ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

10 mars 2005 *

Dans l'affaire C-39/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le tribunal administratif de Dijon (France), par décision du 30 décembre 2003, parvenue à la Cour le 2 février 2004, dans la procédure

Laboratoires Fournier SA

contre

Direction des vérifications nationales et internationales

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J.-P. Puissochet, S. von Bahr (rapporteur), J. Malenovský et U. Lõhmus, juges,

* Langue de procédure: le français.

avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: Mme K. Sztranc, administratreur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 28 octobre 2004,

considérant les observations présentées:

— pour Laboratoires Fournier SA, par Me B. Eme, avocat,

— pour le gouvernement français, par Mme C. Jurgensen-Mercier, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et C. Giolito, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 9 décembre 2004,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 49 CE au regard d'une législation nationale qui institue un mécanisme de crédit d'impôt recherche réservé aux seules opérations de recherche effectuées en France.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société Laboratoires Fournier SA (ci-après les «Laboratoires Fournier»), société de droit français, à la direction des vérifications nationales et internationales de la direction générale des impôts du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ci-après la «direction des vérifications») au sujet des redressements, notifiés par cette dernière et résultant de la remise en cause d'un crédit d'impôt recherche dont avaient bénéficié les Laboratoires Fournier au titre de l'impôt sur les sociétés.

La réglementation nationale

3 Aux termes de l'article 244 quater B du code général des impôts (ci-après le «code général»), dans sa version en vigueur à la date des faits au principal:

«I. Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 50 % de l'excédent des dépenses de recherche exposées au cours d'une année par rapport à la moyenne des dépenses de même nature, revalorisées de la hausse de prix à la consommation hors tabac, exposées au cours des deux années précédentes [...]»

4 L'article 49 septies H de l'annexe III au code général prévoyait, dans sa version en vigueur à la date des faits au principal:

«Ouvrent droit au crédit d'impôt mentionné à l'article 244 quater B du code général des impôts les dépenses correspondant à des opérations réalisées en France.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

5 Il ressort du jugement de renvoi que les Laboratoires Fournier, dont l'activité est la fabrication et la vente de spécialités pharmaceutiques, ont par sous-traitance confié à des centres de recherche implantés dans divers États membres de nombreuses missions de recherche et ont pris en compte les dépenses correspondantes pour le calcul de leur crédit d'impôt recherche au titre des années 1995 et 1996.

6 En 1998, les Laboratoires Fournier ont fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur ces mêmes années.

7 À l'issue de cette vérification, des redressements ont été notifiés auxdits Laboratoires, sur le fondement des articles 244 quater B du code général et 49 septies H de l'annexe III audit code, la direction des vérifications ayant écarté les dépenses susmentionnées pour la détermination du crédit d'impôt recherche dont se prévalaient les Laboratoires Fournier. Les impositions supplémentaires correspondantes ont été mises à la charge de ces derniers, pour la période en cause au principal.

8 Les Laboratoires Fournier ont présenté une réclamation concernant ces impositions. Celle-ci a été rejetée le 25 juillet 2001.

9 Ils ont introduit un recours devant le tribunal administratif de Dijon le 8 septembre 2001. Par cette requête, ils demandent la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés résultant des redressements qui leur ont été notifiés, ainsi que des intérêts de retard.

10 La juridiction de renvoi relève que les Laboratoires Fournier font valoir que les articles 244 quater B du code général et 49 septies H de l'annexe III à ce code contreviennent aux stipulations de l'article 49 CE.

11 Selon cette juridiction, la direction des vérifications soutient que par son arrêt du 28 janvier 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249), la Cour a admis qu'il soit porté atteinte aux stipulations de l'article 49 CE dans le but de préserver la cohérence du système fiscal interne de chaque État membre.

12 Dans ces conditions, le tribunal administratif de Dijon a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«[L]es dispositions [des articles 244 quater B du code général et 49 septies H de l'annexe III à ce code], en tant qu'elles réservent aux opérations de recherche réalisées en France le bénéfice du crédit d'impôt recherche, sont[-elles] contraires aux stipulations de l'article 49 [CE] [?]

[E]n cas de réponse positive à cette question, [...] la condition de réalisation en France des opérations de recherche prévue par lesdites dispositions participe[-t-elle] du principe de cohérence de l'impôt sur les sociétés et permet[-elle] ainsi de porter atteinte aux stipulations de l'article 49 [CE] [?]»

Sur les questions préjudicielles

13 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction nationale demande en substance si l'article 49 CE s'oppose à une réglementation d'un État membre qui réserve aux seules opérations de recherche réalisées sur le territoire de cet État membre le bénéfice d'un crédit d'impôt recherche.

14 Si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire (voir, notamment, arrêts du 11 août 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16, ainsi que du 15 juillet 2004, Weidert et Paulus, C-242/03, Rec. p. I-7379, point 12).

15 Or, la réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en réservant le bénéfice d'un crédit d'impôt recherche aux seules opérations de recherche réalisées dans ledit État membre, soumet les prestations de services que constitue l'activité de recherche à un régime fiscal différent selon qu'elle est exécutée dans d'autres États membres ou dans l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêt du 28 octobre 1999, Vestergaard, C-55/98, Rec. p. I-7641, point 21).

16 Une telle réglementation comporte une différence de traitement fondée sur le lieu d'exécution de la prestation de service contraire à l'article 49 CE.

17 Le gouvernement français fait toutefois valoir que cette différence de traitement découle directement du principe de territorialité de l'impôt, expressément reconnu par la Cour dans l'arrêt du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471, point 22), et que, dès lors, elle ne saurait être considérée comme comportant une discrimination ostensible ou déguisée interdite par le traité CE.

18 Toutefois, dans l'affaire ayant donné lieu à ce dernier arrêt, la Cour a examiné la compatibilité avec les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement de dispositions fiscales nationales s'appliquant aux entreprises résidentes et non résidentes, alors que, dans le litige au principal à l'origine de la présente affaire, il s'agit d'analyser la compatibilité avec le traité de dispositions fiscales nationales bénéficiant à des entreprises installées dans un État membre, en contrepartie de prestations de services effectuées, pour le compte de celles-ci, dans ce seul État membre. De telles dispositions sont contraires à l'article 49 CE, car elles sont fondées, bien qu'indirectement, sur le lieu d'établissement du prestataire de services et sont donc de nature à entraver les activités transfrontalières de ce dernier.

19 Il convient toutefois d'examiner si l'inégalité de traitement que comportent de telles dispositions est susceptible d'être justifiée au regard des dispositions du traité sur la libre prestation des services.

20 À cet égard, il est vrai que, dans les arrêts Bachmann (précité, point 28) et du 28 janvier 1992, Commission/Belgique (C-300/90, Rec. p. I-305, point 21), la Cour a admis que la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal peut justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité. Toutefois, ultérieurement, elle a précisé que, dans les affaires ayant donné lieu auxdits arrêts, il existait un lien direct, dans le chef du même contribuable soumis à l'impôt sur le revenu, entre la faculté de déduire des cotisations d'assurance des revenus imposables et l'imposition ultérieure des sommes versées par les assureurs en exécution des contrats d'assurance contre la vieillesse et le décès, lien qu'il était nécessaire de préserver en vue de sauvegarder la cohérence du régime fiscal en cause (voir, notamment, arrêts du 14 novembre 1995, Svensson et Gustavsson, C-484/93, Rec. p. I-3955, point 18, et du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 42). Lorsqu'un tel lien direct fait défaut, l'argument tiré de la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal ne saurait être invoqué (voir, notamment, arrêt Weidert et Paulus, précité, points 20 et 21).

21 Or, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, il n'existe aucun lien direct de cette nature entre, d'une part, l'impôt général sur les sociétés et, d'autre part, un crédit d'impôt correspondant à une partie des dépenses de recherche exposées par une entreprise.

22 Le gouvernement français soutient cependant que la réglementation nationale en cause au principal est justifiée par l'objectif de promouvoir la recherche et par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux.

23 S'il ne peut être exclu, ainsi que le fait valoir ledit gouvernement, que la promotion de la recherche et du développement constitue une raison impérieuse d'intérêt général, il n'en demeure pas moins qu'elle ne saurait justifier une mesure nationale, telle que celle en cause au principal, qui refuse le bénéfice d'un crédit d'impôt recherche à toute opération de recherche non effectuée dans l'État membre concerné. En effet, une telle réglementation est directement contraire à l'objectif de la politique communautaire dans le domaine de la recherche et du développement technologique, qui, conformément à l'article 163, paragraphe 1, CE, est, notamment, de «renforcer les bases scientifiques et technologiques de l'industrie de la Communauté et de favoriser le développement de sa compétitivité internationale». Le paragraphe 2 de ce même article précise en particulier que, à ces fins, la Communauté «soutient [les] efforts de coopération [des entreprises], en visant tout particulièrement à permettre [à celles-ci] d'exploiter pleinement les potentialités du marché intérieur à la faveur, notamment, [...] de l'élimination des obstacles juridiques et fiscaux à cette coopération».

24 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 Futura Participations et Singer, précité, 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 (voir arrêt du 8 juillet 1999, Baxter e.a., C-254/97, Rec. p. I-4809, point 18).

25 Or, 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 et respectent les critères prescrits, ne saurait être justifiée au titre de l'efficacité des contrôles fiscaux. 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 (voir arrêt Baxter e.a., précité, points 19 et 20).

26 Il convient dès lors de répondre aux questions posées que l'article 49 CE s'oppose à une réglementation d'un État membre qui réserve aux seules opérations de recherche réalisées sur le territoire de cet État membre le bénéfice d'un crédit d'impôt recherche.

Sur les dépens

27 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 49 CE s'oppose à une réglementation d'un État membre qui réserve aux seules opérations de recherche réalisées sur le territoire de cet État membre le bénéfice d'un crédit d'impôt recherche.

Signatures.