

## 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 (avr./mai/juin 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 directe. 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

## II. Autres affaires pendantes

- A. Mesures d'harmonisation, § 3
- B. Libertés de circulation, § 10
- C. Aides d'État, § 19

## III. Affaires closes

- A. Libertés de circulation, § 33
- B. Aides d'État, § 35

## I. Affaires dernièrement introduites

### A. Mesures d'harmonisation

#### Assistance mutuelle en matière de recouvrement : mesures conservatoires (C-420/19, Heavyinstall)

**1. Question préjudicielle** [Riigikohus (Estonie), 29 mai 2019] : « *Convient-il d'interpréter l'article 16 de la directive 2010/24/UE du Conseil, du 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures en ce sens que la juridiction d'un État membre qui a reçu la demande de mesures conservatoires est, lorsqu'elle se prononce sur la demande conformément à sa législation nationale (ce que la juridiction requise peut faire conformément à l'article 16, première phrase), liée par le point de vue de la juridiction de l'État du siège du demandeur pour ce qui concerne la nécessité et la possibilité de mesures conservatoires, si un document contenant ce point de vue est soumis à la juridiction (article 16, [paragraphe 1.] deuxième alinéa, dernière phrase, qui indique qu'aucun acte visant à faire reconnaître ce document, à le compléter ou à le remplacer n'est nécessaire dans l'État membre requis)?* »

**Références** : JO C 263, 5 août 2019 p. 32

### B. Libertés de circulation

#### Libre circulation des capitaux et limitation de l'imputation sur l'IS d'un crédit d'impôt attaché à la retenue à la source acquittée sur des dividendes perçus d'une société d'un autre État membre (C-403/19, Société Générale)

**2. Question préjudicielle** [Conseil d'État (France), 24 mai 2019] : Au regard de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la circonstance que l'application des règles [fiscales], afin de compenser la double imposition de dividendes versés à une société imposable à l'impôt sur les sociétés dans l'État membre dont elle est résidente par une société résidente d'un autre État et soumis, du fait de l'exercice par cet État de sa compétence fiscale, à une retenue à la source, soit susceptible de laisser subsister un désavantage au détriment des opérations portant sur des titres de sociétés étrangères réalisées par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans le premier État implique-t-elle que celui-ci, dès lors que le choix a été fait de compenser la double imposition, aille au-delà de la renonciation à percevoir les recettes fiscales qu'il retirerait

de l'imposition à l'impôt sur les sociétés des dividendes en cause ?

**Références** : JO C 270 12 août 2019 p.22

**Observations** : La décision de renvoi est commentée dans le présent numéro (FI 3-2019, n° 2, § 8XX ; FI 3-2019, n° 5, § XX).

## II. Autres affaires pendantes

### A. Mesures d'harmonisation

#### 1° Directive mère-fille : sociétés établies à Gibraltar (C-458/18, GVC Services (Bulgaria))

**3. 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<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur M. Ilesic – avocat général M. Hogan)

**Audience** : 11 septembre 2019

**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° Directive mère-fille : effets de l'exonération et de l'imputation des dividendes versés par la filiale sur la déduction des pertes de la société mère (C-389/18, Brussels Securities (Belgique))

**4. Question préjudicielle [Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Belgique) - 13 juin 2018]** : « L'article 4 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 (remplacée, à dater du 18 janvier 2012, par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents), combiné avec les autres sources du droit communautaire, doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une réglementation d'une autorité nationale, telle que le Code des impôts sur les revenus 1992 et l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, dans les textes applicables pour l'exercice d'imposition 2011, ayant opté pour un régime d'exonération (abstention d'imposer les bénéfices distribués reçus par une société mère à titre d'associée de sa société filiale) consistant, dans un premier temps, à inclure le dividende distribué par la filiale dans la base imposable de la société mère, et, dans un second temps, à déduire ce dividende de cette base imposable en proportion de 95 %, au titre des revenus définitivement taxés en raison de l'application combinée, pour déterminer la base de calcul de l'impôt des sociétés de la société mère, de ce régime belge de déduction des revenus définitivement taxés et (1) des règles portant sur une autre déduction constituant un avantage fiscal prévu par cette réglementation (la déduction pour capital à risque), (2) du droit de déduire le solde des pertes antérieures récupérables, (3) du droit de reporter aux exercices fiscaux suivants, lorsque pour un exercice fiscal leur montant est supérieur à celui des bénéfices imposables, l'imputation de l'excédent des revenus définitivement taxés, de la déduction pour capital à risque et du solde des pertes antérieures récupérables, et (4) de l'ordre d'imputation prévoyant, lors de ces exercices fiscaux suivants, que l'imputation doit porter jusqu'à épuisement du bénéfice imposable d'abord sur les revenus définitivement taxés reportés, puis sur la déduction pour capital à risque reportée (dont le report est limité aux « sept périodes imposables suivantes »), puis sur le solde des pertes antérieures récupérables, entraîne la réduction, à hauteur de tout ou partie des dividendes reçus de la filiale, des pertes que la société mère aurait pu déduire si les dividendes avaient été purement et simplement écartés des bénéfices de l'exercice fiscal durant lequel ils ont été obtenus (avec pour effet de réduire le résultat imposable de cet exercice fiscal et d'augmenter, le cas échéant, les pertes fiscales reportables) plutôt que d'être maintenus dans ces bénéfices et d'être ensuite l'objet de règles d'exonération et de report du montant exonérés en cas d'insuffisance des bénéfices, à savoir la réduction du solde des pertes antérieures récupérables de la société mère, pouvant survenir lors des exercices fiscaux suivant un exercice fiscal pour lequel les revenus définitivement taxés, la déduction pour capital à risque et le solde des pertes antérieures récupérables excèdent le montant des bénéfices imposables. »

**Références** : JOUE 2018, C 294, p. 32

**Formation du jugement** : 7<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur M. von Danwitz)

**Audience** : 3 juillet 2019

**Conclusions de l'avocat général Saugmandsgaard Øe** : 5 septembre 2019

### 3° Directive fusions : déduction des intérêts d'un prêt contracté aux fins d'acquisition (C-751/18, Totalmédia)

**5. 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

**Formation de jugement : non encore attribuée** (juge rapporteur M. Fernlund – avocat général M. Szpunar)

### 4° Directive fusions : déduction des intérêts d'un prêt contracté aux fins d'acquisition (C-438/18, Galeria Parque Nascente)

**6. 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** : 8<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur M. Fernlund – avocat général M. Szpunar)

**Conclusions** : affaire jugée sans conclusions

**Date du prononcé** : 15 juill. 2019

### 5° 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)

**7. 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'appliquent 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.

**Formation de jugement** : 8<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur M. Fernlund – avocat général M. Szpunar)

**Conclusions** : affaire jugée sans conclusions

**Date du prononcé** : 18 septembre 2019

### 6° Directive intérêts et redevances : notion de « bénéficiaire effectif » et dispositions anti-abus (C-682/16, BEI)

**8. 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 présume-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. FI 2-2019, n° 2.1.2, § 34.

## 7 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.)

**9. Questions préjudicielles [Cour administrative (Luxembourg), 14 mars 2019] :** « 1) *Est-ce que les articles 7, 8 et 52, paragraphe 1<sup>er</sup>, 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<sup>er</sup>, 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, satisfont au critère de 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 :** JOUE 2019, C 213, p. 8

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

**10. 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 faitière et ses filiales directes ou indirectes) et horizontale (entre deux ou plusieurs filiales résidentes d'une société faitière 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 faitière 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 faitière 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 faitière 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

**Formation de jugement :** non encore attribuée (juge rapporteur M. Vajda – avocat général M. Pikamäe)

**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, Canadá)

**11. 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

**Formation de jugement** : 6<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur M. Bonichot – avocat général M. Hogan)

**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)

**12. 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<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur M. Kumin – Avocat général Mme Pitruzzella)

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

**13. 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'actionariat 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'actionariat 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'actionariat 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'actionariat 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'actionariat 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'actionariat 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'actionariat 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 (juge rapporteur M. Bonichot)

**Audience** : 29 avr. 2019

**Conclusions de l'avocat général Mme Kokott** : 4 juillet 2019

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

**14. 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** : grande chambre (juge rapporteur M. Bonichot)

**Audience** : 18 mars 2019

**Conclusions de l'avocat général Mme Kokott (13 juin 2019)** : « 1) La différence d'imposition induite par l'application d'un barème progressif ne constitue pas une restriction indirecte de la liberté d'établissement au sens des dispositions combinées de l'article 49 et de l'article 54 TFUE. Il en va de même lorsque,

dans le cas d'une imposition sur le revenu basée sur le chiffre d'affaires, une charge fiscale plus lourde pèse sur les entreprises de plus grande taille et que celles-ci sont de facto majoritairement détenues par des porteurs de parts étrangers. Il n'en irait autrement qu'à la condition de prouver que le comportement de l'État membre est constitutif d'abus de droit. La preuve d'un tel abus fait en l'occurrence défaut.

2) La différence d'imposition induite par l'application d'un barème progressif ne constitue ni un avantage sélectif au profit d'entreprises dont le chiffre d'affaires est plus faible (et ne constitue donc pas une aide) ni une circonstance dont peut se prévaloir une entreprise ayant un chiffre d'affaires plus élevé pour se soustraire à sa propre obligation fiscale.

3) L'impôt spécial hongrois, en tant qu'impôt direct sur le revenu basé sur le chiffre d'affaires, n'a pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires, de sorte que l'article 401 de la directive relative à la TVA ne fait pas obstacle à un tel impôt. »

### 6° Fiscalité des dividendes versés à des fonds de pension non-résidents (C-641/17, College Pension Plan of British Columbia)

**15. 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** : 7e chambre (juge rapporteur M. Arabadjiev)

**Audience** : 20 mars 2019

**Conclusions de l'avocat général M. Prikimäe (5 juin 2019)** : « 1) Les articles 63 et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre qui impose une retenue à la source pour les dividendes distribués par une société résidente aux fonds de pension résidents et non-résidents,

en prévoyant un mécanisme d'imputation intégrale sur l'impôt sur les sociétés réservé aux fonds de pension de résidents et, de ce fait, a pour effet d'exonérer quasiment ces dividendes de toute charge fiscale, alors que, pour les fonds de pension non-résidents, cette retenue constitue un impôt définitif, dans la mesure où la charge fiscale effective relative à ces dividendes supportée, dans cet État, par les fonds de pension non-résidents est plus lourde que celle qui pèse sur les fonds de pension résidents, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier dans l'affaire au principal.

2) L'article 64, paragraphe 1, TFUE doit être interprété en ce sens qu'une législation nationale, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui n'a pas fondamentalement été modifiée depuis le 31 décembre 1993 et qui prévoit l'imputation intégrale de l'impôt sur le revenu du capital de l'impôt sur les sociétés, ne relève pas de la prestation de services financiers, au sens de cette disposition. »

### 7° 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 et C-157/17, Köln-Aktienfonds Deka)

**16. 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<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur M. Xuereb)

**Audience :** 22 mai 2019

**Conclusions de l'avocat général Mme Pitruzzella :** 5 septembre 2019

### 8° Allocations sociales : exonération réservée aux seuls bénéficiaires d'allocations d'origine nationale (C-35/19, BU)

**17. Questions préjudicielles [Tribunal de première instance de Liège (Bruxelles), 21 janvier 2019] :** « L'article 38, § 1<sup>er</sup>, 4<sup>e</sup>, du C.L.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 :** JOUE 2019, C 103, p. 17

**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.

### 9° Liberté d'établissement : transfert du siège d'une société et récupération des pertes (C-405/18, AURES Holding (République tchèque))

**18. Questions préjudicielles [Nejvyšší správní soud (République tchèque) - 19 juin 2018] :** « Peut-on d'emblée faire relever le seul transfert du siège de direction d'une société d'un État membre vers un autre État membre de la notion de liberté d'établissement visée à l'article 49 du traité 1 sur le fonctionnement de l'Union européenne ?

En cas de réponse affirmative à la première question, les articles 49, 52 et 54 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne s'opposent-ils à une réglementation nationale qui ne permet pas à une entité d'un autre État membre, en cas de transfert du lieu où elle exerce son activité économique ou de son siège de direction en République tchèque, de faire valoir une perte fiscale subie dans cet autre État membre ? »

**Références** : JOUE 2018, C 301, p. 18

**Formation du jugement** : 4<sup>e</sup> ch. (juge rapporteur Mme Jürimäe)

**Audience** : 12 juin 2019

**Conclusions de l'avocat général Kokott** : 17 octobre 2019

**Observations** : Cette affaire soulève une première question, relativement balisée dans la jurisprudence de la Cour, de savoir si le transfert du siège d'une société d'un État membre vers un autre relève bien de la liberté d'établissement ; qui en douterait sérieusement ? C'est manifestement la réponse à la seconde question qui retiendra l'attention : des pertes peuvent-elles suivre le siège ? Cette question ne sera pas sans rappeler, dans un contexte certes différent, l'affaire *Daily Mail* (CJUE, 27 sept. 1988, C-81/87, *Daily Mail*), laquelle n'avait été lue que du point de vue du droit des sociétés, alors que la restriction à l'émigration du siège de la société en cause était de nature fiscale et avait été alors validée ; cela ne serait pas nécessairement le même « dire pour droit » aujourd'hui.

## C. Aides d'État

### 1° « Tax rulings »

**19. 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 (T-525/18, ENGIE Global LNG Holding e.a./Commission)**

**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

**Formation de jugement** : 7<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur Mme Tomljenovic)

**20. 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 (T-318/18, Amazon EU et Amazon.com/Commission)**

**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 conférait 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

**Formation de jugement :** 7<sup>e</sup> chambre élargie (juge rapporteur Mme Tomljenovic)

## **21. 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 (T-892/16, Apple Sales International and Apple Operations Europe/Commission)**

**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** : 7e chambre élargie (juge rapporteur Mme Tomljenovic)

**Audience** : 17 septembre 2019

## 22. 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 (T-760/15 et T-636/16, Starbucks et Starbucks Manufacturing Emea/Commission)

**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** : 7e chambre élargie (juge rapporteur Mme Tomljenovic)

**Audience** : 2 juillet 2018

**Date du prononcé** : 24 septembre 2019

## 23. 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 (T-755/15 et T-759/15, Fiat Chrysler Finance Europe/Commission)

**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** : 7e chambre élargie (juge rapporteur Mme Tomljenovic)

**Audience** : 21 juin 2018

**Date du prononcé** : 24 septembre 2019

## 2° Aides fiscales en faveur des ports belges

### 24. 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 (T-696/17, Havenbedrijf Antwerpen et Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Commission)

**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** : 6<sup>e</sup> chambre élargie (juge rapporteur M. Berardis)

**Audience** : 4 février 2019

**Date du prononcé** : 20 septembre 2019

**25. 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 (T-674/17, Port de Bruxelles et Région de Bruxelles-Capitale/Commission)**

**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** : 6<sup>e</sup> chambre élargie (juge rapporteur M. Berardis)

**Audience** : 30 janvier 2019

**Date du prononcé** : 20 septembre 2019

**26. 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 (T-673/17 et T-674/17, Port autonome du Centre et de l'Ouest e.a./Commission)**

**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** : 6<sup>e</sup> chambre élargie (juge rapporteur M. Berardis)

**Audience** : 30 janvier 2019

**Date du prononcé** : 20 septembre 2019

**3° Amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères (Espagne) : pourvois contre les arrêts du Tribunal**

**27. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (9<sup>e</sup> ch. él.) rendu le 15 novembre 2018 dans l'affaire T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Commission, 25 janv. 2019 (C-51/19 P, World Duty Free Group, anc. Autogrill España/Commission)**

**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 quatre 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.

**28. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (9<sup>e</sup> ch.) rendu le 15 novembre 2018 dans l'affaire T-227/10, Banco Santander/Commission, 25 janv. 2019 (C-52/19 P, Banco Santander/Commission)**

**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. § 27.

**29. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (9<sup>e</sup> ch. él.) rendu le 15 novembre 2018 dans l'affaire T-399/11 RENV, Banco Santander et Santusa Holding/Commission, 25 janv. 2019 (C-53/19 P, Banco Santander et Santusa Holding/Commission)**

**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. § 27.

**30. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (9<sup>e</sup> ch.) rendu le 15 novembre 2018 dans l'affaire T-405/11, d'Axa Mediterranean/Commission, 25 janv. 2019 (C-54/19 P, Axa Mediterranean/Commission)**

**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. § 27.

### **31. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (9<sup>e</sup> ch.) rendu le 15 novembre 2018 dans l'affaire T-406/11, Prosegur Compañía de Seguridad/Commission, 25 janv. 2019 (C-55/19 P, Prosegur Compañía de Seguridad/Commission)**

**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. § 27.

## **4<sup>e</sup> Amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères (Espagne) : question préjudicielle (C-274/14, Banco de Santander)**

**32. Question préjudicielle [Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid (Espagne) - 2 avril 2014] :** « L'article 1er, paragraphe 2, de la décision de la Commission, du 28 octobre 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, doit-il être interprété en ce sens que la confiance légitime qui y est reconnue et définie s'applique à la déduction de l'amortissement fiscal de la survaleur financière prévue à l'article 12, paragraphe 5, du TRLIS, en ce qui concerne les prises de participations indirectes dans des sociétés non-résidentes réalisées par le biais de l'acquisition directe d'une société holding non-résidente ?

*Dans l'affirmative, y-a-t-il lieu de constater la nullité de la décision C(2013)4399 final, du 17 juillet 2013, dans la procédure d'aide d'État SA.35550 (13/C)(ex 13/NN, ex 12/CP) — Amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prises de participations étrangères, par laquelle la Commission a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE, en raison de la violation dudit article et du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil, du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article 108 TFUE » ?*

**Références :** JOUE 2014, C 303, p. 15

**Formation du jugement :** grande chambre (juge rapporteur Mme Prechal)

**Audience :** 2 juillet 2019

**Conclusions de l'avocat général M. Hogan :** 1<sup>er</sup> octobre 2019

## **III. Affaires closes**

### **A. Libertés de circulation**

#### **1<sup>o</sup> Récupération de pertes définitives d'une filiale non-résidente absorbée**

**CJUE, 1<sup>er</sup> ch., 19 juin 2019, C-607/17, Memira Holding**

**33. 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<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur M. Bonichot)

**Audience** : 10 janvier 2019

**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.

**Dispositif de la décision** : « 1) Aux fins de l'appréciation du caractère définitif des pertes d'une filiale non-résidente, au sens du point 55 de l'arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C 446/03, EU:C:2005:763), la circonstance que l'État membre dont relève la filiale ne permet pas de transférer des pertes d'une société à un autre assujetti en cas de fusion, alors qu'un tel transfert est prévu par l'État membre dont relève la société mère en cas de fusion entre sociétés résidentes, n'est pas déterminante, à moins que la société mère ne démontre qu'il lui est impossible de valoriser ces pertes en faisant en sorte, notamment au moyen d'une cession, qu'elles soient fiscalement prises en compte par un tiers au titre d'exercices futurs.

2) Dans l'hypothèse où la circonstance mentionnée dans la première question deviendrait pertinente, est indifférent le fait qu'il n'existe alors, dans l'État de résidence de la filiale, aucune autre entité qui aurait pu déduire les pertes en cas de fusion si une telle déduction avait été autorisée. »

**Observations** : La question de la récupération des pertes d'une société établie dans un État membre par une société établie dans un autre État membre est très sensible, notamment dans le contexte de sociétés fiscalement intégrées, et ce, depuis le fameux arrêt Marks & Spencer, dont il ressort, en substance, que les pertes d'une filiale ne sont pas récupérables par sa société mère, sauf si elles sont « définitives », en ce que la filiale ne peut elle-même les imputer, pour une raison ou pour une autre. Toute la question est alors de savoir ce qu'est une perte « définitive », dans un contexte de fusion, comme dans l'affaire Memira Holfing ici signalée.

## 2° Conditions et portée de la jurisprudence Marks & Spencer sur la récupération de pertes définitives d'une filiale non-résidente

CJUE, 1<sup>er</sup> ch., 19 juin 2019, C-608/17, Holmen

**34. 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<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur M. Bonichot)

**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. »

**Dispositif de la décision** : « 1) La notion de pertes définitives d'une filiale non-résidente, au sens du point 55 de l'arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C 446/03, EU:C:2005:763), ne s'applique pas à une sous-filiale, à moins que toutes les sociétés intermédiaires entre la société mère demandant un dégrèvement de groupe et la sous-filiale subissant des pertes susceptibles d'être regardées comme étant définitives ne soient résidentes du même État membre.

2) Aux fins de l'appréciation du caractère définitif des pertes d'une filiale non-résidente, au sens du point 55 de l'arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C 446/03, EU:C:2005:763), la circonstance que l'État membre dont relève la filiale ne permet pas de transférer des pertes d'une société à un autre assujetti l'année d'une liquidation n'est pas déterminante, à moins que la société mère ne démontre qu'il lui est impossible de valoriser ces pertes en faisant en sorte, notamment au moyen d'une cession, qu'elles soient prises en compte par un tiers au titre d'exercices futurs.

3) Dans l'hypothèse où la circonstance mentionnée au point 2 du présent dispositif deviendrait pertinente, est indifférente la

mesure dans laquelle la législation de l'État de la filiale accusant des pertes susceptibles d'être qualifiées de définitives a eu pour conséquence qu'une partie de celles-ci n'a pas pu être imputée sur les bénéficiaires courants de la filiale déficitaire ou sur ceux d'une autre entité du même groupe. »

**Observations :** S'inscrivant dans la même problématique de pertes dites « définitives », au sens de l'arrêt *Marks & Spencer*, que l'affaire *Memira Holding* signalée plus haut, l'affaire *Holmen* s'inscrivait dans un contexte plus complexe, lequel aurait, à notre sens, justifié une formation en grande chambre.

En tout état de cause, la Cour a ici refusé d'étendre l'« exception *Marks & Spencer* », d'une part, en posant une condition de détention directe et, d'autre part, en excluant le caractère définitif des pertes en cas de possibilité de cession à un tiers ou de report en avant. Ces deux motifs ne peuvent qu'être approuvés, sauf à permettre un risque non hypothétique de double prise en compte des pertes.

## B. Aides d'État

### 1° 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

CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 2 mai 2019, C-598/17, A-Fonds

**35. 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 :** 1<sup>re</sup> chambre (juge rapporteur : M. Bonichot)

**Audience :** 19 décembre 2018

**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. »

**Dispositif de la décision :** « Les articles 107 et 108 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'une juridiction nationale ne saurait apprécier la conformité d'une condition de résidence telle que celle en cause au principal à l'article 56, paragraphe 1, CE, devenu l'article 63, paragraphe 1, TFUE, dans le cas où le régime de remboursement de l'impôt sur les dividendes concerné est constitutif d'un régime d'aides. »

### 2° Exonération d'IS par la France en faveur de ses ports

Trib. UE, 6<sup>e</sup> ch., 30 avr. 2019, T-747/17, Union des ports de France (UPF)/Commission

**36. 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<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur : G. Berardis)

**Audience :** 28 novembre 2018

**Dispositif de la décision :** « 1) *Le recours est rejeté.*

2) *L'Union des ports de France – UPF est condamnée aux dépens. »*

**Observations :** Parmi les conditions désormais souvent non discutées pour qu'une mesure étatique, telle une exonération d'IS, relève de la notion d'aide d'État, au sens de l'article 107 TFUE, figurent, en aval, celle de l'atteinte au marché (affectation des échanges entre États membres et distorsion de la concurrence) et, en amont, celle de la notion d'entreprise, laquelle implique que l'avantage soit conféré à une entité qui exerce une activité économique. En matière fiscale, c'est la condition de sélectivité qui est discutée.

Dans les deux affaires sur les ports français ici rapportées, cette dernière condition n'était pas discutée, mais bien les deux autres. En l'espèce, les ports français contestaient en effet, d'une part, l'exercice d'activités économiques et, partant, la notion d'entreprise.

Sur ce point, le Tribunal observe que, si les ports français exercent des activités non économiques, telles que le contrôle et la sécurité du trafic maritime ou la surveillance antipollution, d'autres activités présentent une nature (davantage) économique, tels que, notamment, l'accès aux infrastructures contre rémunération ou la mise à disposition de terrains, également contre rémunération. La condition était donc remplie, sans que le Tribunal ne trouve à redire à la censure intégrale de la Commission, laquelle ne visait que les activités économiques, à l'exclusion des activités relevant de prérogatives de puissance publique.

La condition relative à l'atteinte au marché était aussi contestée. À cet égard, le Tribunal a pu se contenter de rappeler que, selon la jurisprudence, en ce qui concerne les conditions de distorsion de la concurrence et d'affectation des échanges aux fins de la qualification d'une mesure nationale d'aide d'État, il y a lieu non pas d'établir une incidence réelle de

l'aide en cause sur les échanges entre les États membres et une distorsion effective de la concurrence, mais seulement d'examiner si cette aide est susceptible d'affecter ces échanges et de fausser la concurrence. En particulier, lorsqu'une aide accordée par un État membre renforce la position de certaines entreprises par rapport à celle d'autres entreprises concurrentes dans les échanges entre les États membres, ces derniers doivent être considérés comme étant influencés par l'aide. À cet égard, il n'est pas nécessaire que les entreprises bénéficiaires participent elles-mêmes aux échanges entre États membres. En effet, lorsqu'un État membre octroie une aide à des entreprises, l'activité intérieure peut s'en trouver maintenue ou augmentée, avec cette conséquence que les chances des entreprises établies dans d'autres États membres de pénétrer le marché de cet État membre en sont diminuées.

Quant à la condition de la distorsion de la concurrence, il suffisait de rappeler que les aides qui visent à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales faussent en principe les conditions de concurrence.

**Trib. UE, 6<sup>e</sup> ch., 30 avr. 2019, T-754/17, Chambre de commerce et d'industrie métropolitaine Bretagne Ouest (port de Brest)/Commission**

**37. 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<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur : G. Berardis)

**Audience** : 28 novembre 2018

**Dispositif de la décision** : « 1) Le recours est rejeté.

2) La chambre de commerce et d'industrie métropolitaine Bretagne-Ouest (port de Brest) est condamnée aux dépens. »

**Observations** : La seconde affaire relative à l'exonération à l'IS des ports français était en de nombreux points similaires à la première (V. § 36), en particulier quant à la nature des activités en cause, les requérants s'étant toutefois placés, en vain, sur le terrain des services d'intérêt général, et quant à la condition d'atteinte au marché.

### 3<sup>e</sup> Aide d'État incompatible constituée de la progressivité d'un impôt assis sur le chiffre d'affaires dans le secteur de la vente au détail en Pologne : notion d'aide et condition de sélectivité

**Trib. UE, 9<sup>e</sup> ch. él., 16 mai 2019, T-836/16 et T-624/17, Pologne/Commission**

38. Demandes d'annulation, d'une part, de la décision C(2016) 5596 final de la Commission, du 19 septembre 2016, relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Pologne – Impôt polonais dans le secteur de la vente au détail, ouvrant la procédure formelle d'examen prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE à l'égard de cette mesure, et, d'autre part, de la décision (UE) 2018/160 de la Commission, du 30 juin 2017, relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) mise à exécution par la Pologne relative à l'impôt sur le commerce de détail (JOUE 2018, L 29, p. 38), clôturant la procédure et selon laquelle ladite mesure constitue une aide d'État incompatible avec le marché intérieur et a été mise à exécution de manière illégale

**Moyens du recours** (extraits de l'arrêt du Tribunal mettant fin à l'instance) : « Dans l'affaire T 836/16, le gouvernement polonais soulève quatre moyens à l'encontre de la décision d'ouvrir la procédure, première décision attaquée : d'abord celui tiré de l'existence d'une erreur de qualification juridique de la mesure en cause d'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE ; ensuite ceux tirés d'une violation de l'article 13, paragraphe 1, du règlement no 2015/1589 et du principe de proportionnalité en raison de l'injonction de suspendre sans délai l'application du

taux progressif de l'impôt jusqu'à ce que la Commission ait adopté une décision sur sa compatibilité avec le marché intérieur » ; enfin celui tiré d'une motivation erronée et insuffisante.

Dans l'affaire T 624/17, le gouvernement polonais soulève deux moyens à l'encontre de la décision finale, seconde décision attaquée : d'une part, celui tiré de l'existence d'une erreur de qualification juridique de la mesure en cause d'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE ; d'autre part, celui tiré d'une motivation erronée et insuffisante.

En l'occurrence, le Tribunal estime opportun d'examiner en premier lieu les moyens tirés de l'existence, dans les décisions attaquées, d'une erreur de qualification juridique de la mesure en cause d'aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. »

**Références** : JOUE 2017, C 30, p. 54 ; 38

**Formation de jugement** : 9<sup>e</sup> ch. él.

**Audience** : 26 sept. 2018

**Dispositif de la décision** « 1) La décision C(2016) 5596 final de la Commission, du 19 septembre 2016, relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Pologne – Impôt polonais dans le secteur de la vente au détail, est annulée.

2) La décision (UE) 2018/160 de la Commission, du 30 juin 2017, relative à l'aide d'État SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) mise à exécution par la Pologne relative à l'impôt sur le commerce de détail, est annulée.

3) La Commission européenne supportera ses propres dépens ainsi que ceux exposés par la République de Pologne dans les affaires T 836/16 et T 624/17.

4) La Hongrie supportera ses propres dépens dans les affaires T 836/16 et T 624/17 »

**Observations** : Un impôt assis sur le chiffre d'affaires dont le taux est progressif selon le chiffre d'affaires peut-il constituer une aide d'État, au sens de l'article 107 TFUE ? À cette question, la Commission avait répondu par l'affirmative, en considérant que le cadre juridique de référence devait prévoir un taux unique. On sait la question sensible : déterminer la règle générale pour vérifier le respect de la condition de sélectivité.

Même sans sensibilité affichée pour le petit commerce, le Tribunal censure la Commission, en rappelant que la démonstration de l'existence d'un traitement fiscal avantageux réservé à certaines entreprises, autrement dit la caractérisation de la sélectivité d'une mesure, impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, cette mesure est de nature à favoriser certaines entreprises par rapport à d'autres, qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable.

Sur cette base, le Tribunal exclut la lecture de la Commission. Des dispositions particulières prévues pour certaines entreprises à raison de situations qui leur sont propres, les faisant bénéficier d'une modulation, voire d'une exonération d'impôt, ne doivent pas s'analyser comme constitutives d'un avantage sélectif si ces dispositions ne contreviennent pas à l'objectif de l'impôt en question.

Ce n'était pas le cas en l'espèce, puisque le législateur polonais entendait protéger les PME et les TPE, moins assujetties, contre la grande distribution.

Erreur de droit sur le cadre de référence emportant *ipso jure* erreur de droit quant à la sélectivité de la mesure en cause et, partant, l'annulation de la décision de la Commission. Même en matière fiscale, les États membres peuvent encore intervenir...

**4° Aide d'État incompatible constituée de la progressivité d'un impôt assis sur le chiffre d'affaires de la diffusion de la publicité en Hongrie : notion d'aide et condition de sélectivité**

**Trib. UE, 9<sup>e</sup> ch., 27 juin 2019, T-20/17, Hongrie/Commission**

**39. Demande d'annulation de la décision (UE) 2017/329 de la Commission, du 4 novembre 2016, concernant la mesure SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) mise à exécution par la Hongrie dans le domaine de la taxation des recettes publicitaires (JOUEE 2017, L 49, p. 36)**

**Moyens du recours** (extraits de l'arrêt du Tribunal mettant fin à l'instance) : « La Hongrie soulève trois moyens au soutien de son recours, le premier, tiré de l'existence d'une erreur de qualification juridique des mesures en cause d'aides d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, le deuxième, tiré du non-respect de l'obligation de motivation et le troisième, tiré d'un détournement de pouvoir.

En l'occurrence, le Tribunal estime opportun d'examiner d'abord le moyen tiré de l'existence d'une erreur de qualification juridique des mesures en cause d'aides d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. »

**Références** : JOUE 2017, C 78, p. 36

**Formation de jugement** : 9<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur M. Madise)

**Audience** : 10 janv. 2019

**Dispositif de la décision** « 1) La décision (UE) 2017/329 de la Commission, du 4 novembre 2016, concernant la mesure SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) mise à exécution par la Hongrie dans le domaine de la taxation des recettes publicitaires, est annulée.

2) La Commission européenne supportera ses propres dépens ainsi que ceux exposés par la Hongrie, y compris ceux afférents à la procédure de référé.

3) La République de Pologne supportera ses propres dépens »

**Observations** : Tout comme dans l'affaire relative de la progressivité d'un impôt assis sur le chiffre d'affaires dans le secteur de la vente au détail en Pologne (V. § 38), le Tribunal a également censuré la Commission, sur le terrain de la sélectivité, eu égard à un impôt similaire, quant à la progressivité du taux et quant à l'assiette comptable, et ce, concernant la diffusion de la publicité en Hongrie.