# CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
# M. NIILO JÄÄSKINEN
# présentées le 29 avril 2010[1]

## I — Introduction

1. Le renvoi préjudiciel qui fait l'objet de la présente affaire a été présenté par la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation (France). Il porte en substance sur l'interprétation de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (ci-après l'«accord EEE»)[2], dans le cadre de l'application de la législation fiscale d'un État membre à une société qui est installée dans la Principauté de Liechtenstein, partie à l'accord EEE mais non membre de l'Union européenne (ci-après le «pays de l'EEE»). La question a soulevé un intérêt certain parmi les États membres, dont neuf ont déposé des observations écrites.

2. Cette affaire permettra à la Cour de compléter sa jurisprudence issue des arrêts ELISA[3] et A[4] concernant les justifications relatives aux restrictions à la libre circulation des capitaux dans le contexte de la fiscalité directe et d'apporter quelques précisions en ce qui concerne le régime applicable aux situations impliquant des pays de l'EEE.

## II — Le cadre juridique

### A — *Le droit de l'Union*

3. L'article 56, paragraphe 1, CE interdit, dans le cadre des dispositions du chapitre 4, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux et de paiements entre les États membres ainsi qu'entre les États membres et les pays tiers[5].

4. L'article 57, paragraphe 1, CE énonce ce qui suit:

«1. L'article 56 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions

1 — Langue originale: le français.
2 — JO 1994, L 1, p. 3.
3 — Arrêt du 11 octobre 2007 (C-451/05, Rec. p. I-8251).
4 — Arrêt du 18 décembre 2007 (C-101/05, Rec. p. I-11531).
5 — Dès lors que la demande de décision préjudicielle est datée du 10 février 2009, il sera fait référence aux dispositions du traité CE selon la numérotation applicable antérieurement à l'entrée en vigueur du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit communautaire en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux.»

5. L'article 58 CE prévoit:

«1. L'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres:

a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis;

b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.

[…]

3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56.»

6. L'article 4 de l'accord EEE est ainsi libellé:

«Dans le domaine d'application du présent accord, et sans préjudice des dispositions particulières qu'il prévoit, est interdite toute discrimination exercée en raison de la nationalité.»

7. Le texte du chapitre 4 de l'accord EEE sur la libre circulation des capitaux reflète les dispositions du traité CEE et de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité [article abrogé par le traité d'Amsterdam] [6], telles qu'elles étaient en vigueur avant les

6 — JO L 178, p. 5.

modifications introduites par le traité sur l'Union européenne. L'article 40 de l'accord EEE stipule:

«Dans le cadre du présent accord, les restrictions entre les parties contractantes aux mouvements des capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres de la Communauté européenne ou dans les États de l'Association européenne du libre-échange, ainsi que les discriminations de traitement fondées sur la nationalité ou la résidence des parties ou sur la localisation du placement, sont interdites. Les dispositions nécessaires à l'application du présent article figurent à l'annexe XII.»

8. Ladite annexe XII de l'accord EEE déclare applicable à l'Espace économique européen la directive 88/361. L'annexe I de cette directive, qui établit une nomenclature des mouvements de capitaux qui a conservé la valeur indicative qui était la sienne pour définir la notion de mouvement de capitaux [7], précise que cette notion comprend les opérations par lesquelles des non-résidents effectuent des investissements immobiliers sur le territoire d'un État membre.

9. La directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects [8], peut être invoquée par un État membre afin d'obtenir des autorités compétentes d'un autre État membre toutes les informations nécessaires pour lui permettre d'établir correctement le montant des taxes couvertes par ladite directive.

B — *Le droit national*

10. Les articles 990 D et suivants du code général des impôts français (ci-après le «CGI») font partie des mesures adoptées par le législateur français en vue de lutter contre certaines formes d'évasion fiscale.

11. L'article 990 D du CGI est libellé comme suit [9]:

«Les personnes morales qui, directement ou par personne interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles ou droits.

7 — Voir arrêt du 16 mars 1999, Trummer et Mayer (C-222/97, Rec. p. I-1661, point 21).

8 — JO L 336, p. 15, telle que modifiée par la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992 (JO L 76, p. 1).

9 — Dans sa version issue de la loi n° 92-1376, du 30 décembre 1992, portant loi de finances pour 1993 (JORF du 31 décembre 1992, p. 18058).

Est réputée posséder des biens ou droits immobiliers en France par personne interposée, toute personne morale qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une personne morale qui est propriétaire de ces biens ou droits ou détentrice d'une participation dans une troisième personne morale, elle-même propriétaire des biens ou droits ou interposée dans la chaîne des participations. Cette disposition s'applique quel que soit le nombre des personnes morales interposées.»

12. Selon l'article 990 E du CGI [10], la taxe prévue à l'article 990 D n'est pas applicable:

«[...]

2° Aux personnes morales qui, ayant leur siège dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, déclarent chaque année, au plus tard le 15 mai, au lieu fixé par l'arrêté prévu à l'article 990 F, la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1er janvier, l'identité et l'adresse de leurs associés à la même date ainsi que le nombre des actions ou parts détenues par chacun d'eux;

3° Aux personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France et aux autres personnes morales qui, en vertu d'un traité, ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde, lorsqu'elles communiquent chaque année, ou prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la situation et la consistance des immeubles possédés au 1er janvier, l'identité et l'adresse de leurs actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux et la justification de leur résidence fiscale. L'engagement est pris à la date de l'acquisition par la personne morale du bien ou droit immobilier ou de la participation visés à l'article 990 D ou, pour les biens, droits ou participations déjà possédés au 1er janvier 1993, au plus tard le 15 mai 1993;

4° Aux sociétés dont les actions sont inscrites à la cote officielle ou à celle du second marché d'une bourse française ou d'une bourse étrangère régie par des règles analogues;

[...]»

10 — Dans sa version issue de la loi nº 92-1376.

13. Aucune convention du type de celle prévue à l'article 990 E, point 2, du CGI n'avait été conclue entre la République française et la Principauté de Liechtenstein à l'époque des faits au principal [11].

## III — Le litige au principal et la question préjudicielle

14. La société Établissements Rimbaud SA (ci-après les «Établissements Rimbaud»), dont le siège est situé au Liechtenstein, possède un bien immobilier situé en France. À ce titre, elle est, en principe, soumise à la taxe de 3 % instituée à l'article 990 D du CGI.

15. L'administration fiscale française a procédé à la mise en recouvrement de la taxe en question auprès des Établissements Rimbaud, dans un premier temps au titre des années 1988 à 1997, puis au titre des années 1998 à 2000.

16. Les Établissements Rimbaud ont introduit des recours contre les décisions de rejet de ses demandes de décharge des impositions litigieuses. Après avoir été déboutés de leurs demandes par le tribunal de grande instance d'Aix-en-Provence, puis par la cour d'appel d'Aix-en-Provence, les Établissements Rimbaud ont formé un pourvoi devant la Cour de cassation.

17. Dans le cadre de l'examen dudit pourvoi, la Cour de cassation a saisi la Cour de la question préjudicielle suivante:

«L'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen s'oppose-t-il à une législation telle que celle résultant des articles 990 D et suivants du code général des impôts, dans leur rédaction alors applicable, qui exonère de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles situés en France les sociétés qui ont leur siège en France et qui subordonne cette exonération, pour une société qui a son siège dans un pays de l'Espace économique européen, non membre de l'Union européenne, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre la France et cet État en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies en France?»

## IV — La procédure devant la Cour

18. La demande de décision préjudicielle a été enregistrée au greffe de la Cour le 18 février 2009.

11 — L'accord entre le gouvernement français et le gouvernement du Liechtenstein relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale, signé le 22 septembre 2009, est sans incidence sur l'affaire au principal, dès lors qu'il lui est postérieur.

19. Des observations écrites ont été déposées par les Établissements Rimbaud, les gouvernements allemand, estonien, hellénique, espagnol, français, italien, néerlandais, suédois et le gouvernement du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, le gouvernement du Liechtenstein et l'Autorité de surveillance AELE.

20. À l'audience, le 3 février 2010, le représentant des Établissements Rimbaud, les agents des gouvernements estonien, hellénique, espagnol, français, suédois et du gouvernement du Royaume-Uni, ainsi que ceux de la Commission et de l'Autorité de surveillance AELE ont été entendus en leurs observations orales [12].

## V — Position des parties

21. Les Établissements Rimbaud considèrent que l'article 40 de l'accord EEE s'oppose à une législation qui, tels les articles 990 D et suivants du CGI, exonère de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles situés en France les sociétés qui ont leur siège en France et qui subordonne cette exonération, pour des sociétés dont le siège est dans un pays de l'EEE, à des conditions discriminatoires.

22. De la même manière, l'Autorité de surveillance AELE, la Commission et le gouvernement du Liechtenstein estiment que l'article 40 de l'accord EEE s'oppose à une législation nationale telle que celle en cause au principal, dès lors qu'elle ne permet pas à la société établie dans un pays de l'EEE de fournir des éléments de preuve permettant d'établir l'identité de ses actionnaires personnes physiques.

23. En revanche, les États membres ayant présenté des observations écrites sont tous d'avis que l'article 40 de l'accord EEE ne s'oppose pas à une telle législation.

## VI — Analyse

### A — *Remarques liminaires*

24. Il convient de rappeler d'emblée que la Cour a déjà eu l'occasion d'analyser les dispositions du CGI en cause dans la présente affaire. En effet, saisie d'une demande de décision préjudicielle par la Cour de cassation,

12 — L'agent du gouvernement du Liechtenstein, qui avait annoncé sa participation à l'audience, n'a finalement pas pu y assister en raison des intempéries.

la Cour a déclaré dans l'arrêt ELISA, précité, que, dans les relations entre les États membres, le droit de l'Union s'opposait à une législation telle que la législation française en cause. Par conséquent, la Cour est, dans la présente affaire, qui émane également de la Cour de cassation, uniquement appelée à se prononcer sur la question de savoir si la restriction susceptible de résulter des dispositions nationales en cause peut être justifiée dans le cadre de l'accord EEE, c'est-à-dire dans un cas de figure intermédiaire par rapport aux relations entre les États membres de l'Union eux-mêmes et celles entre les États membres de l'Union et des pays non parties à l'accord EEE.

25. En ce qui concerne l'aspect temporel de cette affaire, il convient de relever que la juridiction de renvoi a sollicité l'interprétation de l'article 40 de l'accord EEE. Étant donné que la Principauté de Liechtenstein est partie à l'accord EEE depuis le 1er mai 1995, la Cour est donc appelée à interpréter le régime juridique prévalant à compter de cette date [13].

26. Ainsi que l'avocat général Bot l'a exposé dans ses conclusions dans l'affaire A, précitée [14], les mouvements de capitaux entre les États membres, d'une part, et entre ces États et les pays tiers, d'autre part, ont fait l'objet d'une libéralisation progressive. Dans le traité instituant la Communauté économique européenne, les mouvements de capitaux internes et externes à la Communauté faisaient l'objet de dispositions distinctes et peu contraignantes pour les États membres. Une étape importante a été franchie avec la directive 88/361 qui a prévu la libéralisation complète et inconditionnelle des mouvements de capitaux entre les États membres. Sur le plan externe, les dispositions de la directive 88/361 étaient moins contraignantes, puisque les États membres devaient seulement s'efforcer d'atteindre avec les pays tiers le même degré de libéralisation que celui pratiqué à l'intérieur de la Communauté.

27. Le traité sur l'Union européenne, signé à Maastricht le 7 février 1992, a consacré la libre circulation des capitaux comme une des libertés fondamentales garantie par le traité CE, non seulement en ce qui concerne les mouvements entre les États membres, mais également entre ces États et les pays tiers. Ainsi, aux termes de l'article 56, paragraphe 1, CE, «dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites». Cet article était applicable dès le 1er janvier 1994.

28. Toutefois, l'accord EEE ne contient pas de dispositions analogues à celles des arti-

13 — Avant cette date, la Principauté de Liechtenstein était un pays tiers pour lequel aucun cadre spécifique n'était applicable. Après cette date, certaines dispositions transitoires pour la mise en œuvre des directives étaient applicables (délai de transposition de certaines directives communautaires).

14 — Conclusions présentées le 11 septembre 2007 (points 38 à 45).

cles 57 CE et 58 CE. Il ne me semble cependant faire aucun doute que les obligations des États membres envers les pays de l'EEE en vertu de l'article 40 de l'accord EEE ne sauraient être plus contraignantes que celles découlant de l'article 58 CE. De surcroît, les principes lex posterior derogat legi priori et lex specialis derogat legi generali semblent exclure toute application de l'article 57, paragraphe 1, CE aux relations entre les États membres et la Principauté de Liechtenstein.

29. En conséquence, l'article 57, paragraphe 1, CE ne paraît pas applicable à compter de la date d'entrée en vigueur de l'accord EEE à l'égard du pays tiers en question.

30. Un second aspect temporel doit être relevé. Il ressort de la décision de renvoi que le mouvement de capital en cause dans l'affaire au principal, à savoir un investissement foncier, est antérieur à l'introduction de la libre circulation des capitaux aussi bien à l'intérieur de l'Union européenne que dans les relations des États membres avec les pays de l'EEE. Étant donné, par conséquent, que les Établissements Rimbaud ont réalisé l'investissement bien avant les dates pertinentes, ils n'ont pas fait usage, au sens strict, de la liberté fondamentale concernée. Néanmoins, ce fait ne me paraît pas avoir d'incidence sur la réponse que la Cour donnera à la juridiction de renvoi au sujet du régime applicable postérieurement à la date d'entrée en vigueur de l'accord EEE à l'égard de la Principauté de Liechtenstein [15]. Du point du vue du traitement fiscal, les effets de la libre circulation des capitaux devraient être les mêmes sur les investissements existants et sur les investissement nouveaux.

31. Aux fins de mon analyse, j'exposerai tout d'abord brièvement la jurisprudence issue des arrêts ELISA, précité, ainsi que Ospelt et Schlössle Weissenberg [16] concernant la libre circulation des capitaux en matière de fiscalité directe dans les relations entre les États membres, d'une part, et dans les relations entre ces derniers et les pays de l'EEE, d'autre part, puis je procéderai à une comparaison des deux régimes. Enfin, j'analyserai les justifications avancées au soutien d'une différence de traitement.

B — *Jurisprudence relative à la libre circulation des capitaux en matière de fiscalité directe*

32. En ce qui concerne les relations entre les États membres, la Cour a déjà dit pour droit dans l'arrêt ELISA, précité, que l'article 56 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui exonère de la taxe sur la valeur vénale des immeubles

15 — Il convient de noter que l'annexe XII de l'accord EEE ne distingue pas, d'une manière générale, les investissements existants et les investissements nouveaux. Cette distinction n'est opérée que dans des cas précis; voir notamment point 1, sous e), de ladite annexe, et arrêt du 15 mai 2003, Salzmann (C-300/01, Rec. p. I-4899, point 4).

16 — Arrêt du 23 septembre 2003 (C-452/01, Rec. p. I-9743).

possédés dans cet État membre par les sociétés établies dans celui-ci, alors qu'elle subordonne cette exonération, pour les sociétés établies dans un autre État membre, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre l'État membre concerné et cet autre État en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces sociétés ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies dans le premier État membre et qu'il ne permet pas à la société établie dans un autre État membre de fournir des éléments de preuve permettant d'établir l'identité de ses actionnaires personnes physiques [17].

33. Dans l'arrêt ELISA précité, la Cour a constaté l'existence d'une restriction au principe de libre circulation des capitaux. Ensuite, elle a examiné si cette restriction était justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général. Après avoir confirmé que la taxe litigieuse permettait de lutter contre les pratiques qui ont pour seul but de faire échapper des personnes physiques au paiement de l'impôt sur la fortune en France, la Cour a procédé à l'analyse de la proportionnalité de la mesure. Elle a constaté que la taxe litigieuse relevait du champ de la coopération établie par la directive 77/799 et que, par ailleurs, il ne saurait être exclu d'emblée que l'assujetti fournisse lui-même les pièces justificatives pertinentes. La Cour en a déduit que la République française aurait pu adopter, dans les relations entre les États membres, des mesures moins restrictives pour atteindre l'objectif consistant à lutter contre la fraude fiscale.

34. Toutefois, les Établissements Rimbaud ne sont pas établis dans un État membre, mais dans la Principauté de Liechtenstein, qui est un pays de l'EEE depuis le 1er mai 1995.

35. À cet égard, il importe de rappeler que l'un des principaux objectifs de l'accord EEE est de réaliser de la manière la plus complète possible la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux dans l'ensemble de l'EEE, de sorte que le marché intérieur réalisé sur le territoire de la Communauté soit étendu aux États de l'AELE. Dans cette perspective, plusieurs stipulations dudit accord visent à garantir une interprétation aussi uniforme que possible

17 — Voir arrêt ELISA, précité (point 102). J'observe que, à la suite de l'arrêt ELISA, précité, l'article 990 E du CGI a été modifié par loi n° 2007-1824, du 25 décembre 2007 (JORF du 28 décembre 2007, p. 21482). Dans sa version désormais applicable, l'article 990 E du CGI prévoit notamment que la taxe prévue à l'article 990 D du CGI n'est pas applicable «3° Aux entités juridiques: personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qui ont leur siège en France, dans un État membre de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un État ayant conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France [...]».

de celui-ci sur l'ensemble de l'EEE [18]. Il appartient à la Cour, dans ce cadre, de veiller à ce que les règles de l'accord EEE identiques en substance à celles du traité soient interprétées de manière uniforme à l'intérieur des États membres [19].

36. Il en résulte que, si des restrictions à la libre circulation des capitaux entre ressortissants d'États parties à l'accord EEE doivent être appréciées au regard de l'article 40 et de l'annexe XII dudit accord, ces stipulations revêtent la même portée juridique que celle des dispositions, identiques en substance, de l'article 56 CE [20], nonobstant les différences susceptibles d'exister au niveau du libellé de ces dispositions.

37. En outre, la Cour a considéré que la notion de restrictions aux mouvements de capitaux est à interpréter de la même manière dans les relations entre les États membres et les pays tiers que dans celles entre les États membres [21].

38. Il me semble clair que, dans l'affaire au principal, il existe une différence de traitement au regard de la libre circulation des capitaux selon que le siège de la société est situé en France ou au Liechtenstein.

39. En vertu d'une jurisprudence constante, une discrimination consiste dans l'application de règles différentes à des situations comparables ou bien dans l'application de la même règle à des situations différentes [22].

40. Or, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents n'est pas, en règle générale, comparable [23]. Une différence de traitement entre contribuables résidents et contribuables non-résidents ne saurait donc être qualifiée, en tant que telle, de discrimination au sens du traité [24].

41. Comme l'avocat général Mazák l'a indiqué à l'occasion de l'affaire ELISA, précitée [25], il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'une législation fiscale nationale telle que celle en cause dans ladite affaire peut être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux si la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables. En ce qui concerne la situation qui donne lieu à l'obligation de payer la taxe dans l'affaire ELISA, précitée, à savoir la possession, directe ou indirecte, d'immeubles situés en France ou de droits réels portant sur ces biens au 1er janvier d'une

18 — Voir avis 1/92, du 10 avril 1992 (Rec. p. I-2821).

19 — Arrêt Ospelt et Schlössle Weissenberg, précité (point 29).

20 — Voir arrêts du 11 juin 2009, Commission/Pays-Bas (C-521/07, Rec. p. I-4873, point 33), et du 19 novembre 2009, Commission/Italie (C-540/07, Rec. p. I-10983, point 66).

21 — Voir arrêt A, précité (point 31), ainsi que les conclusions de l'avocat général Bot (points 73 et suiv.).

22 — Voir arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, point 30); du 11 août 1995, Wielockx (C-80/94, Rec. p. I-2493, point 17); du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec. p. I-11673, point 46), et du 22 décembre 2008, Truck Center (C-282/07, Rec. p. I-10767, point 37).

23 — Voir arrêts précités Schumacker (point 31); Wielockx (point 18), et Truck Center (point 38).

24 — Voir arrêts Wielockx, précité (point 19); du 14 décembre 2006, Denkavit Internationaal et Denkavit France (C-170/05, Rec. p. I-11949, point 24), ainsi que Truck Center (point 39).

25 — Points 86 à 92 des conclusions.

année donnée par des personnes morales, les personnes morales ayant leur siège de direction effectif en France et les personnes morales ayant leur siège de direction effectif en dehors de la France sont sur un pied d'égalité en ce qui concerne la taxation des immeubles. Ces règles ne peuvent, sans créer de discrimination, traiter ces personnes différemment en ce qui concerne l'octroi d'un avantage relatif à la même taxe, telle une exonération. En traitant les deux types de personnes morales de manière identique aux fins de l'imposition de leurs immeubles, le législateur français a, en fait, reconnu que, au regard des modalités et des conditions de cette imposition, il n'existait entre leurs situations aucune différence objective susceptible de justifier une différence de traitement. En conséquence, dans des circonstances telles que celles de ladite affaire ELISA, la législation nationale en cause a pour effet de traiter différemment des personnes morales se trouvant dans des situations objectivement comparables.

42. Ce raisonnement de l'avocat général Mazák me paraît directement transposable à la présente affaire.

43. La question qui se pose alors est donc celle de savoir si une telle différence de traitement peut être justifiée, compte tenu du cadre juridique pertinent.

C — *Les restrictions admissibles dans le cadre de l'article 40 de l'accord EEE*

44. Je considère que l'interprétation et l'application de l'article 40 de l'accord EEE doivent, en matière de fiscalité directe, nécessairement tenir compte des particularités du cadre juridique applicable au cas d'espèce, à savoir l'absence des dispositions relatives à la coopération administrative fiscale dans le cadre de l'accord EEE, d'une part, et l'absence de convention fiscale entre l'État membre et le pays de l'EEE concerné, d'autre part.

45. En effet, la Cour a reconnu qu'une restriction à la libre circulation des capitaux entre l'État membre en question et les pays de l'EEE était justifiée par la raison impérieuse d'intérêt général tenant à la lutte contre la fraude fiscale [26].

46. Ainsi, la jurisprudence relative aux restrictions à l'exercice des libertés de circulation au sein de l'Union ne saurait être intégralement transposée aux mouvements de capitaux entre les États membres et les pays tiers, de tels mouvements s'inscrivant dans un contexte juridique différent [27].

26 — Voir arrêt Commission/Italie, précité (point 68).

27 — Voir, en ce sens, arrêt A, précité (point 60).

47. En l'espèce, il convient de relever, tout d'abord, qu'il n'existe pas, entre les autorités compétentes d'un État membre et celles d'un pays tiers, même partie à l'accord EEE, de cadre de coopération comparable à celui établi entre les autorités compétentes des États membres par la directive 77/799, lorsque le pays de l'EEE concerné n'a souscrit à aucun engagement d'assistance mutuelle.

48. Or, il est constant qu'aucun dispositif complémentaire d'échange de renseignements n'existait entre la République française et la Principauté de Liechtenstein au cours de la période considérée.

49. Lors de l'audience, l'Autorité de surveillance AELE a évoqué la différence existant selon elle entre la taxation des dividendes qui constituent une base fiscale «mobile», d'une part, et la taxation d'un bien foncier de la société concernée qui est et demeurera situé en France, d'autre part.

50. Même s'il apparaît indéniable que la fixité de la base fiscale d'une taxe foncière revêt de l'importance dans le cadre de la politique fiscale, force est de constater que la taxe foncière est une forme d'impôt perçu sur les éléments de la fortune [28]. En acquittant cette taxe, le propriétaire d'un bien foncier contribue notamment au financement des coûts afférents à l'infrastructure physique et sociale dont il bénéficie. La transposition de l'interprétation retenue par la Cour dans l'arrêt Commission/Italie, précité, ne me paraît donc pas exclue pour des raisons tenant aux différences entre la taxation des dividendes et une taxe foncière.

51. La question principale de cette affaire est celle de savoir si la différence qui existe entre les États membres de l'Union et les pays de l'EEE est de nature à justifier une différence de traitement entre les assujettis d'autres États membres de l'Union et ceux des pays de l'EEE. Alors que l'arrêt ELISA ne concerne que les rapports entre lesdits États membres [29], il se pose la question de savoir si la solution dégagée dans cet arrêt vaut également dans les relations entre les États membres et les pays de l'EEE ou si ces derniers sont à assimiler aux autres pays tiers.

52. L'arrêt ELISA, précité, me semble comporter deux aspects susceptibles de présenter de l'importance aux fins de la présente affaire et dont les parties ont tiré des conclusions divergentes. Le premier aspect a trait à la possibilité pour un contribuable, fondée sur le principe de la proportionnalité, de suppléer à l'absence du cadre formel de coopération entre les autorités fiscales — ou son inapplicabilité dans un cas individuel — par la fourniture d'informations directement aux autorités fiscales. L'autre aspect est l'importance

28 — Arrêt ELISA, précité (points 35 à 37).

29 — Arrêt ELISA, précité (point 10).

à attacher à l'existence d'un tel cadre formel dans la législation de l'Union.

53. J'éprouve quelques réticences à élargir la portée de l'arrêt ELISA, précité, à la présente affaire en ce qu'il envisage la possibilité de remplacer les mécanismes prévus pour la coopération entre les autorités fiscales des différents États par des pièces justificatives fournies par le contribuable [30].

54. Un système de fiscalité directe efficace et juste ne peut fonctionner que sur la base d'une confiance à l'égard des informations déclarées par les contribuables. Or, il n'est possible d'y parvenir que si les autorités disposent des moyens appropriés afin de contrôler la véracité des données fournies par les contribuables, en ayant recours à d'autres sources d'information, telles que les registres publics, à des contrôles fiscaux portant sur la comptabilité du contribuable, ou encore, le cas échéant, à des données fournies par les autorités fiscales étrangères. Pour être fiables, les informations fournies par les contribuables doivent aussi être vérifiables par les autorités [31]. Exiger que les informations fournies par le contribuable soient vérifiables ne me paraît pas contraire, d'un point de vue général, au principe de proportionnalité.

55. De surcroît, dans un système fiscal fondé sur le principe de légalité, les autorités fiscales ne sauraient refuser de prendre en compte des informations fournies par un contribuable sans motiver un tel refus. Dès lors qu'il apparaît exclu que la Cour ait voulu reconnaître un tel pouvoir discrétionnaire aux autorités fiscales, on peut se demander selon quels critères celles-ci pourraient établir l'insuffisance des informations, partant, la nécessité de produire des pièces justificatives supplémentaires prévue au point 99 de l'arrêt ELISA, précité, si, par hypothèse, elles ne sont pas en mesure de vérifier l'exactitude des informations en question, en l'absence de tout dispositif de coopération fiscale avec les autorités de l'État concerné.

56. La question de la répartition de la charge de la preuve en droit fiscal est complexe. En ce qui concerne le droit de l'Union, la jurisprudence peut être résumée comme suit: la charge de la preuve concernant l'absence d'objectif légitime justifiant un montage fiscal pèse sur les autorités fiscales, mais il est permis à ces dernières d'appliquer certaines présomptions en ce qui concerne l'existence d'un montage artificiel [32]. Les contribuables doivent toujours pouvoir réfuter de telles présomptions en établissant la réalité des objectifs commerciaux poursuivis par le montage concerné. Toutefois, les autorités ne sont pas

30 — Arrêt ELISA, précité (points 93 à 96).

31 — Voir, arrêt A, précité (points 61 et 62), dans lequel la Cour souligne l'importance du fait que les données soient fiables et vérifiables.

32 — Voir, sur la jurisprudence, Weber, D., «Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms», *Kluwer Law International*, 2005 (p. 161 et suiv.) ainsi que la communication de la Commission intitulée «L'application des mesures de lutte contre les abus dans le domaine de la fiscalité directe au sein de l'Union européenne et dans les rapports avec les pays tiers» [COM(2007) 785 final, p. 3].

liées par les preuves qui n'ont pas un caractère vérifiable.

57. En outre, en ce qui concerne les exonérations et autres bénéfices fiscaux, il est normal que le contribuable établisse à suffisance de droit la réunion des conditions nécessaires pour en bénéficier. L'article 990 E du CGI me semble conforme à cette approche. L'exonération est accordée à toute personne morale qui fournit des informations précises, pour autant que ces données se prêtent à une vérification par les autorités fiscales soit directement par ces dernières, soit en coopération avec les autorités des autres États concernés.

58. Il n'entre pas dans mes intentions de remettre en question l'arrêt ELISA, précité, en ce qui concerne les rapports entre les États membres. Pour autant, je ne puis proposer d'étendre l'interprétation retenue par la Cour dans cet arrêt aux relations avec les pays de l'EEE ou d'autres pays tiers, dès lors que, selon moi, sous l'angle du principe de proportionnalité, la situation des contribuables résidents dans ces deux catégories de pays ne présente aucune différence pertinente. En effet, la Commission semble suggérer que le test de proportionnalité ne s'applique pas aux pays de l'EEE en l'absence de convention adéquate d'échange d'informations avec l'État concerné [33].

59. En outre, il convient de clarifier la prise de position de la Cour dans l'affaire A, précitée, en ce qui concerne l'incidence des mesures communautaires d'harmonisation en matière de comptabilité des sociétés. L'analyse de la Cour doit, selon moi, être replacée dans son contexte [34]. Il me semble que les énonciations de la Cour sur ce point visent la situation dans laquelle le contribuable fournit des pièces justificatives aux autorités fiscales sans que celles-ci ne puissent les vérifier avec l'aide des autorités fiscales étrangères. La Cour n'a nullement qualifié cette situation de situation «normale» ou «souhaitable»; elle a simplement souligné que, dans une telle

33 — Voir communication de la Commission (précitée à la note 32, p. 6): «Il convient donc que les mesures anti-abus soient très précisément ciblées sur les montages purement artificiels conçus pour contourner la législation nationale (ou la réglementation communautaire dans sa transposition en droit national). C'est aussi le cas pour l'application des règles anti-abus en ce qui concerne les États de l'EEE (sauf en l'absence de conventions adéquates d'échange d'informations avec l'État concerné). Pour veiller à ce que les règles en questions ne soient pas disproportionnées par rapport à l'objectif consistant à faire obstacle aux abus et à garantir la sécurité juridique, il convient de prévoir des mesures de protection adéquates permettant aux assujettis de fournir des preuves de toute justification commerciale des arrangements en cause.»

34 — Arrêt A, précité (point 62): «En second lieu, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 141 à 143 de ses conclusions, s'agissant des pièces justificatives que le contribuable peut fournir afin de permettre aux autorités fiscales de vérifier si les conditions prévues par la législation nationale sont remplies, les mesures communautaires d'harmonisation qui s'appliquent dans les États membres en matière de comptabilité des sociétés offrent au contribuable la possibilité de produire des données fiables et vérifiables relatives à la structure ou aux activités d'une société établie dans un autre État membre, alors qu'une telle possibilité n'est pas garantie au contribuable s'agissant d'une société établie dans un pays tiers qui n'est pas tenu d'appliquer ces mesures communautaires.»

situation, les pièces comptables fournies par une société établie dans un pays de l'EEE sont plus fiables que celles fournies par une société établie dans un pays tiers qui n'applique pas les mêmes règles. C'est donc une appréciation comparative que la Cour a effectuée. Il convient de souligner que les contribuables des États membres ne peuvent exiger que la taxation d'une entreprise ne soit fondée que sur sa propre comptabilité, même si celle-ci en constitue un point de départ central sous réserve du respect des règles comptables.

60. S'agissant de l'identification des actionnaires, il est à noter que les directives adoptées en matière de comptabilité ne concernent pas l'identité des actionnaires. Cette question est abordée par la directive 2004/109/CE, mais uniquement en ce qui concerne la notification de l'acquisition ou de la cession de participations importantes sur un marché réglementé [35]. En toute état de cause, l'identification des actionnaires est une question complexe et les solutions retenues dans les différents États membres varient considérablement, allant d'un enregistrement obligatoire des actions à la possibilité d'émettre des actions au porteur.

35 — Directive du Parlement européen et du Conseil, du 15 décembre 2004, sur l'harmonisation des obligations de transparence concernant l'information sur les émetteurs dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé et modifiant la directive 2001/34/CE (JO L 390, p. 38, articles 9 à 16).

61. Par ailleurs, il convient de souligner les effets des deux principes qui sous-tendent l'accord EEE, à savoir le principe de non-discrimination et le principe d'interprétation homogène.

62. La libre circulation des capitaux est bien évidemment couverte par le traité et par l'accord EEE [36]. S'agissant de la fiscalité, ces deux systèmes sont différents. En ce qui concerne le droit de l'Union, les États membres sont compétents en matière de fiscalité directe, mais doivent exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union [37]. L'Union dispose néanmoins, depuis toujours, d'une certaine compétence en vue d'adopter des mesures favorisant le rapprochement des dispositions fiscales des États membres, y compris en ce qui concerne la fiscalité directe. Cette compétence a été exercée depuis longtemps [38]. En ce qui concerne l'accord EEE, qui ne reprend

36 — Voir, notamment, arrêt Ospelt et Schlössle Weissenberg, précité (point 31).

37 — Voir, notamment, arrêts du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837, point 29), et Commission/Italie, précité (point 28).

38 — Voir notamment directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (JO L 225, p. 1), abrogée par la directive 2009/133/CE du Conseil, du 19 octobre 2009 (JO L 310, p. 34); directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 225, p. 6); convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (90/436/CEE) (JO 1990, L 225, p. 10); directive 2003/48/CE du Conseil, du 3 juin 2003, en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts (JO L 157, p. 38), et directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JO L 157, p. 49).

pas tous les éléments et domaines de l'ordre juridique de l'Union, l'encadrement de la fiscalité directe est, à plus forte raison encore, plus faible [39].

63. Le fait que l'accord EEE ne vise pas la fiscalité directe et qu'il ne prévoie pas de cadre pour la coopération administrative en matière fiscale implique, à mes yeux, qu'il existe une différence de contexte juridique.

64. En outre, le cadre de la coopération administrative en matière fiscale, qui a été mis en place avec l'adoption de la directive 77/977, avant d'être renforcé au fil des modifications successives de la directive, est en cours de refonte par le législateur sur la base des propositions de la Commission [40]. Même avant l'adoption de cette proposition, le cadre établi par l'Union dans ce domaine est à l'évidence d'ores et déjà d'un niveau résolument différent de celui applicable dans les relations avec les pays tiers, y compris les pays de l'EEE. Entre les États membres de l'Union, il ne me paraît pas excessif d'évoquer l'émergence d'une coopération proche d'une solidarité en matière fiscale, qui, certes, est loin d'être exhaustive, mais représente néanmoins un cadre unique et évolutif [41].

65. Il me semble donc que la différence mise en évidence au niveau du cadre juridique de la coopération fiscale justifie pleinement la différence de traitement entre les relations entre les États membres de l'Union, d'une part, et celles entre ces États et les pays de l'EEE, d'autre part.

66. Dans ces conditions, je propose à la Cour de répondre à la Cour de cassation en ce sens que l'article 40 de l'accord EEE ne s'oppose pas à une législation nationale telle que celle en cause au principal.

67. En ce qui concerne le litige au principal, j'aimerais enfin ajouter qu'il est apparu à l'audience que les Établissements Rimbaud sont une société dont l'unique actionnaire est un ressortissant suisse qui utilise le bien foncier

39 — Voir, pour une interprétation plus large, arrêt de la Cour AELE du 23 novembre 2004, Fokus Bank ASA (E-1/04, Report of EFTA Court, p. 15), point 20 et suiv.

40 — Voir proposition de directive du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal [COM(2009) 29 final].

41 — Comme la Cour l'a constaté dans l'arrêt A, précité (point 61), les relations entre les États membres se déroulent dans un cadre juridique commun, caractérisé par l'existence d'une réglementation communautaire, telle que la directive 77/799, qui a établi des obligations réciproques d'assistance mutuelle. Même si, dans les domaines relevant de cette directive, l'obligation d'assistance n'est pas illimitée, il n'en demeure pas moins que ladite directive établit un cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres qui n'existe pas entre celles-ci et les autorités compétentes d'un pays tiers lorsque ce dernier n'a pris aucun engagement d'assistance mutuelle.

concerné comme résidence secondaire. Ces éléments sont vraisemblablement connus des autorités fiscales françaises. On pourrait se demander, non sans raison, si, dans ces circonstances, il n'apparaît pas inéquitable et disproportionné de reconnaître aux autorités françaises la possibilité de refuser à ladite société d'établir la réalité de ces éléments de fait.

68. Je me garderai cependant de tirer une telle conclusion. Dans certains cas d'espèce, l'application de dispositions fiscales imposant des conditions de forme peut paraître inéquitable. Cependant, il ne me semble pas exclu que dans une situation dans laquelle un ressortissant d'un pays tiers investit dans un bien foncier situé dans un État membre qu'il utilise à des fins privées, et ce par l'intermédiaire d'une société établie au Liechtenstein dont il est le seul actionnaire, il puisse s'agir d'un montage purement artificiel [42].

69. En tout état de cause, il n'appartient pas à la Cour de statuer sur la taxation de la partie requérante au principal. De surcroît, la Cour n'a pas accès à tous les éléments de fait pertinents à cet égard. Il appartient à la Cour de procéder à une interprétation de l'article 40 de l'accord EEE qui soit également applicable à des cas présentant une situation factuelle identique ou comparable. L'interprétation de l'accord EEE que je propose à la Cour ne s'oppose bien évidemment pas à l'application de dispositions nationales visant à remédier à des situations fiscales individuelles inéquitables, pour autant que de telles dispositions existent dans l'ordre juridique national.

42 — Voir, notamments, arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995, points 55 et 68), et du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rec. p. I-2107, points 72 et 74).

## VII — Conclusion

70. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose donc de répondre à la question préjudicielle posée par la Cour de cassation comme suit:

«L'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992, ne s'oppose pas à une législation telle que celle résultant des articles 990 D et suivants du code général des impôts français, dans leur rédaction alors applicable, qui exonère de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles situés en France les sociétés qui ont leur siège en France et qui subordonne cette exonération, pour une société qui a son siège dans un État de l'Espace économique européen, non membre de l'Union européenne, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre la République française et cet État en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies en France.»