

2.1.2

Contentieux devant la Cour de justice et le Tribunal de l'Union européenne en matière de fiscalité directe

Ce panorama présente, à l'issue du dernier trimestre écoulé (janv./févr./mars 2019), l'état des affaires devant la Cour de justice et devant le Tribunal de l'Union

européenne portant sur l'incidence du droit de l'Union en matière de fiscalité directe¹. Les actualités plus récentes sont disponibles sur le site internet de la Revue.

I. Affaires dernièrement introduites

- A. Mesures d'harmonisation, § 1
- B. Libertés de circulation, § 2
- C. Aides d'État, § 3

II. Autres affaires pendantes

- A. Mesures d'harmonisation, § 8
- B. Libertés de circulation, § 13
- C. Aides d'État, § 22

III. Affaires closes

- A. Mesures d'harmonisation, § 33
- B. Libertés de circulation, § 35
- C. Aides d'État, § 39

I. Affaires dernièrement introduites

A. Mesures d'harmonisation

1^o Échange de renseignement sur demande : droits du détenteur des renseignements au regard de la Charte et de la directive 2011/16 (C-245/19, B, et C-246/19, B e.a.)

1. Questions préjudicielles [Cour administrative (Luxembourg), 14 mars 2019] : « 1) Est-ce que les articles 7, 8 et 52, paragraphe 1^{er}, de la Charte des droits fondamentaux de

l'Union européenne, lus éventuellement ensemble avec l'article 47 de ladite Charte, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale d'un État membre qui, dans le cadre du régime de procédure en matière d'échange de renseignements sur demande mis en place notamment en vue de la mise en œuvre de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, exclut tout recours, notamment judiciaire, de la part du tiers détenteur des renseignements contre une décision à travers laquelle l'autorité compétente de cet État membre l'oblige à lui fournir des informations en vue de donner suite à une demande d'échange de renseignements émanant d'un autre État membre?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que l'article 1^{er}, paragraphe 1, et l'article 5 de la directive 2011/16 doivent être interprétés, le cas échéant en tenant compte du caractère évolutif de l'interprétation de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, en ce sens qu'une demande d'échange, ensemble une décision d'injonction de l'autorité compétente de l'État membre requis y donnant suite, satisfait au critère de

¹ Ce panorama a été rédigé avec la collaboration de Nadir Aït-Hamadouche, Pierre Barcelo, Estelle Chantalat, Capucine Gallice, Marie-Noëlle Glinel, Foucault Saint-Bonnet, Ilan Sellam et Anne-Sophie Thoby, Master « Droit international et européen des affaires / *International and European Business Law* », Institut catholique de Paris (ICP) et Saint Mary's University, London.

l'absence d'un défaut manifeste de pertinence vraisemblable dès lors que l'État membre requérant indique l'identité du contribuable concerné, la période concernée par l'enquête dans l'État membre requérant et l'identité du détenteur des renseignements visés, tout en sollicitant des renseignements concernant des contrats et les facturations et paiements afférents non précisés mais qui sont délimités par les critères tenant, premièrement, au fait qu'ils auraient été conclus par le détenteur de renseignements identifié, deuxièmement, à leur applicabilité durant les années d'imposition concernées par l'enquête des autorités de l'État requérant et, troisièmement, à leur lien avec le contribuable concerné identifié ? »

Références : Avis non encore publié au JOUE

Observations : Dans ces deux affaires, lesquelles seront très probablement jointes aux fins de la procédure devant la Cour en ce que les deux questions posées par la juridiction luxembourgeoise de renvoi sont identiques, la Cour sera amenée à se prononcer, d'une part, sur les exigences de la Charte, dont l'invocabilité ne saurait sérieusement être contestée, eu égard au contexte de ces affaires lesquelles se rattachent à la mise en œuvre du droit de l'Union, condition d'application de la Charte en vertu de son article 51. Sur le fond, la Cour est saisie sur le terrain du respect de la vie privée (article 7), de la protection des données personnelles (article 8) et des limites de ces droits fondamentaux en application de l'article 52, mais aussi et surtout du droit à une protection juridictionnelle consacré à l'article 47 de la Charte. Une réponse affirmative sur ce dernier terrain à la première question étant plus que probable, la Cour devra, d'autre part, se prononcer sur l'interprétation de la directive 2011/16, le cas échéant, à l'aune de l'article 26 de la convention-modèle de l'OCDE, ce qui est en revanche loin d'être acquis.

B. Libertés de circulation

1° Allocations sociales : exonération réservée aux seuls bénéficiaires d'allocations d'origine nationale (C-35/19, BU)

2. Questions préjudicielles [Tribunal de première instance de Liège (Bruxelles), 21 janvier 2019] : « L'article 38, § 1^{er}, 4^e, du C.I.R./92 viole-t-il les articles 45 et suivants (principes de libre circulation des travailleurs) et les articles 56 et suivants (principe de libre prestations de services) du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne en ce qu'il n'exonère fiscalement les allocations de handicapés que si ces allocations sont payées par le Trésor, c'est-à-dire, par l'État belge, en vertu de la législation belge, créant ainsi une discrimination entre le contribuable, résident belge, qui perçoit des allocations d'handicapés payées par l'État belge en vertu de sa législation, qui sont exonérées, et le contribuable, résident belge, qui perçoit des allocations destinées à compenser un handicap payées par un autre pays membre de l'Union européenne, qui ne sont pas exonérées ? »

Références : Avis non encore publié au JOUE

Observations : Pourquoi les allocations de handicapés payées par l'État membre de résidence du bénéficiaire seraient-elles exonérées et non celles versées par un autre État membre à ce même bénéficiaire ? Si l'on doutait que les deux situations soient objectivement comparables, au regard de l'objectif poursuivi par la législation fiscale belge en cause, et si l'on envisageait sérieusement une raison impérieuse d'intérêt général justifiant une restriction évidente, alors cette question pourrait effectivement se poser.

C. Aides d'État

1° Amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères : aide appliquée par l'Espagne en faveur de World Duty Free Group, anc. Autogrill España (C-51/19 P, World Duty Free Group, anc. Autogrill España/Commission)

3. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (9^e ch. él.) rendu le 15 novembre 2018 dans l'affaire T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Commission, 25 janv. 2019

Moyens et principaux arguments du pourvoi : Dans cette affaire, la requérante conclut à ce qu'il plaise à la Cour : annuler l'arrêt du Tribunal du 15 nov. 2018, World Duty Free Group/Commission (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784) ; accueillir le recours en annulation et annuler définitivement la décision 2011/5/CE de la Commission, du 28 oct. 2009, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne (JOUE 2011, L 7, p. 48), et condamner la Commission européenne aux dépens.

Au soutien de son pourvoi, la requérante invoque un moyen unique, tiré des erreurs de droit commises dans l'arrêt attaqué en ce qui concerne l'interprétation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, concernant la notion de « sélectivité ». La requérante fait notamment valoir que le Tribunal : a commis une erreur dans la détermination du système de référence lors de la première étape de l'analyse de la sélectivité ; a commis une erreur dans la détermination de l'objectif à partir duquel comparer les diverses situations de fait et droit lors de la deuxième étape de l'analyse de la sélectivité ; par conséquent, a aussi commis une erreur dans l'attribution de la charge de la preuve et l'application du principe de proportionnalité ; à titre subsidiaire, a commis une erreur dans son analyse de la prétendue absence de preuve de la causalité entre l'impossibilité pour les entreprises de fusionner à l'étranger et la prise de participation à l'étranger, et à titre subsidiaire, a commis une erreur en écartant la séparabilité de la mesure en fonction du pourcentage de contrôle. En plus de maintenir un raisonnement juridiquement incorrect, le Tribunal aurait remplacé sur plusieurs points le raisonnement de la décision par un raisonnement distinct et qui lui est propre, commettant ainsi des erreurs de droit supplémentaires.

Références : JOUE 2019, C 112, p. 30

Observations : Dans cette affaire sur pourvoi contre un arrêt sur renvoi, similaire à trois autres signalées ci-dessous, la Cour sera de nouveau amenée à connaître, en matière d'aides d'État, du régime espagnol d'amortissement fiscal de la survaleur en cas de prises de participations transfrontières, et ce, à

la suite de la cassation par la Cour des arrêts prononcés par le Tribunal dans les affaires pilotes *Autogrill España* et *Banco Santander* et, sur renvoi, de la résistance relative du Tribunal quant à la condition de sélectivité, en particulier quant à la détermination du cadre de référence.

2° Amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères : aide appliquée par l'Espagne en faveur de Banco Santander (C-52/19 P, Banco Santander/Commission)

4. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (9^e ch.) rendu le 15 novembre 2018 dans l'affaire T-227/10, Banco Santander/Commission, 25 janv. 2019

Moyens et principaux arguments du pourvoi : Dans cette affaire, la requérante conclut à ce qu'il plaise à la Cour : annuler l'arrêt du Tribunal du 15 nov. 2018, *Banco Santander /Commission* (T-227/10, EU:T:2018:785) ; accueillir le recours en annulation et annuler définitivement la décision 2011/5/CE de la Commission, du 28 oct. 2009, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne (JOUE 2011, L 7, p. 48), et condamner la Commission européenne aux dépens.

Au soutien de son pourvoi, la requérante invoque un moyen unique, tiré des erreurs de droit commises dans l'arrêt attaqué en ce qui concerne l'interprétation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, concernant la notion de « sélectivité ». La requérante fait notamment valoir que le Tribunal : a commis une erreur dans la détermination du système de référence lors de la première étape de l'analyse de la sélectivité ; a commis une erreur dans la détermination de l'objectif à partir duquel comparer les diverses situations de fait et droit lors de la deuxième étape de l'analyse de la sélectivité ; par conséquent, a aussi commis une erreur dans l'attribution de la charge de la preuve et l'application du principe de proportionnalité ; à titre subsidiaire, a commis une erreur dans son analyse de la prétendue absence de preuve de la causalité entre l'impossibilité pour les entreprises de fusionner à l'étranger et la prise de participation à l'étranger, et à titre subsidiaire, a commis une erreur en écartant la séparabilité de la mesure en fonction du pourcentage de contrôle. En plus de maintenir un raisonnement juridiquement incorrect, le Tribunal aurait remplacé sur plusieurs points le raisonnement de la décision par un raisonnement distinct et qui lui est propre, commettant ainsi des erreurs de droit supplémentaires.

Références : JOUE 2019, C 112, p. 31

Observations : V. § 3.

3° Amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères : aide appliquée par l'Espagne en faveur de Banco Santander et de Santusa Holding (C-53/19 P, Banco Santander et Santusa Holding/Commission)

5. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (9^e ch. él.) rendu le 15 novembre 2018 dans l'affaire T-399/11 RENV, Banco Santander et Santusa Holding/Commission, 25 janv. 2019

Moyens et principaux arguments du pourvoi : Dans cette affaire, la requérante conclut à ce qu'il plaise à la Cour : annuler l'arrêt du

Tribunal du 15 nov. 2018, *Banco Santander/Commission* (T-399/11 RENV, EU:T:2018:787) ; accueillir le recours en annulation et annuler définitivement la décision 2011/5/CE de la Commission, du 28 oct. 2009, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne (JOUE 2011, L 7, p. 48), et condamner la Commission européenne aux dépens.

Au soutien de son pourvoi, la requérante invoque un moyen unique, tiré des erreurs de droit commises dans l'arrêt attaqué en ce qui concerne l'interprétation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, concernant la notion de « sélectivité ». La requérante fait notamment valoir que le Tribunal : a commis une erreur dans la détermination du système de référence lors de la première étape de l'analyse de la sélectivité ; a commis une erreur dans la détermination de l'objectif à partir duquel comparer les diverses situations de fait et droit lors de la deuxième étape de l'analyse de la sélectivité ; par conséquent, a aussi commis une erreur dans l'attribution de la charge de la preuve et l'application du principe de proportionnalité ; à titre subsidiaire, a commis une erreur dans son analyse de la prétendue absence de preuve de la causalité entre l'impossibilité pour les entreprises de fusionner à l'étranger et la prise de participation à l'étranger, et à titre subsidiaire, a commis une erreur en écartant la séparabilité de la mesure en fonction du pourcentage de contrôle. En plus de maintenir un raisonnement juridiquement incorrect, le Tribunal aurait remplacé sur plusieurs points le raisonnement de la décision par un raisonnement distinct et qui lui est propre, commettant ainsi des erreurs de droit supplémentaires.

Références : JOUE 2019, C 112, p. 32

Observations : V. § 3.

4° Amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères : aide appliquée par l'Espagne en faveur (C-54/19 P, Axa Mediterranean/Commission)

6. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (9^e ch.) rendu le 15 novembre 2018 dans l'affaire T-405/11, d'Axa Mediterranean/Commission, 25 janv. 2019

Moyens et principaux arguments du pourvoi : Dans cette affaire, la requérante conclut à ce qu'il plaise à la Cour : annuler l'arrêt du Tribunal du 15 nov. 2018, *Axa Mediterranean/Commission* (T-405/11, EU:T:2018:780) ; accueillir le recours en annulation et annuler définitivement la décision 2011/5/CE de la Commission, du 28 oct. 2009, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne (JOUE 2011, L 7, p. 48), et condamner la Commission européenne aux dépens.

Au soutien de son pourvoi, la requérante invoque un moyen unique, tiré des erreurs de droit commises dans l'arrêt attaqué en ce qui concerne l'interprétation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, concernant la notion de « sélectivité ». La requérante fait notamment valoir que le Tribunal : a commis une erreur dans la détermination du système de référence lors de la première étape de l'analyse de la sélectivité ; a commis une erreur dans la détermination de l'objectif à partir duquel comparer les diverses situations de fait et droit lors de la deuxième étape de l'analyse de la sélectivité ; par conséquent, a aussi commis une erreur dans l'attribution de la charge de la preuve et l'application du principe de proportionnalité ; à titre subsidiaire, a commis une erreur dans son analyse de la prétendue absence de preuve de la causalité entre l'impossibilité pour les entreprises de

fusionner à l'étranger et la prise de participation à l'étranger, et à titre subsidiaire, a commis une erreur en écartant la séparabilité de la mesure en fonction du pourcentage de contrôle. En plus de maintenir un raisonnement juridiquement incorrect, le Tribunal aurait remplacé sur plusieurs points le raisonnement de la décision par un raisonnement distinct et qui lui est propre, commettant ainsi des erreurs de droit supplémentaires.

Références : JOUE 2019, C 112, p. 33

Observations : V. § 3.

5° Amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères : aide appliquée par l'Espagne en faveur de Prosegur Compañía de Seguridad (C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad/Commission)

7. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (9^e ch.) rendu le 15 novembre 2018 dans l'affaire T-406/11, Prosegur Compañía de Seguridad/Commission, 25 janv. 2019

Moyens et principaux arguments du pourvoi : Dans cette affaire, la requérante conclut à ce qu'il plaise à la Cour : annuler l'arrêt du Tribunal du 15 nov. 2018, Prosegur Compañía de Seguridad/Commission (T-406/11, EU:T:2018:793) ; accueillir le recours en annulation et annuler définitivement la décision 2011/5/CE de la Commission, du 28 oct. 2009, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne (JOUE 2011, L 7, p. 48), et condamner la Commission européenne aux dépens.

Au soutien de son pourvoi, la requérante invoque un moyen unique, tiré des erreurs de droit commises dans l'arrêt attaqué en ce qui concerne l'interprétation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, concernant la notion de « sélectivité ». La requérante fait notamment valoir que le Tribunal : a commis une erreur dans la détermination du système de référence lors de la première étape de l'analyse de la sélectivité ; a commis une erreur dans la détermination de l'objectif à partir duquel comparer les diverses situations de fait et droit lors de la deuxième étape de l'analyse de la sélectivité ; par conséquent, a aussi commis une erreur dans l'attribution de la charge de la preuve et l'application du principe de proportionnalité ; à titre subsidiaire, a commis une erreur dans son analyse de la prétendue absence de preuve de la causalité entre l'impossibilité pour les entreprises de fusionner à l'étranger et la prise de participation à l'étranger, et à titre subsidiaire, a commis une erreur en écartant la séparabilité de la mesure en fonction du pourcentage de contrôle. En plus de maintenir un raisonnement juridiquement incorrect, le Tribunal aurait remplacé sur plusieurs points le raisonnement de la décision par un raisonnement distinct et qui lui est propre, commettant ainsi des erreurs de droit supplémentaires.

Références : JOUE 2019, C 112, p. 34

Observations : V. § 3.

II. Autres affaires pendantes

A. Mesures d'harmonisation

1^{re} Directive mère-fille : sociétés établies à Gibraltar (C-458/18, GVC Services (Bulgaria))

8. Question préjudicielle [Administrativen sad Sofia-grad (Bulgarie), 12 juill. 2018] : « Les dispositions combinées de l'article 2, sous a), i), de la directive 2011/96/UE et de son annexe I, partie A, sous ab), doivent-elles être interprétées en ce sens qu'on entend également par « sociétés constituées conformément au droit du Royaume-Uni » les sociétés constituées à Gibraltar ? Les dispositions combinées de l'article 2, sous a), iii), de la directive 2011/96/UE et de son annexe I, partie B, doivent-elles être interprétées en ce sens qu'on entend également par « corporation tax au Royaume-Uni » l'impôt sur les sociétés dû à Gibraltar ? »

Références : JOUE 2018, C 341, p. 8

Formation de jugement : 5^e chambre

Observations : Ce n'est pas sans un parfum de Brexit que la Cour devra se prononcer sur le champ d'application de la directive mère-fille, quant aux territoires couverts et quant aux impôts en cause. Après un Brexit dur, cette question ne se posera(it) plus, mais bien celle des exigences de la libre circulation des capitaux, invocables dans les relations impliquant des pays tiers, étant précisé que, dans de telles situations la délimitation de la libre circulation des capitaux et de la liberté d'établissement ne générera une interdiction de double imposition économique des dividendes que pour des participations de portefeuille, non pour des participations de contrôle, lesquelles relèvent du droit d'établissement dont l'invocabilité est limitée aux rapports entre États membres de l'Union.

2^e Directive fusions : déduction des intérêts d'un prêt contracté aux fins d'acquisition (C-751/18, Totalmédia)

9. Questions préjudicielles [Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal), 3 déc. 2018] : « Dans le cadre d'une interprétation selon laquelle, après la fusion inverse en cause, les intérêts et autres charges financières des prêts contractés auprès de tiers ou d'associés (qui seraient déductibles par la société absorbée s'il n'y avait pas eu fusion) pour acheter le capital de la filiale absorbante, transférés par effet de la fusion, ne sont plus fiscalement déductibles des bénéfices de la société absorbante, l'article 23, paragraphe 1, sous c), du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales, dans sa rédaction en vigueur en 2013, est-il compatible avec le droit européen, notamment eu égard au fait que cette non-déductibilité des charges financières peut être une entrave ou une restriction aux opérations de concentration couvertes par la directive 2009/133/CE 1, en violation des principes et objectifs de celle-ci ainsi que de son article 4 ? »

Au cas où il serait répondu à la première question en ce sens que cette non-déduction fiscale des charges financières est compatible

avec la directive, cette réponse reste-t-elle valable même si la rectification du montant de l'impôt en cause n'a pas été opérée sur la base de la disposition anti-abus de la directive (article 15) ou de la loi nationale qui la transpose (article 73, paragraphe 10, du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales), mais d'une autre disposition de la loi nationale (article 23 du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales) ? »

Références : JOUE 2019, C 82, p. 10

3° Directive fusions : déduction des intérêts d'un prêt contracté aux fins d'acquisition (C-438/18, Galeria Parque Nascente)

10. Questions préjudicielles [Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal), 4 juill. 2018] : « L'article 23, paragraphe 1, sous c), du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales, dans sa rédaction en vigueur en 2013, et l'article 23, paragraphes 1 et 2, sous c), du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales, dans sa rédaction en vigueur en 2014, interprétés en ce sens que, après ladite fusion inversée, les intérêts des prêts contractés auprès de tiers (qui seraient déductibles par la société absorbée s'il n'y avait pas eu fusion) pour acquérir le capital de la filiale absorbante, transférés en vertu de la fusion, ne sont plus fiscalement déductibles des bénéfices de la société absorbante, sont-ils compatibles avec le droit de l'Union, en particulier eu égard au fait que cette non-déductibilité des intérêts peut constituer une entrave ou une restriction aux opérations de concentration couvertes par la directive 2009/133/CEE du Conseil, du 19 octobre 2009, en violation de ses principes et objectifs ainsi que de son article 4 ? »

Au cas où il serait répondu à la première question en ce sens que cette non-déduction fiscale des intérêts est compatible avec la directive, la réponse serait-elle la même dans le cas où la rectification en cause n'aurait pas été opérée sur la base de la disposition anti-abus de la directive (article 15) ou de la loi nationale qui la transpose (article 73, paragraphe 10, du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales), mais d'une autre disposition de la loi nationale (article 23 du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales) ? »

Références : JOUE 2018, C 319, p. 14

Formation de jugement : 3^e chambre

4° Directive fusions : assiettes et taux distincts pour l'imposition de plus-values de cession et en report (C-672/18, DN, et C-662/18, AQ)

11. Questions préjudicielles [Conseil d'État (France), 29 oct. 2018] : « Les dispositions de l'article 8 de la directive du 19 octobre 2009 doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles font obstacle à ce que la plus-value réalisée à l'occasion de la cession des titres reçus à l'échange et la plus-value en report soient imposées selon des règles d'assiette et de taux distinctes ? »

Ces mêmes dispositions doivent-elles en particulier être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à ce que les abattements d'assiette destinés à tenir compte de la durée de détention des titres ne s'appliquent pas à la plus-value en report, compte tenu de ce que cette règle d'assiette ne s'appliquait pas à la date à laquelle cette plus-value a été réalisée, et s'applique à la plus-value de cession

des titres reçus à l'échange en tenant compte de la date de l'échange et non de la date d'acquisition des titres remis à l'échange ? »

Références : JOUE 2019, C 4, p. 18

Observations : FI 1-2019, n° 8, § 1.

5° Directive paiements d'intérêts et de redevances : notion de « bénéficiaire effectif » et dispositions anti-abus (C-682/16, BEI)

12. Questions préjudicielles [Vestre Landsret (Danemark), 30 déc. 2016] : « 1.) L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE combiné à l'article 1er, paragraphe 4, de cette directive doit-il être interprété en ce sens qu'une société résidente d'un État membre qui relève de l'application de l'article 3 de la directive et qui, dans les circonstances de la présente affaire, perçoit des intérêts d'une filiale située dans un autre État membre, est le 'bénéficiaire effectif' de ces intérêts au sens de la directive ? »

1.1 La notion de 'bénéficiaire effectif' à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE combiné à l'article 1er, paragraphe 4, de cette directive doit-elle être interprétée conformément à la notion correspondante visée à l'article 11 du modèle de convention fiscale OCDE de 1977 ?

1.2 En cas de réponse affirmative à la question 1.1, cette notion doit-elle être interprétée uniquement en considération des commentaires de l'article 11 du modèle de convention OCDE de 1977 (point 8) ou bien peut-on tenir compte dans l'interprétation des commentaires postérieurs, notamment des ajouts effectués en 2003 concernant les 'relais' (point 8.1, désormais point 10.1) et ceux effectués en 2014 concernant les 'obligations contractuelles ou légales' (point 10.2) ?

1.3 S'il est possible de tenir compte des commentaires de 2003 dans l'interprétation, le fait qu'il soit procédé à la transmission effective de fonds vers les personnes considérées comme 'les bénéficiaires effectifs' des intérêts en cause par l'État de résidence du payeur des intérêts constitue-t-il alors une condition pour qu'une société ne soit pas considérée comme le 'bénéficiaire effectif' au sens de la directive 2003/49/CE et, le cas échéant, le fait que la transmission effective soit étroitement liée dans le temps au paiement des intérêts et/ou qu'il soit réalisé en tant que paiement d'intérêts, constitue-t-il une condition supplémentaire ?

1.3.1 Quelle importance revêt à cet égard le fait que des fonds propres soient utilisés pour le prêt, que les intérêts en cause soient comptabilisés au titre du montant principal de l'emprunt, que le bénéficiaire des intérêts procède ensuite à un transfert intragroupe à sa société mère résidente dans le même État membre dans l'objectif d'obtenir un équilibre fiscal des résultats selon les règles applicables dans l'État concerné, que les intérêts en cause soient ensuite convertis en fonds propres dans la société emprunteuse, que la personne se voyant créditer les intérêts ait eu une obligation contractuelle ou légale de reverser les intérêts à une autre personne ?

1.4 Pour l'appréciation du point de savoir si le bénéficiaire des intérêts doit être considéré comme un « bénéficiaire effectif » au sens de la directive, quelle est l'incidence du fait que la juridiction de renvoi pourrait conclure, au terme d'une appréciation des circonstances de fait de l'affaire, que, 'fondamentalement', le bénéficiaire, sans être tenu par une obligation contractuelle ou légale de reverser les intérêts reçus à un tiers, ne disposait pas du droit « d'utiliser les intérêts et d'en jouir » au sens des commentaires

de 2014 au modèle de convention [OCDE] de 1977 ?

2.) L'invocation par un État membre de l'article 5, paragraphe 1, de la directive [2003/49/CE] sur l'application de dispositions nationales de lutte contre la fraude ou les abus, ou bien de l'article 5, paragraphe 2, de cette directive présuppose-t-elle que l'État membre concerné ait adopté une disposition nationale spécifique de mise en œuvre de l'article 5 de la directive ou que le droit national comporte des dispositions générales ou des principes généraux sur la fraude, les abus et l'évasion fiscale susceptibles d'être interprétés en conformité avec l'article 5 ?

2.1 En cas de réponse affirmative à la question 2, l'article 2, paragraphe 2, sous d), de la loi danoise relative à l'impôt sur les sociétés, qui prévoit que l'obligation fiscale limitée sur des revenus d'intérêts ne porte pas « sur les intérêts en cas d'exonération en vertu de la directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents », peut-il alors être considéré comme une telle disposition nationale spécifique visée à l'article 5 de la directive ?

3.) Une disposition d'une convention visant à éviter la double imposition conclue entre deux États membres et rédigée conformément au modèle de convention de l'OCDE, selon laquelle l'imposition des intérêts dépend du point de savoir si le bénéficiaire des intérêts est considéré comme le bénéficiaire effectif des intérêts, constitue-t-elle une disposition conventionnelle anti-abus relevant de l'article 5 de la directive ?

4.) Un État membre, qui refuse de reconnaître une société d'un autre État membre comme le bénéficiaire effectif des intérêts et qui fait valoir que cette société est une société relais artificielle, est-il tenu, conformément à la directive 2003/49/CE ou à l'article 10 CE, d'indiquer qui l'État membre alors considéré comme le bénéficiaire effectif ? »

Références : JOUE 2017, C 70, p. 12

Observations : V. § XX.

B. Libertés de circulation

1° Intégration fiscale horizontale de sociétés luxembourgeoises détenues par des sociétés françaises (C-749/18, B e.a.)

13. Questions préjudicielles [Cour administrative (Luxembourg), 30 nov. 2018] : « 1) Est-ce que les articles 49 et 54 TFUE (...) s'opposent à une législation d'un État membre relative à un régime d'intégration fiscale qui, d'un côté, permet une consolidation des résultats de sociétés d'un même groupe qui admet exclusivement une intégration fiscale verticale entre une société mère résidente ou un établissement stable indigène d'une société mère non-résidente et ses filiales résidentes et qui, d'un autre côté, s'oppose de la même manière à l'intégration fiscale purement horizontale des seules filiales tant d'une société mère non-résidente et ne disposant pas d'un établissement stable indigène que d'une société mère résidente ou non-résidente mais disposant d'un établissement stable indigène ?

2) Dans l'hypothèse d'une réponse affirmative à la première question, est-ce que les articles 49 et 54 TFUE (...) s'opposent à la

même législation d'un État membre relative à un régime d'intégration fiscale et, plus particulièrement, à la stricte séparation entre les régimes d'intégration verticale (entre une société faîtière et ses filiales directes ou indirectes) et horizontale (entre deux ou plusieurs filiales résidentes d'une société faîtière restant en dehors du périmètre d'intégration fiscale) découlant de cette législation et à l'obligation en résultant de mettre un terme à une intégration fiscale verticale préexistante avant de pouvoir constituer un groupe d'intégration fiscale horizontale et ce dans l'hypothèse où une intégration fiscale verticale avec une société faîtière intégrante au niveau national résidente de l'État membre concerné (représentant en même temps la filiale intermédiaire par rapport à la société mère ultime résidente d'un autre État membre) et des filiales résidentes de la société faîtière avait été antérieurement mise en place, en raison de l'admission, par la législation de l'État membre concerné, de la seule intégration fiscale verticale, afin de pouvoir bénéficier du régime nonobstant la résidence de la société mère ultime dans un autre État membre, où des sociétés sœurs de la société faîtière intégrante de l'État membre concerné (et donc également filiales de la société mère ultime résidente d'un autre État membre) se voient refuser l'accès à l'intégration fiscale existante au motif tiré de l'incompatibilité entre les deux régimes d'intégration fiscale verticale et horizontale et où l'inclusion desdites sociétés sœurs dans le périmètre de consolidation des résultats entre sociétés du groupe impliquerait l'abolition de l'intégration fiscale verticale préexistante – avec les conséquences fiscales négatives y attachées en raison du non-respect de la durée minimale d'existence de l'intégration prévue par la législation nationale – et la mise en place d'une nouvelle intégration fiscale horizontale alors même que la société intégrante résidente (au niveau de laquelle les résultats des sociétés fiscalement intégrées seraient consolidées) resterait la même ?

3) En cas de réponse affirmative également à la deuxième question, est-ce que les articles 49 et 54 TFUE, ensemble le principe de l'effet utile du droit de l'Union, (...) s'opposent à la même législation d'un État membre relative à un régime d'intégration fiscale et, plus particulièrement, à l'application d'un délai en vertu duquel toute demande en vue de l'admission au régime de l'intégration fiscale doit obligatoirement être introduite auprès de l'autorité compétente avant la fin du premier exercice pour lequel l'application de ce régime est demandée et ce dans l'hypothèse où, d'après les réponses affirmatives aux deux premières questions, cette législation excluait de manière incompatible avec la liberté d'établissement une intégration fiscale horizontale entre les seules filiales d'une même société mère et la modification d'un groupe fiscalement intégré vertical existant par l'ajout de sociétés sœurs de la société intégrante, où la pratique administrative et la jurisprudence nationales de l'État membre concerné étaient, avant la publication de l'arrêt de la CJUE du 12 juin 2014 (aff. jointes C-39/13, C-40/13 et C-41/13), fixées dans le sens de l'admission de la validité de ladite législation, où plusieurs sociétés ont soumis, suite à la publication de l'arrêt du 12 juin 2014 et encore avant la fin de l'année 2014, une demande tendant à rejoindre un groupe fiscalement intégré existant à travers l'admission d'une intégration fiscale horizontale avec la société intégrante du groupe existant en se prévalant de l'arrêt du 12 juin 2014 et où cette demande porte non seulement sur l'exercice 2014 encore en cours au moment de l'introduction de la demande, mais également sur l'exercice antérieur de l'année 2013 à partir duquel

les sociétés impliquées satisfaisaient à toutes les conditions de fond compatibles avec le droit de l'Union pour l'admission au régime de l'intégration fiscale ? »

Références : JOUE 2019, C 93, p. 27

Observations : Dans cette affaire, la Cour sera de nouveau amenée, après ses arrêts *Papillon* (EU:C:2008:659) et *X Holding* (EU:C:2010:89), à s'attacher, non aux avantages réservés aux sociétés fiscalement intégrées dont la Cour aura eu à connaître dans d'autres affaires, mais à l'incidence de la liberté d'établissement sur le périmètre d'une intégration fiscale, en l'occurrence en droit luxembourgeois entre sociétés sœurs détenues par des sociétés françaises.

2° Dividendes sortants vers des pays tiers et discrimination à rebours (C-613/18, Canada)

14. Question préjudicielle [Tribunal Tributário de Lisboa (Portugal), 28 sept. 2018] : « En ce qui concerne l'imposition des dividendes distribués par une société établie sur le territoire national à une entité non-résidente, l'existence d'un taux effectif de l'impôt sur le revenu des personnes morales plus élevé pour les entités résidentes dans un pays tiers que pour les entités de même nature résidentes sur le territoire national est-elle compatible avec le principe de l'interdiction des restrictions aux mouvements de capitaux entre États membres et pays tiers ? »

Références : JOUE 2018, C 445, p. 8

Observations : Au-delà de la question désormais bien balisée de l'incidence de la libre circulation des capitaux sur la taxation de dividendes transfrontières, laquelle exige une égalité de traitement des situations comparables à la lumière de l'objectif de la règle fiscale en cause, la Cour pourra être amenée à traiter de nouveau de la question de prétendues discriminations à rebours dans le contexte de l'exercice parallèle de compétences fiscales, mais ce, dans des situations de dividendes domestiques et de dividendes sortants à destination d'un pays tiers.

3° IS : déduction pour capital à risque et établissement stable dans un autre État membre (C-459/18, Argenta Spaarbank)

15. Question préjudicielle [Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgique), 16 juill. 2018] : « L'article 49 [TFUE] s'oppose-t-il à une réglementation fiscale nationale en vertu de laquelle, pour le calcul de son bénéfice imposable, une société intégralement assujettie à l'impôt en Belgique ayant dans un autre État membre un établissement stable dont les bénéfices sont totalement exonérés en Belgique au titre d'une convention préventive de la double imposition entre la Belgique et l'autre État membre :

– la déduction pour capital à risque est diminuée d'un montant de déduction pour capital à risque calculé sur la différence positive entre, d'une part, la valeur comptable nette des éléments d'actif de l'établissement stable et, d'autre part, le total des éléments de passif qui ne font pas partie des capitaux propres de la société et qui sont imputables à l'établissement stable et

– ladite diminution n'est pas appliquée lorsque le montant de la diminution est inférieur au bénéfice de cet établissement stable, alors qu'aucune diminution de la déduction pour capital à risque

n'est appliquée si cette différence positive peut être imputée à un établissement stable situé en Belgique ? »

Références : JOUE 2018, C 373, p. 7

Formation de jugement : 7^e chambre

4° IS : progressivité discriminatoire pour les sociétés à capitaux étrangers et aide d'État (C-323/18, Tesco-Global Áruházak)

16. Questions préjudicielles [Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongrie), 16 mai 2018] : « Le fait qu'un contribuable exerçant une activité de commerce de détail en magasin, dont l'actionnariat est étranger et qui exploite plusieurs magasins sous la forme d'une unique société commerciale soit soumis à un impôt spécial dont les taux sont fortement progressifs et relève en fait de la tranche d'imposition la plus élevée, alors qu'il s'avère, en pratique, que les contribuables d'actionnariat national opérant dans un système de franchise sous une même enseigne – chaque magasin étant, typiquement, une société commerciale distincte – relèvent de la tranche exonérée dudit impôt ou d'une des tranches faiblement taxées qui suivent celle-ci, de sorte que l'impôt payé par les sociétés dont l'actionnariat est étranger et la proportion totale des recettes fiscales les concernant sont, en fait, substantiellement plus élevés que dans le cas des contribuables dont l'actionnariat est national, est-il compatible avec les dispositions du traité FUE relatives au principe de non-discrimination (articles 18 et 26 TFUE), au principe de liberté d'établissement (article 49 TFUE), au principe d'égalité de traitement (article 54 TFUE), au principe d'égalité en ce qui concerne la participation financière au capital des sociétés au sens de l'article 54 TFUE (article 55 TFUE), au principe de libre prestation des services (article 56 TFUE), au principe de libre circulation des capitaux (articles 63 et 65 TFUE) et au principe d'égalité en ce qui concerne l'imposition des entreprises (article 110 TFUE) ?

Le fait qu'un contribuable exerçant une activité de commerce de détail en magasin et exploitant plusieurs magasins sous la forme d'une unique société commerciale soit soumis à un impôt spécial dont les taux sont fortement progressifs et relève en fait de la tranche d'imposition la plus élevée, alors qu'il s'avère, en pratique, que les contribuables d'actionnariat national se trouvant directement en concurrence avec lui et opérant dans un système de franchise sous une même enseigne – chaque magasin étant, typiquement, une société commerciale distincte – relèvent de la tranche exonérée dudit impôt ou d'une des tranches faiblement taxées qui suivent celle-ci, de sorte que l'impôt payé par les sociétés dont l'actionnariat est étranger et la proportion totale des recettes fiscales les concernant sont, en fait, substantiellement plus élevés que dans le cas des contribuables dont l'actionnariat est national, est-il compatible avec les dispositions du traité FUE relatives à l'interdiction d'aides d'État (article 107, paragraphe 1, TFUE) ?

Faut-il interpréter les articles 107 et 108, paragraphe 3, TFUE en ce sens que leurs effets s'étendent à une mesure fiscale dont une partie intégrante est une exonération d'impôt – constitutive d'une aide d'État – financée à l'aide des recettes de ladite mesure fiscale, dans la mesure où le législateur a, avant d'instituer l'impôt spécial sur le commerce de détail, déterminé (sur la base du chiffre d'affaires des opérateurs sur le marché) le montant des prévisions de recettes budgétaires non pas par l'introduction d'un taux d'impôt général mais en appliquant des taux progressifs selon le chiffre d'affaires et

est ainsi parvenu à un résultat où il a délibérément fait bénéficier une partie des opérateurs du marché d'une exonération ?

Le principe d'équivalence des procédures, ainsi que les principes d'effectivité et de primauté du droit de l'Union, s'opposent-ils à une pratique suivie par un État membre selon laquelle il est, au cours de la procédure de contrôle fiscal introduite d'office ou de la procédure juridictionnelle subséquente, impossible – en dépit du principe d'effectivité et de l'obligation d'écarter la règle de droit interne incompatible – d'introduire une demande de remboursement de l'impôt déclaré en application de la réglementation fiscale nationale contraire au droit de l'Union, parce que l'autorité fiscale ou le juge n'examine la question de la violation du droit de l'Union que dans le cadre d'une procédure spéciale, introduite sur demande et seulement antérieurement à la procédure d'office, alors qu'il n'existe pas d'obstacle à l'introduction d'une demande de remboursement dans le cadre d'une procédure administrative ou en justice en ce qui concerne un impôt dont la déclaration enfreint le droit national ? »

Références : JOUE 2018, C 311, p. 4

Formation de jugement : grande chambre

Audience : 29 avr. 2019

5° Libertés de circulation et aides d'État : imposition discriminatoire (C-75/18, Vodafone Magyarország)

17. Questions préjudicielles [Fővárosi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (Hongrie), 6 févr. 2018] : « Faut-il interpréter les dispositions des articles 49, 54, 107 et 108 TFUE en ce sens qu'elles font obstacle à une mesure nationale dans le cadre de laquelle la réglementation nationale (loi portant assujettissement à l'impôt spécial sur les télécommunications) a pour effet que la charge fiscale effective est supportée par des contribuables détenus par des capitaux étrangers et cet effet est-il indirectement discriminatoire ?

Les articles 107 et 108 TFUE font-ils obstacles à une réglementation nationale qui prévoit une obligation de paiement d'un impôt à taux progressif grevant le chiffre d'affaires, et cette obligation est-elle indirectement discriminatoire, lorsqu'elle a pour effet que la charge fiscale effective, et dans les tranches les plus élevées, est supportée de façon déterminante par des contribuables détenus par des capitaux étrangers, et cette mesure doit-elle être qualifiée d'aide d'État prohibée ?

Faut-il interpréter l'article 401 de la directive TVA 1 en ce sens qu'il fait obstacle à une réglementation nationale qui a pour résultat une discrimination entre contribuables étrangers et contribuables nationaux, et l'impôt spécial doit-il être qualifié de taxe ayant le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire doit-il être qualifié de taxe sur le chiffre d'affaires compatible avec la directive TVA, ou est-il incompatible avec ladite directive ? »

Références : JOUE 2018, C 221, p. 2

Formation de jugement : 1^{re} chambre

Audience : 18 mars 2019

Conclusions : 13 juin 2019

6° Récupération de pertes définitives d'une filiale non résidente absorbée (C-607/17, Memira Holding)

18. Questions préjudicielles [Högsta förvaltningsdomstolen (Suède), 24 oct. 2017] : « Aux fins d'apprécier si une perte subie par une filiale établie dans un autre État membre présente un caractère définitif au sens, notamment, de l'arrêt du 21 février 2013, A(C-123/11, EU:C:2013:84) – si bien que la société mère pourrait déduire la perte en vertu de l'article 49 TFUE –, convient-il de tenir compte des restrictions, prévues par la réglementation de l'État de la filiale, à la possibilité pour une entité autre que celle ayant subi elle-même la perte de déduire cette dernière ? S'il convient de tenir compte d'une restriction telle que celles qui sont visées dans la première question, faut-il prendre en considération le point de savoir si, dans le cas d'espèce, il existe effectivement, dans l'État de la filiale, une quelconque autre entité qui aurait pu déduire les pertes si une telle déduction y avait été autorisée ? »

Formation de jugement : 1^{re} chambre

Audience : 24 octobre 2018

Conclusions de l'avocat général J. Kokott (10 janv. 2019) :

« 1. L'article 49 TFUE, lu conjointement avec l'article 54 TFUE, subordonne une imputation transfrontalière des pertes à l'existence d'une possibilité légale de prendre en compte les pertes dans l'État de résidence de la filiale et à une utilisation de cette possibilité par le contribuable. Constituent également de telles possibilités l'utilisation des pertes dans le cadre d'une fusion avec un tiers ou l'utilisation par le biais d'une vente de la société à un tiers. 2. À cet égard, il importe peu que, dans le cas d'espèce, le groupe dispose dans l'État membre de résidence de la filiale d'autres sociétés auxquelles il aurait été possible de transférer les pertes. »

Observations : FI 2-2019, n° 3, § 4.

7° Conditions et portée de la jurisprudence Marks & Spencer sur la récupération de pertes définitives d'une filiale non-résidente (C-608/17, Holmen)

19. Questions préjudicielles [Högsta förvaltningsdomstolen (Suède), 24 oct. 2017] : « Le droit – découlant notamment de l'arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) – pour une société mère établie dans un État membre de déduire, en vertu de l'article 49 TFUE, les pertes définitives d'une filiale établie dans un autre État membre présuppose-t-il que la filiale soit détenue directement par la société mère ?

Convient-il également de considérer comme définitive la partie d'une perte qui, du fait de la réglementation de l'État de la filiale, n'a pas pu être imputée sur les bénéfices réalisés dans cet État au cours d'une année donnée, mais a pu en revanche être reportée afin de pouvoir être éventuellement déduite une année ultérieure ? Aux fins d'apprécier si une perte présente un caractère définitif, faut-il tenir compte des restrictions, prévues par la réglementation de l'État de la filiale, à la possibilité pour une entité autre que celle ayant subi elle-même la perte de déduire cette dernière ?

S'il convient de tenir compte d'une restriction telle que celles qui sont visées dans la troisième question, faut-il prendre en considération la mesure dans laquelle la restriction a effectivement eu pour conséquence qu'une partie quelconque des pertes n'a pas pu être imputée sur les bénéfices réalisés par une autre entité ? »

Références : JOUE 2018, C 5, p. 22

Formation de jugement : 1^{re} chambre

Audience : 24 octobre 2018

Conclusions de l'avocat général J. Kokott (10 janv. 2019) :

« 1) Conformément à l'article 49, lu conjointement avec l'article 54, TFUE, pour pouvoir procéder à une imputation transfrontalière des pertes d'une filiale, une société mère doit détenir directement cette dernière.

2) Les pertes « seulement » reportées ne doivent pas être considérées comme des pertes « définitives », même si elles n'ont pas pu être imputées sur des bénéfices antérieurs en raison d'une limitation de l'imputation des pertes dans l'État de résidence de la filiale.

3) Pour apprécier s'il existe des pertes définitives d'une sous-filiale, il convient également de prendre en compte la possibilité de transférer des pertes à des tiers et donc aussi à sa société mère (ou à d'autres sociétés du groupe) dans son État membre de résidence. Si les possibilités de déduire ces pertes pour ces tiers sont limitées, c'est seulement pour déterminer s'il existe chez ces sociétés ces tiers des pertes « définitives » qu'il importe de savoir si les possibilités de déduire ces pertes sont limitées. »

Observations : Cette affaire fournira à la Cour l'opportunité de clarifier les conditions et la portée de sa jurisprudence *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763), en particulier pour ce qui est de la notion de pertes définitives, au sens, schématiquement, de pertes qu'une filiale non résidente ne peut plus récupérer et que sa société mère peut donc faire valoir au titre de sa situation fiscale dans un autre État, quand bien même ce dernier est incompétent pour taxer les bénéfices de cette filiale. V. également FI 2-2019, n° 3, § 4.

8° Fiscalité des dividendes versés à des fonds de pension non-résidents (C-641/17, *College Pension Plan of British Columbia*)

20. Questions préjudicielles [Finanzgericht München (Allemagne), 17 nov. 2017] : « La libre circulation des capitaux consacrée par les dispositions combinées de l'article 63, paragraphe 1, et de l'article 65 TFUE s'oppose-t-elle à la législation d'un État membre en vertu de laquelle une institution de retraite professionnelle non-résidente qui est analogue, de par ses composantes essentielles, à un fonds de pension allemand, ne bénéficie d'aucune exonération de l'impôt sur les revenus du capital au titre des dividendes perçus, tandis que des dividendes correspondants versés à des fonds de pension nationaux ne se traduisent pas par une augmentation de l'impôt sur les sociétés dû ou se traduisent uniquement par une augmentation relativement faible de celui-ci parce qu'ils ont la possibilité de réduire, dans le cadre de la procédure d'établissement de l'impôt par voie de rôle, leur résultat imposable en déduisant les provisions pour engagements de retraite et de neutraliser, par imputation ou – lorsque le montant de l'impôt sur les sociétés devant être acquitté est inférieur au montant imputé – remboursement, l'impôt sur les revenus du capital acquitté ?

En cas de réponse affirmative à la première question, la restriction à la libre circulation des capitaux qui résulte de l'article 32, paragraphe 1, point 2, du *Körperschaftsteuergesetz* est-elle licite à l'égard des pays tiers, par application des dispositions combinées de l'article 63 et de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, au motif qu'elle implique la prestation de services financiers ? »

Références : JOUE 2018, C 112, p. 6

Formation de jugement : 7^e chambre

Audience : 20 mars 2019

Conclusions : 5 juin 2019

9° Conditions discriminatoires du droit à restitution d'une retenue à la source opérée sur des dividendes sortants distribués à des fonds de pension non-résidents (C-156/17, *Köln-Aktienfonds Deka*)

21. Questions préjudicielles [Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), 27 mars 2017] : « 1. L'article 56 CE (devenu article 63 TFUE) s'oppose-t-il à ce qu'un fonds d'investissement établi en dehors des Pays-Bas ne se voie pas accorder, au motif qu'il n'est pas soumis à la retenue obligatoire de l'impôt néerlandais sur les dividendes, de restitution de l'impôt néerlandais sur les dividendes qui a été retenu sur des dividendes qu'il a recueillis d'entités établies aux Pays-Bas, alors que cette restitution est accordée à un organisme de placement collectif à caractère fiscal établi aux Pays-Bas qui distribue chaque année à ses actionnaires ou participants le résultat de ses placements après retenue de l'impôt néerlandais sur les dividendes ?

« 2. L'article 56 CE (devenu article 63 TFUE) s'oppose-t-il à ce qu'un fonds d'investissement établi en dehors des Pays-Bas ne se voie pas accorder, au motif qu'il n'établit pas à suffisance que ses actionnaires ou participants répondent aux conditions fixées dans la réglementation néerlandaise, de restitution de l'impôt néerlandais sur les dividendes qui a été retenu sur des dividendes qu'il a recueillis d'entités établies aux Pays-Bas ?

« 3. L'article 56 CE (devenu article 63 TFUE) s'oppose-t-il à ce qu'un fonds d'investissement établi en dehors des Pays-Bas ne se voie pas accorder, au motif qu'il ne distribue pas intégralement à ses actionnaires ou participants le résultat de ses placements chaque année dans les huit mois au maximum de la clôture de son exercice comptable, de restitution de l'impôt néerlandais sur les dividendes qui a été retenu sur des dividendes qu'il a recueillis d'entités établies aux Pays-Bas, même si dans son pays d'établissement, en vertu des dispositions légales en vigueur, le résultat de ses placements qui n'a pas été distribué (a) est réputé être distribué ou (b) est inclus dans l'impôt que ce pays prélève chez les actionnaires ou participants comme si ce bénéfice avait été distribué, alors que cette restitution est accordée à un organisme de placement collectif à caractère fiscal établi aux Pays-Bas qui distribue intégralement chaque année à ses actionnaires ou participants le résultat de ses placements après retenue de l'impôt néerlandais sur les dividendes ? »

Références : JOUE 2017, C 168, p. 26

Formation de jugement : 7^e chambre

Audience : 22 mai 2019

C. Aides d'État

1° « Tax ruling » : aide mise à exécution par le Luxembourg en faveur d'ENGIE (T-525/18, ENGIE Global LNG Holding e.a./Commission)

22. Demande d'annulation de la décision de la Commission du 20 juin 2018 concernant l'aide d'État SA.44888 (2016/C) (ex 2016/NN) mise à exécution par le Luxembourg en faveur d'ENGIE, 4 sept. 2018

Moyens du recours : Dans cette affaire, les requérantes invoquent neuf moyens.

Premier moyen, tiré d'une erreur de droit de la Commission dans l'application du premier critère de la notion d'aide d'État relatif à l'existence d'une intervention de l'État.

Deuxième moyen, tiré de violation par la Commission de la notion d'avantage, en ce qu'elle confondrait les notions d'avantage et de sélectivité, retiendrait l'existence d'un avantage économique sur la base d'un effet combiné de mesures individuellement conformes au droit commun, et analyserait cet effet sur base d'une dénaturation des faits ainsi que de plusieurs erreurs de droit et d'appréciation.

Troisième moyen, tiré d'erreurs de droit et d'appréciation que la Commission aurait commises dans la définition des deux cadres de référence alternativement retenus (général et étroit) pour la démonstration de l'existence d'une dérogation discriminatoire en faveur, d'une part, des sociétés holdings (LNG Holding et CEF) et, d'autre part, du groupe ENGIE.

Quatrième moyen, tiré d'erreurs de droit et d'appréciation que la Commission aurait commises dans son appréciation de l'existence de dérogations et d'un traitement discriminatoire en faveur, d'une part, des sociétés holdings et, d'autre part, du groupe ENGIE.

Cinquième moyen, tiré d'erreurs de droit et d'appréciation que la Commission aurait commises dans la qualification d'un avantage sélectif découlant de la non-application de la règle luxembourgeoise relative à l'abus de droit.

Sixième moyen, tiré d'une erreur de droit de la Commission dans la qualification des mesures en cause en tant qu'aide individuelle. Septième moyen, tiré de la violation par la Commission de la répartition des compétences entre les États membres et l'Union, ainsi que d'un détournement de pouvoir qui lui est conféré au titre des aides d'États aux fins d'intervenir sur des mesures générales relevant de la politique nationale en matière de fiscalité directe.

Huitième moyen, tiré de la violation par la Commission des droits procéduraux des requérantes et de son manquement à l'obligation de motivation prévu à l'article 296 TFUE.

Neuvième moyen, invoqué à titre subsidiaire et tiré de la violation de l'article 16 du règlement 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JOUE 2015, L 248, p. 9) dans la mesure où la Commission a ordonné la récupération de la prétendue aide en cause en violation de principes généraux du droit de l'Union.

Références : JOUE 2018, C 399, p. 44

2° « Tax ruling » : aide mise à exécution par le Luxembourg en faveur d'Amazon (T-318/18, Amazon EU et Amazon.com/Commission)

23. Demande d'annulation de la décision de la Commission (EU) 2018/859, du 4 octobre 2017, concernant l'aide d'État SA.38994 (2014/C) (ex 2014/NN) mise à exécution

par le Luxembourg en faveur d'Amazon (notifiée sous le numéro C(2017) 6740) (JOUE 2018, L 153, p. 1), 22 mai 2018

Moyens du recours : Dans cette affaire, les requérantes invoquent neuf moyens.

Premier moyen, tiré de la violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE en ce que la décision ne démontre pas l'existence d'un avantage en faveur des requérantes compte tenu des éléments de comparaison présentés par les requérantes – la décision ignore, à tort, les éléments de preuve directs démontrant que les redevances que LuxOpCo a effectivement payées pour les actifs incorporels pendant la période en cause étaient conformes au principe de pleine concurrence et que, dès lors, la décision fiscale anticipative de 2003 ne conférerait pas d'avantage réel sous la forme d'une réduction de la base imposable.

Deuxième moyen, tiré de la violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE en ce que la décision conclut à l'existence d'un avantage sur la base d'une analyse erronée des fonctions de LuxOpCo et d'Amazon European Holding Technologies S.C.S. – l'analyse des fonctions exercées par Amazon European Holding Technologies S.C.S. (ci-après « Lux SCS ») et par LuxOpCo est entachée de plusieurs erreurs de droit et de fait fondamentales. Ces erreurs affectent l'application, dans la décision, de la méthode transactionnelle de la marge nette et la principale conclusion qui en résulte concernant l'existence d'un avantage.

Troisième moyen, tiré de la violation de l'article 41 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et du principe de bonne administration en ce que la décision conclut à l'existence d'un avantage sans tenir compte de tous les éléments de preuve – La décision n'examine pas les éléments de preuve du dossier avec le niveau d'attention et d'impartialité requis.

Quatrième moyen, tiré de la violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et de l'obligation de motivation en ce que la décision qui conclut à l'existence d'un avantage repose sur la prémisse que les redevances n'étaient pas conformes au principe de pleine concurrence – la constatation d'un avantage implique que LuxOpCo aurait payé un prix de transfert s'écartant manifestement du principe de pleine concurrence et est dès lors infondée.

Cinquième moyen, tiré de la violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE en ce que le raisonnement présenté à titre subsidiaire dans la décision ne démontre pas l'existence d'un avantage – La conclusion subsidiaire de la décision selon laquelle la décision fiscale anticipative de 2003 a conféré à LuxOpCo un avantage économique parce qu'elle était fondée sur trois choix méthodologiques inappropriés repose sur une qualification erronée des fonctions respectives de LuxOpCo et de LuxSCS et est dépourvue de fondement.

Sixième moyen, tiré de la violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE en ce que la décision qualifie erronément la décision fiscale anticipative de 2003 de mesure individuelle ad hoc et se fonde en conséquence à tort sur une présomption de sélectivité – Se fondant sur une qualification incorrecte de la décision fiscale anticipative de 2003 comme une mesure individuelle ad hoc dans ses conclusions principales relatives à la sélectivité, la décision applique une présomption de sélectivité erronée pour conclure que la décision a un caractère sélectif.

Septième moyen, tiré de la violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et du principe de sécurité juridique en ce que l'analyse de la sélectivité se fonde sur un cadre de référence erroné – Dans ses conclusions subsidiaires relatives à la sélectivité, la décision exclut erronément la pratique administrative générale du Luxembourg en matière de prix de transfert du cadre de référence, en contradiction avec la jurisprudence applicable.

Huitième moyen, tiré de la violation des principes de sécurité juridique, de non-rétroactivité et de non-discrimination et d'une règle de procédure essentielle en ce que la décision apprécie la validité de la décision fiscale anticipative de 2003 sur la base de principes de

l'OCDE ultérieurs – La décision applique de manière rétroactive et discriminatoire, et impose à tort aux requérantes et au Luxembourg, les normes des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert de 2017 publiées pour la première fois après que la Commission a ouvert la procédure visée à l'article 108, paragraphe 2, TFUE et longtemps après l'adoption de la décision fiscale anticipative de 2003.

Neuvième moyen, tiré de la violation de l'article 17 du règlement 2015/1589 (JOUE 2015, L 248, p. 9) en ce que la décision impose la récupération de l'aide alors que le délai de prescription a expiré – La récupération ordonnée par la décision est illégale puisque le délai de prescription de dix ans prévu à l'article 17 du règlement 2015/1589 a expiré.

Références : JOUE 2018, C 276, p. 51

3° Aides d'État et libre circulation des capitaux : restitution, constitutive d'une aide d'État nouvelle pour les sociétés non-résidentes, du paiement indu d'un impôt sur les dividendes réservée aux sociétés résidentes (C-598/17, A-Fonds)

24. Questions préjudicielles [Gerechtshof's-Hertogenbosch (Pays-Bas), 16 oct. 2017] : « 1) L'extension de la portée d'un régime d'aides existant qui résulte de ce qu'un contribuable se prévaut avec succès du droit à la libre circulation des capitaux de l'article 56 du traité CE (devenu article 63 TFUE) constitue-t-elle une aide nouvelle à comprendre comme une modification d'une aide existante?

2) Dans l'affirmative, la mission dont la juridiction nationale est chargée en vertu de l'article 108, paragraphe 3, TFUE fait-elle obstacle à ce que le contribuable se voit accorder un avantage fiscal auquel il peut prétendre au titre de l'article 56 du traité CE (devenu article 63 TFUE), ou la juridiction nationale doit-elle notifier à la Commission une décision envisagée d'accorder cet avantage, ou la juridiction nationale doit-elle accomplir un quelconque autre acte ou adopter une quelconque autre mesure, eu égard à la mission de contrôle qui lui incombe en vertu de l'article 108, paragraphe 3, TFUE? »

Formation de jugement : 2^e chambre

Conclusions de l'avocat général H. S. Øe (19 déc. 2018) :

« Les articles 107 et 108 TFUE s'opposent à ce qu'une juridiction nationale procède à une appréciation de la compatibilité d'une condition de résidence d'un régime d'aides existant avec l'article 63 TFUE si cette condition (...) est indissolublement liée au régime d'aides en ce qu'elle est nécessaire à la réalisation de l'objet ou au fonctionnement de ce dernier. »

Prononcé : 2 mai 2019

4° « Tax ruling » : aide mise à exécution par l'Irlande en faveur d'Apple (T-892/16, Apple Sales International and Apple Operations Europe/Commission)

25. Demande d'annulation de la décision de la Commission, du 30 août 2016, relative à l'aide d'État SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) accordée par l'Irlande à Apple, 19 déc. 2016

Moyens du recours : Dans cette affaire, les requérantes invoquent quatorze moyens.

Premier moyen, tiré d'erreurs d'interprétation du droit irlandais commises par la Commission. – Les requérantes considèrent que, en tant que sociétés irlandaises non-résidentes, elles étaient soumises à l'impôt irlandais sur les sociétés en vertu de l'article 25 du Taxes Consolidation Act 1997 (code des impôts consolidé de 1997) uniquement sur les « bénéfices imposables » imputables à des activités exercées par leurs succursales irlandaises. Les avis tenaient dûment compte des « bénéfices imposables » des succursales et ne conféraient donc aucun avantage. La Commission a également commis une erreur en considérant que l'affectation des bénéfices prévue à l'article 25 doit être effectuée conformément au « principe de pleine concurrence ».

Deuxième moyen, tiré de ce que le principe de pleine concurrence n'est pas un critère permettant d'établir si une appréciation fiscale comporte une aide d'État au regard de l'article 107 TFUE. – La Commission a commis une erreur en constatant que l'article 107, paragraphe 1, TFUE exigeait que l'Irlande calcule les bénéfices imposables de la requérante visés à l'article 25 conformément au principe de pleine concurrence de la Commission.

Troisième moyen, tiré d'erreurs fondamentales commises par la Commission concernant les activités des requérantes en dehors de l'Irlande. – La Commission a commis des erreurs fondamentales en ne reconnaissant pas que les activités génératrices de bénéfices des requérantes et, plus particulièrement, le développement et la commercialisation des droits de propriété intellectuelle d'Apple étaient contrôlés et gérés depuis les États-Unis. Les bénéfices découlant de ces activités étaient imputables aux États-Unis et non à l'Irlande. C'est à tort que la Commission n'a tenu compte que des procès-verbaux des réunions des conseils d'administrations des requérantes et ignoré toutes les autres preuves d'activités.

Quatrième moyen, tiré d'erreurs fondamentales commises par la Commission concernant les activités des requérantes en Irlande. – La Commission aurait dû reconnaître que les succursales irlandaises n'accomplissaient que des missions de routine et ne participaient ni au développement ni à la commercialisation des droits de propriété intellectuelle d'Apple, qui généraient des bénéfices.

Cinquième moyen, tiré de ce que les présomptions de la Commission sont contraires à la charge de la preuve, aux principes de l'OCDE et aux avis unanimes des experts; la conclusion est contradictoire. – La Commission a présumé que toutes les principales activités génératrices de bénéfices des requérantes étaient imputables aux succursales irlandaises sans apprécier dûment les éléments de preuve, y compris des avis détaillés d'experts montrant que les bénéfices n'étaient pas imputables aux activités exercées en Irlande.

Sixième moyen, tiré de ce que les requérantes ont reçu le même traitement que les autres assujettis non-résidents en Irlande et n'ont pas fait l'objet d'un traitement préférentiel. – La Commission n'a pas prouvé la sélectivité: c'est à tort qu'elle a considéré les requérantes comme des sociétés résidentes irlandaises devant être imposées sur les bénéfices qu'elles réalisent au niveau mondial.

Septième moyen, tiré de ce que le raisonnement principal de la Commission doit être annulé pour violation des formes substantielles. – La Commission n'a pas développé son raisonnement principal dans la décision d'ouverture. Si elle l'avait fait, Apple aurait été en mesure de produire des éléments de preuve qui auraient pu et dû changer le résultat de la procédure.

Huitième moyen, tiré d'erreurs factuelles et d'erreurs d'appréciation dans l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette aux succursales irlandaises dans le cadre du raisonnement subsidiaire. – Dans le cadre de son raisonnement subsidiaire, la Commission a rejeté à tort les avis d'expert et n'a pas expliqué en quoi consisterait une analyse correcte de l'affectation des bénéfices.

Neuvième moyen, tiré de ce que le raisonnement plus subsidiaire de la Commission est entaché d'une violation des formes substantielles et d'une erreur manifeste d'appréciation. – C'est à tort que la Commission a comparé les avis avec d'autres avis adressés par l'administration fiscale irlandaise à des tiers, car les situations étaient différentes.

Dixième moyen, tiré de ce que les raisonnements subsidiaire et plus subsidiaire ne permettent pas de calculer le montant à récupérer. – La décision attaquée n'explique aucunement quel montant doit être récupéré suivant les raisonnements subsidiaire et plus subsidiaire, en violation des règles en matière d'aides d'État et du principe de sécurité juridique.

Onzième moyen, tiré de ce que la Commission a violé les principes de sécurité juridique et de non-rétroactivité en ordonnant la récupération de l'aide alléguée.

Douzième moyen, tiré de la violation de l'obligation de procéder à un examen diligent et impartial.

Treizième moyen, tiré de la violation de l'article 296 TFUE et de l'article 41, paragraphe 2, sous c), de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

Quatorzième moyen, tiré de ce que la décision attaquée dépasse la compétence de la Commission au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. – La Commission a violé la sécurité juridique en ordonnant la récupération sur le fondement d'une interprétation imprévisible de la réglementation en matière d'aides d'État, n'a pas examiné tous les éléments de preuve pertinents, en violation de son obligation de diligence, n'a pas motivé la décision attaquée à suffisance de droit et a dépassé sa compétence au titre de l'article 107 TFUE en essayant de modifier le régime irlandais de l'impôt sur les sociétés.

Références : JOUE 2017, C 53, p. 37

Formation de jugement : 7^e chambre élargie

5° « Tax ruling » : aide mise à exécution par les Pays-Bas en faveur de Starbucks (T-636/16, Starbucks et Starbucks Manufacturing Emea/Commission)

26. Demande d'annulation de la décision de la Commission du 21 octobre 2015 relative à l'aide d'État SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) mise en œuvre par les Pays-Bas en faveur de Starbucks, 5 sept. 2016

Moyens du recours : Dans cette affaire, la requérante invoque trois moyens.

Premier moyen tiré de la violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE par la Commission en ce qu'elle a commis une erreur matérielle de droit et une erreur manifeste d'appréciation en interprétant et en appliquant le cadre de référence afin de déterminer si l'APP confère un avantage sélectif.

Deuxième moyen tiré de la violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE par la Commission en ce qu'elle a estimé à tort que l'APP conférerait un avantage, commettant ainsi diverses erreurs manifestes de fait et d'appréciation, en ne procédant pas à un examen diligent et impartial et en indiquant une motivation inadéquate.

Troisième moyen tiré de la violation de l'article 16 du règlement du Conseil (EU) 2015/1589 (JOUE 2015, L 248, p. 9) par la Commission en ce qu'elle a mal quantifié l'aide présumée, commettant ainsi une erreur matérielle de droit et une erreur manifeste d'appréciation.

Références : JOUE 2016, C 462, p. 25

Formation de jugement : 7^e chambre élargie

Audience : 2 juillet 2018

6° « Tax ruling » : aide mise à exécution par le Luxembourg en faveur de Fiat (T-759/15, Fiat Chrysler Finance Europe/Commission)

27. Demande d'annulation de la décision de la Commission européenne, du 21 octobre 2015, adressée au Grand-duché de Luxembourg dans l'affaire SA.38375 (2014/C ex 2014/NN), 29 déc. 2015.

Moyens du recours : Dans cette affaire, la requérante invoque quatre moyens.

Premier moyen tiré de la méconnaissance de l'article 107 TFUE en ce que, dans la décision attaquée, la Commission a fait une application erronée de la notion d'« avantage sélectif » et a omis de montrer que l'APP [accord préalable en matière de prix de transfert] est susceptible de fausser la concurrence.

Deuxième moyen tiré de la méconnaissance de l'article 296, paragraphe 2, TFUE et de l'obligation de motiver les actes, en ce que, dans la décision attaquée, la Commission n'a pas expliqué comment elle dégage le principe de la pleine concurrence du droit de l'Union voire même en quoi ce principe consiste et a décrit superficiellement l'incidence de l'APP sur la concurrence.

Troisième moyen tiré de la méconnaissance du principe de la sécurité juridique en ce que la nouvelle définition que la Commission donne du principe de la pleine concurrence, dans la décision attaquée, crée une insécurité et une confusion complètes quant aux conditions dans lesquelles un APP et même toute analyse en matière de prix de transfert est susceptible d'enfreindre les règles de l'Union sur les aides d'État.

Quatrième moyen tiré de la méconnaissance du principe de la protection de la confiance légitime en ce que la Commission a donné à penser que, en matière d'aides d'État, elle évaluait les APP au regard des directives de l'OCDE et que son revirement soudain a méconnu le principe de la protection de la confiance légitime.

Références : JOUE 2016, C 59, p. 49

Formation de jugement : 7^e chambre élargie

Audience : 21 juin 2018

7° Fiscalité des ports français : régime d'exonération de l'IS mis en exécution par la France en faveur de ses ports (T-747/17, Union des ports de France (UPF)/Commission)

28. Demande d'annulation de la décision C(2017) 5176 final de la Commission européenne, du 27 juillet 2017, concernant le régime d'aides n° SA.38398 (2016/C, ex 2015/E) mis à exécution par la France – Fiscalité des ports en France, 15 nov. 2017

Moyens du recours : À l'appui du recours, la partie requérante invoque cinq moyens.

Premier moyen, tiré de l'erreur de droit commise par la Commission quant à la qualification d'aide d'État de la mesure fiscale dans son intégralité, en méconnaissance du critère relatif au caractère économique de l'activité des ports français. À cet égard, la partie requérante considère que, en concluant que l'exonération fiscale en faveur des ports français constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sans préciser que la qualification d'aide se limite aux seules activités économiques des ports, la Commission a, par principe, entaché sa décision d'erreur de droit.

Deuxième moyen, tiré de l'erreur de droit de la Commission relative à l'appréciation du caractère économique des activités prises en charge par les ports français. La partie requérante estime que la Commission a également commis une erreur de droit dans son analyse du caractère économique des activités menées par les ports français, à deux

titres : en premier lieu, en ce qu'elle aurait totalement omis de traiter dans la décision attaquée certaines des activités menées par les ports français ; en second lieu, en ce que, pour ce qui concerne plusieurs autres activités des ports français, elle se serait bornée à réitérer les principes généraux issus de la jurisprudence de la CJUE en matière de financement public d'infrastructures portuaires sans conclure quant à leur nature économique ou non alors qu'il s'agirait bien du critère d'application des règles en matière d'aides d'État.

Troisième moyen, tiré de l'erreur de droit et de l'insuffisance de motivation quant aux conditions relatives à la distorsion de la concurrence et l'affectation des échanges entre États membres, dans la mesure où ce serait à tort que la Commission aurait estimé que l'exonération fiscale en cause était de nature à engendrer des distorsions de concurrence et d'avoir un effet sur les échanges entre les États membres, pour ce qui concerne les ports français en général et, plus particulièrement, les ports insulaires et les ports d'outre-mer. Selon la partie requérante, la décision attaquée est entachée d'insuffisance de motivation dans la mesure où la Commission aurait présumé, sans étayer sa position, que ces conditions seraient en l'espèce remplies.

Quatrième moyen, tiré de l'erreur de droit dans la conduite de la procédure de contrôle d'aides existantes et de la violation de l'article 108, paragraphes 1 et 2, du TFUE, combiné avec le principe de proportionnalité, dans la mesure où, d'une part, en exigeant que les autorités françaises fournissent la preuve de la compatibilité avec le marché intérieur du régime d'exonération de l'impôt sur les sociétés en faveur des ports français, la Commission aurait inversé la charge de la preuve et agi comme si elle était saisie d'une demande d'approbation d'un régime d'aides nouvelles. D'autre part, en imposant aux autorités françaises de supprimer purement et simplement ledit régime d'exonération sans démontrer qu'aucune modification pouvant être apportée à cette mesure ne serait de nature à la rendre compatible avec les règles de l'Union sur les aides d'État, la Commission aurait méconnu l'article 108, paragraphe 1 et 2, du TFUE, l'article 2 du règlement n° 2015/1589 et le principe de proportionnalité.

Cinquième moyen, tiré de la violation du principe de bonne administration en ce que le fait pour la Commission d'exiger la suppression du régime d'exonération alors qu'elle laisserait subsister des régimes d'aide aux ports dans d'autres États membres ne permettrait pas d'assurer des conditions de concurrence équitables entre les différents ports européens mais conduirait, au contraire, à de nouvelles distorsions de concurrence, en violation directe du rôle confié à la Commission en tant que garante du bon fonctionnement du marché intérieur. Cette dernière aurait dès lors violé le principe d'impartialité qui est le corollaire nécessaire du principe de bonne administration.

Références : JOUE 2018, C 32, p. 35

Formation de jugement : 6^e chambre (juge rapporteur : G. Berardis)

Audience : 28 novembre 2018

Date du prononcé : 30 avril 2019

8^e Fiscalité des ports français : régime d'exonération de l'IS mis en exécution par la France en faveur de ses ports (T-754/17, Chambre de commerce et d'industrie métropolitaine Bretagne Ouest (port de Brest)/Commission)

29. Demande d'annulation de la décision C(2017) 5176 final de la Commission européenne, du 27 juillet 2017, concernant le régime d'aides n° SA.38398 (2016/C, ex 2015/E) mis à exécution par la France – Fiscalité des ports en France, 15 nov. 2017

Moyens du recours : À l'appui du recours, la partie requérante invoque trois moyens.

Premier moyen, tiré de la violation du principe de bonne administration, en ce que le résultat du recours dans l'affaire T-39/17, Chambre de commerce et d'industrie métropolitaine Bretagne-ouest (port de Brest)/Commission, introduite par la partie requérante sur le droit d'accès au dossier administratif est toujours pendante. Ainsi, dans la mesure où la Commission se serait fondée sur des documents essentiels pour déterminer les griefs reprochés à la partie requérante sans toutefois les lui communiquer et ce malgré les nombreuses demandes de cette dernière, la décision aboutissant à l'analyse de pareils documents devrait être entachée d'illégalité.

Deuxième moyen, tiré de l'erreur d'appréciation en ce qui concerne la qualification des opérations prestées par le port de Brest. Ce moyen se divise en deux branches.

Première branche, tirée de l'affirmation selon laquelle les activités du port de Brest sont des services d'intérêt général. La partie requérante considère que, dans ce contexte, l'exonération d'impôt sur les sociétés ne pourrait être contestée par la partie défenderesse sauf à démontrer qu'elle est une aide d'État appliquée à une activité de concurrence.

Deuxième branche, soulevée à titre subsidiaire, selon laquelle, si les activités portuaires n'étaient pas des services d'intérêts généraux, elles seraient néanmoins des services d'intérêt économique général qui peuvent être dans le respect des règles de l'Union, subventionnées y compris par des mesures fiscales. La partie requérante estime que dans un tel cas, il n'y aurait pas lieu de considérer que les règles de la concurrence s'appliquent en l'espèce.

Troisième moyen, tiré de l'absence de motivation et l'erreur manifeste d'appréciation quant à la qualification par la Commission de la mesure en cause d'aide d'État. Ce moyen se divise en deux branches.

Première branche, par laquelle la partie requérante considère que l'exception d'application de l'article 106, paragraphe 2, TFUE doit se combiner avec l'article 93 TFUE qui prévoit que sont compatibles avec les traités les aides qui répondent aux besoins de la coordination des transports ou qui correspondent au remboursement de certaines servitudes inhérentes à la notion de service public.

Deuxième branche, tirée de l'erreur manifeste d'appréciation et l'insuffisance de motivation quant à l'application de l'article 107 TFUE. D'une part, la décision attaquée serait insuffisamment motivée en ce qu'elle n'apporterait aucun élément afin d'établir et de démontrer en quoi le régime d'aide en question affecte, ou est susceptible d'affecter, les échanges entre les États membres pour ce qui concerne les ports français et, plus particulièrement, le port de Brest. D'autre part, la décision serait entachée d'une erreur manifeste d'appréciation en ce qu'elle qualifie d'aide d'État la mesure bénéficiant au port de Brest alors que la condition relative à l'affectation des échanges fait défaut.

Références : JOUE 2018, C 42, p. 30

Formation de jugement : 6^e chambre (juge rapporteur : G. Berardis)

Audience : 28 novembre 2018

Date du prononcé : 30 avril 2019

9^e Fiscalité des ports belges : aide mise à exécution par la Belgique en faveur de la Havenbedrijf Antwerpen et de la Maatschappij van de Brugse Zeehaven (T-695/17, Havenbedrijf Antwerpen et Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Commission)

30. Demande d'annulation de la décision C(2017) 5174 final de la Commission européenne, du 27 juillet 2017, concernant le régime d'aides n° SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) mis à exécution par la Belgique - Fiscalité des ports en Belgique, 9 oct. 2017

Moyens du recours : Dans cette affaire, les requérantes invoquent quatre moyens.

Premier moyen, tiré de la violation de l'article 107 et de l'article 296 TFUE. La Commission viole l'article 107 TFUE en ce qu'elle considère à tort qu'il existe un « marché », sur lequel les autorités portuaires offrent leurs services. Les activités essentielles des autorités portuaires, à savoir la fourniture d'un accès au port et la mise à disposition de terrains par l'intermédiaire de concessions domaniales, concernent des activités qui, par nature, ne sont pas économiques. La Commission n'a, à tout le moins, pas motivé de manière adéquate la conclusion inverse, en violation de l'article 296 TFUE.

Deuxième moyen, tiré de la violation de l'article 107 TFUE, dès lors que la Commission qualifie à tort la mesure de sélective. L'assujettissement des autorités portuaires au régime de l'impôt des personnes morales ne constitue pas une dérogation au « système de référence », dès lors que l'impôt des personnes morales constitue par lui-même un système de référence. L'assujettissement des autorités portuaires à l'impôt des personnes morales s'explique par le fait que la gestion des ports, en tant que domaines publics, est une mission de service public, qui n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés. Les autorités portuaires fournissent encore, pour l'essentiel, un service public, sans but lucratif, conformément aux conditions imposées par le législateur et sous contrôle administratif.

Troisième moyen, tiré de la violation de l'article 107 TFUE, dès lors que la dérogation au système de référence est, en toute hypothèse, justifiée. Même s'il fallait considérer que l'impôt sur les sociétés est le système de référence en Belgique (quod non), le non-assujettissement des autorités portuaires à ce système est justifié. Cette justification découle de la cohérence globale du système fiscal ainsi que du fait que les requérantes ne se trouvent pas dans une situation juridique et factuelle comparable à celle des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés. Un assujettissement à l'impôt sur les sociétés aurait en outre un effet pénalisant.

Quatrième moyen, invoqué à titre infiniment subsidiaire, portant une demande de période transitoire courant jusqu'à la clôture par la Commission de son enquête sur le régime fiscal de différents ports de l'Union européenne et, en toute hypothèse, d'une durée d'une année complète. Dans l'affaire contre les Pays Bas, la Commission a donné une année complète au législateur néerlandais pour adapter sa législation et a donc également donné une année aux ports concernés pour se préparer à la nouvelle situation. Rien ne justifie que les requérantes se voient octroyer un délai plus court pour s'adapter à la nouvelle situation. L'interdiction de la mesure dans un État membre alors que des ports dans d'autres États membres peuvent encore en profiter n'est en toute hypothèse pas favorable à des conditions de concurrence équitables entre les ports (et non entre les autorités portuaires). Au contraire, au lieu de supprimer une inégalité, cela crée précisément une inégalité entre les ports de différents États membres.

Premier moyen tiré de la méconnaissance de l'article 107 TFUE en ce que, dans la décision attaquée, la Commission a fait une application erronée de la notion d'« avantage sélectif » et a omis de montrer que l'APP [accord préalable en matière de prix de transfert] est susceptible de fausser la concurrence.

Références : JOUE 2017, C 412, p. 37

Formation de jugement : 5^e chambre

Audience : 4 février 2019

10^e Fiscalité des ports belges : aide mise à exécution par la Belgique en faveur du Port de Bruxelles et Région de Bruxelles-Capitale (T-674/17, Port de Bruxelles et Région de Bruxelles-Capitale/Commission)

31. Demande d'annulation de la décision C(2017) 5174 final de la Commission européenne, du 27 juillet 2017, concernant le régime d'aides n° SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) mis à exécution par la Belgique - Fiscalité des ports en Belgique, 26 sept. 2017

Moyens du recours : À l'appui du recours, les parties requérantes invoquent, en substance, un moyen unique qui est pour l'essentiel identique ou similaire à celui invoqué dans le cadre de l'affaire T-673/17, Port autonome du Centre et de l'Ouest e.a./Commission.

Références : JOUE 2017, C 382, p. 60

Formation de jugement : 5^e chambre

Audience : 30 janvier 2019

11^e Fiscalité des ports belges : aide mise à exécution par la Belgique en faveur du Port autonome du Centre et de l'Ouest e.a. (T-673/17, Port autonome du Centre et de l'Ouest e.a./Commission)

32. Demande d'annulation de la décision C(2017) 5174 final de la Commission européenne, du 27 juillet 2017, concernant le régime d'aides n° SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) mis à exécution par la Belgique - Fiscalité des ports en Belgique, 26 sept. 2017

Moyens du recours : À l'appui du recours, les parties requérantes invoquent, en substance, un moyen unique. De l'avis de ces dernières, la Commission a écarté d'emblée l'article 93 TFUE qui institue des règles particulières pour le secteur des transports et, dès lors, des ports, ne tenant ainsi pas compte de la volonté du législateur européen. L'appréciation de la Commission ne serait justifiée ni en fait ni en droit et irait à l'encontre du texte de l'article 1 du code sur les revenus belges (CIR) et des prérogatives des autorités publiques de définir les activités non économiques d'intérêt général. La position de la Commission ne serait pas non plus cohérente avec la proposition de directive du 16 mars 2011 (COM/2011/0121 final) concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) qui prévoit, même pour les sociétés commerciales, une exonération de l'impôt des subventions directement liées à l'acquisition, à la construction ou à l'amélioration d'immobilisations. En outre, en mettant la Belgique en demeure de modifier sa législation fiscale, la Commission tenterait de dépasser les compétences fiscales des États membres, en imposant une harmonisation fiscale qui ne relèverait pas de sa compétence au sens de l'article 113 TFUE. Elle omettrait ainsi de tenir compte des prérogatives des États membres en matière de définition des activités de services publics et du champ d'application de la fiscalité directe, d'obligation d'assurer le bon fonctionnement des services d'intérêt général (« SIG ») nécessaires à la cohésion sociale et économique ainsi que d'organisation discrétionnaire de l'organisation des SIG. Le législateur européen aurait en effet dévolu aux États membres la compétence pour exempter d'impôts les activités que ces derniers définissent souverainement comme étant de service public. De l'avis des parties requérantes, les activités essentielles des ports intérieurs wallons sont des SIG, qui ne sont pas régis, conformément à la législation européenne,

par les règles de la concurrence. Enfin, les critères européens pour la définition d'une aide d'État ne seraient pas présents en l'espèce, notamment en ce qui concerne le critère de sélectivité.

Références : JOUE 2017, C 382, p. 59

Formation de jugement : 5^e chambre

Audience : 30 janvier 2019

III. Affaires closes

A. Mesures d'harmonisation

1^{re} Directive mère-fille : refus d'exonération de retenue à la source, notion de « bénéficiaire effectif » et dispositions anti-abus

CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-116/16 et C-117/16, T Danmark, Y Denmark ApS

33. Questions préjudicielles [Østre Landsret (Danemark), 25 févr. 2016] - « 1) L'invocation par un État membre de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JOCE 1990, L 225, p. 6), relatif à l'application des dispositions nationales nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus, suppose-t-elle que ledit État membre ait adopté une disposition nationale spécifique pour transposer l'article 1er, paragraphe 2, de la directive ou que le droit national comporte des dispositions générales ou des principes généraux sur la fraude et l'abus pouvant être interprétés conformément à l'article 1er, paragraphe 2 ?

1.1) S'il est répondu par l'affirmative à la question 1, l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (loi relative à l'impôt sur les sociétés), selon lequel « les dividendes bénéficient d'une exonération ou d'une réduction de l'imposition en application des dispositions de la directive 90/435 [...] », peut-il être considéré comme étant une telle disposition nationale spécifique au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435 ?

2) Une disposition figurant dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions conclue entre deux États membres et rédigée conformément au modèle de convention fiscale de l'OCDE, selon laquelle l'imposition des dividendes distribués dépend du point de savoir si leur bénéficiaire est considéré comme le bénéficiaire effectif de ces dividendes, constitue-t-elle une disposition conventionnelle anti-abus au sens de l'article 1er, paragraphe 2 ?

3) S'il est répondu par l'affirmative à la question 2, incombe-t-il alors au juge national de définir la notion de « bénéficiaire effectif » ou bien est-ce que, lors de l'application de la directive 90/435, cette notion doit être interprétée en ce sens qu'elle doit recevoir une définition en droit de l'Union soumise au contrôle de la Cour de justice ?

4) S'il est répondu par l'affirmative à la question 2 et qu'il est répondu à la question 3 qu'il n'incombe pas au juge national de définir la notion de « bénéficiaire effectif », cette notion doit-elle être interprétée en ce sens qu'une société résidente d'un État membre qui, dans les circonstances du litige au principal, reçoit des dividendes d'une filiale résidente d'un autre État membre, est le « bénéficiaire effectif » de ces dividendes au sens où cette notion doit être comprise en droit de l'Union ?

a) La notion de « bénéficiaire effectif » doit-elle alors être comprise dans le sens que cette même notion reçoit à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JO 2003, L 157, p. 49) ainsi qu'à l'article 1er, paragraphe 4, de celle-ci ?

b) Cette notion doit-elle être interprétée en tenant uniquement compte des commentaires sur l'article 10 du modèle de convention fiscale de 1977 (point 12) ou peut-il être tenu compte de commentaires plus récents, notamment ceux de 2003 sur les « sociétés relais » et ceux de 2014 sur les « obligations contractuelles ou légales » ?

c) Pour l'appréciation du point de savoir si le bénéficiaire des dividendes en est le « bénéficiaire effectif », quelle est l'incidence du fait que ledit bénéficiaire est tenu par une obligation contractuelle ou légale de reverser ces dividendes à un tiers ?

d) Pour l'appréciation du point de savoir si le bénéficiaire des dividendes doit être considéré comme le « bénéficiaire effectif », quelle est l'incidence du fait que la juridiction de renvoi pourrait conclure, au terme d'une appréciation des circonstances de fait de l'affaire au principal, que, « fondamentalement », le bénéficiaire - sans être tenu par une obligation contractuelle ou légale de reverser les dividendes reçus à un tiers - ne disposait pas du droit « d'utiliser le dividende et d'en jouir » au sens des commentaires de 2014 sur le modèle de convention fiscale de 1977 ?

5) S'il est constaté en l'espèce qu'il existe des « dispositions nationales ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus » (voir article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435), que la société A, résidente d'un État membre, a versé des dividendes à sa société mère B, résidente d'un autre État membre, qui les transfère ensuite à sa société mère C, résidente en dehors de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen et qui, à son tour, les transfère à sa société mère D, également résidente en dehors de l'Union ou de l'EEE, qu'aucune convention fiscale n'a été conclue entre le premier de ces États et l'État de résidence de la société C, qu'une convention fiscale a été conclue entre le premier de ces États et l'État de résidence de la société D et qu'en application de sa loi, le premier de ces États ne pourrait exiger de retenue à la source sur les dividendes versés par la société A à la société D si cette dernière détenait directement la société A, y a-t-il alors abus au sens de ladite directive de sorte que la société B ne peut bénéficier de la protection qu'elle confère ?

6) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes reçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale), les dispositions combinées de l'article 49 et de l'article 54 TFUE font-elles obstacle à une législation selon laquelle le dernier de ces États

membres impose la société mère résidente de l'autre État membre sur les dividendes lorsque ce même État membre considère que, dans des circonstances similaires, les sociétés mères résidentes sont exonérées d'impôt sur ces dividendes ?

7) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes reçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale) et que ce dernier État membre considère que la société mère y est tenue par une obligation fiscale limitée au titre de ces dividendes, les dispositions combinées de l'article 49 et de l'article 54 TFUE font-elles obstacle à une législation selon laquelle le dernier de ces États membres impose au débiteur de l'obligation de retenue à la source (la filiale) de s'acquitter d'intérêts moratoires en cas de retard de paiement de la retenue à la source, et ce à un taux plus élevé que celui appliqué par ce même État membre en matière de recouvrement de l'impôt sur les sociétés à l'encontre d'une société résidente dudit État membre ?

8) S'il est répondu par l'affirmative à la question 2 et qu'il est répondu à la question 3 dans le sens qu'il n'incombe pas au juge national de définir la notion de « bénéficiaire effectif » et si, concrètement, il s'ensuit qu'une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes reçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale), ce dernier État membre est-il alors tenu, en application de la directive 90/435 ou de l'article 4, paragraphe 3, TUE, d'indiquer quelle personne ou entité il considère être le bénéficiaire effectif ?

9) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes reçus d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale), les dispositions combinées de l'article 49 et de l'article 54 TFUE (et/ou de l'article 63 TFUE) font-elles obstacle, ensemble ou séparément, à une législation :

a) selon laquelle le dernier de ces États membres fait obligation à la filiale de procéder à une retenue à la source au titre des dividendes et la rend responsable envers l'État des retenues à la source non prélevées, alors qu'une telle obligation de retenue n'est pas applicable si la société mère est résidente de ce même État membre ?

b) selon laquelle ce dernier État membre impose des intérêts moratoires sur la retenue à la source due ?

Pour la réponse à la question 9, il est demandé à la Cour de tenir compte des réponses aux questions 6 et 7.

10) Dans une situation où :

1 - une société résidente d'un État membre (la société mère) satisfait à la condition de détention d'au moins 10 % du capital d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale) posée par la directive 90/435 (en 2011),

2 - concrètement, la société mère n'est pas considérée comme pouvant bénéficier, en application de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive 90/435, d'une exonération de la retenue à la source au titre de dividendes reçus de la filiale,

3 - l'actionnaire (ou les actionnaires) (directs ou indirects) de la société mère, résident(s) d'un pays tiers, est (sont) considéré(s) comme le(s) bénéficiaire(s) effectif(s) des dividendes en question,

4 - l'actionnaire (ou les actionnaires) en question (directs ou indirects) satisfont également à cette condition relative au taux de participation, les dispositions de l'article 63 TFUE font-elles alors obstacle à une législation selon laquelle l'État membre de résidence de la filiale impose les dividendes en question lorsque ce même État membre considère que des sociétés résidentes satisfaisant à la condition de la directive 90/435 relative au taux de participation, c'est-à-dire détenant au moins 10 % du capital de la société distributrice au cours de l'exercice 2011, sont exonérées d'impôt sur de tels dividendes ? »

Formation de jugement : gde chambre (juge rapporteur : A. Rosas)

Audience : 10 oct. 2017

Conclusions de l'avocat général J. Kokott (1^{er} mars 2018) : « 1) Il convient de répondre à la question 1 qu'un État membre ne peut pas invoquer l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales s'il ne l'a pas transposé.

2) Concernant les questions 1.1 et 2, il convient de répondre que, ni l'article 2, paragraphe 2, sous c), de la loi danoise relative à l'impôt sur les sociétés ni une disposition tirée d'une convention préventive de double imposition rédigée conformément à l'article 10 du modèle de convention de l'OCDE, ne peuvent être considérés comme une transposition suffisante de l'article 1er, paragraphe 2, de la directive mères-filiales. Toutefois, cela n'interdit pas une interprétation et une application conformes au droit de l'Union des principes généraux et fondamentaux de droit interne dont l'objectif consiste à lutter spécifiquement contre les montages artificiels ou l'abus de droit du particulier.

3) Il convient de répondre aux questions 3 et 4 qu'une société mère résidente d'un autre État membre qui perçoit des dividendes de sa filiale, doit être considérée comme le bénéficiaire des dividendes visé par la directive mères-filiales. Les notions de la directive mères-filiales doivent faire l'objet d'une interprétation autonome en droit de l'Union, sur le seul fondement de la directive mères-filiales, indépendante de l'article 10 du modèle de convention OCDE de 1977 ou de versions postérieures.

4) Il convient de répondre à la question 5 que la constatation d'un abus dépend d'une appréciation d'ensemble de toutes les circonstances de chaque espèce qui incombe à la juridiction nationale.

a) Un abus peut exister en droit fiscal en cas de montages purement artificiels, dépourvus de toute réalité économique, ou si le but essentiel du montage consiste à éluder un impôt qui serait dû conformément à l'objet de la loi. À cet égard, l'administration fiscale doit démontrer que le montage authentique aurait généré une créance fiscale correspondante, alors que le contribuable doit démontrer que le montage choisi est justifié par des raisons importantes, étrangères à la législation fiscale.

b) En éludant une retenue à la source sur des paiements de dividendes à des fonds de capital-investissement établis dans des États tiers par l'intermédiaire de sociétés d'autres États membres, on élude avant tout l'imposition des revenus de dividendes dans le chef des véritables bénéficiaires des dividendes. En l'espèce, on peut considérer qu'il existe un abus, en particulier si la structure d'entreprise choisie sert à exploiter une certaine insuffisance des échanges d'information entre les États impliqués afin d'empêcher une imposition effective des véritables bénéficiaires de dividendes.

5) Il convient de répondre à la question 8 que l'État membre qui refuse de reconnaître une société résidente d'un autre État membre

comme le bénéficiaire des dividendes doit, pour constater l'existence d'un abus, indiquer qui est le véritable bénéficiaire des dividendes. Toutefois, dans les situations comportant un élément transfrontalier, les contribuables peuvent être soumis à une obligation de collaboration renforcée.

6. Eu égard aux réponses susvisées qui ont été apportées aux questions 1 à 5, il n'y a pas lieu de répondre aux questions 6, 7, 9 et 10. »

Dispositif de la décision : « 1) Les affaires C-116/16 et C-117/16 sont jointes aux fins de l'arrêt.

2) Le principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union doit être interprété en ce sens que le bénéfice de l'exonération de la retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère, prévue à l'article 5 de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003, doit, en présence d'une pratique frauduleuse ou abusive, être refusé à un contribuable par les autorités et les juridictions nationales, même en l'absence de dispositions du droit national ou conventionnel prévoyant un tel refus.

3) La preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention. La réunion d'un certain nombre d'indices peut attester de l'existence d'un abus de droit, pour autant que ces indices sont objectifs et concordants. Peuvent constituer de tels indices, notamment, l'existence de sociétés relais n'ayant pas de justification économique ainsi que le caractère purement formel de la structure du groupe de sociétés, du montage financier et des prêts.

4) En vue de refuser de reconnaître à une société la qualité de bénéficiaire effectif de dividendes ou d'établir l'existence d'un abus de droit, une autorité nationale n'est pas tenue d'identifier la ou les entités qu'elle considère comme étant les bénéficiaires effectifs de ces dividendes.

5) Dans une situation dans laquelle le régime, prévu par la directive 90/435, telle que modifiée par la directive 2003/123, d'exonération de la retenue à la source sur les dividendes versés par une société résidente d'un État membre à une société résidente d'un autre État membre n'est pas applicable en raison de la constatation de l'existence d'une fraude ou d'un abus, au sens de l'article 1er, paragraphe 2, de cette directive, l'application des libertés consacrées par le traité FUE ne saurait être invoquée pour mettre en cause la réglementation du premier État membre régissant l'imposition de ces dividendes. »

Observations : FI 2-2019, n° 01 ; FI 2-2019, n° 9, § 39.

2° Directive paiements d'intérêts et de redevances : notion de « bénéficiaire effectif » et dispositions anti-abus

CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-115/16, C 118/16, C 119/16 et C 299/16, N Luxembourg 1 e.a.

34. Questions préjudicielles dans les affaires C-115/16, C 118/16 et C 119/16 [Østre Landsret (Danemark), 25 févr. 2016] - « 1) L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE (directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents : JOCE L 157, p. 49) combiné à l'article 1er, paragraphe 4, de cette directive doit-il être interprété en ce sens qu'une société résidente d'un État membre qui relève de l'application de l'article 3 de la directive et qui, dans les circonstances de la présente affaire, perçoit des intérêts d'une filiale située dans un autre État membre, est le « bénéficiaire effectif » de ces intérêts au sens de la directive ?

1.1) La notion de « bénéficiaire effectif » à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE combiné à l'article 1er, paragraphe 4, de cette directive doit-elle être interprétée conformément à la notion correspondante visée à l'article 11 du modèle de convention fiscale OCDE de 1977 ?

1.2) En cas de réponse affirmative à la question 1.1, cette notion doit-elle être interprétée uniquement en considération des commentaires de l'article 11 du modèle de convention OCDE de 1977 (point 8) ou bien peut-on tenir compte, dans l'interprétation des commentaires postérieurs, notamment des ajouts effectués en 2003 concernant les « relais » (point 8.1, désormais point 10.1) et ceux effectués en 2014 concernant les « obligations contractuelles ou légales » (point 10.2) ?

1.3) S'il est possible de tenir compte des commentaires de 2003 dans l'interprétation, le fait qu'il soit procédé à la transmission effective de fonds vers les personnes considérées comme « les bénéficiaires effectifs » des intérêts en cause par l'État de résidence du payeur des intérêts constitue-t-il alors une condition pour qu'une société ne soit pas considérée comme le « bénéficiaire effectif » au sens de la directive 2003/49/CE et, le cas échéant, le fait que la transmission effective soit étroitement liée dans le temps au paiement des intérêts et/ou qu'il soit réalisé en tant que paiements d'intérêts, constitue-t-il une condition supplémentaire ?

1.3.1) Quelle importance revêt à cet égard le fait que des fonds propres soient utilisés pour le prêt, que les intérêts en cause soient comptabilisés au titre du montant principal de l'emprunt, que le bénéficiaire des intérêts procède ensuite à un transfert intragroupe à sa société mère résidente dans le même État membre dans l'objectif d'obtenir un équilibre fiscal des résultats selon les règles applicables dans l'État concerné, que les intérêts en cause soient ensuite convertis en fonds propres dans la société emprunteuse, que la personne se voyant créditer les intérêts ait eu une obligation contractuelle ou légale de reverser les intérêts à une autre personne, et que la majeure partie des personnes considérées comme les « bénéficiaires effectifs » des intérêts par l'État de résidence du payeur des intérêts, soient résidentes d'autres États membres ou de pays tiers avec lesquels le Danemark a conclu une convention visant à éviter la double imposition de sorte qu'il n'existerait pas en droit fiscal danois de base permettant de prélever l'impôt à la source si les personnes mentionnées avaient été les prêteurs et avaient donc directement perçu les intérêts ?

1.4) Pour l'appréciation du point de savoir si le bénéficiaire des intérêts doit être considéré comme un « bénéficiaire effectif » au sens de la directive, quelle est l'incidence du fait que la juridiction de renvoi pourrait conclure, au terme d'une appréciation des circonstances de fait de l'affaire, que, « fondamentalement »,

le bénéficiaire, sans être tenu par une obligation contractuelle ou légale de reverser les intérêts reçus à un tiers, ne disposait pas du droit « d'utiliser les intérêts et d'en jouir » au sens des commentaires de 2014 au modèle de convention [OCDE] de 1977 ?

2) L'invocation par un État membre de l'article 5, paragraphe 1, de la directive [2003/49/CE] sur l'application de dispositions nationales de lutte contre la fraude ou les abus, ou bien de l'article 5, paragraphe 2, de cette directive présuppose-t-elle que l'État membre concerné ait adopté une disposition nationale spécifique de mise en œuvre de l'article 5 de la directive ou que le droit national comporte des dispositions générales ou des principes généraux sur la fraude, les abus et l'évasion fiscale susceptibles d'être interprétés en conformité avec l'article 5 ?

2.1) En cas de réponse affirmative à la question 2, l'article 2, paragraphe 2, sous d), de la lov om inkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (loi danoise relative à l'impôt sur les sociétés), qui prévoit que l'obligation fiscale limitée sur des revenus d'intérêts ne porte pas « sur les intérêts en cas d'exonération (...) en vertu de la directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents », peut-il alors être considéré comme une telle disposition nationale spécifique au sens de l'article 5 de la directive ?

3) Une disposition d'une convention visant à éviter la double imposition conclue entre deux États membres et rédigée conformément au modèle de convention de l'OCDE, selon laquelle l'imposition des intérêts dépend du point de savoir si le bénéficiaire des intérêts est considéré comme le bénéficiaire effectif des intérêts, constitue-t-elle une disposition conventionnelle anti-abus relevant de l'article 5 de la directive ?

4) Le fait qu'il existe une déduction fiscale des intérêts dans l'État membre où le payeur des intérêts est résident alors que les intérêts ne sont pas imposés dans l'État membre où est résident celui qui reçoit les intérêts est-il constitutif d'un abus au sens de la directive 2003/49/CE ? [question non posée dans l'affaire C-119/16]

[question propre à l'affaire C-118/16 : 5) Une société résidente du Luxembourg et qui a, dans ce pays, été constituée et enregistrée sous la forme d'une « société en commandite par actions » (SCA), et y est également qualifiée de « société d'investissement en capital à risque » (SICAR) en vertu de la loi du 15 juin 2004, relative à la Société d'investissement en capital à risque, relève-t-elle du champ d'application de la directive 2003/49/CE ?

5.1) Pour le cas où la question 5 appellerait une réponse affirmative, une « SCA, SICAR », luxembourgeoise peut-elle être « bénéficiaire effectif » d'intérêts selon la directive 2003/49/CE même si l'État membre dont la société payant les intérêts est résidente estime, selon son droit interne, que la société en question est fiscalement transparente ?

5.2) Pour le cas où la question 1 appellerait une réponse négative, de sorte que la société bénéficiaire des intérêts en cause n'en est pas considérée comme le « bénéficiaire effectif », la SCA, SICAR, concernée peut-elle, dans une situation et des circonstances telles que celles du cas d'espèce, être considérée comme un « bénéficiaire effectif » des intérêts en cause, au sens de la directive ?]

5) Un État membre, qui refuse de reconnaître une société d'un autre État membre comme le bénéficiaire effectif des intérêts et qui fait valoir que cette société est une société relais artificielle, est-il tenu, conformément à la directive 2003/49/CE ou à l'article

10 CE, d'indiquer qui l'État membre alors considérer comme le bénéficiaire effectif ?

6) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de la directive 2003/49/CE, d'une exonération de la retenue à la source au titre d'intérêts provenant d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale) et que ce dernier État membre considère que la société mère y est tenue par une obligation fiscale limitée sur lesdits intérêts, les dispositions combinées de l'article 43 et de l'article 48 CE font-elles obstacle à une législation selon laquelle le dernier de ces États membres impose au débiteur de l'obligation de retenue à la source (la filiale) de s'acquitter d'intérêts moratoires en cas de retard de paiement de la retenue à la source, et ce à un taux plus élevé que celui appliqué par ce même État membre en matière de recouvrement de l'impôt sur les sociétés (lequel frappe aussi les revenus consistant en des intérêts) à l'encontre d'une société résidente dudit État membre ?

7) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de la directive 2003/49/CE, d'une exonération de la retenue à la source au titre d'intérêts provenant d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale) et que ce dernier État membre considère que la société mère y est tenue par une obligation fiscale limitée sur lesdits intérêts, les dispositions combinées de l'article 43 et de l'article 48 CE (et/ou de l'article 56 CE) font-elles obstacle, ensemble ou séparément, à une législation :

a) selon laquelle le dernier État membre fait obligation au payeur des intérêts de procéder à une retenue à la source sur ceux-ci et le rend responsable envers l'État des retenues à la source non prélevées, alors qu'une telle obligation de retenue n'est pas applicable si le bénéficiaire des intérêts est un résident de ce même État membre ?

b) selon laquelle une société mère de ce dernier État n'aurait pas été soumise à une obligation de paiement d'un précompte au titre de l'impôt sur les sociétés durant les deux premières années de revenus mais ne devrait acquitter l'impôt sur les sociétés que longtemps après la date d'exigibilité des retenues à la source de l'impôt ?

Pour la réponse à la question 7, la Cour de justice est invitée à tenir compte de la réponse à la question 6 »

Formation de jugement : grande chambre (juge rapporteur : A. Rosas)

Audience : 10 oct. 2017

Conclusions de l'avocat général J. Kokott dans les affaires C-115/16, C 118/16 et C 119/16 (1^{er} mars 2018) : « 1) Il convient de répondre aux questions 1 à 1.4 qu'une société résidente d'un autre État membre, qui est titulaire de la créance produisant des intérêts, doit être considérée, en principe, comme le bénéficiaire effectif au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 2003/49 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents. Il en va différemment lorsque celle-ci agit non pour compte propre, mais pour compte d'autrui en faveur d'un tiers.

La notion de bénéficiaire effectif doit faire l'objet d'une interprétation autonome en droit de l'Union, indépendante des commentaires sur l'article 11 du modèle de convention OCDE de 1977 ou de versions postérieures.

2) Il convient de répondre à la question 2 qu'un État membre ne peut pas invoquer l'article 5 de la directive 2003/49 s'il ne l'a pas transposé.

3) Concernant la question 3, il convient de répondre que ni l'article 2, paragraphe 2, sous d), de la loi danoise relative à l'impôt sur les sociétés ni une disposition tirée d'une convention préventive de double imposition rédigée conformément à l'article 11 du modèle de convention de l'OCDE ne peuvent être considérés comme une transposition suffisante de l'article 5 de la directive 2003/49. Toutefois, cela n'interdit pas une interprétation et une application conformes au droit de l'Union des principes généraux et fondamentaux de droit interne dont l'objectif consiste à lutter spécifiquement contre les montages artificiels ou l'abus de droit du particulier.

4) Il convient de répondre à la question 4 que la constatation d'un abus dépend d'une appréciation d'ensemble de toutes les circonstances de chaque espèce qui incombe à la juridiction nationale.

a) Un abus peut exister en droit fiscal en cas de montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, ou si le but essentiel du montage consiste à éluder un impôt qui serait dû conformément à l'objet de la loi. À cet égard, l'administration fiscale doit démontrer que le montage authentique aurait généré une créance fiscale correspondante, alors que le contribuable doit démontrer que le montage choisi est justifié par des raisons importantes, étrangères à la législation fiscale.

b) En éludant une retenue à la source sur des paiements d'intérêts à des fonds de capital-investissement établis dans des États tiers, on élude avant tout l'imposition des revenus d'intérêts dans le chef des véritables bénéficiaires d'intérêts (c'est-à-dire les prêteurs). En l'espèce, on peut considérer qu'il existe un abus, en particulier si la structure d'entreprise choisie sert à exploiter une certaine insuffisance des échanges d'information entre les États impliqués afin d'empêcher une imposition effective des véritables bénéficiaires d'intérêts.

5) Il convient de répondre à la question 5 que l'État membre qui refuse de reconnaître une société résidente d'un autre État membre comme le bénéficiaire effectif des intérêts doit, pour constater l'existence d'un abus, indiquer qu'il considère comme le véritable bénéficiaire effectif. Toutefois, dans les situations comportant un élément transfrontalier, les contribuables peuvent être soumis, à cette fin, à une obligation de collaboration renforcée.

6) Eu égard aux réponses susvisées qui ont été apportées aux questions 1 à 4, il n'y a pas lieu de répondre aux questions 6 et 7. »

Questions préjudicielles dans l'affaire C-299/16 [Vestre Landsret (Danemark), 25 févr. 2016] - « 1) L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE (directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents : JOCE L 157, p. 49) combiné à l'article 1er, paragraphe 4, de cette directive doit-il être interprété en ce sens qu'une société résidente d'un État membre qui relève de l'application de l'article 3 de la directive et qui, dans les circonstances de la présente affaire, perçoit des intérêts d'une filiale située dans un autre État membre, est le « bénéficiaire effectif » de ces intérêts au sens de la directive ?

1.1) La notion de « bénéficiaire effectif » à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE combiné à l'article 1er, paragraphe 4, de cette directive doit-elle être interprétée conformément à la notion correspondante visée à l'article 11 du modèle de convention fiscale OCDE de 1977 ?

1.2) En cas de réponse affirmative à la question 1.1, cette notion doit-elle être interprétée uniquement en considération des commentaires de l'article 11 du modèle de convention OCDE de 1977 (point 8) ou bien peut-on tenir compte dans l'interprétation des commentaires postérieurs, notamment des ajouts effectués en 2003 concernant les « relais » (point 8.1, désormais point 10.1) et ceux effectués en 2014 concernant les « obligations contractuelles ou légales » (point 10.2) ?

1.3) S'il est possible de tenir compte des commentaires de 2003 dans l'interprétation, quelle importance revêt, dans l'appréciation du point de savoir si une société peut être considérée comme n'étant pas un « bénéficiaire effectif » au sens de la directive 2003/49/CE, le fait que les intérêts en cause soient comptabilisés en regard du montant principal de l'emprunt, que le bénéficiaire ait eu une obligation contractuelle ou légale de reverser les intérêts à une autre personne et que la majeure partie des personnes auxquelles les intérêts ont été crédités/reversés, et qui sont considérées comme les « bénéficiaires effectifs » des intérêts par l'État de résidence du payeur des intérêts, soient résidentes d'autres États membres ou de pays tiers avec lesquels le Danemark a conclu une convention visant à éviter la double imposition, de sorte qu'il n'existerait pas, en droit interne, de base permettant de prélever l'impôt à la source si les personnes mentionnées avaient été les prêteurs et avaient donc directement perçu les intérêts ?

1.4) Pour l'appréciation du point de savoir si le bénéficiaire des intérêts doit être considéré comme un « bénéficiaire effectif » au sens de la directive, quelle est l'incidence du fait que la juridiction de renvoi pourrait conclure, au terme d'une appréciation des circonstances de fait de l'affaire, que, « fondamentalement », le bénéficiaire, sans être tenu par une obligation contractuelle ou légale de reverser les intérêts reçus à un tiers, ne disposait pas du droit « d'utiliser les intérêts et d'en jouir » au sens des commentaires de 2014 au modèle de convention [OCDE] de 1977 ?

2) L'invocation par un État membre de l'article 5, paragraphe 1, de la directive [2003/49/CE] sur l'application de dispositions nationales de lutte contre la fraude ou les abus, ou bien de l'article 5, paragraphe 2, de cette directive présuppose-t-elle que l'État membre concerné ait adopté une disposition nationale spécifique de mise en œuvre de l'article 5 de la directive ou que le droit national comporte des dispositions générales ou des principes généraux sur la fraude, les abus et l'évasion fiscale susceptibles d'être interprétés en conformité avec l'article 5 ?

2.1) En cas de réponse affirmative à la question 2, l'article 2, paragraphe 2, sous d), de la loi danoise relative à l'impôt sur les sociétés, qui prévoit que l'obligation fiscale limitée sur des revenus d'intérêts ne porte pas « sur les intérêts en cas d'exonération (...) en vertu de la directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents », peut-il alors être considéré comme une telle disposition nationale spécifique visée à l'article 5 de la directive ?

3) Une disposition d'une convention visant à éviter la double imposition conclue entre deux États membres et rédigée conformément au modèle de convention de l'OCDE, selon laquelle l'imposition des intérêts dépend du point de savoir si le bénéficiaire des intérêts est considéré comme le bénéficiaire effectif des intérêts, constitue-t-elle une disposition conventionnelle anti-abus relevant de l'article 5 de la directive ?

4) Un État membre, qui refuse de reconnaître une société d'un autre État membre comme le bénéficiaire effectif des intérêts et qui fait valoir que cette société est une société relais artificielle, est-il tenu, conformément à la directive 2003/49/CE ou à l'article 10 CE, d'indiquer qui l'État membre alors considéré comme le bénéficiaire effectif ?

5) Dans un cas où un payeur d'intérêts est résident d'un État membre et le bénéficiaire d'intérêts est résident d'un autre État membre, et où le bénéficiaire n'est pas considéré, par le premier État membre, comme le « bénéficiaire effectif » des intérêts en question au sens de la directive 2003/49/CE et est, par conséquent, considéré comme soumis à une obligation fiscale limitée sur lesdits intérêts dans cet État membre, l'article 43 CE, considéré conjointement avec l'article 48 CE, s'oppose-t-il à une législation en vertu de laquelle le premier État membre ne tient pas compte, en soumettant le bénéficiaire non-résident à l'impôt, des dépenses sous forme d'intérêts que celui-ci a, dans des circonstances comme celles du cas d'espèce, supportées, alors que, selon la législation de cet État membre, les dépenses d'intérêts font, en règle générale, l'objet d'un droit à déduction et peuvent, par conséquent, être déduites par un bénéficiaire résident en vue de l'établissement du revenu imposable de celui-ci ?

6) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de la directive 2003/49/CE, d'une exonération de la retenue à la source au titre d'intérêts provenant d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale) et que ce dernier État membre considère que la société mère y est tenue par une obligation fiscale limitée sur lesdits intérêts, les dispositions combinées de l'article 43 et de l'article 48 CE font-elles obstacle à une législation selon laquelle le dernier de ces États membres impose au débiteur de l'obligation de retenue à la source (la filiale) de s'acquitter d'intérêts moratoires en cas de retard de paiement de la retenue à la source, et ce à un taux plus élevé que celui appliqué par ce même État membre en matière de recouvrement de l'impôt sur les sociétés (lequel frappe aussi les revenus consistant en des intérêts) à l'encontre d'une société résidente dudit État membre ?

7) Lorsque, concrètement, une société résidente d'un État membre (la société mère) ne peut être considérée comme pouvant bénéficier, en application de la directive 2003/49/CE, d'une exonération de la retenue à la source au titre d'intérêts provenant d'une société résidente d'un autre État membre (la filiale) et que ce dernier État membre considère que la société mère y est tenue par une obligation fiscale limitée sur lesdits intérêts, les dispositions combinées de l'article 43 et de l'article 48 CE (et/ou de l'article 56 CE) font-elles obstacle, ensemble ou séparément, à une législation

7.1) selon laquelle le dernier État membre fait obligation au payeur des intérêts de procéder à une retenue à la source sur ceux-ci et le rend responsable envers l'État des retenues à la source non prélevées, alors qu'une telle obligation de retenue n'est pas applicable si le bénéficiaire des intérêts est un résident de ce même État membre ?

7.2) selon laquelle une société mère de ce dernier État n'aurait pas été soumise à une obligation de paiement d'un précompte au titre de l'impôt sur les sociétés durant les deux premières années de revenus mais ne devrait acquitter l'impôt sur les sociétés que longtemps après la date d'exigibilité des retenues à la source de l'impôt ?

Pour la réponse à cette question, la Cour de justice est invitée à tenir compte de la réponse à la question 6. »

Formation de jugement : grande chambre (juge rapporteur : A. Rosas)

Conclusions de l'avocat général J. Kokott dans l'affaire C-299/16 (1^{er} mars 2018) : « 1 » Il convient de répondre aux questions 1 à 1.4 qu'une société résidente d'un autre État membre, qui est titulaire de la créance produisant des intérêts, doit être considérée, en principe, comme le bénéficiaire effectif au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents. Il en va différemment lorsque celle-ci agit non pour compte propre, mais pour compte d'autrui en faveur d'un tiers.

La notion de bénéficiaire effectif doit faire l'objet d'une interprétation autonome en droit de l'Union, indépendante des commentaires sur l'article 11 du modèle de convention OCDE de 1977 ou de versions postérieures.

2) Il convient de répondre à la question 2 que la constatation d'un abus dépend d'une appréciation d'ensemble de toutes les circonstances de chaque espèce qui incombe à la juridiction nationale.

a) Un abus peut exister en droit fiscal en cas de montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, ou si le but essentiel du montage consiste à éluder un impôt qui serait dû conformément à l'objet de la loi. À cet égard, l'administration fiscale doit démontrer que le montage authentique aurait généré une créance fiscale correspondante, alors que le contribuable doit démontrer que le montage choisi est justifié par des raisons importantes, étrangères à la législation fiscale.

b) En éladant une retenue à la source sur des paiements d'intérêts à des fonds de capital-investissement établis dans des États tiers, on élude avant tout l'imposition des revenus d'intérêts dans le chef des véritables bénéficiaires d'intérêts (c'est-à-dire les prêteurs). En l'espèce, on peut considérer qu'il existe un abus, en particulier si la structure d'entreprise choisie sert à exploiter une certaine insuffisance des échanges d'information entre les États impliqués afin d'empêcher une imposition effective des véritables bénéficiaires d'intérêts.

c) Toutefois, un État membre ne peut pas invoquer l'article 5 de la directive 2003/49 s'il ne l'a pas transposé.

3) Concernant la question 3, il convient de répondre que ni l'article 2, paragraphe 2, sous d), de la loi danoise relative à l'impôt sur les sociétés ni une disposition tirée d'une convention préventive de double imposition rédigée conformément à l'article 11 du modèle de convention de l'OCDE ne peuvent être considérés comme une transposition suffisante de l'article 5 de la directive 2003/49. Toutefois, cela n'interdit pas une interprétation et une application conformes au droit de l'Union des principes généraux et fondamentaux de droit interne dont l'objectif consiste à lutter spécifiquement contre les montages artificiels ou l'abus de droit du particulier.

4) Il convient de répondre à la question 4 que l'État membre qui refuse de reconnaître une société résidente d'un autre État membre comme le bénéficiaire effectif des intérêts doit, pour constater l'existence d'un abus, indiquer qui il considère comme le véritable bénéficiaire effectif. Toutefois, dans les situations comportant un élément transfrontalier, les contribuables peuvent être soumis, à cette fin, à une obligation de collaboration renforcée.

5) Eu égard aux réponses susvisées qui ont été apportées aux questions 1 et 2, il n'y a pas lieu de répondre aux questions 5, 6 et 7. »

Dispositif de la décision : « 1) Les affaires C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16 sont jointes aux fins de l'arrêt.

2) L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, lu conjointement avec l'article 1er, paragraphe 4, de cette directive, doit être interprété en ce sens que l'exonération de toute imposition des paiements d'intérêts qu'il prévoit est réservée aux seuls bénéficiaires effectifs de tels intérêts, à savoir aux entités qui bénéficient réellement de ces intérêts sur le plan économique et qui disposent dès lors du pouvoir d'en déterminer librement l'affectation. Le principe général du droit de l'Union selon lequel les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union doit être interprété en ce sens que le bénéfice de l'exonération de toute imposition des paiements d'intérêts prévue à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49 doit, en présence d'une pratique frauduleuse ou abusive, être refusé à un contribuable par les autorités et les juridictions nationales, même en l'absence de dispositions du droit national ou conventionnel prévoyant un tel refus.

3) La preuve d'une pratique abusive nécessite, d'une part, un ensemble de circonstances objectives d'où il résulte que, malgré un respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par cette réglementation n'a pas été atteint et, d'autre part, un élément subjectif consistant en la volonté d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention. La réunion d'un certain nombre d'indices peut attester de l'existence d'un abus de droit, pour autant que ces indices sont objectifs et concordants. Peuvent constituer de tels indices, notamment, l'existence de sociétés relais n'ayant pas de justification économique ainsi que le caractère purement formel de la structure du groupe de sociétés, du montage financier et des prêts. La circonstance que l'État membre dont proviennent les intérêts a conclu une convention avec l'État tiers dans lequel réside la société qui en est le bénéficiaire effectif est sans incidence sur la constatation éventuelle d'un abus de droit.

4) En vue de refuser de reconnaître à une société la qualité de bénéficiaire effectif d'intérêts ou d'établir l'existence d'un abus de droit, une autorité nationale n'est pas tenue d'identifier la ou les entités qu'elle considère comme étant les bénéficiaires effectifs de ces intérêts.

5) L'article 3, sous a), de la directive 2003/49 doit être interprété en ce sens qu'une société en commandite par actions (SCA) agréée en tant que société d'investissement en capital à risque (SICAR) de droit luxembourgeois ne saurait être qualifiée de société d'un État membre, au sens de ladite directive, susceptible de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 1er, paragraphe 1, de celle-ci si, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, les intérêts perçus par ladite SICAR, dans une situation telle que celle en cause au principal, sont exonérés de l'impôt sur les revenus des collectivités au Luxembourg.

6) Dans une situation dans laquelle le régime, prévu par la directive 2003/49, d'exonération de la retenue à la source sur les intérêts versés par une société résidente d'un État membre à une société résidente d'un autre État membre n'est pas applicable en raison de la constatation de l'existence d'une fraude ou d'un abus,

au sens de l'article 5 de cette directive, l'application des libertés consacrées par le traité FUE ne saurait être invoquée pour mettre en cause la réglementation du premier État membre régissant l'imposition de ces intérêts.

En dehors d'une telle situation, l'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens que :

– il ne s'oppose pas, en principe, à une réglementation nationale selon laquelle une société résidente qui paie des intérêts à une société non-résidente est tenue de procéder à une retenue à la source sur ces intérêts alors qu'une telle obligation ne pèse pas sur cette société résidente lorsque la société qui perçoit les intérêts est également une société résidente, mais il s'oppose à une réglementation nationale prévoyant une telle retenue à la source en cas de paiement d'intérêts par une société résidente à une société non-résidente alors qu'une société résidente qui perçoit des intérêts d'une autre société résidente n'est pas soumise à l'obligation de verser un précompte au titre de l'impôt des sociétés au cours des deux premières années d'imposition et n'est donc tenue au paiement de cet impôt en relation avec ces intérêts qu'à une échéance sensiblement plus lointaine que celle de cette retenue à la source ;

– il s'oppose à une réglementation nationale qui impose à la société résidente sur laquelle pèse l'obligation de procéder à une retenue à la source sur des intérêts versés par celle-ci à une société non-résidente l'obligation, en cas de paiement tardif de cette retenue, de s'acquitter d'intérêts moratoires dont le taux est plus élevé que celui qui est applicable en cas de paiement tardif de l'impôt des sociétés qui frappe, notamment, les intérêts perçus par une société résidente d'une autre société résidente ;

– il s'oppose à une réglementation nationale prévoyant que, lorsqu'une société résidente est soumise à une obligation de retenue à la source sur les intérêts qu'elle paie à une société non-résidente, il n'est pas tenu compte des dépenses sous forme d'intérêts, directement liées à l'activité de prêt en cause, que cette dernière société a supportées, alors que, selon cette réglementation nationale, de telles dépenses peuvent être déduites par une société résidente qui perçoit des intérêts d'une autre société résidente aux fins de l'établissement de son revenu imposable. »

Observations : FI 2-2019, n° 01 ; FI 2-2019, n° 9, § 39.

B. Libertés de circulation

1° Fraude ou abus : non-invocabilité des libertés de circulation

CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-116/16 et C-117/16, T Danmark, Y Denmark Aps (V. § 33)

2° Libre circulation des capitaux et retenue à la source lors du versement transfrontière d'intérêts

CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, N Luxembourg 1 e.a. (V. § 34)

3° IRPP : avantages fiscaux réservés aux travailleurs percevant des revenus indigènes

CJUE, 9e ch., 14 mars 2019, C-174/18, Jacob et Lennertz

35. Question préjudicielle [Tribunal de première instance de Liège (Belgique), 5 mars 2018] : « L'article 39 du traité (...) s'oppose-t-il à ce que le régime fiscal belge, en son article 155 du CIR/92, qu'il soit fait abstraction ou application de la circulaire du 12 mars 2008 portant le n° Ci.RH.331/575.420, ait pour conséquences que les pensions luxembourgeoises du requérant, exonérées par application de l'article 18 de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg, soient incluses dans le calcul de l'impôt belge, servent d'assiette pour l'octroi d'avantages fiscaux prévus par le CIR/92 alors qu'elles devraient ne pas en faire partie, en raison de leur exonération totale voulue par la convention préventive de la double imposition, et que le bénéfice de ceux-ci, tels celui de la quotité exemptée d'impôt, épargne à long terme, dépenses payées avec des titres services, en vue d'économiser l'énergie dans une habitation, de sécurisation des habitations contre le vol ou l'incendie, pour libéralités du requérant, soit en partie perdu, réduit ou accordé dans une moindre mesure que si les requérants avaient tous les deux des revenus d'origine belge, qui, quant à eux, sont imposables en Belgique et non exonérés et peuvent ainsi absorber la totalité des avantages fiscaux ? »

Références : JOUE 2018, C 166, p. 15

Formation de jugement : 9^e chambre (juge rapporteur : C. Vajda)

Audience : affaire jugée sans audience

Conclusions de l'avocat général : affaire jugée sans conclusions

Dispositif de la décision : « L'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'application d'une réglementation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, ayant pour effet de priver un couple résidant dans cet État, dont l'un des membres perçoit une pension dans un autre État membre qui est exonérée d'imposition dans le premier État membre en vertu d'une convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions, d'une partie du bénéfice des avantages fiscaux octroyés par celui-ci. »

Observations : FI 2-2019, n° 6, § XX.

4° Mouvements de capitaux entre États membres et sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers : clause de « standstill »

CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-135/17, X

36. Questions préjudicielles [Bundesfinanzhof (Allemagne), 15 mars 2017] - « L'article 57, paragraphe 1, CE (devenu article 64, paragraphe 1, TFUE) doit-il être interprété en ce sens que l'article 56 CE (devenu article 63 TFUE) ne porte pas non plus atteinte à une restriction par un État membre aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, existant au 31 décembre 1993, si la disposition nationale restreignant les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers, existant à la date de référence, ne s'appliquait, dans sa substance, qu'aux

investissements directs, mais a été étendue après cette date de sorte à viser également les participations de portefeuille dans des sociétés étrangères inférieures au seuil de 10 % ?

En cas de réponse affirmative à la première question : l'article 57, paragraphe 1, CE doit-il être interprété en ce sens qu'il y a lieu de considérer comme l'application d'une disposition nationale restreignant les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, existant à la date de référence du 31 décembre 1993, le fait qu'une disposition ultérieure, qui équivaut, dans sa substance, à la restriction existant à la date de référence, trouve à s'appliquer, après cette date et pendant une courte période, d'une modification substantielle par une loi qui est certes entrée juridiquement en vigueur, mais qui n'a jamais trouvé à s'appliquer en pratique car elle a été remplacée, dès avant la date à laquelle elle devait être applicable pour la première fois à un cas d'espèce, par la disposition trouvant désormais à s'appliquer ?

En cas de réponse négative à l'une des deux premières questions : l'article 56 CE s'oppose-t-il à la réglementation d'un État membre selon laquelle la base d'imposition d'un assujetti établi dans cet État membre, détenant une participation d'au moins 1 % dans une société établie dans un autre État (en l'occurrence la Suisse), inclut, au prorata du pourcentage de participation détenu, les revenus positifs ayant la nature de capitaux placés réalisés par cette société si ces revenus sont soumis à un niveau d'imposition plus faible que dans le premier État ? »

Formation de jugement : 6^e chambre (juge rapporteur : A. Rosas)

Audience : 5 mars 2018

Conclusions de l'avocat général P. Mengozzi (5 juin 2018) : « L'article 57, paragraphe 1, CE doit être interprété en ce sens que relève du champ d'application de cet article une réglementation nationale qui, à la date du 31 décembre 1993, prévoyait, dans le chef du contribuable d'un État membre, l'imposition des investissements directs dans une société étrangère établie dans un pays tiers à partir d'un seuil de participation de 10 %, dont les effets ont perduré après le 31 décembre 1993 avant qu'elle soit remplacée par une autre réglementation nationale, laquelle, s'agissant des investissements directs, est, dans sa substance, identique à la réglementation qui existait au 31 décembre 1993. »

Dispositif de la décision : « 1) La clause de standstill, prévue à l'article 64, paragraphe 1, TFUE, doit être interprétée en ce sens que l'article 63, paragraphe 1, TFUE ne porte pas atteinte à l'application d'une restriction aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers impliquant des investissements directs, qui existait, dans sa substance, à la date du 31 décembre 1993 en vertu d'une réglementation d'un État membre, bien que la portée de cette restriction ait été étendue, après cette date, aux participations n'impliquant pas un investissement direct.

2) La clause de standstill, prévue à l'article 64, paragraphe 1, TFUE, doit être interprétée en ce sens que l'interdiction figurant à l'article 63, paragraphe 1, TFUE s'applique à une restriction aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers impliquant des investissements directs, lorsque la réglementation fiscale nationale à l'origine de cette restriction a fait l'objet, après le 31 décembre 1993, d'une modification substantielle en raison de l'adoption d'une loi qui est entrée en vigueur, mais qui

a été remplacée, avant même d'avoir été appliquée en pratique, par une réglementation identique, dans sa substance, à celle applicable au 31 décembre 1993, à moins que l'applicabilité de cette loi ait été différée en vertu du droit national, de telle sorte que, malgré son entrée en vigueur, celle-ci n'a pas été applicable aux mouvements de capitaux transfrontaliers visés à l'article 64, paragraphe 1, TFUE, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

3) L'article 63, paragraphe 1, TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre, en vertu de laquelle les revenus réalisés par une société établie dans un pays tiers ne provenant pas d'une activité propre de cette société, tels que ceux qualifiés de « revenus intermédiaires ayant la nature de capitaux placés », au sens de cette réglementation, sont incorporés, au prorata de la participation détenue, dans l'assiette fiscale d'un assujetti résidant dans cet État membre, lorsque cet assujetti détient une participation d'au moins 1 % dans ladite société et lorsque ces revenus sont soumis, dans ce pays tiers, à un niveau d'imposition plus faible que celui existant dans l'État membre concerné, à moins qu'il existe un cadre juridique prévoyant, notamment, des obligations conventionnelles de nature à habilitier les autorités fiscales nationales dudit État membre à contrôler, le cas échéant, la véracité des informations relatives à cette même société fournies aux fins de démontrer que la participation dudit assujetti dans cette dernière ne procède pas d'un dispositif artificiel. »

Observations : FI 2-2019, n° 2, § XX.

5° Contributions et prélèvements sociaux finançant des prestations de sécurité sociale

CJUE, 7e ch., 14 mars 2019, C-372/18, Dreyer

37. Questions préjudicielles [Cour administrative d'appel de Nancy (7 juin 2018)] : « Les prélèvements affectés à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie, qui contribuent au financement des prestations litigieuses, présentent-ils un lien direct et suffisamment pertinent avec certaines branches de la sécurité sociale énumérées à l'article 3 du règlement (CE) n° 883/2004 [du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, sur la coordination des systèmes de sécurité sociale (JO CEL 166, p. 1)] et entrent-ils par suite dans le champ d'application de ce règlement du seul fait que ces prestations se rapportent à l'un des risques énumérés audit article 3 et sont octroyées en dehors de toute appréciation discrétionnaire sur la base d'une situation légalement définie ? »

Formation de jugement : 7e chambre (juge rapporteur : C. Vajda)

Audience : affaire jugée sans audience

Conclusions de l'avocat général : affaire jugée sans conclusions

Dispositif de la décision : « L'article 3 du règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil, du 29 avril 2004, sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, doit être interprété en ce sens que des prestations, telles que l'allocation personnalisée d'autonomie et la prestation compensatoire du handicap, doivent, aux fins de leur qualification de « prestations de sécurité sociale » au sens de cette disposition, être considérées

comme étant octroyées en dehors de toute appréciation individuelle des besoins personnels du bénéficiaire, dès lors que les ressources de ce dernier sont prises en compte aux seules fins du calcul du montant effectif de ces prestations sur la base de critères objectifs et légalement définis. »

Observations : FI 2-2019, n° 8, § 8.

6° « Exit tax » allemande : incompatibilité avec l'ALCP de l'imposition immédiate des plus-values latentes en cas de transfert de domicile vers la Suisse

CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-581/17, Wächter

38. Questions préjudicielles [Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances du Bade-Wurtemberg, Allemagne) (14 juin 2017)] : « Les dispositions de l'Accord entre la Communauté européenne et la Confédération suisse sur la libre circulation des personnes, en particulier son préambule, ses articles 1er, 2, 4, 6, 7, 16 et 21 et l'article 9 de son annexe I doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la réglementation d'un État membre prévoyant, pour éviter toute perte de matière fiscale, l'imposition (sans report) des plus-values latentes de droits sociaux, non encore réalisées, lorsqu'un ressortissant de cet État membre, d'abord assujetti de manière illimitée dans ledit État membre, transfère son domicile de celui-ci vers la Suisse, et non vers un État membre [...] ou vers un État auquel l'accord EEE est applicable ? »

Formation de jugement : gde chambre (juge rapporteur : C.G. Fernlund)

Audience : 2 juill. 2018

Conclusions de l'avocat général M. Wathelet (27 sept. 2018) - « L'article 1er, sous a), de l'accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, ainsi que les articles 12 et 15 de son annexe I doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre prévoyant l'imposition, sans report, des plus-values latentes de droits sociaux, non encore réalisées, lorsqu'un ressortissant de cet État membre, d'abord assujetti de manière illimitée dans cet État membre, transfère son domicile de cet État vers la Suisse. »

Dispositif de la décision : « Les stipulations de l'accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, signé à Luxembourg le 21 juin 1999, doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à un régime fiscal d'un État membre qui, dans une situation où un ressortissant d'un État membre, personne physique, exerçant une activité économique sur le territoire de la Confédération suisse, transfère son domicile de l'État membre dont le régime fiscal est en cause vers la Suisse, prévoit le recouvrement, au moment de ce transfert, de l'impôt dû sur les plus-values latentes afférentes à des parts sociales détenues par ce ressortissant, alors que, en cas de maintien du domicile dans le même État membre, le recouvrement de l'impôt n'a lieu qu'au moment où des plus-values sont réalisées, à savoir lors de la cession des parts sociales concernées. »

Observations : FI 2-2019, n° 3, § 10.

C. Aides d'État

1^e « Tax ruling » : aide mise à exécution par la Belgique en faveur de 35 multinationales

Trib. UE, 7^e ch. élarg., 14 févr. 2019, T-131/16 et T-263/16, Belgique et Magnetrol International/Commission

39. Demande d'annulation de la décision de la Commission du 11 janvier 2016 sur le régime d'aide d'État de l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique dans la mesure où il n'identifie pas adéquatement la mesure d'aide d'État, qualifie de régime le système de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires et le considère comme une aide d'État incompatible au sens de l'article 107 TFUE.

Moyens du recours dans l'affaire T-131/16 : Dans cette affaire, la requérante invoque cinq moyens.

Premier moyen tiré de la violation de l'article 2, paragraphe 6, TFUE et de l'article 5, paragraphes 1 et 2, TUE, en ce que la Commission a utilisé la réglementation en matière d'aides d'État pour définir de façon unilatérale la compétence fiscale de l'État belge.

Deuxième moyen tiré de l'erreur de droit et de l'erreur d'appréciation manifeste commises par la Commission, en ce qu'elle a constaté une prétendue aide d'État qu'elle a qualifié de régime d'aide ne nécessitant pas de mesures d'application supplémentaires au sens de l'article 1^{er}, sous d), du règlement no 2015/1589 et de l'article 107 TFUE.

Troisième moyen tiré de violation de l'article 107 TFUE, en ce que la Commission a considéré que le système de décisions fiscales anticipées relatives aux bénéfices excédentaires constituait une mesure d'aide d'État. La Commission n'a pas identifié les ressources d'État impliquées, n'a pas établi l'existence d'un avantage et a fait une appréciation erronée de la sélectivité et de la distorsion de concurrence.

Quatrième moyen tiré de l'erreur d'appréciation commise par la Commission quant à l'identification des bénéficiaires de la prétendue aide comme étant non seulement les entités belges soumises à l'imposition en Belgique, mais également les groupes multinationaux auxquels elles appartiennent.

Cinquième moyen, en ordre subsidiaire, tiré de la violation du principe général de légalité et du règlement (UE) no 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (1), en ce qu'il se peut que la récupération soit exigée auprès des groupes multinationaux auxquels appartiennent les entités belges qui ont obtenu une décision fiscale anticipée.

Références : JOUE 2016, C 191, p. 36.

Moyens du recours dans l'affaire T-263/16 : À l'appui du recours, la partie requérante invoque quatre moyens.

Premier moyen tiré de l'erreur manifeste d'appréciation, de l'excès de pouvoir et du défaut de motivation dans la mesure où la décision attaquée allègue l'existence d'un régime d'aides.

Deuxième moyen tiré de la violation de l'article 107 TFUE et de l'obligation de motivation ainsi que d'une erreur manifeste d'appréciation en ce que la décision attaquée qualifie ce soi-disant régime de mesure sélective.

Troisième moyen tiré de la violation de l'article 107 TFUE et de l'obligation de motivation ainsi que d'une erreur d'appréciation, en ce que la décision attaquée affirme que ce soi-disant régime confère un avantage.

Quatrième moyen tiré de la violation de l'article 107 TFUE et du principe des attentes légitimes ainsi que de l'erreur manifeste d'appréciation, de l'excès de pouvoir et du défaut de motivation en ce que la décision attaquée ordonne la récupération de l'aide par la Belgique.

Références : JOUE 2016, C 279, p. 32

Formation de jugement : 7^e chambre élargie (juge rapporteur : V. Tomljenović)

Audience : 28 juin 2018

Dispositif de la décision : « 1) Les affaires T-131/16 et T-263/16 sont jointes aux fins du présent arrêt.

2) La décision (UE) 2016/1699 de la Commission, du 11 janvier 2016, relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique, est annulée.

3) La Commission européenne supportera, outre ses propres dépens, les dépens exposés par le Royaume de Belgique, y compris ceux afférents à la procédure de référé, et par Magnetrol International.

4) L'Irlande supportera ses propres dépens. »

Observations : FI 2-2019, n° 2, § XX.

2^e Taux d'imposition des clubs de football en Espagne

Trib. UE, 4^e ch., 26 févr. 2019, T-865/16, Futbol Club Barcelona/Commission

40. Demande d'annulation de la décision (UE) 2016/2391 de la Commission, du 4 juillet 2016, relative à l'aide d'État SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) octroyée par l'Espagne à certains clubs de football (JOUE 2016, L 357, p. 1)

Moyens du recours : À l'appui du recours, la partie requérante invoque cinq moyens.

Premier moyen tiré de ce que la décision attaquée viole l'article 49 TFUE, lu conjointement avec les articles 107 et 108 TFUE, ainsi que l'article 16 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, dans la mesure où tout le raisonnement suivi dans la décision attaquée repose sur une réglementation nationale qui restreint la liberté d'établissement.

Deuxième moyen tiré de ce que la décision attaquée viole l'article 107, paragraphe 1, TFUE dans la mesure où la Commission i) n'analyse pas les déductions applicables en fonction du taux d'imposition pour chaque [catégorie d'organisme], ii) n'agit pas impartialement, en recherchant des preuves à charge et à décharge et, partant, iii) conclut à tort qu'il existe un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

Troisième moyen tiré de ce que la décision attaquée méconnaît i) le principe de confiance légitime en ordonnant la récupération de l'aide alléguée, compte tenu du fait que, au regard du comportement de l'administration espagnole et de la durée de la procédure, le FC Barcelone pouvait avoir une confiance légitime dans la légalité du régime fiscal auquel il était assujéti, et ii) l'exigence fondamentale de sécurité juridique.

Quatrième moyen tiré de ce que la décision attaquée viole l'article 107, paragraphe 1, TFUE dans la mesure où la Commission ne tient pas compte du fait que l'aide serait justifiée par la logique interne du régime fiscal.

Cinquième moyen tiré de ce que la décision attaquée viole l'article 108, paragraphe 1, TFUE et les articles 21 à 23 du règlement (UE)

2015/1589 du Conseil, du 13 juillet 2015, portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO 2015 L 248, p. 9) dans la mesure où la Commission ordonne la récupération d'une aide existante sans respecter la procédure applicable à ce type d'aides.

Références : JOUE 2017, C 37, p. 57

Formation de jugement : 4^e chambre (juge rapporteur : H. Kanninen)

Audience : 26 juin 2018

Dispositif de la décision : « 1) La décision (UE) 2016/2391 de la Commission, du 4 juillet 2016, relative à l'aide d'État SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) octroyée par l'Espagne à certains clubs de football, est annulée.

2) La Commission européenne supportera ses propres dépens ainsi que ceux exposés par Fútbol Club Barcelona.

3) Le Royaume d'Espagne supportera ses propres dépens. »

3^e Taux d'imposition des clubs de football en Espagne

Trib. UE, 4^e ch., 26 févr. 2019, T-679/16, Athletic Club/Commission

41. Demande d'annulation de la décision (UE) 2016/2391 de la Commission, du 4 juillet 2016, relative à l'aide d'État SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) octroyée par l'Espagne à certains clubs de football (JOUE 2016, L 357, p. 1)

Moyens du recours : À l'appui de son recours, la partie requérante invoque cinq moyens.

Premier moyen tiré de la violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. À cet égard, elle soutient que, dans le cadre géographique de

référence (la Biscaye), la mesure examinée dans la décision ne peut pas être considérée comme sélective, étant donné que tous les clubs de football sont des personnes morales sans but lucratif soumises aux mêmes régime et type d'impôt sur les sociétés.

Deuxième moyen tiré de la violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. À cet égard, elle affirme que la différence d'imposition entre les personnes morales sans but lucratif et les sociétés anonymes est justifiée par les différences essentielles existant entre ces deux types de personnes morales.

Troisième moyen tiré de la violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. À cet égard, elle affirme que la mesure examinée dans la décision ne fausse pas la concurrence et n'affecte pas les échanges entre États membres.

Quatrième moyen tiré de la violation de l'article 108 TFUE et des articles 1^{er}, sous b), i), 17, 18 et 19 du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO L 83, p. 1). À cet égard, elle soutient que, si la mesure examinée dans la décision devait être considérée comme une aide d'État, il faudrait, en tout état de cause, la traiter comme une aide existante.

Cinquième moyen tiré de la violation de l'article 296 TFUE et de l'article 41, paragraphe 1, sous c), de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. À cet égard, elle affirme que la décision attaquée est entachée d'un défaut de motivation, car elle n'a pas examiné des éléments essentiels de la définition de l'aide d'État et n'a pas répondu aux allégations motivées des parties, méconnaissant ainsi des exigences essentielles en matière de charge de la preuve.

Références : JOUE 2016, C 419, p. 56

Formation de jugement : 4^e chambre (juge rapporteur : H. Kanninen)

Audience : 16 avril 2018

Dispositif de la décision : « 1) Le recours est rejeté.
2) Athletic Club est condamné aux dépens. »