant, le recours de la Commission est fondé.

Appréciation de la Cour

- 16 À titre liminaire, il convient de relever que l'article 13 de la TCGA s'applique dès lors que le participant résident du Royaume-Uni détient plus de 10 % des parts de la société non-résidente à actionnariat limité en cause. Il peut ainsi viser tant les participations permettant à leur détenteur d'exercer une influence certaine sur les décisions de cette société et d'en déterminer les activités que les participations effectuées à des fins d'investissements. Il n'est donc pas exclu que cet article puisse affecter aussi bien la liberté d'établissement que la libre circulation des capitaux (voir, en ce sens, arrêts *Commission/Belgique*, C-387/11, EU:C:2012:670, points 34 et 35 ainsi que jurisprudence citée). Dès lors, ledit article pourrait être examiné sous l'angle de l'article 49 TFUE et de l'article 31 de l'accord EEE, d'une part, ainsi que de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE, d'autre part.
- 17 Cependant, la Commission demandant à titre principal de constater que le Royaume-Uni a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE, il y a lieu pour la Cour de se limiter à examiner la présente affaire au regard des dispositions du traité et de l'accord EEE relatives à la libre circulation des capitaux, l'examen au regard de la liberté d'établissement n'étant nécessaire que si le manquement reproché à titre principal s'avère non établi.
- 18 En vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, les mesures interdites par l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États (voir, notamment, arrêt *Commission/Finlande*, C-342/10, EU:C:2012:688, point 28 et jurisprudence citée).
- 19 En l'espèce, il est constant que l'article 13 de la TCGA a pour effet que les plus-values imposables réalisées par les sociétés non-résidentes à actionnariat limité, y compris celles résidentes d'un autre État membre de l'Union, sont immédiatement imputées, à des fins fiscales, aux participants de ces sociétés qui sont résidents du Royaume-Uni, dès lors qu'ils détiennent des droits sur plus de 10 % de ces plus-values. Ces participants sont alors assujettis à l'impôt en ce qui concerne le montant desdites plus-values, qu'ils les aient ou non réellement perçues, cet impôt étant calculé en fonction de la plus-value réalisée par la société elle-même. En revanche, pour les sociétés à actionnariat concentré résidentes du Royaume-Uni, l'impôt n'est prélevé qu'en cas de distribution des plus-values aux participants ou lorsque ces derniers cèdent leurs intérêts dans la société considérée, cet impôt étant alors, en outre, calculé en fonction du montant réellement perçu par le participant concerné.
- 20 Dès lors, ladite réglementation, en ce qu'elle est de nature, d'une part, à dissuader les résidents du Royaume-Uni, personnes physiques comme personnes morales, d'apporter leurs capitaux à une société non-résidente à actionnariat limité et, d'autre part, à entraver la possibilité pour une telle société d'attirer des capitaux en provenance du Royaume-Uni, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, laquelle est, en principe, interdite par l'article 63 TFUE.
- 21 Cette qualification ne saurait être remise en cause par le fait que la charge fiscale supportée par le participant d'une telle société peut dans certains cas, précisés au point 5 du présent arrêt, être réduite ou supprimée. À cet égard, il suffit de relever que ces possibilités ne permettent pas d'éliminer ladite restriction dans tous les cas où elle survient.

- 22 Il convient, toutefois, d'examiner si cette restriction peut être objectivement justifiée par des intérêts légitimes reconnus par le droit de l'Union.
- 23 Conformément à une jurisprudence constante de la Cour, la libre circulation des capitaux ne peut être limitée par une réglementation nationale que si elle est justifiée par une des raisons mentionnées à l'article 65 TFUE ou par des raisons impérieuses d'intérêt général au sens de la jurisprudence de la Cour, pour autant qu'il n'existe pas de mesure d'harmonisation au niveau de l'Union assurant la protection de ces intérêts (voir, notamment, arrêts *Commission/Allemagne*, C-112/05, EU:C:2007:623, point 72 et jurisprudence citée, ainsi que *Commission/Portugal*, C-20/09, EU:C:2011:214, point 59 et jurisprudence citée).
- 24 Ainsi, la Cour a itérativement jugé que les objectifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales peuvent justifier une restriction à la libre circulation des capitaux. Encore faut-il, cependant, que cette restriction soit propre à garantir la réalisation de ces objectifs et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ceux-ci (voir, notamment, arrêt *Commission/Portugal*, EU:C:2011:214, points 60 et 61 ainsi que jurisprudence citée).
- 25 Une mesure nationale restreignant la libre circulation des capitaux peut donc être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont la seule fin est d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par les activités réalisées sur le territoire national (arrêt *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, point 34 et jurisprudence citée).
- 26 En l'espèce, la Commission ne conteste pas que l'article 13 de la TCGA peut contribuer à la réalisation de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale. Elle soutient toutefois que cette disposition va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.
- 27 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, peut être considérée comme n'allant pas au-delà de ce qui est nécessaire pour prévenir la fraude et l'évasion fiscales une réglementation qui 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 et qui, dans chaque cas où l'existence d'un tel montage ne peut être exclue, met le contribuable en mesure, sans le soumettre à des contraintes administratives excessives, de produire des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles cette opération a été conclue (voir, en ce sens, arrêt *Itelcar*, EU:C:2013:629, point 37 et jurisprudence citée).
- 28 Or, force est de constater que l'article 13 de la TCGA ne se limite pas à viser spécifiquement les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique et réalisés à des seules fins fiscales, mais affecte également des comportements dont la réalité économique ne saurait être contestée. En effet, cet article s'applique de manière générale aux plus-values réalisées sur la cession d'actifs par une société non-résidente du Royaume-Uni contrôlée par un maximum de cinq personnes, notamment sans tenir compte du fait que le contribuable résident du Royaume-Uni auquel la plus-value résultant d'une telle cession doit être imputée est ou non l'une de ces personnes, son application étant exclue dans seulement quelques circonstances, telles que la cession d'un actif utilisé exclusivement aux fins d'une activité menée par cette société hors du Royaume-Uni. En outre, ledit article ne permet pas au contribuable concerné d'apporter des éléments visant à établir la réalité économique de sa participation dans la société concernée.
- 29 Il s'ensuit que l'article 13 de la TCGA va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre son objectif, ce que le Royaume-Uni ne conteste d'ailleurs pas.
- 30 Par ailleurs, dès lors qu'il est constant que l'article 13 de la TCGA s'applique également aux

sociétés résidentes d'un État membre de l'AELE partie à l'accord EEE, et dans la mesure où les stipulations de l'article 40 de l'accord EEE revêtent la même portée juridique que les dispositions, identiques en substance, de l'article 63 TFUE (arrêts Commission/Belgique, EU:C:2012:670, point 88 et jurisprudence citée, ainsi que Commission/Finlande, EU:C:2012:688, point 53 et jurisprudence citée), l'ensemble des considérations qui précèdent est, dans des circonstances telles que celles du présent recours, transposable mutatis mutandis audit article 40.

- 31 Dans ces conditions, eu égard à tout ce qui précède, il y a lieu de constater que, en adoptant et en maintenant une législation fiscale concernant l'imputation de plus-values aux participants de sociétés non-résidentes qui prévoit une différence de traitement entre les activités nationales et les activités transfrontalières, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE.

Sur les dépens

- 32 Aux termes de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation du Royaume-Uni et ce dernier ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) déclare et arrête:

- 1) **En adoptant et en maintenant une législation fiscale concernant l'imputation de plus-values aux participants («participants») de sociétés non-résidentes qui prévoit une différence de traitement entre les activités nationales et les activités transfrontalières, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992.**
- 2) **Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord est condamné aux dépens.**

Signatures

* Langue de procédure: l'anglais.