

Affaire C-449/20**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

22 septembre 2020

Jurisdiction de renvoi :

Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) (Portugal)

Date de la décision de renvoi :1^{er} juillet 2020**Partie requérante :**

Real Vida Seguros SA

Partie défenderesse :

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême)

[OMISSIS]

La section du contentieux fiscal du Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême) décide :

[OMISSIS]

- I.1. Real [Vida] Seguros, S.A., [omissis] Porto, s'est pourvue contre le jugement rendu [par] le Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (tribunal administratif et fiscal de Porto), du 29 juin 2018, pour la partie du recours ayant été rejetée – le fait de considérer les dividendes des actions étrangères comme un coût fiscal, pour bénéficier d'un avantage fiscal, s'élevant à 10 196,54 euros (exercice 1999) et 13 406,62 euros (exercice 2000) – cette partie (partielle) ayant maintenu le redressement concernant l'[Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (impôt sur le revenu des personnes morales)] des exercices 1999 et 2000.
- I.2. La requérante a déposé des observations qu'elle a conclues dans les termes suivants :

i. [OMISSIS]

ii. Le présent pourvoi ne vise à contester pour erreur de droit le jugement de la juridiction a quo qu'en ce qui concerne la question de la déduction des dividendes reçus des actions étrangères du résultat net afférent aux exercices 1999 et 2000, conformément à l'article 31 du [Estatuto dos Benefícios Fiscais (statut des avantages fiscaux), ci-après l'«EBF»], tel qu'en vigueur à la date des faits, notamment parce qu'il a été considéré que la déductibilité y prévue ne s'appliquait qu'aux dividendes reçus des actions cotées sur le marché boursier [Or. 2] portugais, à l'exclusion des dividendes reçus des actions cotées sur un marché boursier étranger.

iii. Les règles fiscales doivent être interprétées conformément aux principes généraux de l'herméneutique juridique, c'est-à-dire en appliquant les critères prévus à l'article 9 du Código Civil [code civil].

iv. Cela signifie que la lettre de la loi doit être la principale référence et le point de départ pour (tout) interprète et que, dans toute loi, il y a une raison d'être que l'interprète doit s'efforcer de reconstituer.

v. On ne saurait faire une interprétation [de la loi] qui s'affranchirait du langage, de la construction linguistique (syntaxique et formelle) pour parvenir à un sens ou un résultat qui n'y est pas exprimé.

vi. En ce sens, si, dans la réglementation et ses considérants, il n'y a aucune référence à l'origine des dividendes (actions nationales ou étrangères), l'interprète ne peut pas opérer une telle distinction.

vii. De plus, toute distinction en ce sens s'avérerait contraire au droit de l'Union européenne, dans le cas des actions cotées sur les marchés boursiers communautaires.

viii. En effet, elle subordonnerait l'application de l'avantage fiscal à l'origine nationale de l'action, en violation flagrante du principe de la libre circulation des capitaux (articles 63 et suivants TFUE).

ix. Ainsi qu'en claire violation du principe de neutralité à l'exportation des capitaux, car le résident fiscal qui tire des revenus du territoire national serait clairement privilégié au détriment de celui qui tire des revenus de l'extérieur[.]

x. [OMISSIS] [Or. 3]

xi. [OMISSIS]

[OMISSIS] [conclusions de la requérante]

1.3. [OMISSIS] [procédure]

- 1.4. Le magistrat du ministère public s'est prononcé dans le sens du rejet du pourvoi, pour les motifs suivants « (...) La 'ratio legis' de l'article 31 EBF est d'établir une mesure qui vise à dynamiser le marché de capitaux, à la bourse portugaise ».
- 1.5. [OMISSIS] [procédure]
- 1.6. Conformément aux conclusions du pourvoi, il convient de dire si, contrairement à ce qui a été décidé dans le jugement attaqué, il y a lieu de procéder, aux fins de l'impôt sur les sociétés des exercices 1999 et 2000, à la déduction des dividendes reçus d'actions étrangères du résultat net, conformément à l'article 31 EBF.

[Or. 4] 7. Il convient également de savoir si l'interprétation retenue de l'article 31 EBF viole le principe de la libre circulation des capitaux (articles 63 et suivants TFUE), comme cela a d'ailleurs également été soutenu dans le pourvoi.

Et dans la mesure où la violation dudit principe de libre circulation des capitaux peut rendre nécessaire de procéder à un renvoi préjudiciel au titre de l'article 267 TFUE (à moins qu'il soit considéré que la Cour de justice de l'Union européenne s'est déjà clairement positionnée à cet égard), il y a lieu de se saisir d'office de cette question [omissis : règles de procédure].

Quant à la violation du principe de neutralité à l'exportation de capitaux, il y a lieu de l'apprécier à la lumière obligations qui incombent à l'État en vertu de l'article 81, sous f), de la constitution de la République portugaise.

[OMISSIS]

[Omissis] Les faits

Le jugement attaqué a établi les faits suivants :

- 1) La requérante a fait l'objet d'un contrôle [omissis] mené par les Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto (services du contrôle fiscal de la direction des finances de Porto) portant sur les exercices 1999 et 2000 qui a abouti à des rectifications du résultat fiscal de ces exercices s'élevant à 5 055,88 euros (année 1999) et à 15 816,85 euros (année 2000), soit au total 20 872,73 euros [omissis] ;
- 2) Ces rectifications, parmi d'autres, résultent du fait de ne pas accepter comme coût fiscal de l'exercice, les provisions pour créances douteuses de 1 253,35 euros et de 27 050,71 euros (années 1999 et 2000 respectivement) et des rectifications de la base d'imposition de 10 196,54 euros (1999) et 13 406,62 euros (2000) [omissis] ;

[Or. 5]

- 3) La motivation de ces rectifications figure dans le rapport de contrôle fiscal [omissis] dans lequel il a été observé, notamment, ce qui suit :

[OMISSIS]

« Les domaines comptable et fiscal contrôlés conformément aux procédures d'usage et à la profondeur jugée appropriée vu les circonstances ont donné lieu aux rectifications suivantes :

III -1 - Exercice 1999

III -1.1- Rectifications concernant la base d'imposition – impôt sur le revenu des personnes morales

III -1.1.1- Avantages fiscaux

10 778,46 euros (2 160 888,15 PTE), montant à rectifier en faveur de l'administration fiscale, détaillé ci-dessous : [OMISSIS]

- 10 196,54 euros (2 044 222,75 PTE) - L'analyse de la base de calcul des revenus qui ont bénéficié de la déduction prévue pour les actions cotées sur les marchés boursiers, conformément à l'article 31 EBF, a permis de constater que l'assujetti a pris en compte les dividendes bruts reçus d'actions portugaises et d'actions étrangères.*

Toutefois, compte tenu de la notion d'avantage fiscal, et dans la mesure où l'avantage en question a été créé dans le but de dynamiser le marché boursier national, seuls les dividendes provenant des actions cotées sur le marché boursier national auraient dû être pris en considération, par conséquent il a été procédé à la rectification susmentionnée, conformément à cette disposition réglementaire [.]

[OMISSIS] [Or. 6] [OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 7] [OMISSIS : faits non pertinents pour la décision sur la question préjudicielle]

III 2 - Exercice 2000

III -2.1- Rectifications concernant la base d'imposition – impôt sur le revenu des personnes morales

III-2.1.1- Avantages fiscaux

L'analyse de la base de calcul des revenus qui ont bénéficié de la déduction prévue pour les actions cotées sur les marchés boursiers, conformément à l'article 31 EBF, a permis de constater que l'assujetti a pris en compte les dividendes bruts reçus d'actions portugaises et d'actions étrangères.

Toutefois, compte tenu de la notion d'avantage fiscal, et dans la mesure où l'avantage en question a été créé dans le but de dynamiser le marché boursier national, seuls les dividendes provenant des actions cotées sur le marché boursier national auraient dû être pris en considération, par conséquent il a été procédé à

la rectification s'élevant à 13 406,62 euros [omissis], conformément à cette disposition réglementaire. » [OMISSIS]

[OMISSIS]

[Or. 8] [OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 9] [OMISSIS : faits non pertinents pour la décision sur la question préjudicielle]

[Or. 10]

- 4) Par courrier [omissis], la partie requérante s'est vue notifier le rapport de contrôle fiscal [omissis] ;
- 5) Ensuite, l'administration fiscale a émis les redressements d'impôt sur le revenu des personnes morales [omissis] au titre des exercices 1999 et 2000, **ce qui a abouti à 92 107,83 euros d'impôts à rembourser** [omissis].
- 6) Le 25 septembre 2003, la partie requérante a introduit un recours gracieux contre les redressements cités au point 5) [omissis].
- 7) Le présent pourvoi a été formé le 21 juin 2004 [omissis].

[OMISSIS]

[OMISSIS] **En droit :**

Dans le jugement attaqué, il a été statué, en ce qui concerne les points III-1.1.1 et III-2.1.1 du rapport de contrôle fiscal [omissis], que l'avantage fiscal prévu à l'article 31 EBF s'appliquait aux dividendes distribués concernant les actions cotées sur les marchés boursiers nationaux, à l'exclusion des marchés des autres États membres de l'Union européenne.

Cet article était rédigé de la manière suivante :

« Les dividendes distribués des actions cotées sur les marchés boursiers ne comptent que pour 50 % de leur montant aux fins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur le revenu des personnes morales ».

L'interprétation retenue se fonde sur le fait que le but de cette disposition était de dynamiser ou de développer le marché des capitaux, c'est-à-dire qu'il y avait un intérêt public pertinent, notamment économique, considéré comme supérieur [Or. 11] à l'objectif visé par l'impôt lui-même, compris également conformément à la loi d'autorisation législative et conformément à ce que prévoit l'article 2, paragraphe 1, EBF.

Cette disposition est rédigée de la manière suivante :

« *On entend par avantages fiscaux, les mesures exceptionnelles instituées pour protéger des intérêts publics extrafiscaux supérieurs aux intérêts publics de l'impôt auxquels ils s'opposent* ».

L'approche retenue a également tenu compte d'un critère logique (article 9, paragraphe 3, du code civil), selon lequel, si l'article 31 EBF vise à développer le marché boursier national, il ne fait aucun sens d'appliquer celui-ci aux dividendes d'actions représentatives du capital d'entreprises cotées sur les marchés boursiers des autres États membres de l'Union européenne.

La requérante fait valoir que le libellé de l'article 15 EBF ne fait pas une telle distinction et, principalement, que la distinction opérée est contraire au droit de l'Union européenne et viole clairement le principe de la libre circulation des capitaux – articles 63 et suivants TFUE ainsi que le principe de neutralité à l'exportation des capitaux.

Or, il ressort des règles herméneutiques applicables en l'espèce qu'il convient surtout de tenir compte de l'unité du système juridique – articles 11, paragraphe 1, de la Lei Geral Tributária [code général des impôts] et 9, paragraphe 1, du code civil – ce qui fait que l'interprétation concernant cet avantage dépend de ce qui pourrait résulter du principe et des règles applicables en l'espèce.

En effet, le traitement fiscal des dividendes distribués d'actions cotées sur les marchés boursiers nationaux et d'autres États membres de l'Union européenne est une question qui peut être considérée comme concernant la libre circulation des capitaux visée aux articles 63 et suivants TFUE. (anciens articles 56 et suivants du traité instituant la Communauté européenne – TCE), invoqués concernant le respect de ce principe.

[Or. 12] Quant à la libre circulation des capitaux, il est prévu que « *toutes les restrictions [...] sont interdites* » (article 63).

Cette disposition connaît des exceptions, notamment en ce qui concerne « *les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis* » ainsi que d'autres, à savoir les « *mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public* » – article 65, paragraphe 1, sous a) et b), TFUE (ex-article 58 TCE).

L'application d'une exception est également subordonnée à l'absence de « *discrimination arbitraire* » ou de « *restriction déguisée à la libre circulation des capitaux* » - conditions que l'article 65, paragraphe 3, mentionne comme s'appliquant aux cas du paragraphe 1, sous a) ou b).

[OMISSIS] [référence à la doctrine nationale]

Conformément à ce que [João Sérgio Ribeiro] signale page 56 [de Direito Fiscal da União Europeia. Tributação Direta, 2^{ème} édition Almedina, 2019], « la Cour a

décidé que peuvent être considérés comme des mouvements de capitaux, dans le contexte de l'article 63 TFUE, notamment les investissements dits 'directs', à savoir, les investissements sous forme de participation à une entreprise par la détention d'actions qui confère la possibilité de participer effectivement à sa gestion et à son contrôle, ainsi que les investissements dits 'de portefeuille', à savoir les investissements sous forme d'acquisition de titres sur le marché des capitaux effectuée dans la seule intention de réaliser un placement financier sans intention d'influer sur la gestion et le contrôle de l'entreprise » – conformément à l'arrêt de la Cour rendu dans l'affaire Commission européenne contre République portugaise, du 8 juillet 2010, C-171/08, point 49, citant plusieurs arrêts antérieurs.

[Or. 13] De surcroît, la consultation de « www.curia.europa.eu/juris/ » laisse apparaître qu'il n'y a pas de jurisprudence de la Cour sur la violation dudit principe de libre circulation des capitaux, ou du principe de neutralité, en ce qui concerne l'article 31 EBF, interprété comme dans le jugement attaqué, c'est-à-dire comme moyen de limiter, aux fins de l'impôt sur les sociétés, la déduction de 50 % aux seuls dividendes d'actions cotées sur les marchés boursiers nationaux, à l'exclusion des dividendes provenant des actions cotées sur les marchés boursiers des autres États membres de l'Union européenne.

Enfin, compte tenu de ce qui découle des principes de primauté du droit communautaire et d'interprétation conforme, dont le renvoi préjudiciel est un instrument essentiel pour assurer l'uniformité souhaitée de l'interprétation et de l'application du droit de l'Union dans tous ses États membres, ainsi que de la cohésion du système de protection juridictionnelle de l'Union et du principe de protection juridictionnelle effective des droits des personnes, il est utile et nécessaire de poser à la Cour la question préjudicielle suivante, conformément à l'article 267 TFUE :

Le fait que, conformément aux articles 31 et 2 du Estatuto dos Benefícios Fiscais (statut des avantages fiscaux) et aux fins de l'impôt sur le revenu des personnes morales dont la partie requérante est redevable pour les exercices 1999 et 2000, les dividendes obtenus sur les marchés boursiers nationaux (portugais) soient déductibles à 50 %, alors que cette déduction est exclue pour les dividendes obtenus sur les marchés boursiers des autres États membres de l'Union européenne, est-il contraire à la libre circulation des capitaux visée aux articles 63 et suivants TFUE ?

[OMISSIS] [procédure]

[OMISSIS] **Décision :**

Les juges conseillers de la section du contentieux fiscal du Supremo Tribunal Administrativo (Cour administrative suprême) conviennent de soumettre à la Cour de justice de **[Or. 14]** l'Union européenne la question préjudicielle énoncée ci-dessus et, en conséquence, de suspendre le dossier.

[OMISSIS] [procédure]

[OMISSIS] [référence à exonération de frais]

1^{er} juillet 2020

[OMISSIS] [signatures]

DOCUMENT DE TRAVAIL