ARRÊT DE LA COUR
28 janvier 1986 *

Dans l'affaire 270/83,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. Georges Kremlis, membre de son service juridique, en tant qu'agent, assisté de M. Gérard Druesne, professeur à l'université de Nancy-II, doyen de la faculté de droit et des sciences économiques de Nancy, ayant élu domicile à Luxembourg chez M. Georges Kremlis, membre du service juridique, bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

partie requérante,

contre

République française, représentée par M. François Renouard, en tant qu'agent, et M. Alain Sortais, en tant qu'agent suppléant, ayant élu domicile à Luxembourg, à l'ambassade de France,

partie défenderesse,

ayant pour objet de faire constater que la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE, et notamment de son article 52, en n'accordant pas le bénéfice de l'avoir fiscal aux succursales et agences en France de sociétés d'assurances établies dans un autre État membre,

LA COUR,

composée de MM. Mackenzie Stuart, président, U. Everling, K. Bahlmann et R. Joliet, présidents de chambre, T. Koopmans, O. Due, Y. Galmot, C. Kakouris et T. F. O'Higgins, juges,

avocat général: M. G. F. Mancini
greffier: M^me^ D. Louterman, administrateur

* Langue de procédure: le français.

l'avocat général entendu en ses conclusions présentées à l'audience du 16 octobre 1985,

rend le présent

ARRÊT

En fait

Les faits de la cause, le déroulement de la procédure, les conclusions des parties et leurs moyens et arguments exposés au cours de la procédure écrite peuvent être résumés comme suit.

I — Exposé des faits

1. *Les dispositions françaises en matière d'avoir fiscal*

L'article 205 du code général des impôts français prévoit, pour les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206, un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et personnes morales imposables. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les sociétés. Son taux est de 50 %. Il constitue, pour les sociétés et personnes morales qui y sont soumises, le pendant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, établi par l'article 1er du code général des impôts.

Les sociétés sont, en principe, passibles de l'impôt sur les sociétés indépendamment du lieu où se trouve leur siège social ou le centre de leurs activités. L'article 209 du code général des impôts dispose qu'à cet effet, il est tenu compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Afin de limiter l'imposition cumulative des revenus distribués par les sociétés, qui sont frappés une première fois par l'impôt sur les sociétés en ce qui concerne les sociétés distributives de dividendes et, ensuite, une deuxième fois, au niveau des bénéficiaires, soit par l'impôt sur le revenu des personnes physiques, soit par l'impôt sur les sociétés, l'article 158 bis du code général des impôts a créé un crédit d'impôt appelé « avoir fiscal » au profit des bénéficiaires de dividendes. Cet article est libellé comme suit:

« Les personnes qui perçoivent des dividendes distribués par des sociétés françaises disposent à ce titre d'un revenu constitué:

— par les sommes qu'elles reçoivent de la société;

— par un avoir fiscal représenté par un crédit ouvert sur le Trésor.

Ce crédit d'impôt est égal à la moitié des sommes effectivement versées par la société.

Il ne peut être utilisé que dans la mesure où le revenu est compris dans la base de l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire.

Il est reçu en paiement de cet impôt.

... »

L'article 158 ter du code général des impôts réserve le bénéfice de l'avoir fiscal aux « personnes qui ont leur domicile réel ou leur siège social en France ».

L'article 242 quater du code général des impôts dispose:

« Le bénéfice de l'avoir fiscal peut être accordé aux personnes domiciliées sur le territoire des États ayant conclu avec la France des conventions tendant à éviter les doubles impositions. Les modalités et les conditions d'application sont fixées pour chaque pays par un accord diplomatique. »

Il résulte de ces dispositions, sauf disposition contraire dans une convention de doubles impositions, que si les sociétés et personnes morales ayant leur siège social en France, y compris les filiales constituées en France par des sociétés étrangères, bénéficient du système de l'avoir fiscal, ce bénéfice est refusé aux agences et succursales établies en France de sociétés ayant leur siège social à l'étranger. Ainsi que le précise une instruction administrative du 30 juillet 1976, les dividendes distribués par les sociétés françaises à des sociétés étrangères ayant un établissement en France ne sauraient bénéficier de l'avoir fiscal, même si, par ailleurs, ces dividendes sont repris dans les résultats imposables en France de cet établissement.

La loi de finances pour 1978 (n° 77-1467 du 30 décembre 1977) prévoit, dans son article 15, que les sociétés d'assurances, de réassurances et de capitalisation peuvent imputer sur l'impôt sur les sociétés dont elles sont redevables la totalité du crédit d'impôt attaché, en vertu de l'article 158 bis du code général des impôts, aux dividendes qu'elles perçoivent.

2. *La procédure précontentieuse*

Par lettre du 29 juillet 1981, la Commission a informé le gouvernement français, conformément à l'article 169 du traité CEE, que, selon elle, appliquer aux agences et succursales en France des sociétés d'assurances établies dans un autre État membre un régime différent en matière d'avoir fiscal par rapport aux sociétés d'assurances françaises constituait une discrimination contraire à l'article 52 du traité CEE.

Dans sa réponse du 30 décembre 1981, le gouvernement français a expliqué qu'il ne s'agissait que d'un aspect particulier du problème plus général de l'utilisation de l'avoir fiscal par les personnes physiques et morales résidant hors de France, et y exerçant une activité. Il a justifié cette réglementation par le fait que la situation fiscale d'une société française, dans différents domaines, ne serait pas la même que celle d'un établissement stable (agence ou succursale) appartenant à une société étrangère qui ne serait pas une entité juridique. Les problèmes fiscaux qui en résultent ne pourraient pas être résolus unilatéralement sur le fondement de l'article 52 du traité CEE, mais uniquement dans le cadre d'un rapprochement des législations fiscales en matière d'impôts directs ou, au niveau bilatéral, dans le cadre de conventions fiscales. Toute autre solution créerait un risque d'évasion fiscale.

Le 4 mai 1983, la Commission a émis un avis motivé au titre de l'article 169 du traité CEE en faisant valoir qu'en n'accordant pas aux succursales et agences en France de sociétés étrangères d'assurances établies dans un autre État membre le bénéfice de

l'avoir fiscal dans les mêmes conditions qu'aux sociétés françaises, le gouvernement français a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité, et notamment de son article 52. La réglementation française en question contraindrait les sociétés étrangères à créer en France des filiales, c'est-à-dire des sociétés de droit français, et désavantagerait des succursales et agences sans personnalité juridique propre, vidant ainsi de son contenu l'article 52 du traité. Les travaux d'harmonisation entamés ne sauraient préjuger l'obligation pour chaque État membre d'appliquer dès à présent son propre système fiscal de manière non discriminatoire.

Le gouvernement français a répondu, par lettre du 6 juillet 1983, qu'il n'était pas possible de modifier unilatéralement le régime fiscal des succursales installées en France par des sociétés étrangères d'assurances. Pour arriver à une égalité fiscale absolue entre les filiales et les succursales de sociétés d'assurances étrangères, il faudrait modifier tout un ensemble d'autres dispositions, dont certaines qui avantagent les succursales par rapport aux filiales. En outre, une mesure limitée aux sociétés d'assurances serait discriminatoire, car le problème concernerait les succursales de toutes les sociétés étrangères. Une société étrangère aurait d'ailleurs toujours la possibilité d'y créer une filiale pour pouvoir bénéficier de l'avoir fiscal.

II — Procédure et conclusions

1. Par requête parvenue au greffe de la Cour le 12 décembre 1983, la Commission a introduit contre la République française un recours au titre de l'article 169 du traité CEE.

La *Commission* conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— déclarer que la République française, en n'accordant pas aux succursales et agences en France de sociétés étrangères d'assurances établies dans un autre État membre de la Communauté le bénéfice de l'avoir fiscal dans les mêmes conditions qu'aux sociétés françaises, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE, et notamment de son article 52;

— condamner la République française aux dépens.

2. La *République française* conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

— rejeter la requête de la Commission;

— condamner la requérante aux dépens.

3. La procédure écrite s'est déroulée normalement.

La Cour, l'avocat général entendu, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans procéder à des mesures d'instruction préalables. Les parties ont cependant été invitées à répondre par écrit, avant l'audience, à certaines questions.

III — Moyens et arguments des parties exposés au cours de la procédure écrite

1. *Sur le caractère discriminatoire du régime français de l'avoir fiscal*

a) La *Commission* fait valoir que le régime litigieux français est contraire à l'article 52, alinéa 2, du traité CEE en ce qu'il est discriminatoire à l'égard des sociétés relevant du droit d'un autre État membre.

Ce régime traiterait différemment les sociétés d'assurances françaises, y compris les filiales françaises de sociétés étrangères, d'une part, et les agences et succursales françaises de sociétés d'assurances ayant leur siège social dans un autre État membre, d'autre part, alors que l'exercice en France de l'activité d'assurance par une société française ne présentait aucune différence avec l'exercice de la même activité par la succursale d'une société étrangère. Le régime litigieux placerait les agences et les succursales à qui le bénéfice de l'avoir fiscal est refusé dans une situation moins favorable. A cet égard, la Commission invoque l'exemple chiffré suivant: pour un même dividende distribué de 100 FF, une société ayant son siège social en France paierait 25 FF au titre de l'impôt sur les sociétés, à savoir [(100 + 50) × 50 %] — 50, alors que l'agence ou la succursale d'une société ayant son siège social dans un autre État membre paierait 50 FF au titre de l'impôt, à savoir 100 × 50 %.

La différence essentielle entre la filiale française d'une société étrangère et une agence ou succursale serait que la filiale n'est rien d'autre qu'une société de droit français, alors que l'agence ou la succursale reste partie intégrante de la société de droit étranger. La discrimination critiquée résulterait donc du fait qu'à raison d'une même activité, une société de droit français et une société relevant du droit d'un autre État membre sont soumises à des régimes fiscaux différents. Or, le critère du siège social reviendrait effectivement à faire une distinction selon un critère équivalant à celui de la nationalité pour une personne physique, car le siège d'une société servirait au rattachement de celle-ci à une législation donnée. Au surplus, la prise en considération du domicile d'une personne constituerait une discrimination déguisée.

Cette inégalité de traitement entraînerait un double désavantage pour les sociétés étrangères exerçant leurs activités en France par une succursale ou une agence. D'une part, le régime litigieux pourrait amener les sociétés étrangères à devoir pratiquer des tarifs plus élevés que leurs concurrents français et fausser ainsi la concurrence, en violation de l'article 3, sous f), du traité. D'autre part, il restreindrait la liberté de choix des agences et succursales de sociétés d'assurances étrangères pour la composition de leurs portefeuilles et leurs placements mobiliers, car la première directive 73/239 du Conseil, du 24 juillet 1973, portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant l'accès à l'activité de l'assurance directe autre que l'assurance sur la vie et son exercice (JO L 228, p. 3), et la première directive 79/267 du Conseil, du 5 mars 1979, portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant l'accès à l'activité de l'assurance directe sur la vie et son exercice (JO L 63, p. 1), ainsi que la législation française adoptée en exécution de ces directives, en imposant la constitution de réserves techniques « d'actifs équivalents, congruents et localisés dans chaque pays d'exploitation », ce qui supposerait « la représentation des engagements exigibles dans une monnaie par des actifs libellés ou réalisables dans cette même monnaie », empêcheraient les succursales de sociétés d'assurances étran-

gères de détenir des participations étrangères de sorte qu'elles seraient pratiquement contraintes à composer leurs portefeuilles d'obligations françaises, lesquelles ne bénéficient pas de l'avoir fiscal.

La discrimination à l'encontre des sociétés relevant du droit d'un autre État membre apparaîtrait encore plus nettement en raison du fait que le droit fiscal français utilise, dans l'article 209 du code général des impôts, pour permettre la taxation, un critère différent de celui employé pour éviter l'exonération. En effet, du point de vue de la taxation, les succursales de sociétés relevant du droit d'un autre État membre se verraient appliquer le même régime que les sociétés françaises, la détermination de la base imposable et le taux d'imposition étant, dans les deux cas, identiques, alors que l'exonération leur serait refusée. Selon le principe de territorialité de l'impôt, une société française ou une succursale en France d'une société étrangère n'y seraient taxées que pour les revenus provenant de leurs activités en France et l'activité d'une succursale étrangère d'une société française ne serait pas taxée en France.

Le choix de la forme d'établissement secondaire — soit filiale, soit agence ou succursale — ne serait nullement indifférent. D'une part, la création d'une filiale serait plus onéreuse en raison des frais inhérents à la constitution d'une société nouvelle. D'autre part, l'ancienneté et la réputation d'une société d'assurances ayant son siège dans un autre État membre pourraient se trouver en quelque sorte occultées par la création d'une nouvelle société.

Il serait également tout à fait inacceptable de vouloir subordonner l'extension de l'avoir fiscal aux agences et succursales de sociétés d'assurances établies dans un autre État membre à la reconnaissance du même avantage aux sociétés françaises, dans le cadre de conventions fiscales bilatérales. Dans son arrêt du 25 octobre 1979 (Commission/Italie, 159/78, Rec. p. 3247), la Cour aurait constaté que l'on ne saurait faire dépendre les obligations qui découlent de l'article 52 de la condition de réciprocité. D'ailleurs, même si certains États membres avaient encore aujourd'hui la même attitude que la France en ce qui concerne le bénéfice de l'avoir fiscal, une décision de la Cour en la matière s'imposerait à tous les États membres, qui devraient donc également supprimer cette restriction, de sorte qu'il serait satisfait à l'exigence de réciprocité. L'exigence de réciprocité serait, en outre, pratiquement sans objet pour la Communauté car, à l'exception de la Grèce, où les dividendes sont déductibles pour l'entreprise distributrice, ainsi que du Luxembourg et des Pays-Bas, qui appliquent le système classique d'imposition, dans tous les autres États membres, ou bien le bénéfice de l'avoir fiscal serait déjà étendu aux succursales de sociétés étrangères (Allemagne, Danemark, Italie), ou bien les dividendes perçus ne seraient pas taxés (Belgique, Irlande, Royaume-Uni). D'autre part, des conventions relatives à la double imposition conclues postérieurement à l'entrée en vigueur du traité CEE ne sauraient avoir des effets incompatibles avec les dispositions de celui-ci, et la primauté du droit communautaire sur le droit interne s'opposerait à ce qu'il soit invoqué en l'espèce, pour s'opposer à une norme communautaire, une disposition intégrée dans la hiérarchie des normes du droit français, comme ce serait le cas, en vertu de l'article 55 de la Constitution française, des conventions internationales.

b) Le *gouvernement français* souligne que la fiscalité directe relève, en l'état actuel du

droit, de la compétence des États membres qui peuvent, sous réserve des dispositions du traité, l'organiser comme ils l'entendent et se lier par des conventions internationales en tant que de besoin. Il y aurait lieu de replacer la non-attribution de l'avoir fiscal aux agences et succursales de sociétés d'assurances non résidentes dans l'ensemble constitué par les dispositions du code général des impôts et des conventions relatives à la double imposition.

Le principe de non-discrimination ne serait pas concerné dès lors que la situation de l'établissement stable diffère de celle d'une entité ayant une personnalité juridique propre, chacune de ces formes présentant des avantages et des inconvénients pour des sociétés d'assurances désireuses d'exercer en France. Ces différences auraient, conformément aux principes admis du droit international et à la pratique de la plupart des États membres, conduit la France à appliquer le régime fiscal des non-résidents aux établissements stables. La différenciation entre résidents et non-résidents serait pratiquée par la plupart des États; elle serait considérée comme nécessaire et non discriminatoire dans tous ces États.

Le gouvernement français souligne l'importance du critère de la résidence pour les personnes physiques et du siège pour les personnes morales dans le système du droit français de la fiscalité directe. Pour les sociétés, le critère de la résidence serait fondé, en droit français, comme dans la plupart des autres droits fiscaux, sur le lieu du siège ou de la direction effective de l'entité juridique. Qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales, la distinction entre résidents et non-résidents ne serait pas fondée sur la nationalité. La Commission elle-même admettrait la possibilité de cette distinction pour les personnes physiques. Le droit international ne reconnaissant pas la personnalité juridique à l'établissement stable, celui-ci ne pourrait être soumis qu'au régime de la société dont il émane et qui serait celui du siège. Ainsi, étant donné que les territoires français d'outre-mer ont un système fiscal propre, une société ayant son siège dans cette partie du territoire français ne bénéficierait pas de l'avoir fiscal, alors qu'une filiale ayant son siège social en France est soumise à la fiscalité des résidents, quand bien même elle appartiendrait entièrement à des intérêts étrangers ou domiciliés dans les territoires d'outre-mer.

Le siège comme critère de droit fiscal international aurait également été repris dans le modèle de convention relative à la double imposition adopté par l'OCDE. Les conventions tendant à éviter la double imposition, conclues par la France avec de nombreux pays, dont tous les États membres, distingueraient toutes, malgré des particularités résultant des caractéristiques des différents systèmes nationaux d'imposition en cause, entre résidents et non-résidents, et elles classeraient les succursales et agences de sociétés ayant leur siège social à l'étranger parmi les établissements stables soumis à des dispositions spécifiques. Ces conventions seraient également basées sur le principe de non-discrimination.

Le régime fiscal appliqué aux établissements stables en matière d'avoir fiscal serait, certes, différent, mais il ne serait pas discriminatoire dès lors que cette différence correspond à des différences de situations objectives. Cette différence serait fondée sur un critère de résidence et non de nationalité. L'absence de personnalité juridique propre de l'établissement stable lui permettrait d'opérer dans des conditions plus avantageuses que des filiales en ce qu'il peut utiliser les capitaux et certains éléments d'exploitation de la société non résidente et

en ce qu'il bénéficie de la réputation de cette société et de ses garanties de solvabilité.

Si le régime appliqué aux établissements stables ne comporte pas l'attribution de l'avoir fiscal, il serait, en revanche, plus favorable que celui des filiales sur d'autres points. Les établissements stables ne seraient pas soumis aux droits de mutation qui frappent une société de droit français, y compris la filiale, en cas de constitution, augmentation de capital, transformation, etc. En application des conventions conclues avec les autres États membres, les bénéfices réalisés en France par l'établissement stable ne seraient pas soumis à l'impôt dont la société non résidente est redevable dans son pays de résidence. Enfin, dans le cadre des conventions relatives à la double imposition, et conformément à la doctrine élaborée par l'OCDE, la France aurait renoncé à appliquer une retenue à la source sur les bénéfices distribués à l'étranger.

La solution préconisée par la Commission poserait également le problème du précompte, contrepartie de l'avoir fiscal: en effet, l'avoir fiscal ne serait accordé que si l'impôt sur les sociétés qui en est l'origine a été acquitté au taux de 50 %, alors que dans le cas contraire, par exemple la taxation des plus-values au taux de 15 %, la société distributrice de dividendes doit acquitter un complément d'impôt appelé précompte.

Les désavantages qu'aurait, selon la Commission, le régime fiscal des établissements stables ne seraient pas vérifiés dans la réalité. Les principes de représentation des engagements techniques et de congruence posés par la directive 73/239 du Conseil, du 24 juillet 1973, et le code français des assurances n'imposeraient nullement la détention d'actions dans le portefeuille d'une assurance, mais se limiteraient à en prévoir un pourcentage maximal autorisé à côté des obligations. En outre, une succursale pourrait détenir, outre des obligations, des actions étrangères cotées en France. De toute façon, la limitation du volume d'actions qu'une société peut détenir et le rendement plus faible de ce type de placement limiteraient l'impact financier — à supposer qu'il y en ait un — de la non-attribution de l'avoir fiscal aux établissements stables. L'intérêt essentiel d'un placement en actions résiderait dans la possibilité de réaliser d'éventuelles plus-values en capital dont les succursales disposeraient autant que les sociétés ayant leur siège en France. Certaines sociétés d'assurances pratiquant les tarifs les moins élevés sur le marché français ne détiendraient d'ailleurs que des obligations. L'expérience montrerait d'ailleurs que les sociétés d'assurances opérant sous forme de succursales ou d'agences ne pratiqueraient pas des tarifs plus élevés, ce qui ne saurait surprendre, car la compétitivité et le niveau des tarifs dépendraient beaucoup plus du niveau des frais généraux, du type de distribution et de la politique de souscription que du bénéfice de l'avoir fiscal sur une partie, en tout état de cause limitée, des actifs détenus en portefeuille.

La solution préconisée par la Commission amènerait la France à bouleverser unilatéralement l'équilibre établi par les conventions relatives à la double imposition avec les autres États membres. On ne saurait faire abstraction de l'existence des conventions relatives à la double imposition pour apprécier le caractère discriminatoire ou non du système français. Ces conventions reposeraient sur le principe de non-discrimination

et auraient pour but d'exclure la principale cause de discrimination, à savoir la double imposition. Une action unilatérale serait inadaptée à réaliser ces objectifs, le cadre bilatéral de ces conventions permettrait, au contraire, de trouver des solutions équilibrées.

c) La *Commission* répond, au sujet des avantages qu'aurait, selon le gouvernement français, le régime des établissements stables, que l'on ne saurait, comme le fait le gouvernement français, mettre en parallèle le paiement de l'impôt sur les sociétés, qui est annuel, avec celui de droits d'enregistrement, qui, si une société ne subit pas de transformation, ne sont dus qu'une seule fois dans la vie d'une société lors de sa constitution.

En ce qui concerne les tarifs pratiqués, la Commission admet que les succursales de sociétés d'assurances étrangères ne pratiquent pas de tarifs plus élevés que leurs concurrents français. Cela signifierait cependant simplement que seules des sociétés étrangères particulièrement performantes exercent une activité en France par le biais d'une succursale, malgré un régime fiscal désavantageux. Si la règle de la congruence des actifs n'oblige pas à détenir que des actions françaises, elle aurait pour effet qu'en raison du refus de l'avoir fiscal la succursale d'une société étrangère dispose de possibilités moins étendues pour composer son portefeuille qu'une société ayant son siège en France.

2. *Sur l'existence d'une restriction indirecte à l'établissement secondaire*

a) La *Commission* fait valoir, en second lieu, que ce régime fiscal constitue une restriction indirecte à l'établissement à titre secondaire au sens de l'article 52, alinéa 1, du traité CEE et du choix, par les sociétés des autres États membres, de la forme de l'agence ou succursale pour l'exercice de leur activité en France.

Une société bénéficiant, en vertu de l'article 58 du traité CEE, du droit d'établissement sur le territoire d'un autre État membre y aurait accès, en vertu de l'article 52, sous forme d'agence, de succursale ou de filiale. En outre, la différence du régime fiscal contraindrait les agences et succursales de sociétés étrangères à définir les principes de leur gestion financière dans des conditions différentes de celles applicables aux sociétés ayant leur siège en France. En particulier, la règle de congruence et les possibilités moins étendues pour composer le portefeuille d'une succursale qui en résultent pourraient constituer une incitation à choisir la forme de la filiale, plutôt que celle de la succursale, pour échapper au handicap du refus de l'avoir fiscal.

Le droit fondamental d'établissement, conféré directement par le traité et susceptible d'être invoqué par les ressortissants des États membres devant les tribunaux nationaux, rendrait les dispositions fiscales inopposables aux sociétés d'assurances dont le siège social se trouve dans un autre État membre et qui ouvrent en France une agence ou succursale. Certes, le Conseil n'aurait toujours pas adopté la proposition de directive de la Commission, du 1er août 1975, sur l'harmonisation des systèmes d'impôts des sociétés et des régimes de retenue à la source sur les dividendes (JO C 253 du 5.11.1975, p. 2). Mais l'absence d'aboutissement de travaux d'harmonisation ne saurait préjuger l'obligation pour chaque État membre d'appliquer son propre système fiscal de manière non discriminatoire. A cet

égard, on pourrait aisément transposer le raisonnement de la Cour en matière de libre circulation de marchandises (voir arrêt du 9 décembre 1981, Commission/Italie, 193/80, Rec. p. 3019) à la liberté de circulation des personnes. L'article 52 devrait produire tous ses effets indépendamment du rapprochement des systèmes fiscaux.

b) Le *gouvernement français* estime qu'une restriction indirecte à la création d'une succursale ou agence ne pourrait résulter que de l'existence d'une discrimination réelle, rendant l'exercice de l'activité d'assurance sous la forme d'établissement secondaire désavantageuse par rapport à son exercice sous la forme de filiale. Or, aucun désavantage n'existerait. En revanche, la modification du régime proposée par la Commission désavantagerait les filiales qui seules subissent les frais juridiques de constitution et les droits de mutation, ainsi que les inconvénients qu'entraîne la filialisation.

Le gouvernement français souligne, en outre, qu'il n'y a aucune incitation pour les sociétés étrangères à choisir la forme filiale plutôt que celle d'un établissement stable, étant donné que la question de l'avoir fiscal ne se pose que pour les actions françaises, que les portefeuilles d'assurances peuvent comprendre des actions étrangères cotées en France et que le rendement moyen très inférieur des actions permet de considérer que le refus de l'avoir fiscal ne constitue pas un élément qui détermine le choix des succursales.

3. *Sur d'autres arguments pouvant justifier le refus de l'avoir fiscal*

a) Selon le *gouvernement français,* accepter la thèse de la Commission conduirait à introduire, au profit du secteur d'assurance, une discrimination entre secteurs d'activités.

En outre, accorder l'avoir fiscal à l'établissement stable créerait des risques d'évasion fiscale. En effet, dans les conventions relatives à la double imposition auxquelles la France est partie, l'avoir fiscal ne serait jamais accordé aux sociétés étrangères qui détiennent une participation importante dans le capital de la société française distributrice. L'attribution de l'avoir fiscal à l'établissement stable pourrait ainsi inciter des sociétés étrangères à inscrire à l'actif d'un établissement stable en France les actions de sociétés françaises qu'elles détiennent, aux seules fins d'y bénéficier d'un traitement fiscal plus favorable. Les avantages, pour la société, d'un rattachement des actions françaises qu'elle possède à un établissement stable en France et, par conséquent, les risques d'évasion fiscale, seraient démontrés par une comparaison des sommes effectives perçues selon que les titres sont inscrits à l'actif de la société étrangère ou à celui de l'établissement stable.

b) En ce qui concerne l'argument tiré de la création d'une discrimination entre secteurs d'activités, la *Commission* observe que le traité CEE n'interdit que les discriminations entre les nationaux d'un État membre et ceux d'un autre État membre, et non les discriminations selon le secteur d'activité. Mais surtout le bénéfice de l'avoir fiscal devrait à l'avenir être reconnu à toutes les succursales et agences en France de sociétés établies dans un autre État membre, quelle que soit leur activité, la limitation du

présent recours au secteur d'assurances étant due au fait que c'est dans ce domaine que son attention a été attirée, alors que la solution que la Cour donnera dans la présente affaire aura une portée générale.

La Commission conteste l'existence d'un risque d'évasion fiscale. Une société étrangère qui détient elle-même des actions de sociétés françaises ne serait soumise en France qu'à une taxation limitée et serait principalement imposée dans son propre pays; elle pourrait, en vertu des conventions contre la double imposition, bénéficier des allégements tels que l'avoir fiscal. Par contre, les dividendes perçus par un établissement stable en France seraient soumis à la pleine taxation en France — et en général exonérés dans le propre pays — et l'avoir fiscal lui serait refusé. Le cas de l'agence ou succursale d'une société étrangère qui détient des actions serait donc le seul cas où il y a un désavantage très net.

Le fait d'inscrire des actions à l'actif de la succursale en France d'une société étrangère n'entraînerait aucune diminution du montant de l'impôt perçu en France. Si les actions demeurent détenues par la société étrangère à son siège, la distribution supporterait la retenue à la source au taux, selon les conventions de double imposition, de 15 %, soit pour un dividende de 100 une retenue de 15; toutefois, la France accorderait le bénéfice de l'avoir fiscal à la société étrangère dans certaines conditions prévues par quelques conventions de double imposition. Au contraire, si les actions sont inscrites à l'actif de la succursale, la distribution du même dividende serait frappée de l'impôt sur les sociétés au taux de 50 % avec application de l'avoir fiscal, soit une imposition en France de 25. Le montant de l'impôt perçu en France serait donc plus élevé lorsque les actions sont détenues par la succursale. De même, pour le cas de la détention d'une participation importante dans le capital d'une société française par une société étrangère, cas dans lequel l'avoir fiscal ne serait jamais accordé, le risque d'évasion fiscale serait inexistant.

c) Le *gouvernement français* répond, en ce qui concerne l'argument de la Commission selon lequel l'octroi de l'avoir fiscal devrait être accordé à toutes les succursales et agences en France de sociétés étrangères, indépendamment de leur activité, qu'une telle solution irait au-delà de l'objet du recours. Il conduirait, en outre, à remettre en cause, pour une grande partie de son domaine d'application, le principe de la distinction entre résidents et non-résidents et donc une partie importante des systèmes fiscaux nationaux et des conventions relatives à la double imposition. On ne saurait, sans procéder à un examen global préalable des différents aspects des systèmes fiscaux complexes des États membres, applicables aux résidents et aux non-résidents, prétendre, comme le fait la Commission en isolant la question de l'avoir fiscal, que la France serait le seul État membre à traiter différemment les résidents et les établissements stables des non-résidents.

En ce qui concerne le risque d'évasion fiscale, le gouvernement français estime que si l'on veut intégrer dans la comparaison de l'imposition dans les différents cas l'impôt sur les sociétés dû par le bénéficiaire des dividendes, comme le fait la Commission dans ses calculs, il faudrait le faire pour toutes les hypothèses et tenir compte de l'impôt sur les sociétés perçu à l'étranger pour établir la charge fiscale globale. A cette fin, le gouvernement français présente un

tableau qui confirme, selon lui, que si l'établissement stable d'une société étrangère était traité comme une société résidente, comme le préconise la Commission, les sociétés étrangères auraient intérêt à ne détenir des actions françaises que par l'intermédiaire d'un établissement stable en France. Bien que, dans certains cas, le Trésor français puisse trouver avantage à un tel transfert des actions, le risque d'évasion n'en existerait pas moins sur le plan international et notamment entre les États membres, ce que des conventions relatives à la double imposition viseraient justement à éviter. L'analyse de la Commission serait également erronée pour les cas des participations importantes dans lesquels une comparaison de l'imposition totale, appréciée au plan international, montrerait également un risque d'évasion fiscale.

IV — Réponses aux questions posées par la Cour

1. *Sur l'objet du recours*

Le *gouvernement français* confirme qu'il n'existe, dans le régime fiscal français, aucune différence de traitement entre les sociétés d'assurances et les autres sociétés en ce qui concerne l'avoir fiscal depuis que la limitation de l'imputation de l'avoir fiscal au quart de son montant pour les sociétés d'assurances résidentes a été supprimée par l'article 15 de la loi de finances pour 1973.

La *Commission* observe que si elle a limité l'objet de son recours au seul domaine des sociétés d'assurances, pour lequel des plaintes lui avaient été adressées et où le droit d'établissement à titre secondaire s'exerce, à la différence d'autres domaines, largement au moyen de succursales, elle estime néanmoins, sans pour autant suggérer à la Cour de statuer sur une autre situation que celle qui a été à l'origine de la procédure, que chaque État membre devra tirer les conséquences d'un arrêt condamnant le système français.

2. *Sur les conventions relatives à la double imposition entre la France et les autres États membres*

Le *gouvernement français* expose que la France a conclu des conventions relatives à la double imposition avec tous les États membres. Selon les indications qu'il fournit à ce sujet, en dehors des cas où une société étrangère détient une participation substantielle d'une société française, cas dans lequel il n'y a pas de transfert de l'avoir fiscal à la société étrangère, une société étrangère bénéficie de l'avoir fiscal pour les dividendes des actions françaises faisant partie de l'actif de son établissement principal lorsque son siège est situé en République fédérale d'Allemagne, au Luxembourg, aux Pays-Bas ou au Royaume-Uni, alors que les conventions avec les autres États membres ne prévoient pas le transfert de l'avoir fiscal à la société étrangère. Dans aucune convention, le bénéfice de l'avoir fiscal ne serait prévu pour l'établissement stable en France d'une société ayant son siège dans un autre État membre. Des négociations seraient actuellement en cours avec le Danemark et l'Italie qui pourraient avoir des incidences sur l'imposition des bénéfices distribués. D'autres États membres n'auraient pas, jusqu'à présent, manifesté d'intérêt à ce que leurs résidents bénéficient de l'avoir fiscal pour les actions françaises détenues par ceux-ci. Les raisons pour lesquelles certaines conventions ne prévoient pas le transfert de l'avoir fiscal seraient multiples et tiendraient

notamment aux caractéristiques des régimes fiscaux en question, de la nécessité de concessions de différente nature pour obtenir un accord équilibré et à certaines considérations de nature extrafiscale comme le motif de ne pas inciter à des investissements à l'étranger.

La *Commission* explique que l'octroi de l'avoir fiscal pour les dividendes encaissés par l'établissement stable d'une société ayant son siège dans un autre État n'est pas réglé par les conventions relatives à la double imposition, mais dépend exclusivement de la législation nationale. La France serait le seul État membre avec système d'imputation où les dividendes distribués à l'établissement stable d'une société non résidente sont imposés sans bénéficier de l'avoir fiscal correspondant. Partout ailleurs dans la Communauté, la soumission des dividendes à l'impôt national s'accompagnerait de l'octroi de l'avoir fiscal.

Dans l'hypothèse où les dividendes sont encaissés directement par la société, ils seraient imposés dans l'État membre où celle-ci est résidente, la retenue à la source à laquelle les dividendes sont soumis en France étant imputée sur l'impôt dû dans l'État de résidence afin d'éviter une double imposition. Les conventions conclues par la France avec la République fédérale d'Allemagne, le Luxembourg, les Pays-Bas et le Royaume-Uni prévoiraient expressément l'octroi de l'avoir fiscal français, bien que les dividendes encaissés en France ne soient imposés que dans l'État de résidence, avec la conséquence d'une réduction de l'impôt à payer dans cet État.

3. *Sur le calcul de la charge d'imposition sur les dividendes*

Le *gouvernement français* explique le tableau comparatif par lequel il entend établir l'existence d'un risque d'évasion fiscale en démontrant les conséquences de la thèse défendue par la Commission de l'assimilation de l'établissement stable à une société résidente en France. Il compare la situation d'une société étrangère qui inscrit ses actions françaises à l'actif de son établissement principal à l'étranger avec celle de la société étrangère qui inscrit ces mêmes actions à l'actif d'un établissement secondaire en France, lequel serait, par hypothèse, assimilé à une société française en matière d'avoir fiscal. Dans une telle comparaison, sur un bénéfice réalisé de 200 et un dividende distribué de 100 auquel s'ajoute l'avoir fiscal de 50, la charge fiscale s'élèverait à 125 en cas de détention directe des titres, alors qu'elle n'atteindrait que 87,5 avec interposition d'un établissement stable en France si celui-ci était assimilé à une société résidente. Cette comparaison démontrerait donc l'existence d'une distorsion qui serait une source d'évasion fiscale.

La *Commission* estime que le tableau sur lequel se base cette comparaison est incompréhensible ou non pertinent et elle conteste les chiffres qu'il présente. Les données sur lesquelles repose cette comparaison seraient purement fictives puisque le système français refuse l'avoir fiscal à l'établissement stable. Il faudrait, au contraire, prendre en considération la différence qui existe actuellement entre la situation d'une société ayant son siège en France, d'une part, et la situation d'une société étrangère détenant des actions soit directement par la société, soit par son établissement stable, d'autre part. Cette comparaison montrerait que si la charge fiscale est la même, que les actions soient détenues par une société ayant son

siège en France ou par une société ayant son siège dans un autre État lié à la France par une convention prévoyant l'octroi de l'avoir fiscal, elle serait plus lourde lorsque le détenteur est l'établissement stable en France d'une société non résidente. La discrimination existant dans ce dernier cas disparaîtrait si l'avoir fiscal était accordé.

4. *Sur les législations des États membres en la matière*

La *Commission* a exposé que, en ce qui concerne l'imposition des bénéfices et des dividendes distribués, quatre situations doivent être distinguées dans la Communauté, à savoir:

— le système en vigueur au Luxembourg et aux Pays-Bas, comportant une double imposition sans atténuation, où les bénéfices sont taxés dans le chef de la société qui les a réalisés et encore une fois ensuite dans le chef de l'actionnaire percevant les dividendes distribués;

— le système en vigueur en Grèce, où la double imposition est évitée en diminuant le bénéfice imposable de la société distributrice du montant des dividendes;

— le système en vigueur en République fédérale d'Allemagne et en Italie, où la double imposition est évitée par l'imputation intégrale de l'impôt sur les sociétés sur l'impôt dû par le bénéficiaire des dividendes;

— les systèmes en vigueur dans les autres États membres prévoyant une imputation partielle de l'impôt sur les sociétés sur l'impôt dû par le bénéficiaire des dividendes en accordant un « avoir fiscal », « crédit d'impôt » ou « tax credit » dont le taux varie selon les États.

Afin de bénéficier de l'avoir fiscal, le bénéficiaire devrait généralement être résident dans l'État membre en cause et imposable sur les dividendes reçus. Toutefois, les sociétés non résidentes, mais ayant un établissement stable sur le territoire de l'État bénéficieraient de l'avoir fiscal au titre des dividendes encaissés par cet établissement dans tous les États membres avec système de crédit, sauf en France où les dividendes reçus par l'établissement stable sont imposés sans que soit accordé l'avoir fiscal.

D'une façon générale, le critère utilisé pour la détermination de la résidence des personnes morales serait, dans le droit des États membres, celui du siège social. La résidence serait utilisée pour déterminer la base imposable du contribuable. Ainsi, pour ce qui est des sociétés, une société résidente dans un État membre, mais exerçant son activité à l'étranger au moyen d'un établissement stable pourrait être imposée au titre de celle-ci dans le pays de résidence, éventuellement avec imputation de l'impôt payé dans le pays de l'exercice de l'activité afin d'éviter la double imposition. Cependant, en France, une société résidente ne serait imposée, en vertu du principe de territorialité, que sur ses bénéfices réalisés en France et non sur ceux de ses établissements stables à l'étranger de sorte que sa situation fiscale, du point de vue de la base imposable, ne diffère pas de celle de l'établissement stable d'une société non résidente.

V — Procédure orale

A l'audience du 19 juin 1985, la Commission, représentée par M. Druesne, et le gouvernement français, représenté par M. Guillaume, ont été entendus en leurs plaidoiries et ont répondu à des questions posées par la Cour.

L'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 16 octobre 1985.

En droit

1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 12 décembre 1983, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CEE, un recours visant à faire reconnaître qu'en n'accordant pas aux succursales et agences en France de sociétés d'assurances établies dans un autre État membre le bénéfice de l'avoir fiscal dans les mêmes conditions qu'aux sociétés françaises, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CEE, et notamment de son article 52.

Sur la législation nationale en cause

2 Le régime fiscal en France prévoit un impôt de 50 % sur l'ensemble des bénéfices réalisés par les sociétés et personnes morales imposables, dénommé impôt sur les sociétés et constituant le pendant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Les sociétés sont, en principe, passibles de cet impôt indépendamment du lieu où se trouve leur siège social. Cependant, il n'est tenu compte à cet effet, en vertu de l'article 209 du code général des impôts, que des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention relative à la double imposition.

3 Afin d'atténuer l'imposition cumulative des bénéfices distribués par les sociétés résultant du fait que ces bénéfices sont d'abord frappés par l'impôt sur les sociétés dans le chef de la société distributrice de dividendes et, ensuite, par l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés dans le chef du bénéficiaire des dividendes, l'article 158 bis du code général des impôts prévoit un crédit d'impôt appelé « avoir fiscal », qui est attribué aux bénéficiaires de dividendes distribués par des sociétés françaises, s'élevant à la moitié des sommes effectivement versées par celles-ci. Cet avoir fiscal

est reçu en paiement de l'impôt dû par le bénéficiaire. Il constitue, dans son chef, un revenu et ne peut être utilisé que dans la mesure où il est compris dans la base de l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire.

4 L'article 158 ter du code général des impôts dispose, dans son alinéa 2, que le bénéfice de l'avoir fiscal « est réservé aux personnes qui ont leur domicile réel ou leur siège social en France ». En outre, selon l'article 242 quater du code général des impôts, ce bénéfice peut être accordé aux personnes domiciliées sur le territoire des États ayant conclu avec la France des conventions tendant à éviter les doubles impositions.

5 D'après les informations fournies à la Cour par les parties, les conventions conclues entre la France et quatre États membres, à savoir la République fédérale d'Allemagne, le Luxembourg, les Pays-Bas et le Royaume-Uni, prévoient qu'une société ayant son siège social dans ces États membres et détenant des actions de sociétés françaises dans l'actif de son établissement principal peut bénéficier de l'avoir fiscal. En revanche, le bénéfice de l'avoir fiscal n'est en aucun cas prévu pour les actions détenues dans l'actif d'établissements stables, succursales ou agences, de sociétés n'ayant pas leur siège en France.

6 Il résulte des dispositions précitées, comme le confirme l'article 15 de la loi de finances pour 1978 (n° 77-1467 du 30 décembre 1977, JORF 1977, p. 6316), que les sociétés d'assurances ayant leur siège social en France, y compris les filiales constituées en France par des sociétés d'assurances étrangères, bénéficient de l'avoir fiscal pour les actions de sociétés françaises qu'elles détiennent dans leurs portefeuilles. Par contre, ce même bénéfice est refusé aux établissements stables, sous forme de succursales ou agences, établis en France par des sociétés d'assurances ayant leur siège social dans un autre État membre.

Sur l'objet du litige

7 Par le présent recours en manquement, la Commission vise à établir que ce régime de l'avoir fiscal présente, à l'égard des succursales et agences de sociétés d'assurances dont le siège est situé dans un autre État membre, un caractère discrimina-

toire et constitue une restriction indirecte à la liberté de créer un établissement secondaire. La Commission a ajouté que si elle a limité son recours au secteur des assurances en raison du fait que des plaintes lui avaient été adressées seulement dans ce secteur, il appartiendrait néanmoins à tout État membre, et notamment à la France, de tirer d'un arrêt de la Cour toutes les conséquences qui s'imposent, même dans d'autres domaines.

8 Le gouvernement français s'est opposé à ce que l'objet du présent recours soit ainsi élargi par la Commission à toutes les sociétés indépendamment de leur champ d'activité.

9 A cet égard, il convient d'observer que, même si les dispositions nationales litigieuses produisent des effets particulièrement sensibles dans un secteur comme celui des assurances, où des succursales de sociétés d'assurances étrangères sont obligées de constituer des provisions techniques d'actifs localisés dans le pays d'exploitation, il n'en reste pas moins que ce même régime s'applique à d'autres secteurs. On peut, dès lors, regretter que, du fait de sa limitation aux sociétés d'assurances, le présent recours pose les problèmes dans des termes qui ne couvrent qu'une partie du champ d'application des dispositions législatives françaises en question. Cette constatation, toutefois, n'affecte pas la recevabilité du recours.

10 Eu égard à certaines imprécisions qui sont apparues au cours de la procédure au sujet de la détermination de l'objet du présent recours, il y a encore lieu d'observer que le recours concerne l'inégalité de traitement au regard du bénéfice de l'avoir fiscal entre, d'une part, des sociétés d'assurances ayant leur siège en France, y compris les filiales constituées en France par des sociétés étrangères, et, d'autre part, des succursales et agences établies en France par des sociétés d'assurances dont le siège est situé dans un autre État membre. Le recours ne vise donc pas d'une façon générale toute différence de traitement entre, d'une part, les sociétés en tant qu'entités juridiques indépendantes et, d'autre part, les succursales et agences dépourvues de la personnalité morale. Enfin, il convient plus particulièrement de souligner que le recours ne concerne pas des différences éventuelles d'imposition entre, d'une part, des succursales et agences et, d'autre part, des filiales de sociétés ayant leur siège dans un autre État membre dans le cas où ces succursales et agences ou filiales transfèrent à leurs maisons mères les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées par elles en France.

Sur l'application de l'article 52 du traité CEE

11 La Commission avance deux moyens pour démontrer que le régime litigieux de l'avoir fiscal est contraire à l'article 52, alinéa 2, du traité CEE. En premier lieu, ce régime constituerait, à l'égard des succursales et agences en France des sociétés d'assurances ayant leur siège dans d'autres États membres, une discrimination par rapport aux sociétés ayant leur siège en France. Le régime fiscal empêcherait ces succursales et agences de détenir dans leur portefeuille des actions françaises et les désavantagerait donc dans l'exercice de leurs activités en France. La discrimination apparaîtrait d'autant plus nettement que, aux fins de la détermination des revenus imposables, le droit fiscal français appliquerait le même régime aux sociétés françaises qu'aux établissements stables de sociétés étrangères. En second lieu, ce régime fiscal défavorable des succursales et agences de sociétés d'assurances étrangères limiterait indirectement la liberté dont doivent disposer les sociétés d'assurances situées dans d'autres États membres de s'établir en France soit sous forme de filiale, soit sous forme de succursale ou agence. Il constituerait une incitation à préférer la forme de la filiale pour échapper au désavantage résultant d'un refus du bénéfice de l'avoir fiscal.

12 Selon le gouvernement français, ce traitement différent ne constitue pas une discrimination et n'est donc pas contraire à l'obligation d'un État membre, résultant de l'article 52, alinéa 2, d'appliquer aux sociétés ayant leur siège social dans d'autres États membres les conditions définies par sa législation pour ses propres ressortissants. A cet effet, le gouvernement français fait valoir deux séries d'arguments visant à établir en substance, d'une part, qu'une différence de traitement est justifiée en l'espèce par des situations objectivement différentes et, d'autre part, que cette différence de traitement est due aux particularités des régimes fiscaux qui varient selon les États membres ainsi qu'aux conventions relatives à la double imposition.

13 Il convient de constater d'abord que l'article 52 du traité CEE constitue une des dispositions fondamentales de la Communauté et est directement applicable dans les États membres depuis la fin de la période transitoire. En vertu de cette disposition, la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants. La suppression des restrictions à la liberté d'établissement s'étend aux restrictions à la

création d'agences, de succursales ou de filiales par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un autre État membre.

14 L'article 52 vise ainsi à assurer le bénéfice du traitement national à tout ressortissant d'un État membre qui s'établit, ne serait-ce qu'à titre secondaire, dans un autre État membre pour y exercer une activité non salariée et interdit toute discrimination fondée sur la nationalité résultant des législations en tant que restriction à la liberté d'établissement.

15 Il apparaît donc que les deux moyens invoqués par la Commission, à savoir, d'une part, la discrimination, par la législation française, des succursales et agences des sociétés d'assurances établies dans d'autres États membres par rapport aux sociétés établies en France et, d'autre part, la restriction à la liberté d'établissement sous forme de succursales et agences à l'égard des sociétés d'assurances étrangères, sont étroitement liés. Ils doivent, dès lors, être examinés ensemble.

16 Il est constant, en vertu de la législation française et plus particulièrement de l'article 158 ter du code général des impôts, que les sociétés d'assurances ayant leur siège en France bénéficient, pour les dividendes des actions de sociétés françaises qu'elles détiennent dans leur portefeuille, de l'octroi de l'avoir fiscal, alors que ce même bénéfice est refusé aux succursales et agences des sociétés d'assurances ayant leur siège dans un autre État membre. Sous cet aspect, les sociétés d'assurances ayant leur siège dans un autre État membre et exerçant leurs activités en France au moyen de succursales ou agences ne sont donc pas traitées de la même manière que les sociétés d'assurances ayant leur siège social en France.

17 Par une première série d'arguments, le gouvernement français vise à établir que ce traitement différent est justifié par des différences objectives entre la situation d'une société d'assurances ayant son siège social en France et celle d'une succursale ou agence d'une société d'assurances dont le siège social est situé dans un autre État membre. La différence en question reposerait sur la distinction entre personnes « résidentes » et « non résidentes », connue dans tous les ordres juridiques et admise sur le plan international; elle serait indispensable dans le domaine fiscal. Cette différence serait donc également applicable dans le cadre de l'article

52 du traité. En outre, les succursales et agences des sociétés ayant leur siège à l'étranger seraient, sous différents aspects, avantagées par rapport aux sociétés françaises, ce qui compenserait d'éventuels désavantages du point de vue de l'avoir fiscal. Enfin, de tels désavantages seraient, en tout cas, insignifiants et pourraient facilement être évités par la création d'une filiale en France.

18 A cet égard, il convient d'abord de souligner que la liberté d'établissement, que l'article 52 reconnaît aux ressortissants d'un autre 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 CEE, pour les sociétés constituées en conformité de 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 ou agence. Pour les sociétés, il importe de relever dans ce contexte que leur siège au sens précité sert à déterminer, à l'instar de la nationalité de personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État. Admettre que l'État membre d'établissement puisse librement appliquer un traitement différent en raison du seul fait que le siège d'une société est situé dans un autre État membre viderait donc cette disposition de son contenu.

19 Même si l'on ne saurait exclure totalement qu'une distinction selon le siège d'une société ou qu'une distinction selon la résidence d'une personne physique puisse, sous certaines conditions, être justifiée dans un domaine comme le droit fiscal, il y a lieu d'observer en l'espèce que les dispositions fiscales françaises ne font, en ce qui concerne la détermination de la base imposable en vue de l'établissement de l'impôt sur les sociétés, aucune différence entre les sociétés ayant leur siège social en France et les succursales et agences situées en France de sociétés ayant leur siège à l'étranger. En vertu de l'article 209 dù code général des impôts, les deux sont imposables sur les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, à l'exclusion des bénéfices réalisés à l'étranger, ou attribués à la France par une convention relative à la double imposition.

20 Dès lors que la réglementation litigieuse met sur le même plan, aux fins de l'imposition de leurs bénéfices, les sociétés ayant leur siège social en France et les succursales et agences situées en France de sociétés ayant leur siège à l'étranger, elle ne peut pas, sans créer une discrimination, les traiter différemment, dans le cadre de cette même imposition, en ce qui concerne l'octroi d'un avantage y relatif, tel que l'avoir fiscal. En traitant d'une manière identique les deux formes d'établissement aux fins de l'imposition des bénéfices réalisés par eux, le législateur français a, en effet, admis qu'il n'existe entre les deux, au regard des modalités et des conditions de cette imposition, aucune différence de situation objective pouvant justifier une différence de traitement.

21 Contrairement à la thèse défendue par le gouvernement français, la différence de traitement ne peut pas non plus être justifiée par des avantages éventuels dont les succursales et agences bénéficieraient par rapport aux sociétés et qui, selon le gouvernement français, compenseraient les désavantages résultant du refus de l'avoir fiscal. A supposer même que de tels avantages existent, ils ne peuvent justifier une violation de l'obligation, posée par l'article 52, d'accorder le traitement national en ce qui concerne l'avoir fiscal. Il n'est pas non plus nécessaire, dans ce contexte, d'évaluer l'importance des désavantages qui résultent, pour les succursales et agences de sociétés d'assurances étrangères, du refus de l'avoir fiscal et d'examiner si ces désavantages peuvent avoir une incidence sur les tarifs pratiqués par elles, car l'article 52 interdit toute discrimination, même de faible portée.

22 En outre, le fait que les sociétés d'assurances dont le siège social est situé dans un autre État membre sont libres de choisir pour leur établissement la forme d'une filiale afin de pouvoir bénéficier de l'avoir fiscal ne saurait justifier une différence de traitement. En effet, l'article 52, alinéa 1, deuxième phrase, laissant expressément aux opérateurs économiques la possibilité de choisir librement la forme juridique appropriée pour l'exercice de leurs activités dans un autre État membre, ce libre choix ne doit pas être limité par des dispositions fiscales discriminatoires.

23 Par une deuxième série d'arguments, le gouvernement français vise à établir que la différence de traitement est en réalité due aux particularités et aux différences des

régimes fiscaux dans les différents États membres ainsi qu'aux conventions relatives à la double imposition. En effet, en l'absence d'une harmonisation des législations en cause, des mesures différentes selon les cas seraient nécessaires pour tenir compte de ces différences entre régimes fiscaux et seraient donc justifiées au regard de l'article 52 du traité. Ainsi, la réglementation litigieuse en l'espèce serait notamment nécessaire pour éviter une évasion fiscale. L'application des législations en matière fiscale aux personnes physiques et aux sociétés exerçant leurs activités dans différents États membres serait réglée par des conventions relatives à la double imposition dont l'existence serait expressément reconnue par l'article 220 du traité. La différence de traitement prévue par le régime litigieux ne serait donc pas contraire à l'article 52 du traité.

24 A cet égard, il y a lieu d'abord de constater que l'absence d'une harmonisation des dispositions législatives des États membres en matière d'impôts sur les sociétés ne peut pas justifier la différence de traitement en question. S'il est vrai qu'en l'absence d'une telle harmonisation la situation fiscale d'une société dépend du droit national qui lui est appliqué, l'article 52 du traité CEE interdit à chaque État membre de prévoir dans sa législation, pour les personnes qui font usage de la liberté de s'y établir, des conditions d'exercice de leurs activités différentes de celles définies pour ses propres ressortissants.

25 De même, le risque d'évasion fiscale ne saurait être invoqué dans ce contexte. L'article 52 du traité CEE ne permet pas de déroger au principe fondamental de la liberté d'établissement pour de telles raisons. Du reste, les calculs présentés à cet égard par le gouvernement français, afin de démontrer que l'octroi du bénéfice de l'avoir fiscal aux succursales et agences de sociétés ayant leur siège social dans d'autres États membres créerait une incitation pour ces sociétés à inscrire dans les actifs des succursales et agences en France les actions de sociétés françaises qu'elles possèdent, ne sont pas apparus concluants. En effet, ces calculs sont fondés sur l'hypothèse, sans fondement dans l'article 158 bis du code général des impôts, que le transfert au siège central des sociétés des bénéfices réalisés par les succursales ou agences serait, de son côté, assorti d'un avoir fiscal; la Commission n'a pas non plus exigé, dans la présente procédure, qu'un avoir fiscal soit prévu dans de tels cas.

26 Enfin, c'est à tort que le gouvernement français fait valoir que la différence de traitement en question est due aux conventions relatives à la double imposition. En effet, ces conventions ne concernent pas les cas examinés en l'espèce tels que définis ci-dessus. En outre, les droits découlant pour les bénéficiaires de l'article 52 du traité sont inconditionnels et un État membre ne saurait faire dépendre leur respect du contenu d'une convention conclue avec un autre État membre. En particulier, cet article ne permet pas de soumettre ces droits à une condition de réciprocité dans le but d'obtenir des avantages correspondants dans d'autres États membres.

27 Il résulte de ce qui précède qu'en refusant aux succursales et agences en France de sociétés d'assurances ayant leur siège dans un autre État membre le bénéfice de l'avoir fiscal pour les dividendes de sociétés françaises que les succursales et agences perçoivent, l'article 158 ter du code général des impôts n'accorde pas à ces sociétés les mêmes conditions que celles définies par la législation française pour les sociétés d'assurances ayant leur siège en France. Cette discrimination constitue, pour les sociétés d'assurances ayant leur siège dans un autre État membre, une restriction à leur liberté d'établissement qui est contraire à l'article 52, alinéas 1 et 2, du traité CEE.

28 Il y a dès lors lieu de constater qu'en n'accordant pas aux succursales et agences en France de sociétés d'assurances ayant leur siège social dans un autre État membre, dans les mêmes conditions qu'aux sociétés d'assurances dont le siège est situé en France, le bénéfice de l'avoir fiscal pour les dividendes de sociétés françaises que ces succursales ou agences perçoivent, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 52 du traité CEE.

Sur les dépens

29 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens. La République française ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs,

LA COUR

déclare et arrête:

1) **En n'accordant pas aux succursales et agences en France de sociétés d'assurances ayant leur siège social dans un autre État membre, dans les mêmes conditions qu'aux sociétés d'assurances dont le siège est situé en France, le bénéfice de l'avoir fiscal pour les dividendes de sociétés françaises que ces succursales et agences perçoivent, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 52 du traité CEE.**

2) **La République française est condamnée aux dépens.**

Mackenzie Stuart Everling Bahlmann Joliet

Koopmans Due Galmot Kakouris O'Higgins

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 28 janvier 1986.

Le greffier

P. Heim

Le président

A. J. Mackenzie Stuart