COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

Bruxelles, le 19.12.2006
COM(2006) 825 final

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU CONSEIL, AU PARLEMENT EUROPÉEN ET AU COMITÉ ÉCONOMIQUE ET SOCIAL EUROPÉEN

Imposition à la sortie et nécessité de coordonner les politiques fiscales des États membres

TABLE DES MATIÈRES

1. Introduction 3

2. Imposition à la sortie: cadre juridique 3

2.1. L'arrêt de la CJCE dans l'affaire *de Lasteyrie* et ses conséquences pour les personnes physiques 3

2.2. Surmonter les divergences et éliminer la double imposition et la double non imposition 4

3. Imposition à la sortie applicable aux sociétés 6

3.1. Conséquences de l'arrêt *de Lasteyrie* pour les sociétés 6

3.2. Surmonter les divergences et éliminer la double imposition et la double non imposition 7

4. Imposition à la sortie en cas d'émigration ou de transfert d'actifs vers des pays EEE/AELE 9

4.1. Libertés applicables aux pays EEE 9

4.2. Émigration des personnes physiques / transfert de sièges de sociétés – libre circulation des travailleurs / liberté d'établissement 9

4.3. Transferts d'actifs – liberté d'établissement, libre circulation des marchandises et des capitaux 10

5. Imposition à la sortie en ce qui concerne les pays tiers 10

6. Conclusion 11

1. INTRODUCTION

La présente communication est présentée dans le cadre de la communication relative à la coordination des systèmes de fiscalité directe des États membres dans le marché intérieur, publiée aujourd'hui. Elle analyse les exigences juridiques inscrites dans le traité CE à la lumière de l'interprétation de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) dans l'affaire *de Lasteyrie*[1], confirmée et développée dans l'affaire *N*[2], et examine les incidences desdites exigences sur le régime d'imposition à la sortie applicable aux personnes physiques et aux sociétés. Elle étudie également les moyens de rendre les dispositions nationales en matière d'imposition à la sortie compatibles avec les exigences du droit communautaire et traite des principes généraux susceptibles de régir des solutions coordonnées au problème des disparités entre les différents régimes nationaux. La Commission entend élaborer des lignes directrices plus détaillées sur ces questions en concertation étroite avec les États membres (EM).

2. IMPOSITION A LA SORTIE: CADRE JURIDIQUE

2.1. L'arrêt de la CJCE dans l'affaire *de Lasteyrie* et ses conséquences pour les personnes physiques

Le 11 mars 2004, la CJCE a donné une interprétation de la liberté d'établissement qui a fait date, dans une affaire concernant la législation française en matière d'imposition de plus-values non réalisées de valeurs mobilières détenues par des contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France. Lorsqu'en 1998, M. de Lasteyrie du Saillant quitte la France pour s'installer en Belgique, il a été immédiatement taxé pour les plus-values latentes générées par ses participations dans une société française.

La CJCE a estimé que la disposition française en question était susceptible de restreindre l'exercice de la liberté d'établissement, celle-ci ayant un effet fortement dissuasif sur les contribuables désireux de s'établir dans un autre EM, dès lors que ces contribuables deviennent redevables dans le pays de départ, du seul fait du transfert de leur domicile fiscal hors de France, d'un impôt sur un revenu qui n'est pas encore réalisé, étant ainsi soumis à un traitement désavantageux par rapport aux contribuables qui maintiennent leur domicile en France.

Bien que l'arrêt rendu dans l'affaire *de Lasteyrie* se réfère à des faits et circonstances propres au cas, l'interprétation du droit communautaire par la CJCE aboutit à des conclusions sur l'imposition à la sortie en général.

Le fait d'imposer les résidents sur la base des droits réalisés et les résidents qui s'expatrient sur la base de droits constatés est une différence de traitement qui constitue une entrave à la libre circulation. Lorsqu'un EM décide de faire valoir son droit d'imposition sur les plus-values latentes générées pendant la durée du séjour du contribuable sur son territoire, il ne peut pas prendre des mesures qui restreignent la liberté de circulation.

---

1 Affaire C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, JO C 94 du 17.4.2004, p. 5.

2 Affaire C-470/04 N v Inspecteur van de Belastningsdienst Oost / kantoor Almelo, 7 septembre 2006.

Ceci exclut la possibilité d'un recouvrement immédiat de l'impôt dû sur des gains non encore réalisés lorsque les contribuables transfèrent leur domicile fiscal dans un autre EM. Dans les affaires *de Lasteyrie* et *N*, La CJCE a statué que le sursis de paiement possible, soumis à des conditions de dépôt de garanties, par exemple, comporte un effet restrictif, dans la mesure où le contribuable se trouve privé de la jouissance du patrimoine donné en garantie. De manière analogue, il ressort clairement de l'arrêt *de Lasteyrie* qu'un sursis de paiement ne peut être subordonné à la désignation d'un représentant dans l'EM d'origine. En général, tout moyen de préserver la créance fiscale doit être strictement proportionné à cet objectif et ne doit pas entraîner des coûts disproportionnés pour le contribuable.

Comme la CJCE l'a confirmé dans l'affaire *N*[3], lorsqu'un résident d'un EM transfère son domicile fiscal dans un autre EM, le droit communautaire n'interdit pas, à l'EM de départ, de calculer le montant des revenus sur lequel il souhaite préserver son droit d'imposition, à condition que cela ne se traduise pas par un recouvrement immédiat de l'impôt et que le report fiscal ne soit assorti d'aucune condition. Une telle pratique est conforme au principe de la territorialité fiscale, lequel comporte une composante temporelle, à savoir la résidence sur le territoire durant la période au cours de laquelle le bénéfice imposable est généré. Le fait d'exiger du contribuable qu'il présente une déclaration fiscale au moment du transfert de domicile aux fins de l'évaluation du revenu, ne saurait être considéré comme disproportionné au regard de l'objectif légitime de la répartition du pouvoir d'imposition entre EM[4], notamment en vue d'éviter toute double imposition.

La plupart des EM qui appliquaient aux personnes physiques détentrices de valeurs mobilières des impôts à la sortie analogues à ceux examinés dans l'affaire *de Lasteyrie,* ont depuis lors supprimé ou modifié leur régime d'imposition à la lumière de l'arrêt rendu dans ladite affaire. La Commission a ainsi pu suspendre les procédures d'infraction engagées à l'encontre d'un certain nombre d'États membres concernant cet aspect particulier. La Commission continuera néanmoins à surveiller les règles des EM dans ce domaine en vue d'assurer leur compatibilité avec le droit communautaire.

2.2. Surmonter les divergences et éliminer la double imposition et la double non imposition

Même si l'octroi d'un report inconditionnel permet de résoudre de manière immédiate la différence de traitement entre les contribuables qui émigrent d'un EM vers un autre EM et ceux qui continuent à séjourner dans le même EM, cette mesure ne constitue pas nécessairement une solution pour éliminer les disparités entre régimes fiscaux nationaux. Selon la règle générale de l'article 13 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, l'État de résidence dispose du droit exclusif d'imposition des gains tirés de l'aliénation d'actions. Toutefois, le modèle de convention ne contient aucune règle spécifique sur la méthode à appliquer en cas de changement de domicile fiscal de personnes physiques détentrices d'actions. Dans la pratique, certains EM ont inséré des dispositions spécifiques dans leurs conventions fiscales bilatérales afin que la répartition des compétences fiscales tienne compte de l'assujettissement fiscal étendu prévu par leur législation. D'autres sont d'avis que, puisque la vente fictive survient juste avant l'émigration, il s'agit d'une opération intérieure à laquelle la convention fiscale de double imposition ne s'applique pas.

---

[3] Points 42-46.

[4] Point 49.

Des restrictions injustifiées pourraient apparaître si l'État de sortie calculait la plus-value au moment de la vente fictive sur la base de l'accroissement de valeur à cette date et recouvrait l'impôt au moment de la vente réelle, et si l'État de résidence imposait l'ensemble de la plus-value entre la valeur d'acquisition et le prix de vente. Il en résulterait une double imposition de l'accroissement de valeur entre l'acquisition et la vente fictive, si l'État de résidence considère qu'il dispose d'un droit d'imposition exclusif sur la vente, et si aucun État n'accorde d'imputation en compensation de l'impôt prélevé dans l'autre État. La Commission considère que lorsque deux EM choisissent d'exercer leurs compétences fiscales sur le même revenu, ils doivent veiller à prévenir tout risque de double imposition. Ce point de vue a été confirmé implicitement par l'arrêt de la CJCE dans l'affaire *N*[5].

Selon la Commission, les États membres disposent de plusieurs options pour surmonter ces divergences:

– Dans la pratique, un certain nombre d'EM qui, soit se fondent sur une vente fictive juste avant l'émigration, soit appliquent un système d'assujettissement fiscal étendu, utilisent déjà un mécanisme permettant d'accorder une imputation en compensation de toute taxe prélevée par le nouvel État de résidence sur les mêmes plus-values.

– Les EM pourraient également convenir de partager les compétences fiscales sur les plus-values, par exemple en liant le droit d'imposition à la durée pendant laquelle l'actionnaire a résidé sur le territoire des différents EM concernés. Ce système pourrait entraîner des modifications des conventions de double imposition en vigueur. Comme l'a confirmé la CJCE dans l'arrêt *N*, toute solution devrait tenir compte de l'éventualité d'une diminution de la valeur des actions[6] que ce soit par l'EM hôte ou par celui d'origine. Le fait qu'un contribuable ait exercé son droit à la libre circulation ne saurait se traduire par une imposition supérieure des plus-values que celle qui aurait résulté si le contribuable ne s'était pas expatrié.

Quelle que soit la méthode utilisée par les EM pour éliminer les disparités entre leurs systèmes fiscaux, une coopération administrative efficace sera un facteur déterminant de la réussite de ces mesures. L'État de départ ne pourra exercer ses compétences fiscales au moment de la vente que s'il est informé de la survenue d'une telle vente. Dans le même ordre d'idée, si le contribuable émigré refuse de payer ses impôts, l'État de départ devra demander l'assistance du nouvel État de résidence pour que celui-ci recouvre les créances pendantes en son nom[7]. ´Les EM devraient donc utiliser pleinement les possibilités offertes par la directive sur l'assistance mutuelle et par la directive sur le recouvrement des créances[8].

---

5 Point 49.

6 Point 54.

7 Selon les observations de la CJCE dans l'arrêt *N*, voir points 52-53.

8 Directive 77/799/CEE du Conseil du 19.12.1977 et directive 76/308/CEE du Conseil du 15.3.1976, modifiée en dernier lieu par la directive 2001/44/CE du Conseil du 15.6.2001.

3. IMPOSITION A LA SORTIE APPLICABLE AUX SOCIETES

3.1. Conséquences de l'arrêt *de Lasteyrie* pour les sociétés

La Commission considère que l'interprétation de la liberté d'établissement donnée par la CJCE dans l'affaire *de Lasteyrie* en ce qui concerne les modalités d'imposition à la sortie applicables à des personnes physiques a aussi des incidences directes sur les taxes à la sortie que les EM appliquent aux sociétés[9].

Le statut de société européenne, entré en vigueur le 8 octobre 2004, permet à une société constituée sous la forme de SE (*Societas Europaea*[10]) de transférer son siège social dans un autre EM sans que cela ne se traduise par la liquidation de l'entreprise ou la création d'une nouvelle personne morale. Les modifications apportées en 2005[11] à la directive sur les fusions (90/434/CEE) garantissent que, moyennant le respect de certaines conditions, le transfert du siège social d'une société européenne ou d'une société coopérative européenne[12] d'un État membre à l'autre ne se traduira pas par l'imposition immédiate des plus-values non réalisées sur les éléments d'actif maintenus dans l'État membre d'origine d'où le siège social est transféré. En revanche, les modifications ne font aucune mention des actifs qui ne restent pas liés à un établissement stable dans l'EM d'où le siège social a été transféré. Or, la Commission estime que les principes énoncés dans l'arrêt *de Lasteyrie* s'appliquent à ces actifs «transférés».

La plupart des EM appliquent également une sorte d'imposition à la sortie lorsqu'une société transfère des actifs ou des passifs à un établissement stable (ES) situé dans un autre EM, alors que le transfert similaire d'actifs d'un siège principal à une succursale dans le même EM n'a aucune conséquence fiscale immédiate[13].

Lorsqu'une société transfère des actifs d'un établissement stable vers un autre EM, l'EM du siège de la société peut souhaiter faire valoir ses compétences fiscales sur la différence entre la valeur vénale des actifs et passifs au moment du transfert et leur valeur fiscale (gains en capital). Cette différence est normalement taxée après réalisation et non pas sur la base des droits constatés. Toutefois, les actifs et passifs qui sont transférés d'un siège principal vers un ES situé dans un autre EM, sont considérés comme «aliénés», aux termes de la réglementation fiscale en vigueur dans la plupart des EM, et les plus-values réalisées pendant la période où les actifs étaient réellement liés à la société domiciliée sur leur territoire sont généralement taxées immédiatement après le transfert des actifs.

---

9 Certains commentateurs ont fait observer qu'à l'exception d'un seul paragraphe, l'intégralité du jugement se référait à la notion de «contribuable» au lieu de se référer à l'imposition des personnes physiques. Il convient de noter que la CJCE elle-même cite l'arrêt *de Lasteyrie* dans son jugement du 13.12.2005 dans l'affaire C-411/03 *Sevic Systems AG* concernant la fusion transfrontalière de sociétés.

10 Règlement (CE) n° 2157/2001 du Conseil du 8.10.2001.

11 Directive 2005/19/CE du Conseil du 17.2.2005.

12 Règlement (CE) n° 1435/2003 du Conseil du 22.7.2003.

13 Des problèmes similaires peuvent se poser lors du transfert d'actifs d'un ES vers un siège principal dans un autre EM ou lors de transferts entre deux ES d'une même société situés dans différents EM. Par souci de simplicité, seul le transfert d'actifs d'un siège principal vers un ES est examiné dans cette communication, mais l'analyse est applicable dans les mêmes termes à ces autres types de transfert. Il convient toutefois de noter que les implications pratiques peuvent varier pour les différents scenarii suivant la méthode utilisée par l'EM du siège pour éviter la double imposition internationale.

Il découle de l'arrêt *de Lasteyrie* que les contribuables qui exercent leur droit à la liberté d'établissement en émigrant vers un autre EM ne sauraient être assujettis à une charge fiscale perçue plus tôt ou d'un montant supérieur que les contribuables qui continuent à résider dans le même EM. Si un EM autorise le report fiscal pour les transferts d'actifs entre les différents sièges d'une société domiciliée dans cet EM, alors toute imposition immédiate lors du transfert d'actifs vers un autre EM est susceptible de contrevenir aux libertés consacrées par le traité CE.

Un EM souhaitant exercer ses compétences fiscales sur la différence entre la valeur nette comptable et la valeur vénale de l'actif au moment du transfert, peut calculer le montant du revenu sur lequel il souhaite préserver son droit d'imposition, à condition que cela ne se traduise pas par une imposition immédiate et que le report ne soit subordonné à aucune autre condition. Toutefois, un report inconditionnel de ce type ne résoudra pas nécessairement la question des disparités entre régimes fiscaux des EM (se reporter au point 3.2).

En cas de report, les EM peuvent exiger des contribuables qu'ils informent régulièrement les autorités fiscales de la conservation ou de la cession des actifs transférés, pour autant que ces obligations d'information n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre leur objectif et ne constituent pas une entrave à l'exercice des droits consacrés par le traité. Un EM pourrait, par exemple, exiger de ses contribuables qu'ils remplissent une déclaration lors du transfert d'actifs vers un autre EM confirmant qu'ils ne les ont pas cédés. Une simple déclaration annuelle du contribuable indiquant que son établissement stable implanté dans l'autre EM continue à être en possession des actifs transférés, accompagnée d'une déclaration au moment de la cession effective ou du transfert ultérieur vers un pays tiers, pourrait également être acceptable et suffisante.

La Commission encourage également les EM à faire le meilleur usage possible des moyens déjà à leur disposition pour améliorer l'échange d'informations et l'assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances entre les administrations fiscales concernées. La Commission est prête à examiner avec les EM le champ d'application d'un système d'échange automatique d'informations dans ce domaine.

Si un EM souhaite réduire les contraintes administratives pesant sur ses contribuables, il pourrait leur proposer de renoncer à l'acquittement différé de l'impôt et d'*opter* pour l'acquittement immédiat au moment du transfert. Une telle option doit cependant être véritablement facultative et équitable. Un EM ne peut forcer ses contribuables à opter pour le paiement immédiat de l'impôt en imposant une charge excessive en cas de report du recouvrement jusqu'à la cession réelle des actifs.

3.2. Surmonter les divergences et éliminer la double imposition et la double non imposition

Les EM appliquent des méthodes d'évaluation différentes en ce qui concerne le transfert transfrontalier d'actifs. Un certain nombre d'EM autorisent le transfert d'actifs vers un ES situé dans un autre EM sur la base de leur valeur nette comptable. Ces EM choisissent de ne pas exercer leurs compétences fiscales sur la différence entre la valeur nette comptable et la valeur vénale des actifs au moment du transfert. Généralement, ils déterminent aussi la valeur des actifs transférés vers un établissement stable situé sur leur territoire à la valeur nette comptable. D'autres EM tentent d'exercer leurs compétences fiscales sur la différence entre la valeur nette comptable et la valeur vénale au moment du transfert.

Si un actif est transféré d'un EM ayant choisi d'exercer ses compétences fiscales au moment du transfert vers un EM qui, lui, calcule l'actif transféré selon sa valeur nette comptable et taxe tout accroissement de valeur ultérieur lors de la cession de l'actif, ceci peut conduire à une double imposition des plus-values concernées. A contrario, si un actif est transféré d'un EM qui autorise le transfert sur la base de la valeur nette comptable vers un EM qui, lui, détermine la valeur de l'actif transféré selon sa valeur vénale, la différence entre la valeur nette comptable et la valeur vénale de l'actif ne sera imposée dans aucun des EM, aboutissant à une double non imposition involontaire.

Des disparités se produisent également lorsque deux EM ont la même conception théorique mais parviennent, dans la pratique, à des conclusions différentes quant à la valeur des actifs concernés. Si l'EM vers lequel l'actif est transféré attribue une valeur supérieure à l'actif, permettant ainsi une dépréciation plus élevée de l'actif par rapport au bénéfice imposable de l'établissement stable et imposant un montant inférieur de plus-values sur toute cession ultérieure éventuelle de l'actif, il peut en résulter une double non imposition d'une partie des bénéfices. A contrario, si l'EM vers lequel l'actif est transféré, attribue une valeur inférieure à l'actif, la dépréciation sera plus faible et les plus-values réalisées en cas de cession ultérieure supérieures, aboutissant ainsi à une double imposition d'une partie des gains.

De telles disparités nuisent au bon fonctionnement du marché intérieur dans la mesure où elles peuvent dissuader des sociétés à investir dans d'autres EM. Le champ d'application de la double non imposition peut également les encourager à structurer leurs activités transfrontalières de manière à exploiter les failles existant entre les différents systèmes fiscaux nationaux plutôt qu'à prendre leurs décisions économiques sur la base de motifs économiques valables.

Lorsqu'un EM choisit d'exercer ses compétences fiscales au moment du transfert de l'actif vers un autre EM, cette décision ne devrait pas se traduire par une double imposition pour le contribuable. Les EM concernés devraient donc veiller à prendre des mesures destinées à éviter ce risque de double imposition.

Une solution éventuelle serait que l'EM vers qui l'actif est transféré accepte la valeur vénale déterminée par l'autre EM au moment du transfert comme la valeur de départ de l'actif aux fins du calcul de l'impôt. Une telle approche fondée sur la reconnaissance mutuelle serait facile à gérer tant par les administrations fiscales que par les contribuables. Cette option n'exclurait pas le recours à des arbitrages fiscaux lorsque des contribuables cherchent à exploiter les différences dans les pratiques d'évaluation entre EM pour maximiser les plus-values taxées dans l'EM ayant le taux d'imposition sur les sociétés le plus bas. Il est également envisageable que les EM continuent à déterminer la valeur des actifs selon les règles qui leur sont propres, mais instituent une procédure de règlement des litiges en cas de différences d'évaluation, similaire au mécanisme contraignant de règlement des différents prévu par la convention d'arbitrage communautaire (90/436/CEE) ou au mécanisme généralisé destiné à éviter la double imposition au sein de l'UE (la Commission a indiqué dans sa communication de coordination que le champ d'application et la faisabilité d'un tel mécanisme devront être examinés en temps utile).

Lorsqu'un actif est transféré d'un EM qui autorise le transfert sur la base de la valeur nette comptable vers un EM qui évalue généralement la valeur de l'actif transféré selon sa valeur vénale, les EM devraient prendre les mesures appropriées pour éviter la double non imposition de la différence entre la valeur nette comptable de l'actif et sa valeur vénale au moment du transfert. Une des solutions envisageables serait que l'EM chez qui l'actif est

transféré utilise la valeur nette comptable déterminée par l'autre EM comme valeur de départ pour le calcul de l'impôt. Dans ces circonstances, une approche basée sur la reconnaissance mutuelle apparaîtrait comme la solution la plus logique.

Les solutions exposées ci-dessus reposent généralement sur l'idée que l'État de départ devrait accorder un report fiscal jusqu'à la cession effective des actifs par l'établissement stable ou jusqu'à leur transfert vers un pays tiers (voir chapitre 4). Il importe cependant de noter que certains types d'actifs utilisés ou créés par des sociétés ne sont pas conçus pour être vendus mais pour être consommés ou pour avoir une durée de validité limitée dans le temps (par exemple certains actifs incorporels). Dans la pratique, les EM utilisent fréquemment des faits générateurs autres que la cession effective pour garantir la bonne imposition de ce type d'actifs dans des situations internes, par exemple les systèmes fiscaux nationaux compensent généralement la dépréciation accélérée au cours de la première année après l'achat en accordant un taux de dépréciation réduit pour les années suivantes. Un autre exemple est le système d'imposition du flux de revenu découlant de l'exploitation d'un brevet développé en interne par la société (pas d'immobilisation des dépenses de recherche et de développement) pendant la période de protection du brevet.

La Commission est d'avis que lorsque les EM utilisent d'autres faits générateurs que la cession dans des situations internes, ils devraient également être capables d'appliquer des mécanismes similaires dans des situations transfrontalières, à condition que cela n'entraîne pas un traitement désavantageux des opérations transfrontalières par rapport aux opérations internes. Les EM devraient toutefois veiller à ce que ces mécanismes alternatifs ne provoquent pas une double imposition ou une double non imposition involontaire. Il importe donc qu'ils coordonnent leur application avec les EM chez qui les actifs sont transférés. La Commission est disposée à assister les EM dans l'élaboration de lignes directrices détaillées sur ces questions.

4. IMPOSITION A LA SORTIE EN CAS D'EMIGRATION OU DE TRANSFERT D'ACTIFS VERS DES PAYS EEE/AELE

4.1. Libertés applicables aux pays EEE

L'accord sur l'Espace économique européen (EEE) garantit également les quatre libertés fondamentales consacrées par le traité CE (marchandises, personnes, services et capitaux). Il inclut également des dispositions horizontales applicables à ces quatre libertés. Toutefois, le droit communautaire dérivé dans le domaine de la fiscalité n'a pas été intégré dans l'accord EEE. La directive en matière d'assistance mutuelle et la directive en matière de recouvrement des créances ne s'appliquent donc pas à ses États.

4.2. Émigration des personnes physiques / transfert de sièges de sociétés – libre circulation des travailleurs / liberté d'établissement

En principe, les impôts perçus en cas d'émigration de personnes physiques et de transfert de sièges de sociétés affectent respectivement la libre circulation des travailleurs (article 39 du traité CE / article 28 de l'accord EEE) et la liberté d'établissement (article 43 du traité CE / article 31 de l'accord EEE). Les impôts à la sortie en cause dans les affaires *de Lasteyrie* et *N,* qui s'appliquent à des personnes physiques ayant des participations importantes dans des sociétés, ont été jugés contraires à la liberté d'établissement. Étant donné que les pays EEE jouissent des mêmes libertés fondamentales, les arrêts rendus dans les affaires *de Lasteyrie* et *N* les concernent directement. La question qui se pose est de savoir s'il existe à cet égard des

différences significatives dans les régimes fiscaux de ces pays qui pourraient justifier de telles restrictions dans le cas des pays EEE. La Commission estime qu'un recouvrement immédiat des impôts se justifie dans certaines circonstances pour des raisons impérieuses d'intérêt général, notamment la nécessité d'assurer l'efficacité de la surveillance fiscale et la prévention contre la fraude fiscale.

Les pays EEE ne sont pas obligés de transposer le droit communautaire dérivé dans le domaine de la fiscalité, comme la directive relative à l'assistance mutuelle et la directive relative au recouvrement. Il s'ensuit que les EM ne disposent pas nécessairement des mêmes garanties que celles dont ils bénéficient à l'intérieur de la Communauté en matière de recouvrement différé de créances fiscales. Dans de nombreux cas, les EM ont cependant conclu des conventions fiscales bilatérales ou multilatérales avec les pays EEE, qui incluent des obligations en matière d'échange d'informations offrant un niveau d'assistance mutuelle équivalent. La Commission considère que dans les situations où un manque de coopération administrative ne permet pas aux EM de sauvegarder leurs créances fiscales, ces derniers devraient être autorisés à prendre les mesures appropriées au moment de l'émigration ou du transfert.

4.3. Transferts d'actifs – liberté d'établissement, libre circulation des marchandises et des capitaux

Le transfert d'actifs d'un siège principal de société d'un EM vers un établissement stable situé dans un autre EM pourrait, suivant les circonstances et la nature des actifs, affecter la liberté d'établissement, la libre circulation des marchandises ou la libre circulation des capitaux.

Dans le cas des pays EEE qui jouissent des mêmes libertés, des problèmes similaires à ceux évoqués au point 4.2 en ce qui concerne l'émigration de personnes physiques et le transfert de sièges de sociétés pourraient se poser. La Commission estime que les EM devraient être autorisés à sauvegarder leurs créances fiscales au moment du transfert des actifs en l'absence d'un système d'échange d'informations adéquat avec les pays EEE concernés.

5. IMPOSITION A LA SORTIE EN CE QUI CONCERNE LES PAYS TIERS

Des quatre libertés fondamentales, seules la libre circulation des capitaux et des paiements (article 56) s'appliquent aux pays tiers.

S'agissant de l'émigration ou du transfert de siège vers des pays tiers[14] en tant que tels, les dispositions en matière de libre circulation des personnes ne s'appliquent pas et les EM sont libres de déterminer le montant de l'impôt et de le recouvrer au moment du départ. Il n'en demeure pas moins que l'émigration d'une personne physique ou le transfert d'un siège de société peut impliquer des opérations qui sont couvertes par les dispositions concernant la libre circulation des capitaux.

Le transfert d'actifs vers un établissement stable implanté dans un pays tiers pourrait également devoir être examiné sous l'angle de la libre circulation des capitaux. Dès lors que l'application des différentes libertés est censée être la même, le recouvrement immédiat de l'impôt au moment du transfert de tels actifs pourrait être considéré comme une restriction à

[14] À l'exception de la Suisse. En vertu de l'accord de 1999 entre la Communauté européenne, ses EM et la Confédération suisse, la libre circulation des personnes s'applique également à la Suisse.

la liberté de circulation des capitaux. Toutefois, comme indiqué plus haut, la Commission estime qu'une coopération administrative insuffisante peut justifier une restriction dans ces circonstances. La Commission souhaiterait encourager les EM à renforcer, le cas échéant, la coopération administrative avec leurs partenaires non UE, ceci étant le meilleur moyen de garantir le respect des obligations fiscales et de prévenir l'évasion fiscale.

6. CONCLUSION

L'imposition à la sortie est le parfait exemple d'un domaine où les EM pourraient tirer avantage d'une coordination au niveau de l'UE. Une approche coordonnée peut aider les EM à rendre leurs règles en matière d'imposition de sortie compatibles avec les exigences du droit communautaire et avec leurs exigences nationales réciproques.

La Commission est désireuse d'aider les EM à mettre en œuvre les solutions coordonnées décrites dans la présente communication et entend élaborer des lignes directrices plus détaillées sur les questions précitées en concertation étroite avec les États membres.

La Commission invite le Conseil, le Parlement européen et le Comité économique et social à émettre à un avis sur la présente communication.