

Affaire C-287/23**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

4 mai 2023

Juridiction de renvoi :

Varhoven administrativen sad (Bulgarie)

Date de la décision de renvoi :

2 mai 2023

Partie demanderesse :

„Entain Services (Bulgaria)“ EOOD

Partie défenderesse :

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite

DÉCISION**Sofia, le 2 mai 2023**

Le **Varhoven administrativen sad na Republika Bulgaria** (Cour administrative suprême de la République de Bulgarie) [OMISSIS] dans l'affaire administrative n° 10134/2022.

La procédure résulte d'un pourvoi en cassation formé par Entain Services (Bulgaria) EOOD contre le jugement n° 3980/14.06.2022 dans l'affaire administrative n° 916/2022 devant l'Administrativen sad Sofia-grad [tribunal administratif de Sofia], rendu dans le cadre d'une procédure au titre de l'article 226 de l'Administrativno protsesualen kodeks [code de procédure administrative] (APK), rejetant le recours de la société contre le redressement n° R-29002917004916-091-001, du 1^{er} décembre 2017, émis par les autorités fiscales de la Tsentralna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite [direction centrale de l'agence nationale des impôts] de Sofia, rectifié par le redressement rectificatif n° P-29002917210282-003-001, du 7 décembre 2017, et par le redressement rectificatif n° P-29002917224182-003-002, du 22 décembre 2017, confirmé par la

décision n° 264, du 19 février 2018, du Directeur de la direction des recours et de la pratique fiscale et sociale Sofia auprès de la direction centrale de l'Agence nationale des impôts en ce qui concerne des rappels d'impôt sur les dividendes et les bonis de liquidation versés à des personnes morales pour les exercices fiscaux de juillet 2012 à septembre 2012 ; de juillet 2013 à septembre 2013 ; d'avril 2014 à juillet 2014 ; de juillet 2015 à septembre 2015 et d'avril 2016 à juin 2016, pour un montant total de 546 721,82 BGN plus 193 721,82 BGN d'intérêts.

La requérante au pourvoi attaque le jugement pour application erronée du droit matériel, violation substantielle des règles de procédure et défaut de motivation – moyens de cassation visés à l'article 209, point 3, du code de procédure administrative (APK). La requérante demande que le jugement attaqué soit cassé sur la base des considérations détaillées soutenant les moyens exposés dans le pourvoi [OMISSIS]. Elle demande la condamnation de la partie adverse aux dépens.

La partie défenderesse au pourvoi, le directeur de la direction de la « direction des recours et de la pratique fiscale et sociale » de Sofia, conteste le bien-fondé du pourvoi. Elle demande la condamnation de la partie adverse aux dépens.

Le Prokuror ot Varhovna administrativna prokuratura [procureur du parquet administratif suprême] conclut que le pourvoi en cassation n'est pas fondé.

La juridiction de céans examine le litige dont elle est saisie, pour lequel les règles du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne sont applicables, en tant que juridiction dont les décisions ne sont pas susceptibles de recours, de sorte que, en application de l'article 267 TFUE, elle doit saisir la Cour afin d'obtenir l'interprétation correcte desdites règles.

Parties

1.1 Partie requérante au pourvoi et partie requérante en première instance – « Entain Services (Bulgaria) » EOOD, anciennement dénommée « GVC Services (Bulgaria) » EOOD

1.2 Partie défenderesse au pourvoi et en première instance – directeur de la « direction des recours et de la pratique fiscale et sociale » auprès de l'administration centrale de l'Agence nationale des impôts.

1.3 Varhovna administrativna prokuratura, gr. Sofia [parquet administratif suprême de Sofia]

Droit de l'Union

2.1 Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

Article 49

Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux.

Article 63

1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.
2. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.

Article 355

.....

point 3 Les dispositions des traités s'appliquent aux territoires européens dont un État membre assume les relations extérieures.

2.2. Traité d'adhésion de 1972.

Article 28

Les actes des institutions de la Communauté visant les produits de l'annexe II du traité CEE et les produits soumis à l'importation dans la Communauté à une réglementation spécifique comme conséquence de la mise en œuvre de la politique agricole commune, ainsi que les actes en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne sont pas applicables à Gibraltar, à moins que le Conseil statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission n'en dispose autrement.

2.3 Directive 2011/96 du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

Article 2

Aux fins de l'application de la présente directive, on entend par :

- a) « société d'un État membre » : toute société :
- i) qui revêt une des formes énumérées à l'annexe I, partie A ;
 - ii) qui, selon la législation fiscale d'un État membre, est considérée comme ayant dans cet État membre son domicile fiscal et qui, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un État tiers, n'est pas considérée comme ayant son domicile fiscal hors de l'Union ;
 - iii) qui, en outre, est assujettie, sans possibilité d'option et sans en être exonérée, à l'un des impôts énumérés à l'annexe I, partie B, ou à tout autre impôt qui viendrait se substituer à l'un de ces impôts.
- B) « établissement stable » : toute installation fixe d'affaires située dans un État membre dans laquelle l'activité d'une société d'un autre État membre est exercée en tout ou en partie, dans la mesure où les bénéfices de cette installation d'affaires sont assujettis à l'impôt dans l'État membre dans lequel elle se situe en vertu du traité fiscal bilatéral applicable ou, en l'absence d'un tel traité, en vertu du droit national.

Droit national bulgare

3. Zakon za korporativno podohodno oblagane [loi relative à l'impôt sur les sociétés] (ZKPO)

Prélèvement à la source concernant les revenus des dividendes et des bonis de liquidation

Article 194 (1) Sont soumis à un impôt prélevé à la source, les dividendes et les bonis de liquidation distribués (versés) par des personnes morales résidentes :

1. à des personnes morales étrangères, sauf lorsque les dividendes sont perçus par une personne morale étrangère par l'intermédiaire d'un établissement stable établi dans le pays ;

2. à des personnes morales résidentes qui ne sont pas des commerçants, y compris des municipalités.

(2) L'impôt visé au paragraphe 1 est définitif et est prélevé auprès des personnes morales résidentes distribuant des dividendes ou des bonis de liquidation.

(3) Le paragraphe 1 n'est pas applicable lorsque les dividendes et les bonis de liquidation sont distribués :

1. à une personne morale résidente qui participe au capital de la société en tant que représentant de l'État ;

2. à un fonds contractuel ;

3. [OMISSIS] à une personne morale étrangère ayant son domicile fiscal dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État qui est partie à l'accord sur l'Espace économique européen, sauf lorsqu'il y a distribution occulte de bénéfices.

4. Les faits à l'origine du litige et les arguments juridiques avancés par les parties au sujet des faits établis :

4.1. « Bwin.party Services (Bulgaria) » EOOD est détenue à 100 % par PGB Limited – Gibraltar et le propriétaire de la société était, jusqu'au 1^{er} février 2016, Bwin Digital Entertainment Plc ; à partir de cette date, le groupe de cette dernière société a été acquis par GVC Holdings Plc, une société cotée en bourse établie sur l'île de Man. Par décision, du 8 novembre 2017, de PGB Limited – Gibraltar, « Bwin.party Services (Bulgaria) » EOOD a changé sa raison sociale de « Bwin.party Services (Bulgaria) » EOOD en « GVC Services (Bulgaria) » EOOD, actuellement « Entain Services (Bulgaria) » EOOD. La société fournit des services informatiques.

4.2 Pour chacune des années de la période 2011-2016, « Bwin.party Services (Bulgaria) » EOOD a distribué et payé un dividende à sa société mère PGB Limited – Gibraltar, mais n'a pas retenu ni acquitté d'impôt sur les dividendes versés conformément à l'article 194 ZKPO, car elle estimait que la société PGB Limited – Gibraltar pouvait être qualifiée de personne morale étrangère ayant sa résidence fiscale dans un État membre de l'Union européenne au sens de l'article 194, paragraphe 3, point 3, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés (ZKPO).

4.3 L'administration fiscale rejette le point de vue de la société selon lequel l'article 194, paragraphe 3, point 3, ZKPO s'applique aux fins d'exonérer les dividendes versés à la société mère du prélèvement à la source sur la base de la directive 2011/96/UE, qui, selon l'administration, ne s'applique ni à Gibraltar ni aux sociétés constituées à Gibraltar.

4.4 Compte tenu du statut particulier de Gibraltar, dans le cadre d'un premier examen du litige, l'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de Sofia) avait saisi la Cour de justice d'une demande de décision préjudicielle portant sur deux questions :

1. 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 que l'on entend également par "sociétés constituées conformément au droit du Royaume-Uni" les sociétés constituées à Gibraltar, et

2. les dispositions combinées de l'article 2, sous a), iii), de la directive 2011/96/UE et de son annexe I, partie B, doivent-elle être interprétées en ce sens que l'on entend également par "corporation tax au Royaume-Uni" l'impôt sur les sociétés dû à Gibraltar ?

Par arrêt du 2 avril 2020, *GVC Services (Bulgaria)* (C-458/18, EU:C:2020:266), la Cour de justice de l'Union européenne a énoncé ce qui suit :

L'article 2, sous a), i) et iii), 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, lu en combinaison avec l'annexe I, partie A, sous ab), et partie B, dernier tiret, de cette directive, doit être interprété en ce sens que les notions de « sociétés constituées conformément au droit du Royaume-Uni » et de « corporation tax au Royaume-Uni », figurant à ces dispositions, ne visent pas les sociétés constituées à Gibraltar et qui y sont assujetties à l'impôt sur les sociétés.

4.6 Jugement de première instance

L'Administrativen sad Sofia-grad (tribunal administratif de Sofia) a considéré que la condition permettant d'être exonéré du prélèvement à la source, prévue à l'article 194, paragraphe 3, point 3, de la ZKPO, n'était pas remplie – le bénéficiaire du dividende, la société mère établie à Gibraltar, n'étant pas une personne morale ayant sa résidence fiscale dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen. En vertu de l'article 194, paragraphe 1, point 1, ZKPO, les dividendes distribués par une personne morale résidente à une personne qui, selon les certificats présentés, est résidente de Gibraltar sont imposables.

Selon la juridiction de première instance, la règle énoncée à l'article 194, paragraphe 3, point 3, ZKPO ne constitue pas une règle discriminatoire à l'égard des sociétés constituées à Gibraltar et n'est pas non plus appliquée de manière disproportionnée par les juridictions et les autorités fiscales bulgares.

4.7 « *Entain Services (Bulgaria)* » EOOD soutient que la juridiction de première instance a statué sans se conformer aux éléments d'interprétation clairs du droit de l'Union que la Cour avait fournis (point 41 de l'arrêt dans l'affaire C-458/18) selon lesquels, bien que la directive 2011/96 ne soit pas applicable aux sociétés constituées à Gibraltar, cela ne signifiait pas que les dividendes versés à des sociétés de Gibraltar devraient être soumis à une retenue à la source. La Cour a précisé qu'il appartenait à la juridiction nationale de vérifier si l'imposition du dividende distribué à la société mère établie à Gibraltar constituait une restriction à la liberté d'établissement ou à la libre circulation des capitaux, garanties respectivement par les articles 49 et 63 TFUE, et, dans l'affirmative, de déterminer si une telle restriction était justifiée.

5. Jurisprudence

5.1 La question de savoir si le prélèvement à la source de l'impôt sur les dividendes versés à une société mère établie à Gibraltar est conforme au droit de l'Union européenne n'a pas été abordée dans la jurisprudence des juridictions nationales.

5.2 Jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne

Ordonnance du 12 octobre 2017, Fisher, C-192/16, EU:C:2017:762, point 26 : troisièmement, les articles 49 et 63 TFUE sont applicables, à l'instar de l'article 56 TFUE, en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 13 juin 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association (C-591/15, EU:C:2017:449), sur le territoire de Gibraltar en vertu de l'article 355, point 3, TFUE. En effet, les exclusions du territoire de Gibraltar de l'applicabilité des actes de l'Union dans certains domaines de droit, prévues par l'acte d'adhésion de 1972, ne visent ni la liberté d'établissement ni la libre circulation des capitaux, consacrées par lesdits articles 49 et 63 TFUE.

Arrêt du 13 juin 2017, The Gibraltar Betting and Gaming Association, C-591/15, EU:C:2017:449, point 30 : par dérogation à l'article 355, point 3, TFUE, Gibraltar est, en vertu de l'acte d'adhésion de 1972, exclu de l'applicabilité des actes de l'Union dans certains domaines du droit de l'Union, ces exclusions étant introduites en considération de la situation juridique spéciale et, notamment, du statut de port franc de ce territoire (voir, à cet égard, arrêt du 21 juillet 2005, Commission/Royaume-Uni, C-349/03, EU:C:2005:488, point 41). Lesdites exclusions ne portent toutefois pas sur la libre prestation des services, visée à l'article 56 TFUE.

Il ressort de ce qui précède que l'article 56 TFUE s'applique, en vertu de l'article 355, point 3, TFUE, à Gibraltar.

Arrêt du 22 octobre 2014, Blanco et Fabretti, C-344/13 et C-367/13, EU:C:2014:2311, point 40 : l'identification des objectifs effectivement poursuivis par la réglementation nationale relève, dans le cadre d'une affaire dont est saisie la Cour au titre de l'article 267 TFUE, de la compétence de la juridiction de renvoi. De plus, il incombe également à la juridiction de renvoi, tout en tenant compte des indications fournies par la Cour, de vérifier si les restrictions imposées par l'État membre concerné satisfont aux conditions qui ressortent de la jurisprudence de la Cour en ce qui concerne leur proportionnalité (voir, en ce sens, arrêt Pflieger e.a., EU:C:2014:281, points 47 et 48 ainsi que jurisprudence citée).

6. Motifs justifiant la nécessité de poser des questions préjudicielles

6.1. Dans ses conclusions dans l'affaire GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2019:897 (points 51, 52 et 53), l'avocat général Hogan insiste sur le fait que l'introduction d'une législation nationale imposant un prélèvement à la source de l'impôt sur les dividendes versés à des sociétés établies à Gibraltar, sans donner de raison particulière à cet égard, constitue une restriction discriminatoire à la liberté d'établissement visée à l'article 49 TFUE. Dès le point 3 de l'introduction de ses conclusions, l'avocat général G. Hogan souligne que « si la Cour suit mon interprétation de la notion de " société d'un État membre " au sens de cette directive, il me semble qu'elle ne pourra pas éviter d'examiner les questions sous l'angle de la liberté d'établissement. En effet, le droit de l'Union ne s'oppose pas

à l'imposition des dividendes payés lorsque l'opération ne relève pas du champ d'application de la directive 2011/96, à moins qu'une disposition adoptée à cet effet par un État membre ne soit, en soi, contraire à la libre circulation garantie par le traité ».

Aux points 56 à 66 des conclusions, sont examinés les motifs possibles permettant à un État membre d'introduire des restrictions lesquelles ne peuvent être motivées que par des considérations d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique, et il est conclu que le fait de prévoir une exclusion générale du bénéfice de l'exemption sur la base de critères territoriaux (par exemple, pour Gibraltar) constituait une violation des libertés garanties par les articles 49 et 63 TFUE.

Cette partie des conclusions de l'avocat général n'a pas été abordée dans l'arrêt de la Cour statuant dans l'affaire C-458/2018, de sorte que la position de la Cour sur les questions soulevées, qui sont pourtant essentielles en l'espèce, n'apparaît pas clairement.

6.2 L'article 194, paragraphe 3, point 3, ZKPO, qui prévoit l'exonération de l'impôt prélevé à la source sur les dividendes versés à des sociétés établies dans un État membre de l'UE, a été introduit dans le Darzhaven Vestnik [journal officiel] n° 69 de 2008, avec effet au 1^{er} janvier 2009, sur la base d'un projet de loi du Conseil des ministres modifiant la zakon za schetovodstvo [loi sur la comptabilité], où, au paragraphe 6 des dispositions transitoires et finales, une modification de l'article 194 de la loi relative à l'impôt sur les sociétés est également proposée.

Les modifications de la ZKPO, proposées par le Conseil des ministres, font suite à une procédure d'infraction (numéro de référence 2007/4333) engagée par la Commission européenne pour violation par la Bulgarie des dispositions des articles 56 et 43 du traité instituant la Communauté européenne (communication de la Commission IP/08/712 de mai 2008). Selon la Commission européenne, le traitement différent des dividendes distribués aux sociétés nationales et européennes constitue une infraction à la libre circulation des capitaux.

Selon la motivation de l'auteur du projet de loi, les modifications de la ZKPO introduisent un régime fiscal unique d'exonération des dividendes pour les sociétés résidentes et les sociétés de l'UE. La motivation vise toutes les entreprises de l'UE, sans qu'aucun intérêt général spécifique soit invoqué pour justifier la nécessité d'exclure certaines entreprises de l'UE du bénéfice de l'exonération des dividendes (telles que les entreprises établies à Gibraltar).

6.3. La juridiction de céans examine le litige en tant que juridiction dont la décision n'est pas susceptible de recours, de sorte que, en cas d'incertitude et de difficultés dans l'interprétation des règles de l'Union pertinentes, elle est tenue de recourir au mécanisme de coopération et de poser des questions préjudicielles à la Cour afin d'éviter une application erronée des règles de l'Union et une jurisprudence contradictoire.

7. Questions préjudicielles

7.1. Une disposition et une jurisprudence nationales prévoyant le prélèvement à la source de l'impôt sur les dividendes distribués aux sociétés établies à Gibraltar, alors que les dividendes distribués aux sociétés résidant en Bulgarie et aux sociétés établies dans les autres États membres sont exonérés de cet impôt sans que ces sociétés soient tenues de remplir une quelconque condition, représentent-elles une restriction discriminatoire à la liberté d'établissement au sens de l'article 49 TFUE et à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 63 TFUE ?

En cas de réponse affirmative à la première question, une telle restriction discriminatoire est-elle conforme au droit de l'Union, eu égard au fait que, lors de l'adoption de ladite disposition nationale, le législateur national n'a pas justifié la nécessité d'imposer cette restriction aux sociétés établies à Gibraltar par des raisons d'ordre public, de sécurité publique ou de santé publique ?

Eu égard aux considérations qui précèdent et à l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, le Varhoven administrativen sad [Cour administrative suprême]

DÉCIDE :

[OMISSIS] RENVOIE à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

1. Une disposition et une jurisprudence nationales prévoyant le prélèvement à la source de l'impôt sur les dividendes distribués aux sociétés établies à Gibraltar, alors que les dividendes distribués aux sociétés résidant en Bulgarie et aux sociétés établies dans les autres États membres sont exonérés de cet impôt sans que ces sociétés soient tenues de remplir une quelconque condition, représentent-elles une restriction discriminatoire à la liberté d'établissement au sens de l'article 49 TFUE et à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 63 TFUE ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, une telle restriction discriminatoire est-elle conforme au droit de l'Union, eu égard au fait que, lors de l'adoption de ladite disposition nationale, le législateur national n'a pas justifié la nécessité d'imposer cette restriction aux sociétés établies à Gibraltar par des raisons d'ordre public, de sécurité publique ou de santé publique ?

[OMISSIS]