

ORDONNANCE DE LA COUR (cinquième chambre)

22 novembre 2010 (*)

«Article 104, paragraphe 3, premier alinéa, du règlement de procédure – Articles 56 CE et 58 CE –
Imposition des dividendes – Retenue à la source – Législation fiscale nationale prévoyant
l'exonération des dividendes versés aux sociétés résidentes»

Dans l'affaire C-199/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par
le Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), par décision du 1^{er} mars 2010, parvenue à la Cour
le 26 avril 2010, dans la procédure

Secilpar – Sociedade Unipessoal SL

contre

Fazenda Pública,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. J.-J. Kasel, président de chambre, M. E. Levits (rapporteur) et M^{me} M. Berger,
juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. A. Calot Escobar,

la Cour se proposant de statuer par voie d'ordonnance motivée conformément à l'article 104,
paragraphe 3, premier alinéa, de son règlement de procédure,

l'avocat général entendu,

rend la présente

Ordonnance

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 12 CE, 43 CE, 46 CE, 56 CE et 58, paragraphe 3, CE ainsi que de l'article 5, 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 (JO L 225, p. 6).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Secilpar – Sociedade Unipessoal SL (ci-après «Secilpar»), établie en Espagne, à la Fazenda Pública (Trésor public) au sujet de l'application d'une retenue à la source sur les dividendes distribués à Secilpar par Cimpor – Cimentos (ci-après «Cimpor»), société établie au Portugal.

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

- 3 La directive 90/435, dans sa rédaction applicable au litige au principal, prévoyait à son article 5, paragraphe 1:

«Les bénéfices distribués par une société filiale à sa société mère sont, au moins lorsque celle-ci détient une participation minimale de 25 % dans le capital de la filiale, exemptés de retenue à la source.»

La réglementation nationale

- 4 Il ressort de la décision de renvoi que, en vertu de la réglementation fiscale portugaise en vigueur à la date des faits au principal, les revenus provenant des dividendes versés par une société établie au Portugal à une société résidente ne font pas l'objet d'une retenue à la source dans les conditions prévues à l'article 46, paragraphe 1, du code de l'impôt sur les sociétés (Código do IRC, ci-après le «code»), notamment, si la société bénéficiaire des dividendes détient directement au moins 10 % du capital social de la société distributrice ou une part de celui-ci d'un montant de 20 000 000 euros au moins, de façon ininterrompue, au cours de l'année précédant la date de mise à disposition des bénéfices.
- 5 Si la société résidente bénéficiant de dividendes ne remplit pas toutes les conditions énoncées au point précédent, la retenue à la source est appliquée au taux de 15 % et celle-ci présente le caractère d'un acompte pouvant être récupéré ultérieurement.
- 6 En vertu des dispositions combinées de l'article 88, paragraphes 1, sous c), et 3 du code et de l'article 59 du statut des avantages fiscaux (Estatuto dos Benefícios Fiscais), dans leur rédaction en vigueur à la date des faits au principal, une retenue à la source au titre de l'impôt sur les sociétés au taux de 25 % est prélevée sur la moitié du montant des dividendes bruts versés par une société établie au Portugal à une société établie dans un autre État membre. Cette retenue est un prélèvement libératoire en vertu de l'article 88, paragraphe 3, sous b), du code.
- 7 En conformité avec la directive 90/435, les bénéfices distribués à une société non-résidente par une société établie au Portugal sont exemptés de la retenue à la source si la société mère détient directement, de façon ininterrompue, au cours des deux années qui précèdent la date de mise à disposition des bénéfices, au moins 25 % du capital de la société distributrice des dividendes.

La convention tendant à éviter la double imposition

- 8 Il ressort de la décision de renvoi que, conformément à l'article 10, paragraphe 2, sous b), de la convention tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale dans le domaine des impôts sur le revenu, conclue le 26 octobre 1993 entre la République portugaise et le Royaume d'Espagne (ci-après la «convention tendant à éviter la double imposition»), la retenue à la source de 15 % au titre de l'impôt sur le revenu s'applique au montant brut des dividendes distribués par une société établie au Portugal à une société établie en Espagne.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 9 Secilpar est une société établie en Espagne, sans aucun établissement stable au Portugal, qui détient, depuis le mois de décembre 2000, une participation acquise pour un montant total de 320 436 410 euros dans le capital social de Cimpor.
- 10 Le 12 juin 2003, Cimpor a versé au total 9 273 552 euros de dividendes à Secilpar correspondant à

57 959 700 actions que cette dernière détenait alors dans le capital de Cimpor.

- 11 La moitié du montant des dividendes distribués par Cimpor à Secilpar a fait l'objet d'une retenue à la source au titre de l'impôt sur les sociétés, au taux de 25 %, et d'une retenue à la source au titre de l'impôt forfaitaire sur les successions et les donations (ci-après l'«impôt forfaitaire»), au taux de 5 %, soit, respectivement, 1 159 194 euros et 463 677,60 euros.
- 12 La retenue à la source a eu le caractère d'un prélèvement libératoire étant donné que Secilpar n'est pas une société résidente sur le territoire de la République portugaise et n'avait pas d'établissement stable dans cet État membre.
- 13 Secilpar a formé un recours contre l'acte de liquidation de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt forfaitaire concernant l'année 2003, pour un montant total de 1 622 871,60 euros devant le Tribunal Tributário de Lisboa (tribunal fiscal de Lisbonne), qui a partiellement accueilli ce recours.
- 14 Ledit tribunal a jugé que Secilpar n'a droit qu'à la restitution d'une somme de 927 355,20 euros résultant de l'annulation, d'une part, d'une partie de la retenue à la source au titre de l'impôt sur les sociétés, soit 463 677,60 euros, correspondant à la différence entre l'application d'un taux de 25 % et celle d'un taux de 15 %, qui est le seul taux prévu par la convention tendant à éviter la double imposition, sur la moitié du montant des dividendes, et, d'autre part, de la retenue à la source effectuée au titre de l'impôt forfaitaire, soit 463 677,60 euros.
- 15 Secilpar, insatisfaite du jugement du Tribunal Tributário de Lisboa, qui n'a fait que partiellement droit au recours qu'elle avait introduit devant celui-ci, a interjeté appel de ce jugement devant la juridiction de renvoi.
- 16 Dans ces conditions, le Supremo Tribunal Administrativo a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«La retenue à la source de 15 % au titre de l'impôt sur le revenu de l'année 2003 à laquelle une société ne résidant pas sur le territoire national a été soumise, en vertu de la convention tendant à éviter la double imposition [...], pour les dividendes nets qui ont été mis à sa disposition, en sa qualité d'actionnaire d'une société résidant dans un État membre, conformément aux articles 80, paragraphe 2, sous c), et 88, paragraphes 3, sous b), 4 et 5, du code [...], à l'article 71, sous a) et d), du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'article 59 du statut des avantages fiscaux, dans leur rédaction de l'époque, viole-t-elle les principes de non-discrimination, de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux, consacrés aux articles 12 CE, 43 CE, 46 CE, 56 CE et 58, paragraphe 3, CE ainsi que l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE?»

Sur la question préjudicielle

Considérations liminaires

- 17 Il ressort de la décision de renvoi que les revenus distribués par Cimpor, société établie au Portugal, à Secilpar, société établie en Espagne, ont fait l'objet d'une retenue à la source au titre de l'impôt sur les sociétés pour l'année 2003 dont le taux a été ramené, à la suite d'un jugement de la juridiction fiscale saisie en première instance, de 25 % à 15 % en application de la convention tendant à éviter la double imposition.
- 18 Toutefois, il découle de la même décision que, dans l'hypothèse où des dividendes auraient été distribués à une société résidente détenant le même pourcentage de participation ou une participation de la même valeur dans le capital social d'une société distributrice établie au Portugal

que ceux détenus par Secilpar, les revenus provenant desdits dividendes seraient exemptés de la retenue à la source en vertu des dispositions applicables de la réglementation fiscale portugaise.

- 19 Il ressort également de la décision de renvoi que Secilpar n'a pas bénéficié de l'exemption de la retenue à la source en application de la réglementation nationale transposant l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 dans l'ordre juridique portugais. Il y a lieu d'en conclure, en l'absence d'informations en sens contraire dans la décision de renvoi, que Secilpar n'atteignait pas le seuil de participation d'une société mère dans le capital social de sa filiale, tel que prévu audit article 5, paragraphe 1.
- 20 Par conséquent, la situation en cause dans l'affaire au principal ne relève pas du champ d'application de ladite directive.
- 21 Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de considérer que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 12 CE, 43 CE, 46 CE, 56 CE et 58 CE s'opposent à un régime fiscal résultant d'une convention tendant à éviter la double imposition conclue entre deux États membres qui prévoit une retenue à la source de 15 % sur les dividendes distribués par une société établie dans un État membre à une société bénéficiaire établie dans un autre État membre, alors même que la réglementation nationale du premier État membre exonère de cette retenue les dividendes versés à une société bénéficiaire établie dans celui-ci.

Réponse de la Cour

- 22 En vertu de l'article 104, paragraphe 3, premier alinéa, du règlement de procédure, lorsque la réponse à une question posée à titre préjudiciel peut être clairement déduite de la jurisprudence, la Cour peut, après avoir entendu l'avocat général, statuer par voie d'ordonnance motivée comportant référence à la jurisprudence en cause.
- 23 En premier lieu, s'agissant de l'applicabilité de l'article 12 CE, qui édicte un principe général d'interdiction de toute discrimination en raison de la nationalité, il convient de relever que cette disposition n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit de l'Union pour lesquelles le traité CE ne prévoit pas de règles spécifiques de non-discrimination (voir, notamment, arrêts du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727, points 38 et 39; du 11 octobre 2007, Hollmann, C-443/06, Rec. p. I-8491, points 28 et 29, ainsi que du 21 janvier 2010, SGI, C-311/08, non encore publié au Recueil, point 31).
- 24 Or, les articles 43 CE et 56 CE prévoient de telles règles spécifiques de non-discrimination dans les domaines relevant de la liberté d'établissement et de la libre circulation des capitaux (arrêt SGI, précité, point 32).
- 25 En deuxième lieu, concernant l'application de l'article 43 CE, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, relèvent du champ d'application matériel des dispositions relatives à la liberté d'établissement les dispositions nationales qui trouvent à s'appliquer à la détention par un ressortissant de l'État membre concerné, dans le capital d'une société établie dans un autre État membre, d'une participation lui permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions de cette société et d'en déterminer les activités (arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 31; du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, point 27, et du 6 décembre 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, point 29).
- 26 Il incombe à la Cour de répondre à la demande de décision préjudicielle en se fondant sur les

appréciations fournies par la juridiction de renvoi et de donner à cette dernière toutes les indications utiles afin qu'elle puisse résoudre le litige dont elle est saisie (arrêt du 28 février 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06, Rec. p. I-1129, point 26).

- 27 Toutefois, la décision de renvoi ne contient pas d'information concernant le pourcentage exact de la participation détenue par Secilpar dans le capital social de Cimpor ou la structure des actionnaires de cette dernière pour établir l'influence de Secilpar sur les décisions de Cimpor ou la possibilité de déterminer les activités de celle-ci.
- 28 Dès lors, la Cour ne dispose pas d'éléments suffisants pour apprécier si, dans ce contexte, la réglementation fiscale nationale doit être examinée au regard de l'article 43 CE.
- 29 En troisième lieu, s'agissant de l'interprétation des articles 56 CE et 58 CE, il convient de constater que, dans l'affaire au principal, le taux normal de la retenue à la source de 25 % sur les dividendes distribués par une société établie au Portugal à une société bénéficiaire établie en Espagne a été fixé à 15 % en vertu de la convention tendant à éviter la double imposition.
- 30 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union (voir, notamment, arrêt du 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec. p. I-10837, point 29).
- 31 Ainsi, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation dans l'Union, les États membres demeurent compétents pour définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir de taxation, en vue, notamment, d'éliminer les doubles impositions (arrêts du 12 mai 1998, *Gilly*, C-336/96, Rec. p. I-2793, points 24 et 30, ainsi que du 7 septembre 2006, *N*, C-470/04, Rec. p. I-7409, point 44).
- 32 Pour des participations ne relevant pas de la directive 90/435, il appartient aux États membres de déterminer si, et dans quelle mesure, la double imposition économique des bénéfices distribués doit être évitée et d'introduire, à cet effet, de façon unilatérale ou au moyen de conventions conclues avec d'autres États membres, des mécanismes visant à prévenir ou à atténuer cette double imposition économique. Toutefois, ce seul fait ne leur permet pas d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation garanties par le traité (voir, en ce sens, arrêt du 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 54).
- 33 À cet égard, il importe de rappeler que, conformément à l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE, l'article 56 CE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres «d'appliquer 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» (arrêt du 8 novembre 2007, *Amurta*, C-379/05, Rec. p. I-9569, point 30).
- 34 La dérogation prévue à ladite disposition est elle-même limitée par l'article 58, paragraphe 3, CE, qui prévoit que les dispositions nationales visées au paragraphe 1 de cet article «ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56 [CE]» (arrêt *Amurta*, précité, point 31).
- 35 Les différences de traitement autorisées par l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE doivent dès lors être ainsi distinguées des discriminations interdites par le paragraphe 3 de ce même article. Or, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, pour qu'une réglementation fiscale puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables

ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (voir arrêt Amurta, précité, point 32 et jurisprudence citée).

- 36 La Cour a déjà jugé que, à l'égard des mesures prévues par un État membre afin de prévenir ou d'atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique de bénéfices distribués par une société résidente, les actionnaires bénéficiaires résidents ne se trouvent pas nécessairement dans une situation comparable à celle d'actionnaires bénéficiaires résidents d'un autre État membre (arrêts du 14 décembre 2006, *Denkavit Internationaal* et *Denkavit France*, C-170/05, Rec. p. I-11949, point 34, ainsi que *Amurta*, précité, point 37).
- 37 Toutefois, à partir du moment où un État membre, de manière unilatérale ou par voie conventionnelle, assujettit à l'impôt sur le revenu non seulement les actionnaires résidents, mais également les actionnaires non-résidents, pour les dividendes qu'ils perçoivent d'une société résidente, la situation desdits actionnaires non-résidents se rapproche de celle des actionnaires résidents (arrêts précités *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, point 68; *Denkavit Internationaal* et *Denkavit France*, point 35, ainsi que *Amurta*, point 38).
- 38 En effet, c'est le seul exercice par ce même État de sa compétence fiscale qui, indépendamment de toute imposition dans un autre État membre, engendre un risque d'imposition en chaîne ou de double imposition économique. En pareil cas, pour que les sociétés bénéficiaires non-résidentes ne soient pas confrontées à une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 56 CE, l'État de résidence de la société distributrice doit veiller à ce que, par rapport au mécanisme prévu par son droit national afin de prévenir ou d'atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique, les sociétés actionnaires non-résidentes soient soumises à un traitement équivalent à celui dont bénéficient les sociétés actionnaires résidentes (voir arrêts précités *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, point 70, ainsi que *Amurta*, point 39).
- 39 Certes, il ne saurait être exclu qu'un État membre parvienne à garantir le respect de ses obligations résultant du traité en concluant une convention tendant à éviter la double imposition avec un autre État membre (voir, en ce sens, arrêts précités *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, point 71, et *Amurta*, point 79).
- 40 Toutefois, à cette fin, il est nécessaire que l'application de la convention tendant à éviter la double imposition permette de compenser les effets de la différence de traitement issue de la législation nationale. Ce n'est en effet que dans l'hypothèse où l'impôt retenu à la source peut être imputé sur l'impôt dû dans l'autre État membre à concurrence de cette différence de traitement que la différence de traitement entre les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres et les dividendes distribués aux sociétés résidentes disparaît totalement (voir, en ce sens, arrêt du 19 novembre 2009, *Commission/Italie*, C-540/07, Rec. p. I-10983, point 37, et du 3 juin 2010, *Commission/Espagne*, C-487/08, non encore publié au Recueil, point 59).
- 41 Il appartient à la juridiction de renvoi d'examiner si, dans l'affaire au principal, l'hypothèse visée au point précédent se vérifie.
- 42 Dans l'occurrence où tel ne serait pas le cas, la différence de traitement serait encore susceptible, le cas échéant, d'être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général (voir en ce sens, notamment, arrêt *Commission/Italie*, précité, point 55 et jurisprudence citée). Il importe cependant de relever que la juridiction de renvoi n'évoque pas de telles raisons.
- 43 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à un régime fiscal résultant d'une convention tendant à éviter la double imposition conclue entre deux États membres, qui prévoit une

retenue à la source de 15 % sur les dividendes distribués par une société établie dans un État membre à une société bénéficiaire établie dans l'autre État membre, alors que la réglementation nationale du premier État membre exonère de cette retenue les dividendes versés à une société bénéficiaire résidente. Il n'en irait autrement que si l'impôt retenu à la source pouvait être imputé sur l'impôt dû dans le second État membre à concurrence de la différence de traitement. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si une telle neutralisation de la différence de traitement est réalisée par l'application de l'ensemble des stipulations de la convention tendant à éviter la double imposition.

Sur les dépens

- 44 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit:

Les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à un régime fiscal résultant d'une convention tendant à éviter la double imposition conclue entre deux États membres, qui prévoit une retenue à la source de 15 % sur les dividendes distribués par une société établie dans un État membre à une société bénéficiaire établie dans l'autre État membre, alors que la réglementation nationale du premier État membre exonère de cette retenue les dividendes versés à une société bénéficiaire résidente. Il n'en irait autrement que si l'impôt retenu à la source pouvait être imputé sur l'impôt dû dans le second État membre à concurrence de la différence de traitement. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si une telle neutralisation de la différence de traitement est réalisée par l'application de l'ensemble des stipulations de la convention tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale dans le domaine des impôts sur le revenu, conclue le 26 octobre 1993 entre la République portugaise et le Royaume d'Espagne.

Signatures

* Langue de procédure: le portugais.