ARRÊT DE LA COUR

8 juillet 1999 *

Dans l'affaire C-254/97,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Conseil d'État (France) et tendant à obtenir, dans les litiges pendants devant cette juridiction entre

Société Baxter,

B. Braun Médical SA,

Société Fresenius France,

Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA

et

Premier ministre,

Ministère du Travail et des Affaires sociales,

Ministère de l'Économie et des Finances,

Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE), 58 du traité CE (devenu article 48 CE), 92 et 95 du traité CE (devenus, après modification, articles 87 CE et 90 CE),

* Langue de procédure: le français.

LA COUR,

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président, P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch et P. Jann, présidents de chambre, C. Gulmann (rapporteur), J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm et L. Sevón, juges,

avocat général: M. A. Saggio,
greffier: M^me D. Louterman-Hubeau, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour les sociétés Baxter, B. Braun Médical SA et Fresenius France, par M^e Alexandre Carnelutti, avocat au barreau de Paris,

— pour Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, par M^e Alain Monod, avocat au barreau de Paris,

— pour le gouvernement français, par M^me Kareen Rispal-Bellanger, sous-directeur du droit économique international et droit communautaire à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, et M. Jean-Marc Belorgey, chargé de mission à la même direction, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. Gérard Rozet, conseiller juridique, et M^me Hélène Michard, membre du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales des sociétés Baxter, B. Braun Médical SA et Fresenius France, représentées par M^e Alexandre Carnelutti, de Laboratoires

Bristol-Myers-Squibb SA, représentées par M[e] Alain Monod, du gouvernement français, représenté par M[me] Kareen Rispal-Bellanger et M. Frédérik Million, chargé de mission à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, et de la Commission, représentée par M. Gérard Rozet et M[me] Hélène Michard, à l'audience du 16 juin 1998,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 1[er] décembre 1998,

rend le présent

Arrêt

1 Par décision du 28 mars 1997, parvenue à la Cour le 14 juillet suivant, le Conseil d'État a posé, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE), 58 du traité CE (devenu article 48 CE), 92 et 95 du traité CE (devenus, après modification, articles 87 CE et 90 CE).

2 Ces questions ont été soulevées à l'occasion des recours introduits devant le Conseil d'État par la société Baxter ainsi que par d'autres sociétés exploitant des spécialités pharmaceutiques, en vue d'obtenir l'annulation pour excès de pouvoir de l'article 12 de l'ordonnance n° 96-51, du 24 janvier 1996, relative aux mesures urgentes tendant au rétablissement de l'équilibre financier de la sécurité sociale (*JORF* du 25 janvier 1996, p. 1230), pour violation, notamment, des articles 52, 58, 93, paragraphe 3, du traité CE (devenu article 88, paragraphe 3, CE) et 95 du même traité.

3 L'article 12 de cette ordonnance assujettit à trois contributions exceptionnelles les entreprises assurant l'exploitation d'une ou de plusieurs spécialités pharmaceutiques en France. En particulier, cette disposition grève lesdites entreprises d'une contribution exceptionnelle dont l'assiette est constituée par le chiffre d'affaires hors taxes réalisé en France entre le 1er janvier 1995 et le 31 décembre 1995 au titre des spécialités pharmaceutiques remboursables et des médicaments agréés à l'usage des collectivités, déduction faite des charges comptabilisées au cours de la même période correspondant aux dépenses afférentes à la réalisation en France d'opérations de recherche scientifique et technique.

4 La société Baxter et les autres requérantes au principal, qui sont des filiales de sociétés mères établies dans d'autres États membres, ont soutenu devant le Conseil d'État que le mécanisme de déduction des dépenses de recherche scientifique et technique de l'assiette de ladite contribution exceptionnelle introduisait une discrimination entre, d'une part, les laboratoires français dont l'essentiel de la recherche est effectué en France, et, d'autre part, les laboratoires étrangers dont les principales unités de recherche sont situées en dehors du territoire de cet État membre.

5 Estimant que ce moyen soulevait des questions sérieuses relatives à l'interprétation du droit communautaire, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) Les articles 52 et 58 du traité du 25 mars 1957 instituant la Communauté européenne s'opposent-ils à une législation nationale qui, adoptée en 1996, frappe, au titre de cette année, d'une contribution exceptionnelle dont le taux doit être fixé entre 1,5 et 2 % le chiffre d'affaires hors taxes réalisé dans l'État d'imposition entre le 1er janvier 1995 et le 31 décembre 1995 par les entreprises assurant l'exploitation de spécialités pharmaceutiques, au titre des spécialités pharmaceutiques remboursables et des médicaments agréés à l'usage des collectivités, et qui admet la déduction de l'assiette de la contribution des charges comptabilisées au cours de la même période au titre des dépenses afférentes aux seules opérations de recherche réalisées dans l'État d'imposition?

2) L'article 95 du traité instituant la Communauté européenne s'oppose-t-il à une telle législation?

3) Dans le cas de réponse négative à l'une ou l'autre des deux questions qui précèdent, cette déduction de l'assiette de la contribution des dépenses afférentes aux opérations de recherche réalisées dans l'État d'imposition doit-elle être considérée comme une aide au sens de l'article 92 du traité instituant la Communauté européenne?»

Sur la première question

6 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande si les articles 52 et 58 du traité s'opposent à une réglementation d'un État membre qui, d'une part, frappe les entreprises établies dans ce dernier et y assurant l'exploitation de spécialités pharmaceutiques d'une contribution exceptionnelle sur le chiffre d'affaires hors taxes réalisé par celles-ci au titre de certaines de ces spécialités pharmaceutiques lors du dernier exercice d'imposition écoulé avant la date d'adoption de cette réglementation et, d'autre part, ne permet à ces entreprises de déduire de l'assiette de cette contribution que les dépenses engagées au cours du même exercice d'imposition et afférentes aux seules opérations de recherche réalisées dans l'État d'imposition, lorsqu'elle s'applique à des entreprises communautaires opérant dans cet État par le biais d'un établissement secondaire.

7 Selon les requérantes au principal et la Commission, ce mécanisme fiscal, en ce qu'il ne permet de déduire de l'assiette de la contribution exceptionnelle que les dépenses afférentes aux opérations de recherche réalisées en France, est de nature à défavoriser les établissements secondaires installés sur le territoire français de sociétés pharmaceutiques dont le siège principal est établi dans un autre État membre, par rapport aux entreprises pharmaceutiques dont le principal établissement est en France, en raison du fait que les unités de recherche sont, dans la plupart des cas, implantées dans l'État membre où se trouve le siège principal de l'entreprise. Un tel résultat serait contraire aux articles 52 et 58 du traité.

8 Le gouvernement français soutient que, dans un contexte tel que celui de l'industrie pharmaceutique, où il est fréquent qu'un laboratoire de recherche établi à titre principal en France devienne un établissement secondaire d'une entreprise implantée à titre principal dans un autre État membre ou, inversement, qu'un tel établissement secondaire soit racheté par une entreprise implantée à titre principal en France, la localisation des dépenses de recherche des laboratoires pharmaceutiques est désormais indépendante du lieu du siège, de l'administration centrale ou du principal établissement de ceux-ci. Selon ce gouvernement, la contribution en cause au principal ayant un caractère exceptionnel et unique, et étant assise sur des éléments d'activité passés, elle ne serait contraire aux articles 52 et 58 du traité que s'il apparaissait, compte tenu des données économiques de l'année de référence, qu'en fait, d'une manière générale et par sa nature, elle défavorise les entreprises ayant leur siège, leur administration centrale ou leur principal établissement dans un État autre que celui d'imposition, par rapport aux entreprises dont ces éléments sont situés dans l'État membre d'imposition.

9 Tout d'abord, il convient de rappeler que la liberté d'établissement, reconnue par l'article 52 du traité aux ressortissants d'un État membre et qui comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et leur exercice dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants, comprend, conformément à l'article 58 du traité, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une succursale, d'une agence ou d'une filiale (voir arrêt du 12 avril 1994, Halliburton Services, C-1/93, Rec. p. I-1137, point 14).

10 Ensuite, il résulte de la jurisprudence de la Cour (voir arrêt du 13 juillet 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec. p. I-4017, point 14) que les règles d'égalité de traitement prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité, ou le siège en ce qui concerne les sociétés, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination, qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat.

11 Enfin, il importe également de rappeler que, ainsi que la Cour l'a déjà jugé à diverses reprises (voir, notamment, arrêt Halliburton Services, précité, point 16), depuis la fin de la période de transition, l'article 52 du traité est une disposition directement applicable malgré l'absence, dans un domaine déterminé, des directives prévues aux articles 54, paragraphe 2, et 57, paragraphe 1, du traité CE (devenus, après modification, articles 44, paragraphe 1, CE et 47, paragraphe 1, CE).

12 Dans l'affaire au principal, l'élément contesté est la possibilité pour les assujettis de déduire du chiffre d'affaires soumis à la contribution exceptionnelle les dépenses afférentes aux opérations de recherche réalisées en France au cours de l'année 1995. Il est allégué, en substance, que cet abattement, même s'il ne crée pas une discrimination directe à l'égard des entreprises ayant leur siège principal dans d'autres États membres et opérant en France, par le biais d'un établissement secondaire, désavantage néanmoins ces dernières du fait qu'elles effectuent généralement leurs activités de recherche en dehors de la France, alors que les entreprises établies dans cet État membre y effectuent généralement leurs activités de recherche.

13 A cet égard, il y a lieu de relever que, s'il existe certes des entreprises françaises qui exposent des dépenses de recherche en dehors de la France et des entreprises étrangères qui engagent de telles dépenses dans cet État membre, il n'en demeure pas moins que l'abattement fiscal en cause au principal apparaît comme susceptible de jouer plus particulièrement au détriment des entreprises ayant leur siège principal dans d'autres États membres et opérant en France par le biais d'établissements secondaires. En effet, ce seront typiquement celles-ci qui, dans la plupart des cas, auront développé leur activité de recherche en dehors du territoire de l'État membre d'imposition.

14 Cette constatation n'est pas infirmée par le fait que la contribution exceptionnelle en cause au principal avait, ainsi que le soutient le gouvernement français, un caractère exceptionnel et était assise sur des éléments d'activités relatifs à un exercice fiscal révolu.

15 Dans ces conditions, il convient de s'interroger sur une éventuelle justification de l'inégalité de traitement, telle que constatée au point 13 du présent arrêt, au regard des dispositions du traité sur la liberté d'établissement.

16 A cet égard, le gouvernement français soutient que ladite contribution exceptionnelle permettait de taxer l'un des éléments ayant concouru au déséquilibre des comptes de la sécurité sociale, à savoir la vente de spécialités pharmaceutiques, et de déduire un élément contribuant à la diminution des dépenses de santé, à savoir les frais engagés pour la recherche afférente aux spécialités pharmaceutiques. Dans ce contexte, la limitation de la déductibilité des frais de recherche aux seules dépenses relatives aux activités de recherche réalisées dans l'État membre d'imposition serait indispensable pour que les autorités fiscales de ce dernier soient en mesure de vérifier la réalité et la nature des dépenses de recherche engagées.

17 La Commission et, en substance, les sociétés requérantes au principal font valoir que les données résultant de la comptabilité des sociétés mères qui ont leur siège dans un autre État membre, effectuée en conformité avec la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (JO L 222, p. 11), et la septième directive 83/349/CEE du Conseil, du 13 juin 1983, fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité, concernant les comptes consolidés (JO L 193, p. 1), constituent une base sur laquelle l'administration fiscale peut établir son contrôle des dépenses de recherche. En outre, la Commission précise que, pour les nécessités propres au contrôle fiscal, l'administration compétente a la faculté d'exiger des informations complémentaires, sous réserve du principe de proportionnalité.

18 Il convient de rappeler que, à maintes reprises, la Cour a jugé que l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité (voir, notamment, arrêt du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, point 31). Ainsi un État membre est-il autorisé à appliquer des mesures qui permettent la vérification, de façon claire et précise, du montant des frais déductibles dans cet État au titre des dépenses de recherche.

19 Or, force est de constater qu'une réglementation nationale qui empêche de manière absolue le contribuable de rapporter la preuve que les dépenses afférentes aux activités de recherche réalisées dans d'autres États membres ont réellement été engagées ne saurait être justifiée au titre de l'efficacité des contrôles fiscaux.

20 En effet, il ne saurait être exclu a priori que le contribuable soit en mesure de fournir des pièces justificatives pertinentes permettant aux autorités fiscales de l'État membre d'imposition de vérifier, de façon claire et précise, la réalité et la nature des dépenses de recherche engagées dans d'autres États membres.

21 En conséquence, il convient de répondre à la première question que les articles 52 et 58 du traité s'opposent à une réglementation d'un État membre qui, d'une part, frappe les entreprises établies dans ce dernier et y assurant l'exploitation de spécialités pharmaceutiques d'une contribution exceptionnelle sur le chiffre d'affaires hors taxes réalisé par celles-ci au titre de certaines de ces spécialités pharmaceutiques lors du dernier exercice d'imposition écoulé avant la date d'adoption de cette réglementation et, d'autre part, ne permet à ces entreprises de déduire de l'assiette de cette contribution que les dépenses engagées au cours du même exercice d'imposition et afférentes aux seules opérations de recherche réalisées dans l'État d'imposition, lorsqu'elle s'applique à des entreprises communautaires opérant dans cet État par le biais d'un établissement secondaire.

Sur les deuxième et troisième questions

22 Compte tenu de la réponse donnée à la première question, il n' y a pas lieu de répondre aux deuxième et troisième questions.

Sur les dépens

23 Les frais exposés par le gouvernement français et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par le Conseil d'État, par décision du 28 mars 1997, dit pour droit:

Les articles 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) et 58 du traité CE (devenu article 48 CE) s'opposent à une réglementation d'un État membre qui, d'une part, frappe les entreprises établies dans ce dernier et y assurant l'exploitation de spécialités pharmaceutiques d'une contribution exceptionnelle sur le chiffre d'affaires hors taxes réalisé par celles-ci au titre de certaines de ces spécialités pharmaceutiques lors du dernier exercice d'imposition écoulé avant la date d'adoption de cette réglementation et, d'autre part, ne permet à ces entreprises de déduire de l'assiette de cette contribution que les dépenses engagées

au cours du même exercice d'imposition et afférentes aux seules opérations de recherche réalisées dans l'État d'imposition, lorsqu'elle s'applique à des entreprises communautaires opérant dans cet État par le biais d'un établissement secondaire.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 8 juillet 1999.

Le greffier

R. Grass

Le président

G. C. Rodríguez Iglesias