Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0355
ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

15 mars 2018 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes – Fiscalité directe – Transfert du lieu de résidence d'un État membre vers la Suisse – Imposition des plus-values latentes afférentes aux participations substantielles dans le capital de sociétés établies dans l'État membre d'origine à l'occasion d'un tel transfert – Champ d'application de l'accord »

Dans l'affaire C?355/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Conseil d'État (France), par décision du 23 juin 2016, parvenue à la Cour le 28 juin 2016, dans la procédure

Christian Picart

contre

Ministre des Finances et des Comptes publics,

LA COUR (première chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. C. G. Fernlund (rapporteur), J.?C. Bonichot, A. Arabadjiev et S. Rodin, juges,

avocat général : M. P. Mengozzi,

greffier : Mme V. Giacobbo-Peyronnel, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 février 2017,

considérant les observations présentées :

–

pour M. Picart, par Mes P.-J. Douvier et A. d'Aubigny, avocats,

–

pour le gouvernement français, par M. D. Colas et Mme E. de Moustier, en qualité d'agents,

–

pour le gouvernement allemand, par MM T. Henze et R. Kanitz, en qualité d'agents,

–

pour la Commission européenne, par Mmes N. Gossement et M. Šimerdová, en qualité d'agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 26 juillet 2017,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d’une part, et la Confédération suisse, d’autre part, sur la libre circulation des personnes, signé à Luxembourg le 21 juin 1999 (JO 2002, L 114, p. 6, ci-après l’« ALCP »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant M. Christian Picart au ministre des Finances et des Comptes publics au sujet de la décision par laquelle l’administration fiscale française, d’une part, a réévalué le montant de la plus-value latente afférente aux participations substantielles, dans le capital de sociétés établies en France, que M. Picart détenait et qu’il avait déclarées lors du transfert de sa résidence de son État d’origine vers la Suisse, et, d’autre part, a mis à la charge de M. Picart des cotisations supplémentaires d’impôt sur le revenu et de contributions sociales, assorties de pénalités.

Le cadre juridique

L’ALCP

3

La Communauté européenne et ses États membres, d’une part, et la Confédération suisse, d’autre part, ont signé, le 21 juin 1999, sept accords, au nombre desquels figure l’ALCP. Par la décision 2002/309/CE, Euratom du Conseil et de la Commission, du 4 avril 2002 (JO 2002, L 114, p. 1), ces sept accords ont été approuvés au nom de la Communauté et sont entrés en vigueur le 1er juin 2002.

4

L’article 16 de l’ALCP prévoit, à son paragraphe 2 :

« Dans la mesure où l’application du présent accord implique des notions de droit communautaire, il sera tenu compte de la jurisprudence pertinente de la Cour de justice des Communautés européennes antérieure à la date de sa signature. La jurisprudence postérieure à la date de la signature du présent accord sera communiquée à la Suisse. En vue d’assurer le bon fonctionnement de l’accord, à la demande d’une partie contractante, le comité mixte déterminera les implications de cette jurisprudence. »

5

Le chapitre III de l’annexe I de l’ALCP est consacré aux indépendants. L’article 12 de celle-ci, intitulé « Réglementation du séjour », est libellé comme suit :

« 1. Le ressortissant d’une partie contractante désirant s’établir sur le territoire d’une autre partie contractante en vue d’exercer une activité non salariée (ci-après nommé indépendant) reçoit un titre de séjour d’une durée de cinq ans au moins à dater de sa délivrance pour autant qu’il

produise la preuve aux autorités nationales compétentes qu'il est établi ou veut s'établir à cette fin.

2. Le titre de séjour est automatiquement prolongé pour cinq ans au moins, pour autant que l'indépendant produise la preuve aux autorités nationales compétentes qu'il exerce une activité économique non-salariée.

[...] »

6

L'article 13, de ladite annexe, intitulé « Frontaliers indépendants », énonce, à son paragraphe 1 :

« 1. Le frontalier indépendant est un ressortissant d'une partie contractante qui a sa résidence sur le territoire d'une partie contractante et qui exerce une activité non salariée sur le territoire de l'autre partie contractante en retournant à son domicile en principe chaque jour, ou au moins une fois par semaine. »

La législation française

7

Aux termes de l'article 167 bis du code général des impôts, dans sa version en vigueur à la date des faits en cause au principal (ci-après le « CGI ») :

« I. - 1. Les contribuables fiscalement domiciliés en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années sont imposables, à la date du transfert de leur domicile hors de France, au titre des plus-values constatées sur les droits sociaux mentionnés à l'article 150-0 A et détenus dans les conditions du f de l'article 164 B.

[...]

II. - 1. Le paiement de l'impôt afférent à la plus-value constatée peut être différé jusqu'au moment où s'opérera la transmission, le rachat, le remboursement ou l'annulation des droits sociaux concernés.

Le sursis de paiement est subordonné à la condition que le contribuable déclare le montant de la plus-value constatée dans les conditions du I, demande à bénéficier du sursis, désigne un représentant établi en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt et constitue auprès du comptable chargé du recouvrement, préalablement à son départ, des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

[...]

2. Les contribuables qui bénéficient du sursis de paiement en application du présent article sont assujettis à la déclaration prévue au 1 de l'article 170. Le montant cumulé des impôts en sursis de paiement est indiqué sur cette déclaration à laquelle est joint un état établi sur une formule délivrée par l'administration faisant apparaître le montant de l'impôt afférent aux titres concernés pour lequel le sursis de paiement n'est pas expiré ainsi que, le cas échéant, la nature et la date de l'événement entraînant l'expiration du sursis.

[...]

L'impôt acquitté localement par le contribuable et afférent à la plus-value effectivement réalisée

hors de France est imputable sur l’impôt sur le revenu établi en France à condition d’être comparable à cet impôt.

4. Le défaut de production de la déclaration et de l’état mentionnés au 2 ou l’omission de tout ou partie des renseignements qui doivent y figurer entraînent l’exigibilité immédiate de l’impôt en sursis de paiement. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

8

M. Picart a transféré sa résidence de la France vers la Suisse au cours de l’année 2002. À la date de ce transfert, il détenait des participations substantielles dans le capital social de plusieurs sociétés françaises.

9

Lors de ce transfert, M. Picart a déclaré, conformément à l’article 167 bis du CGI, une plus-value latente sur les titres de ces participations et, afin de bénéficier d’un sursis de paiement de l’imposition y afférente, a désigné un représentant fiscal en France et a fourni une caution bancaire à titre de garantie, pour assurer le recouvrement de la créance du Trésor français.

10

En 2005, M. Picart a cédé les titres en question, mettant ainsi fin au sursis de paiement de ladite imposition. À la suite d’un examen de sa situation fiscale personnelle, l’administration fiscale française a réévalué le montant de la plus-value déclarée et a mis à la charge de M. Picart des cotisations supplémentaires d’impôt sur le revenu et de contributions sociales, assorties de pénalités.

11

M. Picart a déposé une réclamation afin d’obtenir la décharge de ces cotisations supplémentaires et de ces pénalités. L’administration fiscale ayant rejeté cette réclamation, M. Picart a saisi le tribunal administratif de Montreuil (France), devant lequel il a soutenu, sans succès, que l’article 167 bis du CGI était incompatible avec l’ALCP en ce que la liberté d’établissement garantie par cet accord lui permettait d’être établi en Suisse et d’y exercer une activité économique en tant qu’indépendant, consistant en la gestion de ses diverses participations directes ou indirectes dans plusieurs sociétés qu’il contrôlait en France. Cette argumentation n’ayant pas davantage prospéré en appel, devant la cour administrative d’appel de Versailles (France), M. Picart s’est pourvu en cassation devant le Conseil d’État (France).

12

La juridiction de renvoi se demande, en substance, si le droit d’établissement en tant qu’indépendant, au sens de l’ALCP, a la même portée que la liberté d’établissement garantie à l’article 49 TFUE aux ressortissants des États membres de l’Union et, dans l’affirmative, s’il doit être tenu compte, pour son application, de la jurisprudence issue de l’arrêt du 7 septembre 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525), prononcé postérieurement à la date de la signature de cet accord.

13

C’est dans ces conditions que le Conseil d’État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Le droit d’établissement en tant qu’indépendant, tel qu’il est défini par les articles 1 et 4 de l’[ALCP] et par l’article 12 de son annexe I, peut-il être regardé comme équivalent à la liberté d’établissement garantie aux personnes ayant une activité non salariée par l’article [49 TFUE] ?

2)

Dans cette hypothèse, compte tenu des stipulations de l’article 16 de l’accord, y aurait-il lieu d’appliquer la jurisprudence issue de l’arrêt [du 7 septembre 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525)], postérieure à cet accord, dans l’hypothèse d’un ressortissant d’un État membre ayant transféré son domicile en Suisse qui se borne à conserver les participations qu’il détenait dans des sociétés relevant du droit de cet État membre, lesquelles lui confèrent une influence certaine sur les décisions de ces sociétés et lui permettent d’en déterminer les activités, sans soutenir envisager d’exercer en Suisse une activité indépendante différente de celle qu’il exerçait dans l’État membre dont il était le ressortissant et consistant en la gestion de ces participations ?

3)

Dans l’hypothèse où ce droit ne serait pas équivalent à la liberté d’établissement, devrait-il être interprété de la même manière que la Cour de justice de l’Union européenne l’a fait pour la liberté d’établissement dans son arrêt [du 7 septembre 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525)] ? »

Sur les questions préjudicielles

14

Par ses questions, qu’il convient d’examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande si, dans une situation telle que celle en cause au principal, les stipulations de l’ALCP doivent être interprétées en ce sens qu’elles s’opposent à une législation d’un État partie à cet accord, telle que celle en cause au principal, qui, lorsqu’une personne physique transfère sa résidence de cet État vers un autre État partie audit accord, tout en maintenant son activité économique dans le premier de ces deux États, prévoit l’imposition immédiate des plus-values latentes afférentes à des participations substantielles que cette personne détient dans le capital de sociétés relevant du droit du premier desdits États à l’occasion de ce transfert de résidence et qui n’admet le recouvrement différé de l’impôt dû qu’à la condition que soient constituées des garanties propres à assurer le recouvrement dudit impôt, alors qu’une personne qui détient également de telles participations, mais qui continue de résider sur le territoire du premier de ces mêmes États, n’est imposée qu’au moment de la cession de ces participations.

15

M. Picart fait valoir que l’activité de gestion, à partir de la Suisse, de ses participations dans les sociétés établies en France relève du droit d’établissement en tant qu’indépendant, au sens de l’ALCP, un droit dont il devrait pouvoir se prévaloir également à l’égard de son État d’origine.

16

Il y a lieu de rappeler à cet égard que la Cour a déjà dit pour droit que, dans certaines circonstances et en fonction des dispositions applicables, les ressortissants d’une partie

contractante pouvaient faire valoir des droits tirés de l’ALCP non seulement à l’égard du pays vers lequel ils exercent une liberté de circulation, mais également à l’égard de leur propre pays (arrêt du 28 février 2013, Ettwein, C?425/11, EU:C:2013:121, point 33).

17

Dès lors, il convient de vérifier, tout d’abord, si une situation telle que celle de M. Picart relève du champ d’application ratione personae de la notion d’« indépendants », au sens de l’ALCP, et, le cas échéant, si cet accord contient des dispositions que M. Picart pourrait invoquer à l’égard de son État d’origine.

18

À cet égard, il importe de relever que le chapitre III de l’annexe I de l’ALCP, consacré aux indépendants, contient les articles 12 et 13, qui définissent ce champ d’application.

19

En vertu de l’article 12, paragraphe 1, de cette annexe, est considéré comme indépendant le ressortissant d’une partie contractante désirant s’établir sur le territoire d’une autre partie contractante en vue d’exercer une activité non salariée.

20

Quant à l’article 13, paragraphe 1, de ladite annexe, il est consacré aux frontaliers indépendants, à savoir les ressortissants d’une partie contractante qui ont leur résidence sur le territoire d’une partie contractante et qui exercent une activité non salariée sur le territoire de l’autre partie contractante en retournant à leur domicile en principe chaque jour, ou au moins une fois par semaine.

21

Or, dans l’affaire au principal, il y a lieu, sans qu’il soit nécessaire de déterminer, dans le cadre du présent renvoi préjudiciel, si une activité de gestion de participations, telle que celle en cause, constitue une activité non salariée, au sens de l’article 12, paragraphe 1, ou de l’article13, paragraphe 1, de la même annexe, de constater que la situation de M. Picart ne relève d’aucune de ces deux dispositions.

22

En effet, en premier lieu, ainsi qu’il ressort du libellé de l’article 12, paragraphe 1, de l’annexe I de l’ALCP, le droit d’établissement, au sens de cette disposition, est réservé aux ressortissants, personnes physiques, d’une partie contractante, désirant s’établir sur le territoire d’une autre partie contractante en vue d’exercer une activité non salariée sur ce territoire.

23

Ainsi, pour que ladite disposition soit applicable, la personne concernée doit exercer son activité non salariée sur le territoire d’une partie contractante autre que celle dont elle est ressortissante.

24

Or, dans l’affaire en cause au principal, il ressort du dossier dont dispose la Cour que M. Picart, ressortissant français, entend non pas exercer son activité économique sur le territoire de la

Confédération suisse, mais conserver une activité sur le territoire de son État d’origine. Il s’ensuit que la situation de M. Picart ne relève pas du champ d’application de l’article 12, paragraphe 1, de l’annexe I de l’ALCP.

25

En second lieu, il découle du libellé de l’article 13, paragraphe 1, de l’annexe I de l’ALCP que relève de cette disposition la situation d’un ressortissant d’une partie contractante qui a sa résidence sur le territoire d’une partie contractante et qui exerce une activité non salariée sur le territoire de l’autre partie contractante en retournant à son domicile en principe chaque jour, ou au moins une fois par semaine.

26

S’agissant de cette disposition, il convient de rappeler que la Cour a considéré, dans son arrêt du 28 février 2013, Ettwein (C?425/11, EU:C:2013:121, points 34 et 35), que la situation d’un couple de travailleurs indépendants qui avaient transféré leur résidence de leur État d’origine vers la Suisse, tout en maintenant leur activité dans cet État d’origine, et qui effectuaient un retour quotidien du lieu de leur activité professionnelle vers celui de leur résidence, relevait de ladite disposition.

27

Or, en l’occurrence, il ressort du dossier dont dispose la Cour que M. Picart, à la différence de ce couple de travailleurs indépendants, demeure sur le territoire de son État de résidence, à savoir la Confédération suisse, d’où il entend exercer son activité économique dans son État d’origine, et que, contrairement à ce que prévoit l’article 13, paragraphe 1, de l’annexe I de l’ALCP, il n’effectue pas chaque jour, ou au moins une fois par semaine, un trajet du lieu de son activité économique à celui de sa résidence. Dès lors, une situation telle que celle de M. Picart ne saurait être regardée comme étant analogue à celle ayant donné lieu à l’arrêt du 28 février 2013, Ettwein (C?425/11, EU:C:2013:121). Par conséquent, une situation telle que celle de M. Picart ne relève pas du champ d’application de cette disposition.

28

Il s’ensuit qu’une situation telle que celle de M. Picart ne relève pas du champ d’application ratione personae de la notion d’« indépendants », au sens de l’ALCP, et, partant, qu’il ne peut se prévaloir de cet accord.

29

Enfin, en ce qui concerne l’interprétation de l’article 43 CE (devenu 49 TFUE) résultant de l’arrêt du 7 septembre 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525), il suffit de rappeler que, la Confédération suisse n’ayant pas adhéré au marché intérieur de l’Union, l’interprétation donnée des dispositions du droit de l’Union relatives à ce marché ne peut être automatiquement transposée à l’interprétation de l’ALCP, sauf dispositions expresses à cet effet prévues par cet accord lui-même (voir, en ce sens, arrêts du 12 novembre 2009, Grimme, C?351/08, EU:C:2009:697, point 29 ; du 11 février 2010, Fokus Invest, C?541/08, EU:C:2010:74, point 28, ainsi que du 15 juillet 2010, Hengartner et Gasser, C?70/09, EU:C:2010:430, point 42).

30

Or, l’ALCP ne prévoit pas de telles dispositions expresses.

31

En outre, l’interprétation de l’article 43 CE (devenu 49 TFUE) donnée par la Cour dans son arrêt du 7 septembre 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525), a d’autant moins d’incidence sur les considérations qui précèdent que, ainsi qu’il ressort des points 63 et suivants des conclusions de M. l’avocat général, ni le libellé ni la portée de cet article ne peuvent être assimilés à ceux des dispositions pertinentes de l’ALCP.

32

Au vu de l’ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que, dès lors qu’une situation, telle que celle en cause au principal, ne relève pas du champ d’application ratione personae de la notion d’« indépendants », au sens de l’ALCP, les stipulations de cet accord doivent être interprétées en ce sens qu’elles ne s’opposent pas à une législation d’un État partie à cet accord, telle que celle en cause au principal, qui, lorsqu’une personne physique transfère sa résidence de cet État vers un autre État partie audit accord, tout en maintenant son activité économique dans le premier de ces deux États, sans effectuer chaque jour, ou au moins une fois par semaine, un trajet du lieu de son activité économique à celui de sa résidence, prévoit l’imposition immédiate des plus-values latentes afférentes à des participations substantielles que cette personne détient dans le capital de sociétés relevant du droit du premier desdits États à l’occasion de ce transfert de résidence et qui n’admet le recouvrement différé de l’impôt dû qu’à la condition que soient constituées des garanties propres à assurer le recouvrement dudit impôt, alors qu’une personne qui détient également de telles participations, mais qui continue de résider sur le territoire du premier de ces mêmes États n’est imposée qu’au moment de la cession de ces participations.

Sur les dépens

33

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

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

Dès lors qu’une situation, telle que celle en cause au principal, ne relève pas du champ d’application ratione personae de la notion d’« indépendants », au sens de l’accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d’une part, et la Confédération suisse, d’autre part, sur la libre circulation des personnes, signé à Luxembourg le 21 juin 1999, les stipulations de celui-ci doivent être interprétées en ce sens qu’elles ne s’opposent pas à une législation d’un État partie à cet accord, telle que celle en cause au principal, qui, lorsqu’une personne physique transfère sa résidence de cet État vers un autre État partie audit accord, tout en maintenant son activité économique dans le premier de ces deux États, sans effectuer chaque jour, ou au moins une fois par semaine, un trajet du lieu de son activité économique à celui de sa résidence, prévoit l’imposition immédiate des plus-values latentes afférentes à des participations substantielles que cette personne détient dans le capital de sociétés relevant du droit du premier desdits États à l’occasion de ce transfert de résidence et qui n’admet le recouvrement différé de l’impôt dû qu’à la condition que soient constituées des garanties propre à assurer le recouvrement dudit impôt, alors

qu’une personne qui détient également de telles participations, mais qui continue de résider sur le territoire du premier de ces mêmes États n’est imposée qu’au moment de la cession de ces participations.

Silva de Lapuerta

Fernlund

Bonichot

Arabadjiev

Rodin

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 15 mars 2018.

Le greffier

A. Calot Escobar

Le président de la Ière chambre

R. Silva de Lapuerta

(*1) Langue de procédure : le français.