

## 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 (oct./nov./déc. 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. Libertés de circulation, § 1
- B. Aides d'État, § 3

## II. Autres affaires pendantes

- A. Mesures d'harmonisation, § 6
- B. Libertés de circulation, § 10
- C. Aides d'État, § 18

## III. Affaires closes

- A. Mesures d'harmonisation, § 29
- B. Libertés de circulation, § 31

## I. Affaires dernièrement introduites

### A. Libertés de circulation

**Transfert de fonds transfrontaliers entre une succursale et sa société mère, application obligatoire de la législation sur les prix de transfert et liberté d'établissement (C-558/19, Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj)**

**1. Question préjudicielle [Tribunalul Cluj (Roumanie), 23 juill. 2019] :** « Les articles 49 et 63 [TFUE] s'opposent-ils à une réglementation nationale telle que celle en cause [l'article 11, paragraphe 2, et l'article 29, paragraphe 3, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts)], qui permet de requalifier un transfert bancaire de fonds d'une succursale résidant dans un État membre à sa société mère résidant dans

un autre État membre d'« opération génératrice de revenus », de sorte que l'application des règles en matière de prix de transfert devient obligatoire, alors que, si la même opération avait été effectuée entre une succursale et une société mère résidant toutes deux dans le même État membre, elle n'aurait pas pu être requalifiée ainsi et lesdites règles n'auraient pas trouvé à s'appliquer ? »

**Références :** JOUE 2019, C 372, p.14

**Imposition discriminatoire de dividendes versés à des OPCVM non résidents (C-545/19, Allianzgi-Fonds Aevn)**

**2. Questions préjudicielles [Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Portugal), 17 juill. 2019] :** « 1) L'article 56 [CE] (devenu article 63 TFUE), relatif à la libre circulation des capitaux, ou l'article 49 [CE] (devenu article 56 TFUE), relatif à la libre prestation de services, s'opposent-ils à un régime fiscal comme celui dont il s'agit dans le litige au principal, institué par l'article 22 de l'Estatuto dos Benefícios Fiscais (statut

des avantages fiscaux) qui prévoit la retenue libératoire de l'impôt à la source sur les dividendes distribués par des sociétés portugaises à des organismes de placement collectif ne résidant pas au Portugal et établis dans d'autres États membres de l'Union, alors que les organismes de placement collectif constitués conformément à la législation fiscale portugaise et qui ont leur résidence fiscale au Portugal peuvent bénéficier d'une exemption de la retenue à la source s'agissant des revenus en question ?

2) En prévoyant une retenue à la source sur les dividendes versés aux organismes de placement collectif non résidents et en réservant aux organismes de placement collectif résidents la possibilité d'obtenir l'exemption de la retenue à la source, la réglementation nationale en cause dans la procédure au principal prévoit-elle un traitement plus défavorable des dividendes versés aux organismes de placement collectif non résidents, dans la mesure où ces derniers n'ont aucune possibilité de bénéficier d'une telle exemption ?

3) Convient-il de considérer que le cadre fiscal des détenteurs de participations dans les organismes de placement collectif a de la pertinence pour les besoins de l'appréciation du caractère discriminatoire de la législation portugaise, dans la mesure où celle-ci prévoit un traitement fiscal spécifique et distinct (i) pour les organismes de placement collectif (résidents) et (ii) pour les différents détenteurs de participations dans les organismes de placement collectif ? Ou alors, compte tenu du fait que le régime fiscal des organismes de placement collectif résidents n'est, en aucune manière, modifié ou affecté par le fait que les détenteurs des participations en question résident ou non au Portugal, faut-il considérer que l'appréciation du caractère comparable des situations aux fins de déterminer le caractère discriminatoire de la réglementation en cause doit être effectuée uniquement par rapport à la fiscalité applicable au niveau du véhicule d'investissement ?

4) La différence de traitement entre les organismes de placement collectif résidents et les organismes de placement collectif ne résidant pas au Portugal est-elle admissible, compte tenu du fait que les personnes physiques ou morales résidant au Portugal, qui sont détentrices de participations dans des organismes de placement collectif (résidents ou non résidents) sont, dans les deux cas, assujetties de la même manière (et, normalement, sans exonération) à l'imposition des revenus distribués par des organismes de placement collectif, alors que les détenteurs non résidents de participations dans des organismes de placement collectif sont soumis à une fiscalité plus élevée ?

5) Compte tenu du fait que la discrimination visée en l'espèce concerne une différence d'imposition du revenu résultant de dividendes distribués par des organismes de placement collectif résidents aux différents détenteurs de participations dans les organismes de placement collectif, est-il légitime de tenir compte, pour les besoins de l'analyse du caractère comparable de l'impôt sur le revenu, d'autres impôts, taxes ou contributions dus du fait des investissements effectués par les organismes de placement collectif ? En particulier, est-il légitime et admissible de considérer, pour les besoins de l'analyse du caractère comparable, également l'impact produit par des impôts sur le patrimoine, sur les dépenses ou autres, et pas seulement l'impact de l'impôt sur le revenu des organismes de placement collectif, en incluant d'éventuels impôts spécifiques ? »

**Références :** JOUE 2019, C 399, p. 20

## B. Aides d'État

### Progressivité et sélectivité d'une taxe sur la publicité : le régime de référence en questions (C-596/19 P, Commission/Hongrie)

#### 3. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (9<sup>e</sup> ch.) rendu le 27 juin 2019 dans l'affaire T-20/17, Hongrie/Commission, 6 août 2019

##### Moyens et principaux arguments du pourvoi :

Dans cette affaire, la Commission conclut à ce qu'il plaise à la Cour :

- annuler l'arrêt du Tribunal (neuvième chambre) rendu le 27 juin 2019 dans l'affaire T-20/17, Hongrie/Commission ;
- rejeter les deuxième et troisième moyens invoqués à l'appui du recours introduit par la Hongrie devant le Tribunal, tirés respectivement du non-respect de l'obligation de motivation et d'un détournement de pouvoir, et de condamner la Hongrie aux dépens des procédures de première instance et de pourvoi ;
- subsidiairement, renvoyer l'affaire devant le Tribunal afin qu'il y soit statué sur les moyens qui n'ont pas encore été appréciés par celui-ci et de réserver les dépens des procédures de première instance et de pourvoi.

Au soutien de son pourvoi, la Commission fait valoir, dans le cadre du premier moyen invoqué, que le Tribunal a violé l'article 107, paragraphe 1, TFUE en concluant que le régime de taux progressifs de la taxe hongroise sur la publicité n'était pas sélectif. Elle s'appuie à cet égard sur trois motifs :

Premièrement, le Tribunal a, aux points 78 à 83 de l'arrêt attaqué, conclu à tort que la Commission s'est trompée en excluant les taux progressifs prévus par la taxe hongroise sur la publicité lorsqu'elle a identifié le régime de référence. Contrairement au point de vue du Tribunal, l'approche suivie par la Commission dans la décision est conforme à la jurisprudence. En conséquence, le Tribunal a fait une mauvaise application du droit dans sa définition du régime de référence.

Deuxièmement, le Tribunal a, aux points 84 à 90 de l'arrêt attaqué, conclu à tort que la Commission a mal identifié l'objectif de la taxe sur la publicité, à la lumière duquel la comparabilité doit être appréciée. Dans l'appréciation de la comparabilité, selon la jurisprudence constante de la Cour, ce n'est que l'objet de la mesure, c'est-à-dire son objectif fiscal tel que déterminé par le fait générateur, qui présente une importance. D'autres objectifs, tels que, par exemple, la capacité contributive, ne sont pertinents que lorsqu'il s'agit d'apprécier si une certaine différenciation effectuée par la taxe est objectivement justifiable, pour autant que ces objectifs soient inhérents à la nature de la taxe. En conséquence, le Tribunal se fourvoie dans son application du droit lorsqu'il invoque le soi-disant objectif de redistribution afin d'apprécier la comparabilité.

Troisièmement, le Tribunal se trompe dans son point de vue exprimé aux points 91 à 105 de l'arrêt attaqué, selon lequel la Commission a décidé à tort que l'objectif de redistribution ne justifie pas la nature progressive d'une taxe se rapportant au chiffre d'affaires. La conclusion du Tribunal selon laquelle la taxe hongroise sur la publicité n'est pas discriminatoire et sert un objectif de redistribution repose sur la présomption incorrecte que les entreprises ayant un chiffre d'affaires élevé sont nécessairement plus rentables que les entreprises ayant un chiffre d'affaires moins élevé. En s'appuyant sur cette présomption incorrecte, le Tribunal s'est trompé dans son application du droit lorsqu'il a admis, à titre de justification de la différenciation générée par la taxe, un objectif étranger à la nature de celle-ci. En outre, en se fondant sur cette présomption incorrecte, le Tribunal a illégalement renversé la charge de la preuve et contraint la Commission à prouver

que les taux progressifs prévus par la taxe hongroise sur la publicité ne peuvent pas être justifiés par le prétendu objectif de redistribution.

Dans le cadre du deuxième moyen invoqué à l'appui du pourvoi, la Commission fait valoir que le Tribunal a violé l'article 107, paragraphe 1, TFUE en concluant que la déductibilité de 50 % des pertes reportées n'était pas sélective. Premièrement, la mesure en cause n'est pas compatible avec le régime de référence dont il fait soi-disant partie, puisqu'elle rend possible la déduction de pertes pour des contribuables assujettis au paiement d'une taxe sur le chiffre d'affaires, ce qui ne reflète pas la rentabilité des entreprises. Deuxièmement, contrairement à ce que conclut le Tribunal, la mesure en cause n'est pas de nature générale et elle ne dépend pas d'une circonstance aléatoire. Au contraire, les bénéficiaires de la mesure relative à l'exercice fiscal précédent étaient identifiables au moment où la taxe a été instaurée.

**Références :** JOUE 2019, C 346, p. 10

### Exonération sur le financement des groupes dans le cadre des règles britanniques relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC)

#### 4. Demande d'annulation de la décision de la Commission C(2019) 5226, du 2 avril 2019, sur l'aide d'État SA.44896 mise en œuvre par le Royaume Uni en ce qui concerne le CFC Group Financing Exemption (exonération sur le financement des groupes dans le cadre des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées), 12 juin 2019 (T-363/19, Royaume-Uni/Commission)

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

1) **Premier moyen** tiré de l'existence d'une erreur manifeste d'appréciation : choix du système de référence erroné.

– La requérante fait valoir que la Commission a commis une erreur en estimant que les « Controlled Foreign Company (CFC) rules » (règles sur les sociétés étrangères contrôlées) fournissent le cadre approprié pour un examen de la comparabilité (considérant 107, figurant dans le préambule de la décision attaquée).

– Le Royaume Uni applique un système d'impôt sur les sociétés largement territorial : en général, seuls les bénéfices provenant du Royaume Uni sont imposables. Il convient donc de partir du fait qu'aucun impôt n'est dû sur les bénéfices des filiales étrangères. La législation sur les sociétés étrangères contrôlées déroge à ce principe et établit un certain nombre de circonstances exceptionnelles dans lesquelles les CFC peuvent se voir réclamer un impôt (CFC-charge). Le système de référence approprié est donc le cadre de l'impôt sur les sociétés dans son ensemble. La requérante fait valoir que la Commission a commis une erreur en choisissant un cadre de référence artificiellement étroit.

2) **Deuxième moyen**, tiré du fait que les exonérations figurant dans le chapitre 9 de la Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 [loi sur les dispositions fiscales (internationales et autres) de 2010] ne sont pas des dérogations.

– L'objectif des règles sur les sociétés étrangères contrôlées est de n'imposer une taxe sur lesdites sociétés que pour les dispositifs qui présentent un risque élevé d'abus ou de détournement artificiel. Le Royaume Uni a choisi une technique législative par laquelle il : (i) a commencé par une définition large et inclusive des sociétés étrangères contrôlées et (ii) a exclu l'écrasante majorité des bénéfices tirés desdites sociétés, afin de ne retenir que la catégorie étroite des bénéficiaires qui présentent un risque d'abus ou de détournement artificiel. Les chapitres 5 et 9 de la loi de 2010 sur les dispositions fiscales (internationales et autres) font l'objet d'une application conjointe en

vue d'identifier les dispositifs présentant un risque élevé d'abus ou de détournement artificiel.

– La requérante avance en outre que, en estimant que les exonérations prévues au chapitre 9 constituaient une dérogation, la Commission a commis une erreur manifeste, car elle s'est focalisée sur la technique législative employée et non sur les objectifs sous-jacents de la mesure.

– De l'avis de la requérante, la Commission a également estimé – à tort – qu'il n'y avait pas de différences pertinentes entre les Qualifying Loan Relationships (QLRs) (prêts qui sont accordés à des sociétés du groupe établies hors du Royaume Uni et qui sont éligibles) et ceux qui ne sont pas éligibles. Le gouvernement britannique est particulièrement bien placé pour déterminer quels types de dispositifs présentent un risque élevé d'abus ou de détournement artificiel. Il soutient que la Commission :

a. a commis une erreur de droit en n'accordant pas au gouvernement britannique une marge d'appréciation appropriée lors de l'examen de cette question ;

b. a commis une erreur manifeste dans son appréciation des dispositifs en cause.

3) **Troisième moyen** tiré de l'existence d'une erreur manifeste d'appréciation en matière de sélectivité.

– C'est à tort que la Commission a conclu que le Royaume Uni aurait dû se fonder uniquement sur le critère des « significant people functions (SPF) » (« fonctions importantes »), par opposition aux chapitres 5 et 9 précités qui s'appliquent de manière conjointe. C'est également à tort qu'elle a rejeté l'appréciation voulant qu'une approche fondée sur les seules fonctions importantes soit tout aussi complexe à gérer qu'une approche fondée sur des investissements en capital en provenance du Royaume Uni.

– La requérante soutient en outre que la Commission a également commis une erreur en rejetant la position du Royaume Uni selon laquelle lesdites exonérations du chapitre 9 constituaient, au regard de l'arrêt de la Cour (grande chambre) Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C 196/04, EU:C:2006:544), une réponse appropriée, proportionnée et praticable sur le plan administratif.

4) **Quatrième moyen**, tiré de l'absence d'effet sur les échanges à l'intérieur de l'Union.

– Les requérantes font enfin valoir que la Commission a commis une erreur en considérant que lesdites exonérations du chapitre 9 accordaient à toute société un « avantage » de nature à affecter le commerce à l'intérieur de l'Union. Selon la requérante, il s'agit plutôt d'un mécanisme par lequel la taxe afférente aux sociétés étrangères contrôlées (CFC-charge) est imposée, dans un petit nombre de cas, à des sociétés résidentes au Royaume Uni. À l'époque en cause (2013), il n'existait aucune obligation à l'échelle de l'Union de prélever un impôt sur les bénéficiaires des sociétés étrangères contrôlées et la Commission n'a pas démontré que, par rapport aux obligations imposées dans les autres États membres, les exonérations prévues au chapitre 9 procuraient un avantage de nature à affecter les échanges à l'intérieur de l'Union.

**Références :** JOUE 2019, C 263, p. 62

**Formation de jugement :** 2<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur Mme Tomljenovic)

**Observations :** Le Tribunal ayant retenu cette affaire et l'affaire T-456/19 comme affaires pilotes dans ce contentieux relatif à la décision de la Commission relative à la législation britannique sur les SEC, il a été décidé de suspendre, dans l'attente des prononcés dans ces deux affaires, 45 autres affaires portant sur la même décision.

Il s'agit des affaires T-457/19, Synthomer/Commission, T-470/19, Essentra e.a./Commission ; T-471/19, Eland Oil & Gas/Commission ; T-473/19, Diageo e.a./Commission ; T-474/19, Halma e.a./Commission ;

T-475/19, Bunzl e.a./Commission ; T-476/19, AstraZeneca e.a./Commission ; T-482/19, BT Group et Communications Global Network Services/Commission ; T-483/19, Meggitt et Cavehurst/Commission ; T-484/19, Pearson Loan Finance e.a./Commission ; T-485/19, Babcock International Group e.a./Commission ; T-486/19, Spectris et Spectris Group/Commission ; T-490/19, Weston Investment e.a./Commission ; T-491/19, Vodafone Group e.a./Commission ; T-492/19, GlaxoSmithKline Finance et Setfirst/Commission ; T-493/19, International Personal Finance Investments/Commission ; T-662/19, BP International/Commission ; T-690/19, Daily Mail and General Trust plc e.a./Commission ; T-691/19, Hill & Smith Holdings et Hill & Smith Overseas/Commission ; T-692/19, Rentokil Initial et Rentokil Initial 1927/Commission ; T-702/19, Compass Overseas Holdings e.a./Commission ; T-706/19, Micro Focus International e.a./Commission ; T-710/19, Sthree et Sthree Overseas Holdings/Commission ; T-711/19, SSP Group et SSP Financing/Commission ; T-712/19, Hikma Pharmaceuticals et Hikma Pharmaceuticals ; International/Commission ; T-713/19, Cobham et Lockman Investments/Commission ; T-714/19, Smiths Group et Siti 1/Commission ; T-717/19, Associated British Foods e.a./Commission ; T-718/19, The Weir Group e.a./Commission ; T-719/19, Northgate et Northgate Europe/Commission ; T-726/19, LSEGH (Luxembourg) et London Stock Exchange Group Holdings (Italy)/Commission ; T-731/19, Arris Global/Commission ; T-740/19, Laird/Commission ; T-741/19, Sedgwick Overseas/Commission ; T-742/19, Chemring Group et CHG Overseas/Commission ; T-743/19, Hyperion Insurance Group et HIG Finance/Commission ; T-745/19, Spirax-Sarco Engineering et Spirax-Sarco Overseas/Commission ; T-747/19, DS Smith et DS Smith International/Commission ; T-748/19, The Vitec Group/Commission ; T-749/19, John Wood Group e.a./Commission ; T-751/19, Reckitt Benckiser Investments e.a./Commission ; T-752/19, Inchcape/Commission ; T-754/19, Stagecoach Group/Commission ; T-755/19, BBA International Investments/Commission, et T-756/19 WPP Jubilee e.a./Commission.

### 5. Demande d'annulation de la décision de la Commission C(2019) 5226, du 2 avril 2019, sur l'aide d'État SA.44896 mise en œuvre par le Royaume Uni en ce qui concerne le CFC Group Financing Exemption (exonération sur le financement des groupes dans le cadre des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées), 4 juill. 2019 (T-456/19, ITV/Commission)

**Moyens du recours :** Dans cette affaire, la requérante invoque neuf moyens :

1) **Premier moyen**, tiré de ce que la Commission a mal appliqué l'article 107, paragraphe 1, TFUE ou a commis une erreur manifeste d'appréciation en sélectionnant le cadre de référence pour l'analyse du régime fiscal. La Commission aurait dû prendre pour cadre de référence le régime britannique d'imposition des sociétés, et non pas uniquement le régime des sociétés étrangères contrôlées (SEC).

2) **Deuxième moyen**, tiré de ce que la Commission a commis une erreur de droit en appliquant l'article 107, paragraphe 1, TFUE ou une erreur manifeste d'appréciation en suivant une approche erronée pour l'analyse du régime des SEC. Aux considérants 124 à 126 de la décision litigieuse, la Commission a considéré à tort les dispositions de la partie 9A, chapitre 9, de la Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 [loi sur les dispositions fiscales (internationales et autres) de 2010] comme une sorte de dérogation à une taxe générale figurant dans le chapitre 5 de ladite loi.

3) **Troisième moyen**, tiré de ce que la Commission a commis une erreur de droit en appliquant l'article 107, paragraphe 1, TFUE en constatant, aux considérants 127 à 151 de la décision litigieuse, que le critère de sélectivité était rempli dans la mesure où des entreprises

se trouvant dans des situations factuelles et juridiques comparables étaient traitées différemment.

4) **Quatrième moyen**, tiré de ce que l'exonération de 75 % prévue à l'article 371ID de la Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 [loi sur les dispositions fiscales (internationales et autres) de 2010] est justifiée par la nature ou l'économie du système fiscal.

5) **Cinquième moyen**, tiré de ce que l'imposition d'une charge fiscale aux SEC remplissant les conditions pour les exonérations prévues dans la partie 9A, chapitre 9, de la Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 [loi sur les dispositions fiscales (internationales et autres) de 2010] en tant que classe violerait la liberté d'établissement de la requérante consacrée à l'article 49 TFUE.

6) **Sixième moyen**, tiré de la commission d'une erreur manifeste d'appréciation concernant l'exonération de 75 % et la question du ratio fixe.

7) **Septième moyen**, tiré de ce que la décision de la Commission ne respecte pas le principe général de l'Union de non discrimination ou d'égalité.

8) **Huitième moyen**, tiré de ce que la Commission a commis une erreur de droit en appliquant par analogie les dispositions de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil ou en s'appuyant de manière injustifiée sur celle-ci, qui n'était pas applicable *ratione temporis*.

9) **Neuvième moyen**, tiré de ce que la Commission a commis une erreur de droit en appliquant l'article 107, paragraphe 1, TFUE en constatant au considérant 176 de la décision litigieuse qu'une catégorie de bénéficiaires existe (incluant la requérante) et que la requérante a obtenu une aide qui devait être recouvrée en vertu de l'article 2, paragraphe 1, de la décision litigieuse.

**Références :** JOUE 2019, C 312, p. 12

**Formation de jugement :** 2<sup>e</sup> chambre (juge rapporteur Mme Tomljenovic)

**Observations :** V. § 4.

## II. Autres affaires pendantes

### A. Mesures d'harmonisation

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

**6. 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

**Conclusions de l'avocat général Hogan** (24 oct. 2019) : « 1) Les dispositions combinées de l'article 2, sous a), de 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, telle que modifiée par la directive (UE) 2015/121, du 27 janvier 2015, et de son annexe I, partie A, sous ab), et partie B, doivent être interprétées en ce sens qu'une société constituée à Gibraltar et assujettie à l'impôt sur les sociétés à Gibraltar ne saurait être considérée comme une « société d'un État membre » au sens de cette directive.

2) Les articles 49 et 52 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre qui exclut de l'exonération des impôts retenus à la source, de manière générale et sur la base d'un critère territorial, les dividendes versés par des filiales constituées dans cet État membre à leurs sociétés mères établies à Gibraltar. »

**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° Demande d'échange de renseignements : exigence d'identification des contribuables concernés et droits de recours au regard de la Charte des droits fondamentaux (C-437/19, I)

**7. Questions préjudicielles [Cour administrative du Grand-Duché de Luxembourg (Luxembourg), 11 juin 2019]** : « 1) Est-ce que l'article 20, paragraphe 2, point a), de la directive 2011/16 doit être interprété en ce sens qu'une demande d'échange de renseignements formulée par une autorité d'un État membre requérant qui définit les contribuables visés par la demande d'échange à partir de leur simple qualité d'actionnaire et de bénéficiaire économique d'une personne morale, sans que ces contribuables n'aient préalablement fait l'objet d'une identification nominative et individuelle de la part de l'autorité requérante, est conforme aux exigences d'identification posées par cette disposition ?

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 même directive doivent être interprétés en ce sens que le respect de la norme de la pertinence vraisemblable implique que l'autorité de l'État membre requérant, afin d'établir l'absence d'une pêche aux renseignements malgré le défaut d'une identification individuelle des contribuables visés, puisse étayer sur base d'explications claires et suffisantes qu'elle mène une enquête ciblée concernant un groupe limité de

personnes et non pas une simple enquête de surveillance fiscale générale et que cette enquête est justifiée par des soupçons fondés d'un non-respect d'une obligation légale précise ?

3) Est-ce que l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens que, lorsque - un administré qui s'est vu infliger par l'autorité compétente de l'État membre requis une sanction administrative pécuniaire pour non-respect d'une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre administrations fiscales nationales au titre de la directive 2011/16, elle-même non susceptible d'un recours contentieux d'après le droit interne de l'État membre requis, a contesté la légalité de cette décision par la voie incidente dans le cadre d'un recours contentieux dirigé contre la sanction pécuniaire et - qu'il a obtenu connaissance des informations minimales énoncées par l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16 seulement au cours de la procédure judiciaire engagée suite à son recours contentieux contre ladite sanction, il doit se voir accorder, suite à la reconnaissance définitive, par la voie incidente, de la validité de la décision d'injonction et de celle de fixation d'une amende émises à son égard, un délai suspensif pour le paiement de l'amende en vue de pouvoir donner suite, après avoir ainsi obtenu connaissance des éléments relatifs à la pertinence vraisemblable définitivement confirmée par le juge compétent, à la décision d'injonction ? »

**Références** : JOUE 2019, C 270, p. 23

**Formation de jugement : non encore attribuée (juge rapporteur M. Malenovský – avocat général Mme Kokott)**

## 3° 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.)

**8. 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

**Formation de jugement** : grande chambre (juge rapporteur M. Malenovský – avocat général Mme Kokott)

**Audience** : 23 mars 2020

**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.

#### 4° Assistance mutuelle en matière de recouvrement : mesures conservatoires (C-420/19, Heavyinstall)

**9. 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

**Formation de jugement** : non encore attribuée (juge rapporteur Mme Silva de Lapuerta – avocat général Mme Pitruzzella)

## 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 des dites 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 :** 2<sup>e</sup> ch. (juge rapporteur M. Arabadjev – 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)

**Prononcé :** 21 janv. 2020

**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° Impositions de plus-values immobilières d'un non-résident (C-388/19, MK)

**12. Question préjudicielle [Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal), 17 mai 2019] :** « Les dispositions combinées des articles 12, 56, 57 et 58 CE (devenus articles 18, 63, 64 et 65 TFUE) doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à une réglementation nationale telle que celle en cause dans le litige au principal (article 43, paragraphe 2, du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, approuvé par le décret-loi n° 442 A/88, du 30 novembre 1988, tel que modifié par la loi no 109 B/2001, du 27 décembre 2001, laquelle a été modifiée par la loi n° 67 A/2007, du 31 décembre 2007 – avec l'insertion des paragraphes 7 et 8 (actuellement 9 et 10) à l'article 72 dudit code – afin de permettre que les plus-values provenant de la cession de biens immeubles situés dans un État membre (le Portugal), par une personne résidant dans un autre État membre de l'Union européenne (la France) ne soient pas soumises, en vertu d'un choix de l'assujetti, à une charge fiscale supérieure à celle qui serait appliquée pour ce même type d'opération aux plus-values réalisées par un résident de l'État dans lequel sont situés les biens immeubles ? »

**Références :** JOUE 2019, C 270, p. 20

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

## 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'actionnariat est étranger et qui exploite plusieurs magasins sous la forme d'une unique société commerciale soit soumis à un impôt spécial dont les taux sont fortement progressifs et relève en fait de la tranche d'imposition la plus élevée, alors qu'il s'avère, en pratique, que les contribuables d'actionnariat national opérant dans un système de franchise sous une même enseigne – chaque magasin étant, typiquement, une société commerciale distincte – relèvent de la tranche exonérée dudit impôt ou d'une des tranches faiblement taxées qui suivent celle-ci, de sorte que l'impôt payé par les sociétés dont l'actionnariat est étranger et la proportion totale des recettes fiscales les concernant sont, en fait, substantiellement plus élevés que dans le cas des contribuables dont l'actionnariat est national, est-il compatible avec les dispositions du traité FUE relatives au principe de non-discrimination (articles 18 et 26 TFUE), au principe de liberté d'établissement (article 49 TFUE), au principe

d'égalité de traitement (article 54 TFUE), au principe d'égalité en ce qui concerne la participation financière au capital des sociétés au sens de l'article 54 TFUE (article 55 TFUE), au principe de libre prestation des services (article 56 TFUE), au principe de libre circulation des capitaux (articles 63 et 65 TFUE) et au principe d'égalité en ce qui concerne l'imposition des entreprises (article 110 TFUE)?

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

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

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

**Références** : JOUE 2018, C 311, p. 4

**Formation de jugement** : grande chambre (juge rapporteur M. Bonichot)

**Audience** : 29 avr. 2019

**Conclusions de l'avocat général Mme Kokott (4 juill. 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 réalisant un chiffre d'affaires plus élevé et que celles-ci sont de facto majoritairement détenues par des porteurs de parts étrangers, sauf si l'on peut 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. »

**Prononcé** : 3 mars 2020

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

**14. Questions préjudicielles [Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi 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. »

**Prononcé** : 3 mars 2020

## 6° 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)

**15. 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 sept. 2019)** : « 1) L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle un OPCVM non résident se voit refuser le remboursement de l'impôt sur les dividendes qui a été retenu sur les dividendes qu'il a recueillis d'entités établies dans cet État membre au motif qu'il n'apporte pas la preuve qu'il satisfait à certaines conditions concernant la composition de son actionnariat, prévues par la réglementation de cet État membre, à condition que, premièrement, les autorités fiscales exigent que les conditions requises pour l'actionnariat soient respectées tant par les OPCVM résidents que par les OPCVM non résidents et, deuxièmement, que la différence de traitement fondée sur le critère de la cotation à une bourse de cet État membre, en l'espèce la bourse d'Amsterdam, n'entraîne pas, de fait, un traitement plus favorable pour les organismes résidant dans ledit État membre, ce qu'il appartient au juge de renvoi d'établir ;

2) l'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause dans le litige au principal, en vertu de laquelle un OPCVM non résident se voit refuser la restitution de l'impôt sur les dividendes qui a été retenu sur les dividendes recueillis d'entités établies dans cet État membre, au motif qu'il n'a pas satisfait à l'obligation prévue par la réglementation fiscale de cet État membre, de distribuer à ses actionnaires ou porteurs de parts les bénéfices distribués par des entités résidentes dans cet État membre dans les huit mois de la clôture de son exercice comptable, lorsqu'il est démontré qu'il est impossible ou excessivement difficile pour cet OPCVM de satisfaire à cette obligation et qu'il est démontré qu'en vertu de la réglementation de l'État membre dans lequel l'OPCVM est établi, ces bénéfices sont réputés distribués ou sont soumis à l'impôt que cet État membre de résidence prélève au niveau des actionnaires ou porteurs de parts comme s'ils avaient été distribués, alors que cette restitution est accordée à un OPCVM résident qui satisfait à cette obligation, après retenue de l'impôt de l'État membre concerné sur les dividendes. »

**Prononcé** : 30 janv. 2020

## 7° Liberté d'établissement : transfert du siège d'une société et récupération des pertes (C-405/18, AURES Holding (République tchèque))

**16. 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) :

« 1) Le seul transfert du siège de direction d'une société d'un État membre vers un autre État membre relève du champ d'application de la liberté d'établissement visée à l'article 49 TFUE.

2) L'exclusion de toute compensation des pertes sur différentes périodes dans le cadre d'un transfert transfrontalier de siège constitue certes une restriction de la liberté d'établissement. Elle est néanmoins justifiée par la sauvegarde de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres. »

**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.

### 8° 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)

**17. 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** : JOUE 2019, C 270, p. 22

**Formation du jugement** : non encore attribuée (juge rapporteur M. von Danwitz ; avocat général M. Pirikimäe)

**Observations** : La décision de renvoi a été commentée dans la revue (FI 3-2019, n° 2, § 12 ; FI 3-2019, n° 5, § 1).

## C. Aides d'État

### 1° « Tax rulings »

#### 18. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (7<sup>e</sup> ch. él.) rendu le 14 février 2019 dans les affaires jointes T-131/16 et T-263/16, Belgique et Magnetrol International/Commission, 24 avr. 2019 (C-337/19 P, Commission/Belgique, Magnetrol International)

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

– annuler l'arrêt rendu par le Tribunal (septième chambre élargie) le 14 février 2019, dans les affaires jointes T-131/16 et T-263/16, Belgique et Magnetrol International/Commission, EU:T:2019:91, pour autant que le Tribunal a jugé que la décision (UE) 2016/1699 de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéficiaires excédentaires SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique a qualifié à tort le système des « bénéficiaires excédentaires » de régime visé à l'article 1<sup>er</sup>, sous d), du règlement 2015/1589 ;

– renvoyer l'affaire devant le Tribunal pour examen des moyens n'ayant pas déjà été appréciés, et

– réserver les dépens de la procédure en première instance et du pourvoi.

Au soutien de son pourvoi, la requérante fait grief au Tribunal d'avoir commis une erreur de droit en concluant que la pratique des décisions fiscales anticipées (tax ruling) concernant les « bénéficiaires excédentaires », mise en œuvre par la Belgique entre 2004 et 2014, a été qualifiée à tort de régime visé à l'article 1<sup>er</sup>, sous d), du règlement 2015/1589.

Le Tribunal aurait interprété de manière erronée la première condition de l'article 1<sup>er</sup>, sous d), et a dénaturé les considérants 94 à 110 de la décision attaquée en concluant que la Commission a considéré que seuls les actes législatifs énumérés au considérant 99 constituent la base du système des « bénéficiaires excédentaires ».

Le Tribunal aurait interprété de manière erronée la deuxième condition de l'article 1<sup>er</sup>, sous d), et a dénaturé les considérants 100 à 108 de la décision attaquée en concluant que l'octroi de l'exonération des « bénéficiaires excédentaires » nécessitait l'adoption de mesures d'application supplémentaires.

Le Tribunal aurait interprété de manière erronée la troisième condition de l'article 1<sup>er</sup>, sous d), et a dénaturé les considérants 66, 102, 103, 109, 139 et 140 de la décision attaquée en concluant que les mesures d'application supplémentaires étaient nécessaires pour définir les bénéficiaires de l'exonération des « bénéficiaires excédentaires ».

Enfin, le Tribunal aurait méconnu la ratio legis de l'article 1<sup>er</sup>, sous d), en concluant que la Commission a qualifié à tort le système des « bénéficiaires excédentaires » de régime visé par cette disposition.

**Références** : JOUE 2019, C 213, p. 20

**Formation du jugement** : non encore attribuée (juge rapporteur Mme Jurimae ; avocat général M. Kokott)

#### 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 dénaturaison 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** : 2<sup>e</sup> chambre élargie (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** Tomljenovic)

**Audience :** 17 septembre 2019

**2° Amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères (Espagne) : pourvois contre les arrêts du Tribunal**

**22. 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

**Formation de jugement** : non encore attribuée (juge rapporteur M. Wahl – avocat général Mme Pitruzzella)

**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.

### **23. 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

**Formation de jugement** : non encore attribuée (juge rapporteur M. Wahl – avocat général Mme Pitruzzella)

**Observations** : V. § 22.

### **24. 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

**Formation de jugement** : non encore attribuée (juge rapporteur M. Wahl – avocat général Mme Pitruzzella)

**Observations** : V. § 22.

### **25. 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

**Formation de jugement** : non encore attribuée (juge rapporteur M. Wahl – avocat général Mme Pitruzzella)

**Observations** : V. § 22.

### 26. 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

**Formation de jugement** : non encore attribuée (juge rapporteur M. Wahl – avocat général Mme Pitruzzella)

**Observations** : V. § 22.

### 3<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)

**27. Question préjudicielle [Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid (Espagne) - 2 avr. 2014]** : « L'article 1<sup>er</sup>, 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) :

« Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de juger qu'elle n'est pas compétente pour statuer sur la demande de décision préjudicielle présentée par le Tribunal-Económico Administrativo Central (tribunal économique administratif central, Espagne). »

**Prononcé** : 21 janv. 2020

### 4<sup>e</sup> Taux d'imposition préférentiels pour certains clubs de football espagnols

**28. Pourvoi contre l'arrêt du Tribunal (4<sup>e</sup> ch.) rendu le 26 février 2019 dans l'affaire T-865/16, Fútbol Club Barcelona/Commission, 6 mai 2019 (C-362/19 P, Commission/Fútbol Club Barcelona et Espagne)**

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

- annuler l'arrêt attaqué ;
- renvoyer l'affaire devant le Tribunal ;
- réserver les dépens.

Au soutien de son pourvoi, la requérante fait valoir que le Tribunal a commis une erreur de droit dans son interprétation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, en particulier concernant la notion d'avantage des aides d'État et le devoir d'appréciation de l'existence de cet avantage par la Commission. Ce moyen de pourvoi unique peut être divisé en deux parties, qui découlent de l'erreur de droit identifiée : en premier lieu, la Commission considère que le Tribunal a commis une erreur en concluant que l'examen pour déterminer si un régime fiscal particulier octroie un avantage à ses bénéficiaires requiert non seulement l'analyse

des critères inhérents et constants du régime examiné, qui peuvent placer les bénéficiaires dans une position plus favorable par rapport à d'autres entreprises soumises au régime général, mais aussi que cette appréciation exige également l'analyse d'éléments défavorables dus à des circonstances extérieures au régime et variables pour chaque exercice fiscal, même quand ces éléments défavorables sont aléatoires et insusceptibles de neutraliser systématiquement l'avantage et que, de plus, ils ne peuvent pas être prévus dans un examen ex ante du régime ; en deuxième lieu, même sur le fondement de cette appréciation erronée de la notion d'avantage, le Tribunal interpréterait erronément l'obligation de diligence de la Commission dans le cadre de l'examen de l'existence d'un régime d'aides et commettrait une erreur de droit concernant la charge de la preuve pesant sur la Commission et consistant à démontrer l'existence d'un avantage dans ce cas.

**Références** : JOUE 2019, C 238, p. 11

**Formation de jugement** : non encore attribuée (juge rapporteur M. Regan ; avocat général Mme Pitruzzella)

### III. Affaires closes

#### A. Mesures d'harmonisation

##### 1° 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))

CJUE, 7<sup>e</sup> ch., 19 déc. 2019, C-389/18, Brussels Securities (Belgique)

**29. 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 M. Saugmandsgaard Øe** (5 sept. 2019) : « L'article 4, paragraphe 1, premier tiret, 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, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui prévoit, d'une part, que les dividendes perçus par une société mère sont inclus dans la base imposable de celle-ci puis déduits de cette base à hauteur de 95 %, dans la mesure où un solde bénéficiaire subsiste au cours de la période d'imposition concernée ou de toute période d'imposition ultérieure, et, d'autre part, que ces dividendes doivent être déduits préalablement à un autre avantage fiscal prévu en droit national dont le report est quant à lui limité dans le temps. »

**Dispositif de la décision** : « L'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui prévoit que les dividendes perçus par une société mère de sa

filiale doivent être, dans un premier temps, inclus dans la base imposable de la première, avant de pouvoir faire, dans un second temps, l'objet d'une déduction, à hauteur de 95 % de leur montant, dont l'excédent peut être reporté aux exercices suivants sans limitation dans le temps, cette déduction étant prioritaire par rapport à une autre déduction fiscale dont le report est limité dans le temps.»

**Observations :** Cet arrêt est commenté dans le présent numéro (FI 1-2020, n° 11, § 4).

## 2° Directive intérêts et redevances : notion de « bénéficiaire effectif » et dispositions anti-abus (C-682/16, BEI)

CJUE, 7<sup>e</sup> ch., ord. 7 nov. 2019, C-682/16, BEI

**30. Questions préjudicielles [Vestre Landsret (Danemark), 30 déc. 2016] :** « 1.) L'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE combiné à l'article 1<sup>er</sup>, 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 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE combiné à l'article 1<sup>er</sup>, 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.

**Dispositif de la décision :** « L'affaire C-682/16 est radiée du registre de la Cour. »

**Observations :** Par lettre du 1<sup>er</sup> mars 2019, le greffe de la Cour a transmis à la juridiction de renvoi les arrêts rendus le 26 février 2019, N Luxembourg 1 e.a. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:134) et T Danemark et Y Danemark (C-116/16 et C-117/16, EU:C:2019:135), en l'invitant à bien vouloir lui indiquer si, à la lumière de ces arrêts, elle souhaitait maintenir sa demande de décision préjudicielle. Par ordonnance du 11 octobre 2019, parvenue au greffe de la Cour le 4 novembre 2019, le Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest, Danemark) a informé la Cour qu'il n'entendait pas maintenir cette demande de décision préjudicielle. Dans ces conditions, en application de l'article 100 du règlement de procédure de la Cour, cette dernière a ordonné la radiation de l'affaire du registre de la Cour.

## B. Libertés de circulation

### 1° IS : déduction pour capital à risque et établissement stable dans un autre État membre (C-459/18, Argenta Spaarbank)

CJUE, 7<sup>e</sup> ch., 17 oct. 2019, C-459/18, Argenta Spaarbank

**31. 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> ch. (juge rapporteur M. Kumin – Avocat général Mme Pitruzzella)

**Dispositif de la décision :** « L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle, pour le calcul d'une déduction accordée à une société assujettie intégralement à l'impôt dans un État membre et disposant d'un établissement stable dans un autre État membre dont les revenus sont exonérés dans le premier État membre en vertu d'une convention préventive de la double imposition, la valeur nette des actifs d'un tel établissement stable est prise en compte, dans un premier temps, dans le calcul de la déduction pour capital à risque accordée à la société résidente, mais, dans un second temps, le montant de la déduction est réduit du plus petit des montants suivants, à savoir la partie de la déduction pour capital à risque qui se rapporte à l'établissement stable ou le résultat positif généré par cet établissement stable, alors qu'une telle diminution n'est pas appliquée dans le cas d'un établissement stable situé dans le premier État membre. »

### 2° Fiscalité des dividendes versés à des fonds de pension non résidents (C-641/17, College Pension Plan of British Columbia)

CJUE, 2<sup>e</sup> ch., 13 nov. 2019, C-641/17, College Pension Plan of British Columbia

**32. Questions préjudicielles [Finanzgericht München (Allemagne), 17 nov. 2017] :** « La libre circulation des capitaux consacrée par les dispositions combinées de l'article 63, paragraphe

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

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

**Références :** JOUE 2018, C 112, p. 6

**Formation de jugement :** 7<sup>e</sup> 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. »

**Dispositif de la décision :** « 1) Les articles 63 et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale, en vertu de laquelle les dividendes distribués par une société résidente à un fonds de pension résident, d'une part, sont soumis à une retenue à la source qui peut être intégralement imputée sur l'impôt sur les sociétés dû par ce fonds et donner lieu à un remboursement, lorsque l'impôt prélevé par voie de retenue à la source excède l'impôt sur les sociétés dû par le fonds, et, d'autre part, ne se traduisent pas par une augmentation du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés ou se traduisent seulement par une augmentation modérée de celui-ci due à la faculté de déduire dudit résultat les provisions pour engagements de retraite, alors que les dividendes versés à un fonds de pension non-résident font l'objet

d'une retenue à la source qui constitue pour un tel fonds un impôt définitif, lorsque le fonds de pension non-résident affecte des dividendes perçus au provisionnement des retraites qu'il devra verser dans le futur, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier.

2) L'article 64, paragraphe 1, TFUE doit être interprété en ce sens qu'une réglementation nationale, en vertu de laquelle les dividendes distribués par une société résidente à un fonds de pension résident, d'une part, sont soumis à une retenue à la source qui peut être intégralement imputée sur l'impôt sur les sociétés dû par ce fonds et donner lieu à un remboursement, lorsque l'impôt prélevé par voie de retenue à la source excède l'impôt sur les sociétés dû par le fonds, et, d'autre part, ne se traduisent pas par une augmentation du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés dû ou se traduisent seulement par une augmentation modérée de celui-ci due à la faculté de déduire dudit résultat les provisions pour engagements de retraite, alors que les dividendes versés à un fonds de pension non-résident font l'objet d'une retenue à la source qui constitue pour un tel fonds un impôt définitif, ne peut pas être considérée comme une restriction existant le 31 décembre 1993, aux fins de l'application de cette disposition. »

**Observations** : Cet arrêt est commenté dans le présent numéro (FI 1-2020, n° 11, § 1).

### 3° Allocations sociales : exonération réservée aux seuls bénéficiaires d'allocations d'origine nationale (C-35/19, BU)

CJUE, 8<sup>e</sup> ch., 24 oct. 2019, C-35/19, BU

**33. 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.I.R./92 viole-t-il les articles 45 et suivants (principes de libre

circulation des travailleurs) et les articles 56 et suivants (principe de libre prestations de services) du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne en ce qu'il n'exonère fiscalement les allocations de handicapés que si ces allocations sont payées par le Trésor, c'est-à-dire, par l'État belge, en vertu de la législation belge, créant ainsi une discrimination entre le contribuable, résident belge, qui perçoit des allocations d'handicapés payées par l'État belge en vertu de sa législation, qui sont exonérées, et le contribuable, résident belge, qui perçoit des allocations destinées à compenser un handicap payées par un autre pays membre de l'Union européenne, qui ne sont pas exonérées? »

**Références** : JOUE 2019, C 103, p. 17

**Dispositif de la décision** : « L'article 45 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui, sans prévoir de justifications à cet égard, ce qu'il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier, dispose que l'exonération fiscale applicable aux indemnités pour personnes handicapées est subordonnée à la condition que ces indemnités soient payées par un organisme de l'État membre concerné et exclut donc du bénéfice de cette exonération les indemnités de même nature payées par un autre État membre, alors même que le bénéficiaire desdites indemnités réside dans l'État membre concerné. »

**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 avait douté que les deux situations soient objectivement comparables, au regard de l'objectif poursuivi par la législation fiscale belge en cause, et envisagé sérieusement une raison impérieuse d'intérêt général justifiant une restriction évidente, alors cette question aurait pu effectivement se poser.