



Conclusion

Les précisions données par le juge de l'Union au régime juridique de protection des dessins ou modèles communautaires en ce qui concerne certains motifs de nullité et aspects procéduraux ont le mérite de rendre, d'une part, plus compréhensibles certaines dispositions du règlement n° 6/2002 et, d'autre part, plus prévisibles les décisions qui seront rendues par l'O.H.M.I. Elles renforceront ainsi encore l'attrait de ces droits intellectuels pour ceux pour qui souhaitent préserver l'aspect visuel de leur produit en vue d'en faire notamment un argument de vente. Une procédure uniforme, un coût raisonnable et une large étendue de protection géographique ont, en effet, déjà permis aux dessins ou modèles communautaires de rencontrer un franc succès, tant et si bien qu'ils tendent désormais à supplanter les dessins et modèles nationaux, rendus moins attrayants.

Il ne s'agit là toutefois que d'un début. D'autres affaires pendantes en la matière pourraient bientôt conduire le Tribunal de l'Union européenne à apporter de nouvelles clarifications en ce qui concerne notamment la question de l'examen d'office des faits ou les règles spécifiques en matière de connexité⁽⁴⁰⁾, l'interprétation à donner aux définitions de « dessin ou modèle », « produit » et « produit complexe »⁽⁴¹⁾, la condition de protection liée à la nouveauté et la fonction technique du dessin ou modèle communautaire⁽⁴²⁾, la différenciation des caractéristiques de la nouveauté et du caractère individuel ainsi que le motif de nullité pris de l'utilisation non autorisée d'une œuvre protégée par des droits d'auteur⁽⁴³⁾, l'existence du caractère individuel⁽⁴⁴⁾, la preuve de la titularité du droit antérieur⁽⁴⁵⁾, l'obligation de prendre les mesures que comporte un arrêt d'une juridiction de l'Union et la notion d'usage requis de la marque dans le dessin ou modèle enregistré⁽⁴⁶⁾. Quant à la Cour de justice de l'Union européenne, elle est saisie de deux pourvois dirigés contre l'arrêt du Tribunal *Baena Grupo c. O.H.M.I. - Neuman et Galdeano del Sel* (personnage assis)⁽⁴⁷⁾.

Les enjeux sont importants, car les dessins ou modèles communautaires constituent non seulement des actifs commerciaux d'une valeur non négligeable, dans la mesure où ils confèrent à leur titulaire des droits exclusifs quant à leur utilisation, mais également de véritables outils de marketing, faisant parfois partie intégrante de l'image du produit. En effet, paraphrasant une citation célèbre d'Edgar Degas, « le dessin ou modèle communautaire n'est pas la forme, il est la manière de voir la forme »...

(40) Affaire T-80/10, J.O. C 113, du 1^{er} mai 2010, p. 57.
(41) Affaire T-231/10, J.O. C 209, du 31 juillet 2010, p. 43.

(42) Affaire T-302/10, J.O. C 260, du 25 septembre 2010, p. 19.

(43) Affaire T-68/11, J.O. C 113, du 9 avril 2011, p. 15.

(44) Affaire T-83/11, J.O. C 113, du 9 avril 2011, p. 16; affaire T-84/11, J.O. C 113, du 9 avril 2011, p. 17.

(45) Affaire T-566/11, J.O. C 32, du 4 février 2012, p. 26 et affaire T-567/11, J.O. C 32, du 4 février 2012, p. 27.

(46) Affaire T-608/11, J.O. C 32, du 4 février 2012, p. 32.

(47) Affaires jointes C-101/11 P (J.O. C 130, du 30 avril 2011, p. 13) et C-102/11 P (référence au J.O. à compléter).

Arrêt « National Grid Indus » : les taxes de sortie à l'épreuve de la liberté d'établissement¹

Alexia Autenne*

LE RECOUVREMENT IMMÉDIAT d'un impôt de sortie, lors du déplacement du siège de direction effective dans un autre État membre, est justifié à l'aune de la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres, mais disproportionné au regard du but poursuivi.



Introduction

L'arrêt annoté suscitera l'intérêt des juristes attentifs aux évolutions de la liberté d'établissement. Il apportera également de l'eau au moulin des fiscalistes qui s'interrogent sur la construction progressive d'un droit fiscal européen de nature principielle². En effet, en se prononçant sur la compatibilité d'une taxe nationale « de sortie »³, l'arrêt *National Grid Indus* consacre, plus de vingt ans après l'arrêt *Daily Mail*⁴, les conséquences admissibles d'un transfert transfrontière de siège social sous l'angle fiscal.

1

Les faits à l'origine du litige

National Grid Indus est une société de droit néerlandais qui envisage de déplacer son siège de direction effective en Grande-Bretagne. À l'occasion de ce changement de résidence fiscale et conformément aux droits nationaux et conventionnels sur la prévention de la double imposition, l'administration néerlandaise entend appliquer une taxe de sortie qui consiste, *in casu*, à soumettre les bénéfices de l'entreprise à un impôt du décompte final à la date du transfert. Parmi les éléments pris en compte pour effectuer ce décompte, se trouve une créance de change libellée en livres sterling à l'égard d'une société du même groupe. Le fisc néerlandais revendique la taxation de cette plus value latente et exige le recouvrement immédiat de l'impôt de sortie établi au moment du

2

La solution adoptée par la Cour

Le raisonnement des hauts magistrats de la Cour se décline en trois temps.

D'abord, une société en quête d'émigration fiscale via un déplacement de siège de direction effective peut se prévaloir de la liberté d'établissement pour s'opposer aux conséquences fiscales découlant de ce transfert dans l'État membre d'origine. Les règles fiscales nationales ne peuvent être considérées, en elles-mêmes, comme hors d'atteinte du droit européen en vertu du fait que l'article 49 TFUE n'entame pas la compétence des États nationaux pour déterminer les conditions relatives à l'établissement et au déplacement des personnes morales. *In casu*, la société ne modifie pas son rattachement au droit néerlandais; elle subit simplement des conséquences fiscales consécutives au transfert de son siège effectif en Grande-Bretagne.

Ensuite, la réglementation fiscale, qui n'échappe pas à un examen sous l'angle de l'article 49 TFUE, sera considérée conforme au droit européen à condition de satisfaire au test d'intérêt général relatif aux restrictions autorisées. Selon une jurisprudence constante, en effet, les restrictions à la liberté d'établissement peuvent être admises si elles se justifient par des raisons impérieuses d'intérêt général. Le motif retenu en l'espèce est celui de la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres qui permet à ces derniers d'exercer

(*) L'auteur est chercheur qualifiée du F.N.R.S. et professeur à l'Université catholique de Louvain et à l'Université libre de Bruxelles (Belgique). Elle peut être contactée à l'adresse suivante : alexia.autenne@uclouvain.be.

(1) C.J., 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, non encore publié au Recueil.

(2) En référence aux principes généraux du Traité et à leur déclinaison en matière fiscale.

(3) Souvent qualifiée de *exit tax*, selon le vocable anglophone communément usité.

(4) C. J., 27 septembre 1988, *Daily Mail and General Trust plc*, C-81/87, Rec., p.5483.



une compétence fiscale sur les activités réalisées sur leur territoire. En l'état actuel du droit européen, le transfert de résidence fiscale d'un État membre à un autre ne déclenche aucun mécanisme obligatoire de neutralité fiscale. Compte tenu des disparités nationales, un tel déménagement peut être plus ou moins avantageux sur le plan de l'imposition.

Néanmoins, pour être autorisée sur la base d'une raison impérieuse d'intérêt général, une restriction doit réussir l'épreuve de la proportionnalité. La réglementation en cause ne vait-elle pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif recherché? Telle est la question que se pose la Cour pour clore son raisonnement. En l'espèce, établir l'impôt au moment du transfert de siège effectif n'est pas jugé disproportionné, nonobstant l'impossibilité de prendre en compte d'éventuelles moins-values ultérieures. Par contre, l'imposition d'un recouvrement immédiat au moment du transfert est inacceptable au regard de l'exigence de proportionnalité.

Dans cette affaire c'est donc bien le recouvrement immédiat de l'impôt imposé par la loi contestée qui est jugé problématique au regard de la liberté d'établissement. Le principe même de la taxe de sortie n'est, quant à lui, nullement remis en question.

3

Les principaux enseignements de l'arrêt

A. — Le statut des taxes nationales « de sortie »

L'enseignement le plus notoire de l'arrêt annoté concerne le statut des taxes de sortie au regard du droit communautaire. On sait, en effet, que la déduction de l'impôt est conditionnée à un critère de résidence fiscale et que la taxe de sortie est un instrument permettant aux États membres de compenser la perte de trésorerie associée à l'émigration fiscale des résidents. Si la problématique des taxes de sortie était déjà relativement bien balisée par le juge communautaire pour les personnes physiques, il n'était pas de même pour les sociétés et autres personnes morales. S'agissant des personnes physiques, l'arrêt *Lasteyrie du Saillant*⁵ avait mis en lumière le principe selon lequel, nonobstant le fait que les impôts directs ne relèvent pas, en tant que tels, de la compétence de l'Union européenne, les dispositions fiscales nationales doivent respecter les principes relatifs à la liberté d'établissement⁶. Le juge communautaire avait néanmoins épinglé la possible admissibilité des mesures poursuivant un objectif légitime compatible avec le Traité, justifiées par des raisons

impérieuses d'intérêt général et respectant des exigences de proportionnalité. Sur la base de ce dernier raisonnement, elle avait alors jugé « entravante » une réglementation française instituant un mécanisme d'imposition des plus-values (en ce compris les plus-values non réalisées) en cas de transfert du domicile. L'arrêt N⁷ adopte sensiblement le même positionnement avec toutefois un résultat différent, la Cour ayant validé, en l'espèce, un impôt de sortie à charge d'un résident sur le départ, à condition que le recouvrement ne soit pas immédiat et que le report fiscal ne soit assorti d'aucune condition.

S'agissant des personnes morales, une certaine ambiguïté subsistait quant au point de savoir si les principes jurisprudentiels précédents étaient d'application, le T.F.U.E. n'assimilant qu'imparfaitement les personnes morales aux personnes physiques⁸. En, cette matière, l'arrêt *Daily Mail*⁹ constituait la principale source d'enseignement. Cette célèbre décision concernait le transfert aux Pays-Bas de la résidence fiscale d'une société financière britannique désireuse d'échapper à un régime d'imposition des plus-values. Le Trésor britannique prétendait soumettre ce transfert à autorisation, et conditionnait celui-ci à la réalisation et à la taxation préalable d'une partie des plus-values au Royaume-Uni. La Cour a donné raison aux autorités britanniques en ancrant sa position dans un principe sur le rattachement des sociétés à vocation générale. Selon la Cour, le droit d'établissement est un principe fondamental de l'Union (à l'époque Communauté européenne) dont l'effet direct profite aussi bien aux ressortissants qu'aux sociétés définies dans l'article 54 TFUE (ex-article 52 TCE). Néanmoins, une société constituée en conformité avec la législation d'un État membre et y ayant son siège statutaire ne bénéficie pas du droit absolu de transférer son siège de direction dans un autre État membre¹⁰. Cet arrêt a laissé perplexe de nombreux commentateurs¹¹ qui ont relevé qu'en l'espèce, le problème du maintien de la personnalité juridique ne se posait pas, le Royaume-Uni et les Pays-Bas pratiquant tous deux le système de l'incorporation¹². La portée du principe général énoncé dans le dispositif de l'arrêt demeurait donc ambiguë. En défense de la position de la Cour, on notera qu'à l'époque

de *Daily Mail*, le droit communautaire s'essayait à ses premières tentatives jurisprudentielles d'application des libertés du Traité à la matière des impôts directs.

L'arrêt annoté a le mérite de couper court aux ambiguïtés de la jurisprudence *Daily Mail* : les effets des taxes de sortie sur la liberté d'établissement des personnes morales y sont, cette fois, traités en tant que tels.

B. — Le rattachement fiscal par opposition au rattachement civil et commercial

Le rattachement fiscal concerne la détermination de la résidence fiscale des sociétés et, par extension, des actifs y associés. La notion de résidence fiscale constitue un critère essentiel de délimitation de la souveraineté fiscale et joue un rôle de premier élément dans l'application des conventions préventives de la double imposition. Le critère généralement retenu en la matière est « réaliste »¹³, le siège effectif de direction étant l'élément déterminant. Dans le chef de l'État d'origine, la taxe de sortie constitue, on l'a dit, un moyen de décourager ou de compenser les changements stratégiques de résidence et les effets d'optimisation fiscale qui en découlent.

Le rattachement civil et commercial obéit, quant à lui, à des principes moins univoques. L'article 54 TFUE prévoit que le droit d'établissement d'une personne morale est conditionné à deux critères objectifs qui sont, d'une part, le fait de posséder une constitution conforme à la législation d'un État membre¹⁴, d'autre part, la localisation d'un siège statutaire, d'une administration centrale ou d'un principal établissement à l'intérieur de l'Union. Ceci fait écho au fait que les êtres juridiques visés par la liberté d'établissement sont créés par les États membres. Contrairement au droit fiscal qui privilégie un critère de résidence effective, les critères utilisés par les États en matière civile seront, tantôt réalistes (la localisation du siège réel), tantôt formalistes (le lieu d'accomplissement des formalités de constitution de la personne morale), tantôt mixtes¹⁵. Par conséquent, les transferts civils de siège peuvent donner lieu à des situations complexes, comme en atteste la jurisprudence qui en a dessiné les contours en droit européen¹⁶.

Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt annoté, le rattachement civil de la société n'est pas mis à l'épreuve : la société demeurait civilement « vivante » aux yeux des autorités publiques néerlandaises. La Cour¹⁷ affirme, en effet, que

(7) C.J., 7 septembre 2006, N., C-470/04, *Rec.*, p. I-7409.

(8) Pour quelques développements sur cette problématique, voy. A. Autenne, « Les associations sans but lucratif en quête de mobilité dans l'Union européenne et la liberté communautaire d'établissement : essai de synthèse », *Les dossiers d'a.s.b.l. - Actualités*, 2011/10, Edipro, pp. 101 et s.

(9) *Op. cit.*, note 6.

(10) La Cour a choisi de diviser la première question préjudicielle qui lui était soumise, en deux branches : l'une sur le principe du transfert du siège, l'autre sur le mécanisme d'une autorisation conditionnée au règlement de la situation fiscale. Ayant répondu à la première branche, elle constate qu'il n'y a pas lieu de répondre à la seconde.

(11) Voy. par exemple M.-C. Boutard-Labarde, « Chroniques de jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes : libre circulation des personnes et des services », *Journal de droit international*, 116, n° 2, 1989, 430; C. Amand, « Le Traité de Rome et les impôts sur les revenus », *R.G.F.*, 1991, p. 255. Voy. aussi, P. Craig et G. De Burca, *EU Law : Text, cases and Materials*, 5^e éd., Oxford University Press, 2011, pp. 779-788.

(12) Le système de l'incorporation, parfois appelé système du siège « statutaire », préconise un rattachement fondé sur un critère formel d'immatriculation et non sur un critère réel d'activité effective.

(13) Par opposition au critère formaliste évoquée dans la note précédente au sujet de la théorie de l'incorporation.

(14) Le droit matériel de l'État membre qui est ici visé et non le droit international privé de cet État.

(15) M. Menjuq, « L'articulation du droit d'établissement communautaire et des droits nationaux relatifs au rattachement juridique des sociétés », *J.C.P.*, 2003, p. 365.

(16) C.J., 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97, *Rec.*, p. I-1459; C.J., 5 novembre 2002, *Überseering*, C-208/00, *Rec.*, p. I-9919; C.J., 30 septembre 2003, *Inspire Art Ltd.*, C-167/01, *Rec.*, p. I-10115; C.J., 16 décembre 2008, *Cartesio*, C-210/06, *Rec.*, p. I-9641. Pour un résumé de cette jurisprudence, A. Autenne, « Droit européen et mobilité des sociétés : pour qui sonne le glas? », *J.T.*, 2011/10, pp. 194-197.

(17) Voy. point 31 de l'arrêt.

(5) C.J., 11 mars 2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, *Rec.*, p. I-02409.

(6) Voy. aussi, C.J., 14 février 1995, *Schumacker*, C-279/93, *Rec.*, p. I-225; C.J., 16 juillet 1998, *ICI*, C-264/96, *Rec.*, p. I-4695; C.J., 21 novembre 2002, *X et Y*, C-436/00, *Rec.*, p. I-10829 et C.J., 15 avril 2010, *CIBA*, C-96/08, *Rec.*, p. I-2911.



la taxe contestée ne rejaillit pas sur l'existence ou la continuité civile de la société; celle-ci se borne à y attacher des conséquences en matière d'impôt. Ainsi, conformément à ce qui est généralement prévu par les conventions préventives de la double imposition, une société qui, comme National Grid Indus, possède un double siège — statutaire aux Pays-Bas et réel en Grande-Bretagne — sera réputée être fiscalement résidente en Grande-Bretagne. Cette position ne heurte aucunement les enseignements de la jurisprudence relative au transfert civil de siège. Elle possède même le mérite d'en dessiner plus nettement les contours, dissipant, en cela, les quelques brumes de l'arrêt *Daily Mail*. En pratique, néanmoins, cette approche différenciée induit une certaine complexité pour les opérateurs économiques, le rattachement et la mobilité devant s'appréhender distinctement selon qu'on les aborde sous l'angle civil ou fiscal.

C. — La prégnance du test d'intérêt général en matière fiscale

Un autre trait saillant de l'arrêt concerne l'énoncé des modalités et des conditions selon lesquelles une taxe nationale imposée par l'État d'origine est juridiquement acceptable en droit européen. Un impôt de sortie peut, ainsi, être justifié à l'aune de l'exigence de répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres. La Cour consolide en cela sa jurisprudence fiscale antérieure¹⁸ : les entraves fiscales à la libre circulation doivent être reconnues comme telles, mais peuvent, dans certaines circonstances, être validées au nom de raisons impérieuses d'intérêt général que sont : la cohérence du régime fiscal¹⁹, le principe de territorialité²⁰ ou la lutte contre l'évasion fiscale²¹. L'on notera que ces principes sont congruents avec les décisions relatives à l'abus de droit européen qui stigmatise l'exploitation des libertés du Traité aux seules fins de contourner des règles nationales légitimes²².

D. — Les conséquences en droit fiscal belge

À l'ère d'un retour possible du protectionnisme économique, l'arrêt annoté rassurera les apolo-

gistes de l'impôt d'émigration. Néanmoins, il invite à une grande prudence sur les modalités de mise en œuvre d'un tel impôt. Un recouvrement immédiat paraît désormais exclu. À ce titre, nos collègues fiscalistes auront à analyser finement le point de savoir si le régime prévu par le Code belge des impôts sur le revenu (C.I.R.), principalement aux articles 208 et suivants, est conforme au droit européen. Sans entrer dans les détails de cette matière complexe, il y a fort à parier que l'impôt de liquidation prévu au départ du régime de l'article 210, § 1^{er}, 4^o, C.I.R. devra être réexaminé sous l'angle du principe de proportionnalité épinglé par cette nouvelle jurisprudence.²³

C Conclusion

L'arrêt annoté enrichit le droit prétorien par son application des exigences de la libre circulation et de la liberté d'établissement à la matière des impôts directs. Il est aussi porteur d'enseignements au-delà de la sphère fiscale. Il contribue, en effet, au parachèvement progressif d'un droit

de la mobilité transfrontière des sociétés. Sans être aussi marquant que *Centros*²⁴ et *Cartesio*²⁵, qui avaient apporté des pierres déterminantes à l'édifice jurisprudentiel, cet arrêt expose beaucoup plus clairement les enjeux relatifs à la double dimension économique d'un transfert de siège : civile et fiscale.

Le droit relatif aux transferts de siège est aujourd'hui en pleine phosphorescence, compte tenu de la diversité des mesures étatiques dérangeantes pour la liberté d'établissement. De ce point de vue, on attend avec impatience le prononcé de la Cour dans l'affaire *Vale*²⁶ qui concerne un cas inédit d'apatridie juridique dans le chef d'une société qui se voit refuser, par l'État d'accueil (la Hongrie), le bénéfice d'une transformation en société hongroise en raison de sa radiation de son État d'origine (l'Italie). Il y a lieu, enfin, d'observer les tentatives de relance du projet avorté de quatorzième directive sur le transfert de siège statutaire des sociétés de capitaux, comme en atteste une récente proposition de résolution du Parlement européen qui sollicite cette réactivation²⁷.

(24) *Op. cit.*, note 18.

(25) *Op. cit.*, note 18.

(26) Voy. la procédure de renvoi préjudiciel de l'affaire C-378/10, *VALE Építési kft*, actuellement soumise à la Cour.

(27) Voy. à ce sujet le rapport du 9 janvier 2012 contenant des recommandations à la Commission sur une quatorzième directive sur le droit des sociétés au transfert transfrontière du siège statutaire.

(23) À ce sujet, on lira avec intérêt la contribution de E.-J. Navez, « Le traitement fiscal du transfert du siège social face à la liberté d'établissement des sociétés en droit de l'U.E. », à paraître dans les *Cahiers de droit européen*, 2012.

LE RECOURS EN CARENCE EN DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE

Safia Cazet

Préface de Denys Simon

> Collection droit de l'Union européenne - Thèses

Édition 2012 • 702 p. • 160,00 €

L'ABUS DE DROIT EN DROIT DE L'UNION EUROPÉENNE

Raluca Nicoleta Ionescu

> Collection droit de l'Union européenne - Thèses

Édition 2012 • 612 p. • 120,00 €

LA LÉGISLATIVE DANS LE SYSTÈME DE L'UNION EUROPÉENNE

Quelle nouvelle approche ?

Fabienne Peraldi Leneuf

Préface de Jacques Normand

> Collection droit de l'Union européenne - Colloques

Édition 2012 • 224 p. • 95,00 €

strada
lex
Ouvrages disponibles en
version électronique sur
www.stradalex.com



BRUYLANT
www.bruylant.be

Informations et commandes :

c/o De Boeck Services sprl

Fond Jean-Pâques 4 • 1348 Louvain-la-Neuve

+33 (0)1 72 36 41 60 • +33 (0)1 72 36 41 70 • e.mail : commande@deboeckservices.com

(18) Sur ces questions : P. Roos, « Europees vennootschapsrecht, vestigingsvrijheid, zetelverplaatsing en IPR », *Aers Aequi*, 1989, pp. 382-390; C. Amand, « Le Traité de Rome et les impôts sur les revenus », *R.G.F.*, 1991; J. Malherbe, « Le régime fiscal communautaire des réorganisations de sociétés », *J.D.E.*, p. 257; J. Kok, « Compatibility of Exit Taxes and Community Law », *EC Tax Review*, 2011/2, p. 62.

(19) C. J., 28 janvier 1992, *Bachmann*, C-204/90, *Rec.*, p. I-249.

(20) C. J., 15 mai 1997, *Futura Participations et Singer*, C-250/95, *Rec.*, p. I-02471 et C. J., 14 décembre 2000, *AMID*, C-141/99, *Rec.*, p. I-11619.

(21) C. J., 16 juillet 1998, *ICI*, aff. C-264/96, *Rec.*, I-04695.

(22) Voy., par exemple, l'affaire non fiscale, C. J., 7 février 1979, *Knoors*, C-115/78, *Rec.*, p. 399, en partic. p. 410 : « On ne saurait... méconnaître l'intérêt légitime qu'un État membre peut avoir d'empêcher qu'à la faveur des facilités créées en vertu du Traité, certains de ses ressortissants ne tentent de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale... ». Voy. aussi, C. J., 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, *Rec.*, p. I-7995. Cet arrêt admet, au titre de raison impérieuse d'intérêt général, la lutte contre les montages purement artificiels dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation d'un État membre au profit de celle d'un autre dont la législation est jugée plus favorable.