

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. F. G. JACOBS

présentées le 9 décembre 2004¹

1. La présente affaire soulève la question de savoir si la législation d'un État membre qui prévoit un crédit d'impôt recherche uniquement lorsque les opérations de recherche sont réalisées dans cet État membre est compatible avec le droit communautaire.

hausse des prix à la consommation, exposées au cours des deux années précédentes [...]»

3. L'article 49 septies H de l'annexe III dudit code dispose:

Sur le droit national

«Ouvrent droit au crédit d'impôt mentionné à l'article 244 quater B du code général des impôts les dépenses correspondant à des opérations réalisées en France.»

2. L'article 244 quater B du code général des impôts dispose:

«Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt égal à 50 % de l'excédent des dépenses de recherche exposées au cours d'une année par rapport à la moyenne des dépenses de même nature, revalorisées de la

Sur les faits et les questions déferées

4. La SA Laboratoires Fournier (ci-après les «Laboratoires Fournier»), société sise en France qui fabrique et vend des spécialités pharmaceutiques, a confié à des centres de recherche implantés dans plusieurs autres États membres différentes missions de recherche et pris en compte les dépenses correspondantes pour le calcul de son crédit

1 — Langue originale: l'anglais.

d'impôt recherche au titre des années 1995 et 1996. Le service vérificateur a rejeté lesdites dépenses au motif que ces recherches n'avaient pas été réalisées en France. Les Laboratoires Fournier ont présenté une réclamation en faisant valoir que les dispositions en cause contreviennent à l'article 49 CE. Cette réclamation a été rejetée.

crédit d'impôt recherche, relèvent de l'article 49 CE. En second lieu, nous rechercherons si une telle restriction peut être justifiée.

Sur le champ d'application de l'article 49 CE

5. En conséquence, les Laboratoires Fournier ont saisi le tribunal administratif de Dijon qui, par renvoi préjudiciel, a déféré à la Cour les questions de savoir i) si les dispositions en cause, en tant qu'elles réservent aux opérations de recherche réalisées en France le bénéfice du crédit d'impôt recherche, sont contraires à l'article 49 CE et ii) si, dans l'affirmative, la condition de réalisation en France des opérations de recherche est justifiée par le principe de cohérence de l'impôt sur les sociétés.

6. Des observations écrites ont été présentées par les Laboratoires Fournier et par la Commission, tous deux représentés à l'audience, ainsi que par le gouvernement français.

7. Nous examinerons tout d'abord le point de savoir si les dispositions mises en cause, en tant qu'elles réservent aux opérations de recherche réalisées en France le bénéfice du

8. Le gouvernement français admet que la législation mise en cause comporte une différence de traitement entre les contribuables selon le lieu d'exécution de la prestation du service qui risque de jouer au détriment des prestataires de services d'autres États membres. Il soutient toutefois que cette différence de traitement découle directement du principe de territorialité de l'impôt, que la Cour a expressément reconnu dans l'arrêt *Futura Participations et Singer*², et qu'elle échappe dès lors au champ d'application de l'article 49 CE.

9. Dans l'arrêt *Futura Participations et Singer*, la Cour a jugé que l'article 43 CE ne s'oppose pas à ce qu'un État membre subordonne le report de pertes antérieures, demandé par un contribuable qui a une succursale sur son territoire sans y avoir établi sa résidence, à la condition que les pertes soient en relation économique avec des revenus réalisés par le contribuable dans cet État, pourvu que les contribuables

2 — Arrêt du 15 mai 1997 (C-250/95, Rec. p. I-2471, point 22).

résidents ne fassent pas l'objet d'un traitement plus favorable. Plus spécialement, la Cour a dit pour droit que la condition que les pertes soient en relation économique avec des revenus réalisés localement était l'expression du principe fiscal de territorialité et ne saurait être considérée comme comportant une discrimination, ostensible ou déguisée, interdite par le traité CE.

10. Le gouvernement français considère que le raisonnement suivi par la Cour dans l'arrêt *Futura Participations et Singer* à propos de la liberté d'établissement peut être transposé à la libre prestation de services. Le fait que le crédit d'impôt qui fait l'objet du présent litige soit réservé aux seules opérations de recherche réalisées en France découle du principe de territorialité de l'impôt. Ce système fiscal exige qu'il existe un lien économique entre les dépenses de recherche exposées et l'activité économique soumise à l'impôt sur les sociétés. Sa cohérence serait altérée si les opérations de recherche réalisées à l'étranger ouvraient droit à un crédit d'impôt en France, alors qu'elles n'y sont pas imposables.

11. À notre avis, il est important de noter que la Cour a examiné, dans l'arrêt *Futura Participations et Singer*, la compatibilité avec les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement de dispositions fiscales nationales s'appliquant aux entreprises résidentes et non résidentes. Nous ne sommes

pas convaincu que l'application que la Cour a faite du principe de territorialité dans cette affaire puisse être si facilement transposée à une affaire telle que celle qui nous intéresse en l'espèce, qui concerne les répercussions de dispositions fiscales nationales sur les prestataires de services d'autres États membres. Ces dispositions réservent à une société résidente ayant accepté des services fournis par un prestataire situé au sein de l'État membre en question un traitement plus favorable qu'à une société résidente ayant accepté des services fournis par un prestataire situé dans un autre État membre. Ces dispositions sont ainsi, bien qu'indirectement, fondées sur le lieu d'établissement du prestataire de services, et sont donc de nature à entraver ses activités transfrontalières. Il s'ensuit qu'elles sont manifestement contraires à l'article 49 CE.

12. En s'appuyant sur une analyse identique, l'avocat général Tesauro a conclu, dans l'affaire *Safir*³, que des dispositions nationales prévoyant la taxation des primes versées sur des contrats d'assurance vie souscrits auprès de sociétés non résidentes, et non celle des primes versées en exécution de contrats souscrits auprès de sociétés résidentes, étaient contraires à l'article 49 CE, nonobstant l'argument avancé par l'État membre concerné et deux autres gouvernements intervenus dans la procédure, selon

3 — Arrêt du 28 avril 1998 (C-118/96, Rec. p. I-1897, points 20 à 25 des conclusions).

lequel la réglementation en cause constituerait une application du principe de la territorialité de l'impôt. L'avocat général a indiqué en particulier que «la thèse selon laquelle la réglementation en cause échapperait, en vertu du principe de la territorialité fiscale, à l'interdiction visée à l'article [49] apparaît tout à fait dépourvue de fondement». Bien que la Cour n'ait pas expressément répondu à cet argument, elle a jugé que l'article 49 CE s'opposait à une telle législation.

13. C'est pourquoi nous ne pensons pas que l'approche retenue par la Cour dans l'arrêt *Futura Participations et Singer* puisse être transposée au cas d'espèce.

14. On peut également observer que, dans l'arrêt *Futura Participations et Singer*, l'un des postulats essentiels sur lesquels repose le raisonnement de la Cour — et qui constitue une condition explicite de la disposition de l'arrêt invoquée par la République française en l'espèce — était que les contribuables résidents ne fassent pas l'objet d'un traitement plus favorable que les non-résidents. Or, en l'espèce, l'idée force de la législation en cause est que les contribuables qui font appel à des centres de recherche nationaux bénéficient d'un traitement plus favorable que ceux qui recourent à des centres de recherche établis dans d'autres États membres.

15. Dans ces conditions, nous ne pensons pas que cette législation échappe au champ d'application de l'article 49 CE en vertu du principe de la territorialité fiscale.

16. Les Laboratoires Fournier et la Commission soutiennent en outre, par analogie avec l'arrêt *Baxter e.a.*⁴, que la législation litigieuse est contraire à l'article 49 CE en ce qu'elle crée une «barrière fiscale» qui, en dissuadant les entreprises établies en France de recourir aux centres de recherche situés dans d'autres États membres, entrave la prestation transfrontalière de services.

17. L'arrêt *Baxter e.a.* présente une très grande similitude avec la présente affaire, nous en convenons. Cet arrêt concernait la compatibilité avec la liberté d'établissement inscrite dans l'article 43 CE d'une législation française imposant une taxe aux entreprises du secteur pharmaceutique tout en admettant la déduction des dépenses afférentes aux seules opérations de recherche réalisées en France. Les demandeurs dans cette affaire, des filiales françaises de sociétés établies dans d'autres États membres, ont fait valoir que cette législation introduisait une discrimination entre, d'une part, les laboratoires français dont l'essentiel de la recherche est effectué en France et, d'autre part, les

4 — Arrêt du 8 juillet 1999 (C-254/97, Rec. p. I-4809).

laboratoires étrangers dont les principales unités de recherche sont situées en dehors du territoire de cet État membre.

18. La Cour a indiqué que l'abattement fiscal en cause apparaît comme susceptible de jouer plus particulièrement au détriment des entreprises ayant leur siège principal dans d'autres États membres et opérant en France par le biais d'un établissement secondaire: c'était typiquement celles-ci qui, dans la plupart des cas, avaient développé leur activité de recherche en dehors du territoire dudit État. Au motif que les règles d'égalité de traitement inscrites à l'article 43 CE prohibent non seulement les discriminations ostensibles fondées sur la nationalité (ou le siège en ce qui concerne les sociétés), mais encore toutes formes dissimulées de discrimination, qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat, la Cour a jugé que cette législation était contraire à la liberté d'établissement⁵.

19. De même, il semble clair en l'espèce que la législation en cause favorise les entreprises établies en France qui effectuent des recherches en France et dissuade ces entreprises de

faire appel à des centres de recherche situés dans d'autres États membres. Pareille différence de traitement fiscal aura inévitablement pour conséquence directe d'entraver la prestation transfrontalière de services à de telles entreprises par des établissements de recherche situés dans d'autres États membres; et il semble en outre que cela soit admis par la République française. Selon une jurisprudence constante de la Cour, l'article 49 CE exige non seulement l'élimination de toute discrimination à l'encontre du prestataire de services établi dans un autre État membre en raison de sa nationalité, mais également la suppression de toute restriction lorsqu'elle est de nature à rendre moins attrayantes les activités du prestataire établi dans un autre État membre, dans lequel il fournit légalement des services analogues⁶.

20. Comme nous l'avons exposé plus haut, dans l'arrêt *Safir*⁷, la Cour a jugé une législation comparable contraire à l'article 49 CE. Plus spécialement, dans l'arrêt *Vestergaard*⁸, la Cour a jugé qu'une réglementation d'un État membre qui rend plus difficile la déduction, à des fins fiscales, des frais relatifs à la participation à des cours de formation professionnelle organisés à l'étranger que celle des frais afférents à de tels cours organisés dans ledit État membre comporte une différence de traitement

5 — Points 10, 13 et 21 de l'arrêt précité, citant l'arrêt du 13 juillet 1993, *Commerzbank* (C-330/91, Rec. p. I-4017, point 14).

6 — Arrêt du 9 juillet 1997, *Parodi* (C-222/95, Rec. p. I-3899, point 18).

7 — Précité dans la note 3.

8 — Arrêt du 28 octobre 1999 (C-55/98, Rec. p. I-7641).

fondée sur le lieu d'exécution de la prestation des services, ce qui est interdit par l'article 49 CE.

21. Nous concluons en conséquence que les dispositions en cause, en ce qu'elles réservent le bénéfice du crédit d'impôt recherche aux seules recherches réalisées en France, relèvent de l'article 49 CE et, sous réserve des éventuelles justifications que nous examinerons ci-après, sont contraires audit article.

Sur les justifications éventuelles

22. Il est de jurisprudence constante que la libre prestation des services en tant que principe fondamental du traité ne peut être limitée que par des réglementations justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général et qui sont propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent, sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour qu'il soit atteint⁹.

23. Trois justifications ont été invoquées dans la présente affaire.

24. En premier lieu, la juridiction nationale demande si la législation est justifiée, conformément au principe formulé dans les arrêts *Bachmann*¹⁰ et *Commission/Belgique*¹¹, par la nécessité de préserver la cohérence du système d'impôt sur les sociétés en France.

25. Les deux arrêts précités, qui constituent les seuls cas dans lesquels cette justification a été admise, concernaient le point de savoir si une législation nationale subordonnant la déductibilité fiscale de cotisations d'assurance contre la vieillesse et le décès à la condition que ces cotisations aient été versées dans l'État membre concerné était compatible avec l'article 39 CE, qui consacre la libre circulation des travailleurs. Il est clair que la Cour a été fortement influencée par le rapport ou le lien direct entre la déductibilité des cotisations et l'imposabilité de sommes payables par les assureurs en vertu de contrats d'assurance contre la vieillesse et le décès, qui indiquait que la perte de recettes découlant de la déduction des cotisations d'assurance contre la vieillesse et le décès du bénéfice fiscal se trouvait compensée par l'imposition des pensions, annuités ou capitaux payables par les assureurs, et a jugé que ces dispositions étaient justifiées par la nécessité d'assurer la cohérence du régime fiscal dans lequel elles s'insèrent.

9 — Voir, par exemple, arrêt du 23 novembre 1999, *Arblade* e.a. (C-369/96 et C-376/96, Rec. p. I-8453, points 34 et 35, ainsi que les arrêts qui y sont cités).

10 — Arrêt du 28 janvier 1992 (C-204/90, Rec. p. I-249).

11 — Arrêt du 28 janvier 1992 (C-300/90, Rec. p. I-305).

26. Depuis ces arrêts, les États membres ont maintes fois tenté de faire valoir que des dispositions fiscales particulières étaient justifiées par la nécessité de préserver la cohérence fiscale. À chaque fois, la Cour a rappelé que, pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, il faut que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé¹². Dans toutes ces affaires sauf deux, la Cour a rejeté cet argument au motif qu'un tel lien direct faisait défaut; dans les deux arrêts où tel n'a pas été le cas, la Cour a en tout cas jugé que la législation mise en cause était illégale parce qu'elle n'apparaissait pas nécessaire à la préservation de la cohérence du régime fiscal national¹³.

27. En l'espèce, les entreprises pharmaceutiques assujetties à l'impôt français sur les sociétés ont le droit de déduire les frais afférents à des opérations de recherche réalisées en France. Il n'y a aucun lien direct entre cette déduction et l'impôt sur les sociétés au sens indiqué ci-dessus.

28. Nous ne considérons donc pas que la législation en cause puisse être justifiée par référence au principe de la cohérence de l'impôt sur les sociétés.

29. En second lieu, le gouvernement français a fait valoir lors de l'audience que cette législation était justifiée par le fait qu'elle permet de promouvoir la recherche et le développement.

30. La Cour a adopté une approche au cas par cas des raisons impérieuses d'intérêt général qui sont susceptibles de justifier les entraves à la libre prestation des services qui découlent des réglementations nationales. Le fait que, jusqu'à présent, la promotion de la recherche et du développement n'a pas été jugée constituer une justification valable n'est donc pas nécessairement significatif¹⁴.

31. Comme la Commission l'a indiqué lors de l'audience, c'est sans nul doute dans l'idée d'encouragement de l'excellence qu'il faut voir les raisons de la promotion de la recherche; l'excellence, toutefois, n'est pas nécessairement confinée aux centres de recherche français. En conséquence, nous ne voyons pas comment la législation en cause peut être considérée comme propre à garantir la réalisation de l'objectif prétendument poursuivi. L'existence d'une telle légis-

12 — Voir, en dernier lieu, arrêt du 7 septembre 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477, point 42 et les arrêts qui y sont cités) et, pour une analyse éclairante du principe de la cohérence fiscale, voir points 51 à 80 des conclusions de l'avocat général Kokott.

13 — Arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, point 42), et Manninen, précité dans la note 12, point 45.

14 — Pour des exemples de justifications possibles qui ont été reconnues par la Cour dans ce contexte, voir point 59 des conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer dans l'affaire Arblade e.a., précitée dans la note 9.

lation s'explique logiquement par un désir de protéger le secteur français de la recherche pharmaceutique; or, des objectifs de nature économique tels que la protection de tel ou tel secteur économique au sein d'un État membre ne peuvent à l'évidence pas justifier une entrave au principe fondamental de libre prestation des services¹⁵.

32. En outre, une législation telle que celle en cause est directement contraire aux objectifs exprimés dans la troisième partie du traité, au titre XVIII intitulé «Recherche et développement technologique», spécialement invoqué par le gouvernement français à l'appui de son argument tiré de la promotion de la recherche. Le titre en question mentionne notamment la nécessité pour les entreprises d'être capables «d'exploiter pleinement les potentialités du marché intérieur à la faveur, notamment, de [...] l'élimination des obstacles [...] fiscaux à [la coopération entre entreprises et centres de recherche]»¹⁶.

33. En dernier lieu, le gouvernement français a fait valoir que la législation mise en cause est justifiée par le fait qu'elle garantit l'efficacité des contrôles fiscaux.

34. À maintes reprises, la Cour a jugé que l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité¹⁷ et qu'un État membre est autorisé à appliquer des mesures qui permettent la vérification, de façon claire et précise, du montant des frais déductibles dans cet État au titre des dépenses de recherche¹⁸. Toutefois, elle a également jugé, dans un contexte très proche de notre cas d'espèce, qu'une réglementation nationale qui empêche de manière absolue le contribuable de rapporter la preuve que les dépenses afférentes aux activités de recherche réalisées dans d'autres États membres ont réellement été engagées ne saurait être justifiée au titre de l'efficacité des contrôles fiscaux. En effet, il ne saurait être exclu a priori que le contribuable soit en mesure de fournir des pièces justificatives pertinentes permettant aux autorités fiscales de l'État membre d'imposition de vérifier, de façon claire et précise, la réalité et la nature des dépenses de recherche engagées dans d'autres États membres¹⁹.

35. La législation en cause ne saurait donc être considérée comme justifiée par l'efficacité des contrôles fiscaux.

15 — Voir arrêts du 5 juin 1997, SETTG (C-398/95, Rec. p. I-3091, point 23), et du 28 avril 1998, Kohl (C-158/96, Rec. p. I-1931, point 41).

16 — Article 163, paragraphe 2, CE.

17 — Voir, notamment, arrêt Futura Participations et Singer, précité dans la note 2, point 3.

18 — Arrêt Baxter e.a., précité dans la note 4, point 18.

19 — Ibidem, précité, points 19 et 20.

Conclusion

36. Nous estimons, dès lors, qu'il convient de répondre à la question posée par le tribunal administratif de Dijon que l'article 49 CE s'oppose à la législation d'un État membre qui prévoit un crédit d'impôt recherche uniquement lorsque les opérations de recherche sont réalisées dans ledit État membre.