



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

8 mars 2017¹

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité directe — Sociétés d'États membres différents — Régime fiscal commun — Fusion par absorption — Agrément préalable de l'administration fiscale — Directive 90/434/CEE — Article 11, paragraphe 1, sous a) — Fraude ou évasion fiscales — Liberté d'établissement»

Dans l'affaire C-14/16,

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 30 décembre 2015, parvenue à la Cour le 11 janvier 2016, dans la procédure

Euro Park Service, venant aux droits et obligations de la SCI Cairnbulg Nanteuil,

contre

Ministre des Finances et des Comptes publics,

LA COUR (première chambre),

composée de M^{me} R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (rapporteur) et S. Rodin, juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M^{me} M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 7 septembre 2016,

considérant les observations présentées :

- pour Euro Park Service, venant aux droits et obligations de la SCI Cairnbulg Nanteuil, initialement par M^e N. Boullez, avocat, puis par M^{es} N. Boullez et M. Castro, avocats,
- pour le gouvernement français, initialement par M. D. Colas et M^{me} S. Ghiandoni, en qualité d'agents, puis par M. D. Colas ainsi que par M^{mes} E. de Moustier et S. Ghiandoni, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par MM. W. Roels et L. Pamukcu, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 26 octobre 2016,

¹ — Langue de procédure : le français.

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 49 TFUE et de l'article 11 de la 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 1990, L 225, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Euro Park Service (ci-après « Euro Park »), venant aux droits et obligations de la SCI Cairnbulg Nanteuil (ci-après « Cairnbulg »), au Ministre des Finances et des Comptes publics (France, ci-après l'« administration fiscale »), au sujet du refus de celle-ci de reconnaître à Cairnbulg le bénéfice du report de l'imposition des plus-values afférentes aux actifs de cette société à l'occasion d'une opération de fusion par absorption de cette dernière par une société établie dans un autre État membre, au motif que les sociétés fusionnantes n'avaient pas sollicité l'agrément préalable de l'administration fiscale.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 La directive 90/434 vise, selon son premier considérant, à garantir que les opérations de restructuration de sociétés de différents États membres, telles que les fusions, les scissions, les apports d'actifs et les échanges d'actions, ne soient pas entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres.
- 4 À cet effet, elle instaure un régime suivant lequel lesdites opérations ne peuvent pas, en elles-mêmes, donner lieu à une imposition. Les éventuelles plus-values afférentes à ces opérations peuvent, en principe, être imposées, mais seulement à la date où elles sont effectivement réalisées.
- 5 Les quatre premiers considérants ainsi que le neuvième considérant de cette directive sont libellés comme suit :

« considérant que les fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun ; que ces opérations ne doivent pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres ; qu'il importe, par conséquent, d'instaurer pour ces opérations des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international ;

considérant que des dispositions d'ordre fiscal pénalisent actuellement ces opérations par rapport à celles qui intéressent des sociétés d'un même État membre ; qu'il est nécessaire d'éliminer cette pénalisation ;

considérant qu'il n'est pas possible d'atteindre cet objectif par une extension au plan communautaire des régimes internes en vigueur dans les États membres, les différences entre ces régimes étant susceptibles de provoquer des distorsions ; que seul un régime fiscal commun peut constituer une solution satisfaisante à cet égard ;

considérant que le régime fiscal commun doit éviter une imposition à l'occasion d'une fusion, d'une scission, d'un apport d'actifs ou d'un échange d'actions, tout en sauvegardant les intérêts financiers de l'État de la société apporteuse ou acquise ;

[...]

considérant qu'il convient de prévoir la faculté pour les États membres de refuser le bénéfice de l'application de la présente directive lorsque l'opération de fusion, de scission, d'apport d'actifs ou d'échange d'actions a pour objectif la fraude ou l'évasion fiscales [...] ».

6 L'article 4, paragraphe 1, de ladite directive dispose :

« La fusion ou la scission n'entraîne aucune imposition des plus-values qui sont déterminées par la différence entre la valeur réelle des éléments d'actif et de passif transférés et leur valeur fiscale. [...] »

7 L'article 11, paragraphe 1, sous a), de cette même directive énonce :

« Un État membre peut refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions des titres II, III et IV ou en retirer le bénéfice lorsque l'opération de fusion, de scission d'apport d'actifs ou d'échange d'actions :

a) a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ; le fait qu'une des opérations visées à l'article 1^{er} n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ».

Le droit français

8 Les dispositions pertinentes du code général des impôts (ci-après le « CGI ») en vigueur en France à l'époque des faits au principal sont les suivantes.

9 L'article 210 A du CGI dispose :

« 1. Les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés.

[...]

3. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à respecter les prescriptions suivantes :

[...]

b. Elle doit se substituer à la société absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de cette dernière ;

c. Elle doit calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui sont apportées d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée ;

d. Elle doit réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables [...] ».

10 L'article 210 B, paragraphe 3, de ce code prévoit :

« [...] L'agrément est délivré lorsque, compte tenu des éléments faisant l'objet de l'apport :

- a. L'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome ou l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties ;
- b. L'opération n'a pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales ;
- c. Les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition. »

11 Selon la juridiction de renvoi, l'article 210 C du CGI assure la transposition en droit interne de la directive 90/434. Cet article énonce :

« 1. Les dispositions des articles 210 A et 210 B s'appliquent aux opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés.

2. Ces dispositions ne sont applicables aux apports faits à des personnes morales étrangères par des personnes morales françaises que si ces apports ont été préalablement agréés dans les conditions prévues au 3 de l'article 210 B. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12 Le 26 novembre 2004, Cairnbulg, société de droit français, a fait l'objet d'une opération de dissolution sans liquidation de la part et au profit de son associé unique, Euro Park, société de droit luxembourgeois. À cette occasion, Cairnbulg a opté, dans sa déclaration de résultats souscrite, le 25 janvier 2005, au titre de l'exercice clos le 26 novembre 2004, pour le régime spécial des fusions prévu aux articles 210 A et suivants du CGI. Elle n'a, par conséquent, pas soumis à l'impôt sur les sociétés les plus-values nettes et les profits dégagés sur les actifs dont elle avait fait apport à Euro Park.

13 Par acte notarié du 19 avril 2005, les apports de Cairnbulg ont été évalués à leur valeur nette comptable, en l'occurrence à 9 387 700 euros. À cette même date, ces apports ont été cédés par Euro Park à la SCI IBC Ferrier au prix de 15 776 000 euros, correspondant à la valeur vénale que lesdits apports avaient acquise au 26 novembre 2004.

14 À la suite d'un contrôle, l'administration fiscale a remis en question le bénéfice du régime spécial des fusions aux motifs, d'une part, que Cairnbulg n'avait pas sollicité l'agrément ministériel prévu à l'article 210 C du CGI et, d'autre part, que cet agrément n'aurait, de toute manière, pas été accordé car l'opération n'aurait pas été justifiée par une raison économique mais aurait poursuivi un objectif de fraude ou d'évasion fiscales. Dès lors, des suppléments d'impôts et de contributions à l'impôt, assortis des pénalités prévues par le CGI en cas de manquement délibéré, ont été mis à la charge d'Euro Park, venant aux droits et obligations de Cairnbulg.

15 Euro Park a demandé au tribunal administratif de Paris (France) de prononcer la décharge de ces impositions et de ces pénalités. Ce tribunal ayant rejeté la demande d'Euro Park, cette dernière a saisi la cour administrative d'appel de Paris (France) qui a confirmé ce rejet.

- 16 Euro Park a alors introduit un pourvoi devant le Conseil d'État (France), faisant valoir que, en soumettant à une procédure d'agrément préalable les seuls apports faits à des personnes morales non-résidentes à l'exclusion de ceux faits à des personnes morales résidentes, l'article 210 C, paragraphe 2, du CGI institue une restriction injustifiée à l'article 49 TFUE et, partant, au principe de la liberté d'établissement.
- 17 Dans ces conditions, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Lorsqu'une législation nationale d'un État membre utilise en droit interne la faculté offerte à l'article 11, paragraphe 1, de la directive 90/434, y a-t-il place pour un contrôle des actes pris pour la mise en œuvre de cette faculté au regard du droit primaire de l'Union européenne ?
- 2) En cas de réponse positive à la première question, les stipulations de l'article 49 TFUE doivent-elles être interprétées comme faisant obstacle à ce qu'une législation nationale, dans un but de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, subordonne le bénéfice du régime fiscal commun applicable aux fusions et aux opérations assimilées à une procédure d'agrément préalable en ce qui concerne les seuls apports faits à des personnes morales étrangères à l'exclusion des apports faits à des personnes morales de droit national ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 18 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit de l'Union permet d'apprécier la compatibilité d'une législation nationale, telle que celle en cause au principal, au regard du droit primaire, alors que cette législation a été adoptée pour transposer en droit interne la faculté offerte à l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434.
- 19 Conformément à une jurisprudence constante, toute mesure nationale dans un domaine qui a fait l'objet d'une harmonisation exhaustive à l'échelle de l'Union européenne doit être appréciée au regard des dispositions de cette mesure d'harmonisation, et non pas de celles du droit primaire (arrêt du 12 novembre 2015, *Visnapuu*, C-198/14, EU:C:2015:751, point 40 et jurisprudence citée).
- 20 Par conséquent, il est nécessaire de déterminer si l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 opère une telle harmonisation.
- 21 En l'occurrence, il suffit de constater qu'il découle clairement du libellé de cette disposition que tel n'est pas le cas.
- 22 En effet, tout d'abord, ainsi qu'il ressort de ce libellé, ladite disposition ne reconnaît aux États membres qu'une faculté de refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions de ladite directive ou d'en retirer le bénéfice lorsqu'une opération relevant de son champ d'application, telle qu'une opération de fusion intéressant des sociétés d'États membres différents (une opération de fusion transfrontalière), a comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales (voir, en ce sens, arrêt du 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, point 38).
- 23 Ensuite, dans le cadre de cette réserve de compétence, cette même disposition autorise les États membres à prévoir une présomption de fraude ou d'évasion fiscales lorsque l'opération de fusion n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables (voir, en ce sens, arrêt du 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, point 39).

- 24 Enfin, en ce qui concerne l'exercice d'une telle faculté et la mise en œuvre de cette présomption, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, en l'absence de dispositions du droit de l'Union plus précises à cet égard, il appartient aux États membres de déterminer, dans le respect du principe de proportionnalité, les modalités nécessaires aux fins de l'application de l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 (voir, en ce sens, arrêt du 17 juillet 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, point 43).
- 25 Dans ces conditions, il y a lieu de constater que cette disposition n'a pas pour objet, en ce qui concerne les mesures relatives à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, d'opérer une harmonisation exhaustive à l'échelle de l'Union.
- 26 Par conséquent, il convient de répondre à la première question posée que, dans la mesure où l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 n'opère pas une harmonisation exhaustive, le droit de l'Union permet d'apprécier la compatibilité d'une législation nationale, telle que celle en cause au principal, au regard du droit primaire, alors que cette législation a été adoptée pour transposer en droit interne la faculté offerte à cette disposition.

Sur la seconde question

- 27 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui, dans le cas d'une opération de fusion transfrontalière, soumet l'octroi des avantages fiscaux applicables à une telle opération en vertu de la directive 90/434, en l'occurrence le report de l'imposition des plus-values afférentes aux biens apportés à une société établie dans un autre État membre par une société française, à une procédure d'agrément préalable dans le cadre de laquelle, pour obtenir cet agrément, le contribuable doit démontrer que l'opération concernée est justifiée par un motif économique, qu'elle n'a pas comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales et que ses modalités permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition, alors que, dans le cas d'une opération de fusion interne, un tel report est accordé sans que le contribuable soit soumis à une telle procédure.
- 28 À cet égard, il y a lieu de rappeler que la Cour a déjà précisé qu'une opération de fusion transfrontalière constitue une modalité particulière d'exercice de la liberté d'établissement, importante pour le bon fonctionnement du marché intérieur, et relève donc des activités économiques pour lesquelles les États membres sont tenus au respect de cette liberté (voir, en ce sens, arrêt du 13 décembre 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, point 19).
- 29 Afin que cette modalité particulière d'exercice de la liberté d'établissement ne soit pas entravée par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres, la directive 90/434, ainsi qu'il ressort de ses premier à cinquième considérants, établit un régime fiscal commun en prévoyant des avantages fiscaux, tels que le report d'imposition des plus-values afférentes aux biens apportés à l'occasion d'une telle opération.
- 30 Dans ce contexte, la Cour a déjà eu l'occasion de préciser que les États membres doivent accorder ces avantages fiscaux aux opérations relevant du champ d'application de cette directive à moins que ces opérations aient comme objectif principal ou comme l'un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales au sens de l'article 11, paragraphe 1, sous a), de ladite directive (arrêt du 11 décembre 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, point 30).

31 Dans la mesure où la juridiction de renvoi et le gouvernement français ont indiqué que la législation en cause a pour objectif d'assurer en droit interne la transposition de la directive 90/434 et, plus particulièrement, celle de son article 11, paragraphe 1, sous a), il convient dès lors de déterminer tout d'abord si l'adoption d'une législation nationale, telle que celle en cause au principal, peut être fondée sur cette disposition et, à ce titre, si cette directive s'oppose ou non à une telle législation.

Sur l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434

32 En vertu de la législation en cause au principal, le bénéfice du report d'imposition des plus-values afférentes aux apports de biens à une société établie dans un autre État membre par une société française est soumis à une procédure préalable dans le cadre de laquelle, afin d'obtenir ce bénéfice, le contribuable doit démontrer que trois conditions sont remplies, à savoir, i) que l'opération envisagée est justifiée par un motif économique, ii) qu'elle n'a pas comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales et iii) que les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition.

33 Se pose alors la question de savoir si l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 s'oppose à l'adoption d'une telle législation.

– Sur l'existence d'une procédure préalable

34 S'agissant de l'existence d'une procédure préalable, il importe de rappeler que la directive 90/434 ne contient aucune exigence procédurale que les États membres sont tenus de respecter aux fins de l'octroi des avantages fiscaux prévus par cette directive.

35 À supposer même que ladite directive permette aux États membres de prévoir une telle exigence, celle prévue par la législation en cause au principal n'est pas compatible avec cette même directive.

36 En l'absence de réglementation de l'Union en la matière, les modalités procédurales visant à assurer la sauvegarde des droits que les contribuables tirent du droit de l'Union relèvent de l'ordre juridique de chaque État membre en vertu du principe de l'autonomie procédurale des États membres, à condition toutefois qu'elles ne soient pas moins favorables que celles régissant des situations similaires de nature interne (principe d'équivalence) et qu'elles ne rendent pas impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) (arrêt du 18 octobre 2012, *Pelati*, C-603/10, EU:C:2012:639, point 23 et jurisprudence citée).

37 En ce qui concerne ce dernier principe, il y a lieu de rappeler que chaque cas où se pose la question de savoir si une modalité procédurale nationale rend impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés aux particuliers par l'ordre juridique de l'Union doit être analysé en tenant compte, le cas échéant, des principes qui sont à la base du système juridictionnel national concerné, parmi lesquels figure le principe de la sécurité juridique (voir, en ce sens, arrêts du 27 juin 2013, *Agrokonsulting*, C-93/12, EU:C:2013:432, point 48, et du 6 octobre 2015, *Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:662, point 36).

38 À cet égard, la Cour a déjà précisé que l'exigence de sécurité juridique s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation de l'Union susceptible de comporter des conséquences financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose (voir, en ce sens, arrêts du 21 février 2006, *Halifax e.a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, point 72, ainsi que du 9 juillet 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, point 34).

- 39 Dans le cas d'espèce, en ce qui concerne le principe d'équivalence, le gouvernement français a indiqué, lors de l'audience, que la procédure préalable prévue par la législation en cause au principal ne s'applique en principe que dans le cas des opérations de fusion transfrontalière. Cela étant, la Cour ne dispose toutefois pas des éléments nécessaires en ce qui concerne les modalités procédurales applicables aux opérations de fusion interne afin d'apprécier si ces premières opérations sont traitées d'une manière moins favorable que les secondes. Il incombe à la juridiction de renvoi, en comparant les modalités procédurales applicables, respectivement, aux opérations de fusion transfrontalière et à celles internes, de vérifier la conformité de cette législation avec ce principe.
- 40 Quant au principe d'effectivité, le respect de l'exigence de sécurité juridique requiert que les modalités procédurales mettant en œuvre la directive 90/434, et, plus particulièrement, son article 11, paragraphe 1, sous a), soient suffisamment précises, claires et prévisibles pour permettre aux contribuables de connaître avec exactitude leurs droits afin d'assurer qu'ils seront en mesure de bénéficier des avantages fiscaux en vertu de ladite directive et de s'en prévaloir, le cas échéant, devant les juridictions nationales (voir, en ce sens, arrêts du 28 février 1991, *Commission/Allemagne*, C-131/88, EU:C:1991:87, point 6 ; du 10 mars 2009, *Heinrich*, C-345/06, EU:C:2009:140, points 44 et 45 ; du 15 juillet 2010, *Commission/Royaume-Uni*, C-582/08, EU:C:2010:429, points 49 et 50, ainsi que du 18 octobre 2012, *Pelati*, C-603/10, EU:C:2012:639, point 36 et jurisprudence citée).
- 41 Or, en l'occurrence, il convient de relever que la législation en cause au principal ne précise pas les modalités d'application de la procédure préalable concernée. Lors de l'audience, tout en confirmant que tel était le cas, le gouvernement français, en se référant à la pratique appliquée par l'administration fiscale, a apporté quelques précisions concernant ces modalités. À cet égard, ce gouvernement a indiqué que, même si cette législation prévoit trois conditions aux fins de l'obtention de l'agrément préalable, selon la pratique appliquée par l'administration fiscale, il suffit, pour accorder l'agrément, que la seule condition de l'existence d'un motif économique soit remplie. En outre, ledit gouvernement précise que, selon cette même pratique, la procédure d'agrément préalable ne rend pas non plus suspensive l'opération de fusion transfrontalière. Ainsi, cette opération, pour autant qu'une demande d'agrément a été présentée avant sa réalisation, peut être effectuée avant l'obtention de l'accord de l'administration fiscale.
- 42 À cet égard, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 30 à 34 et 57 de ses conclusions, il y a lieu de constater que les dispositions de la législation en cause au principal ne correspondent toutefois pas à la pratique appliquée par l'administration fiscale, ce qui est de nature à créer des incertitudes en ce qui concerne les modalités d'application de l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434. Partant, ces modalités n'apparaissent pas suffisamment précises, claires et prévisibles pour permettre aux contribuables de connaître avec exactitude leurs droits, d'autant plus que certaines d'entre elles au moins restent susceptibles d'être modifiées au gré de l'administration fiscale.
- 43 Par ailleurs, lors de l'audience, le gouvernement français a indiqué qu'une décision de refus était toujours motivée, tout en précisant, toutefois, que l'écoulement d'un délai de quatre mois sans réponse de la part de ladite administration à cette demande équivalait à une décision implicite de refus qui, dans un tel cas, n'est motivée que si le contribuable le demande.
- 44 Or, il y a lieu de constater qu'une telle modalité ne satisfait pas non plus à l'exigence de la sécurité juridique.
- 45 En effet, pour que le contribuable puisse apprécier avec exactitude l'étendue des droits et des obligations qu'il tire de la directive 90/434 et prendre ses dispositions en conséquence (voir, en ce sens, arrêts du 10 mars 2009, *Heinrich*, C-345/06, EU:C:2009:140, points 44 et 45, ainsi que du *Commission/Royaume-Uni*, C-582/08, EU:C:2010:429, points 49 et 50), une décision de l'administration fiscale refusant à ce contribuable le bénéfice d'un avantage fiscal au titre de cette

directive doit toujours être motivée afin que ce dernier puisse vérifier le bien-fondé des motifs qui ont conduit cette administration à ne pas lui accorder l'avantage prévu par ladite directive et, le cas échéant, faire valoir son droit devant les juridictions compétentes.

46 Dans ces conditions, il apparaît que les modalités procédurales en cause au principal méconnaissent l'exigence de sécurité juridique et, partant, que cette législation ne respecte pas le principe d'effectivité.

– Sur les conditions requises aux fins de l'obtention du bénéfice d'avantages fiscaux prévus par la directive 90/434

47 En ce qui concerne les conditions requises par ladite législation, il y a lieu de rappeler que la Cour a itérativement jugé que le régime fiscal commun institué par la directive 90/434, lequel comprend différents avantages fiscaux, s'applique indistinctement à toutes les opérations relevant du champ d'application de cette dernière, sans considération de leurs motifs, qu'ils soient financiers, économiques ou purement fiscaux (arrêt du 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, point 41 et jurisprudence citée).

48 La Cour a également précisé que ce n'est qu'à titre exceptionnel et dans des cas particuliers que les États membres peuvent, en vertu de l'article 11, paragraphe 1, sous a), de ladite directive, refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions de cette même directive ou en retirer le bénéfice (arrêt du 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, point 45 et jurisprudence citée).

49 Dès lors que cette disposition prévoit une dérogation à la règle générale posée par la directive 90/434, à savoir le bénéfice du régime fiscal commun applicable aux opérations relevant du champ d'application de cette même directive, il y a lieu d'interpréter ladite disposition de manière restrictive (voir, en ce sens, arrêt du 20 mai 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, point 46).

50 Or, premièrement, il convient de relever que, en l'occurrence, alors que la directive 90/434 pose comme principe le bénéfice du report de l'imposition des plus-values afférentes aux biens apportés et ne permet le refus de ce bénéfice qu'à une seule condition, à savoir uniquement lorsque l'opération envisagée a pour objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales (voir, en ce sens, arrêt du 17 juillet 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, point 45), la législation en cause au principal refuse de manière générale d'accorder ce bénéfice, à moins que le contribuable ne remplisse d'abord les exigences, formelle et matérielle, prévues par cette législation.

51 Deuxièmement, dans la mesure où ladite législation subordonne l'octroi dudit bénéfice aux trois conditions évoquées au point 32 du présent arrêt, elle étend, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 34 à 36 de ses conclusions, le champ d'application de la réserve de compétence des États membres, mentionnée aux points 22 et 23 du présent arrêt, au-delà de ce qui est prévu à l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434.

52 Troisièmement, ainsi que M. l'avocat général l'a constaté au point 36 de ses conclusions, contrairement à ce que fait valoir le gouvernement français, la troisième condition prévue par la législation en cause au principal, à savoir que les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition, qui, par ailleurs, n'est pas prévue par la directive 90/434, ne peut être justifiée par la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, étant donné que cet objectif est déjà explicitement couvert par la deuxième condition prévue par cette législation.

53 Quatrièmement, en ce qui concerne la présomption de fraude et d'évasion fiscales prévue à l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434, il y a lieu de rappeler que cette disposition n'autorise les États membres à prévoir une présomption de fraude ou d'évasion fiscales que dans le cas où l'opération envisagée vise exclusivement à obtenir un avantage fiscal et n'est donc pas effectuée pour des motifs

économiques valables (voir, en ce sens, arrêts du 17 juillet 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, point 45, et du 10 novembre 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, point 36).

- 54 Cinqüièmement, il découle de la jurisprudence de la Cour que les États membres ne sauraient, en transposant l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434, avoir recours à une présomption générale de fraude ou d'évasion fiscales.
- 55 En effet, la Cour a déjà précisé, à cet égard, que, pour vérifier si l'opération concernée poursuit un objectif de fraude ou d'évasion fiscales, les autorités nationales compétentes ne sauraient se contenter d'appliquer des critères généraux prédéterminés, mais doivent procéder, cas par cas, à un examen global de cette opération, étant donné que l'institution d'une règle revêtant une portée générale excluant automatiquement certaines catégories d'opérations de l'avantage fiscal, sans qu'il soit tenu compte de la question de savoir s'il y a ou non effectivement fraude ou évasion fiscales, irait au-delà de ce qui est nécessaire pour éviter une telle fraude ou une telle évasion fiscale et porterait atteinte à l'objectif poursuivi par cette directive (arrêt du 10 novembre 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, point 37).
- 56 Or, dans la mesure où la législation en cause au principal, afin d'accorder le bénéfice du report de l'imposition des plus-values en vertu de la directive 90/434 d'une manière systématique et inconditionnelle, exige que le contribuable démontre que l'opération concernée est justifiée par un motif économique et qu'elle n'a pas comme objectif principal ou l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales, sans que l'administration fiscale soit tenue de fournir ne serait-ce qu'un commencement de preuve de l'absence de motifs économiques valables ou d'indices de fraude ou d'évasion fiscales, cette législation instaure une présomption générale de fraude ou d'évasion fiscales.
- 57 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de constater que l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'adoption d'une législation nationale telle que celle en cause au principal.

Sur l'article 49 TFUE

- 58 Conformément à une jurisprudence constante, l'article 49 TFUE impose la suppression des restrictions à la liberté d'établissement. Même si, selon leur libellé, les dispositions du traité FUE relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre de l'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation (arrêt du 29 novembre 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, point 35 et jurisprudence citée).
- 59 Doivent être considérées comme des restrictions à la liberté d'établissement toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté (arrêt du 29 novembre 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, point 36 et jurisprudence citée).
- 60 Il y a lieu de constater que, dans l'affaire au principal, c'est uniquement dans le cas des opérations de fusion transfrontalière que l'octroi du bénéfice du report de l'imposition des plus-values afférentes aux biens apportés à une société établie dans un autre État membre par une société française est subordonné aux exigences de la législation en cause.
- 61 Ainsi que le reconnaît le gouvernement français, cette législation traite différemment les opérations de fusion transfrontalière et les opérations de fusion interne.

- 62 Une telle différence est susceptible de les dissuader d'exercer leur liberté d'établissement et constitue, dès lors, une entrave à cette liberté.
- 63 Une telle entrave ne saurait être admise que si elle peut être objectivement justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général reconnues par le droit de l'Union. Encore faut-il, dans cette hypothèse, qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (arrêt du 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, point 42 et jurisprudence citée).
- 64 Selon le gouvernement français, l'entrave en cause au principal est justifiée par la raison impérieuse d'intérêt général liée à la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales et celle liée à la sauvegarde de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres.
- 65 À cet égard, il convient de relever que la Cour a déjà jugé que constituent des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une entrave à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité tant la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales que la nécessité de préserver la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres (arrêt du 5 juillet 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, points 36 et 37 ainsi que jurisprudence citée).
- 66 S'agissant de ce dernier objectif, il y a toutefois lieu de relever, à l'instar de M. l'avocat général au point 39 de ses conclusions, qu'il est déjà assuré par la directive 90/434 elle-même.
- 67 En effet, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, il résulte des quatrième et sixième considérants de cette directive que celle-ci n'établit qu'un régime de report de l'imposition des plus-values afférentes aux biens apportés, lequel, tout en évitant que l'apport d'activité ne donne lieu par lui-même à une imposition, sauvegarde les intérêts financiers de l'État de la société apporteuse en assurant l'imposition de ces plus-values au moment de leur réalisation effective (arrêt du 19 décembre 2012, *3D I*, C-207/11, EU:C:2012:818, point 28).
- 68 Partant, ledit objectif ne saurait, dans l'affaire au principal, justifier une entrave à la liberté d'établissement.
- 69 En ce qui concerne la raison impérieuse d'intérêt général liée à la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, il suffit de constater, comme M. l'avocat général l'a fait aux points 72 et 73 de ses conclusions, que cet objectif a la même portée qu'il soit invoqué en application de l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 ou comme une justification d'une entrave au droit primaire. Dès lors, les considérations mentionnées aux points 54 à 56 du présent arrêt, concernant la proportionnalité de la législation en cause au principal et relatives à cette disposition, s'appliquent également à l'analyse de la proportionnalité de cette législation au regard de la liberté d'établissement. Il s'ensuit qu'une législation fiscale, telle que celle en cause au principal, qui instaure une présomption générale de fraude ou d'évasion fiscales va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ledit objectif et ne saurait dès lors justifier une entrave à cette liberté.
- 70 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la seconde question posée que l'article 49 TFUE et l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui, dans le cas d'une opération de fusion transfrontalière, soumet l'octroi des avantages fiscaux applicables à une telle opération en vertu de cette directive, en l'occurrence le report de l'imposition des plus-values afférentes aux biens apportés à une société établie dans un autre État membre par une société française, à une procédure d'agrément préalable dans le cadre de laquelle, pour obtenir cet agrément, le contribuable doit démontrer que l'opération concernée est justifiée par un motif économique, qu'elle n'a pas comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales et que ses modalités permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition, alors que, dans le cas d'une opération de fusion interne, un tel report est accordé sans que le contribuable soit soumis à une telle procédure.

Sur les dépens

- 71 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 :

- 1) **Dans la mesure où l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la 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, n'opère pas une harmonisation exhaustive, le droit de l'Union permet d'apprécier la compatibilité d'une législation nationale, telle que celle en cause au principal, au regard du droit primaire, alors que cette législation a été adoptée pour transposer en droit interne la faculté offerte à cette disposition.**
- 2) **L'article 49 TFUE et l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui, dans le cas d'une opération de fusion transfrontalière, soumet l'octroi des avantages fiscaux applicables à une telle opération en vertu de cette directive, en l'occurrence le report de l'imposition des plus-values afférentes aux biens apportés à une société établie dans un autre État membre par une société française, à une procédure d'agrément préalable dans le cadre de laquelle, pour obtenir cet agrément, le contribuable doit démontrer que l'opération concernée est justifiée par un motif économique, qu'elle n'a pas comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales et que ses modalités permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition, alors que, dans le cas d'une opération de fusion interne, un tel report est accordé sans que le contribuable soit soumis à une telle procédure.**

Silva de Lapuerta

Regan

Bonichot

Fernlund

Rodin

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 8 mars 2017.

Le greffier

A. Calot Escobar

Le président

R. Silva de Lapuerta