

## ORDONNANCE DE LA COUR (sixième chambre)

4 février 2016 (\*)

«Renvoi préjudiciel – Articles 63 TFUE et 65 TFUE – Libre circulation des capitaux – Article 49 TFUE – Liberté d'établissement – Fiscalité directe – Imposition des dividendes – Convention bilatérale préventive de la double imposition – Double imposition juridique»

Dans l'affaire C-194/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Commissione tributaria provinciale di Torino (commission fiscale provinciale de Turin, Italie), par décision du 31 mars 2015, parvenue à la Cour le 28 avril 2015, dans la procédure

**Véronique Baudinet,**

**Pauline Boyer,**

**Adrien Boyer,**

**Édouard Boyer**

contre

**Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I di Torino,**

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. A. Arabadjiev, président de chambre, MM. C. G. Fernlund (rapporteur) et S. Rodin, juges,

avocat général: M. M. Wathelet,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour M<sup>me</sup> Baudinet et ses enfants Pauline, Adrien et Édouard Boyer, par M<sup>e</sup> L. Imperato, avvocato, et par M. A. Rapisarda,
- pour le gouvernement italien, par M<sup>me</sup> G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M<sup>me</sup> G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement danois, par M. C. Torning et M<sup>me</sup> M. S. Wolff, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et B. Beutler, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes et J. Martins da Silva ainsi que par M<sup>me</sup> M. Rebelo, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M<sup>me</sup> S. Simmons, en qualité d'agent, assistée de M. O. Thomas, barrister,
- pour la Commission européenne, par M<sup>mes</sup> C. Soulay et D. Recchia, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de statuer par voie d'ordonnance motivée, conformément à l'article 99 du règlement de procédure de la Cour,

rend la présente

### **Ordonnance**

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 49 TFUE, 63 TFUE et 65 TFUE.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M<sup>me</sup> Baudinet et ses enfants, Pauline, Adrien et Édouard Boyer, à l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale I di Torino (administration fiscale – direction provinciale I de Turin, ci-après l'«administration fiscale») au sujet de l'imposition, en Italie, de dividendes perçus d'une société établie en France et qui ont déjà fait l'objet d'une retenue à la source dans ce dernier État membre.

### **Le cadre juridique**

#### *Le droit italien*

- 3 La réglementation italienne en matière d'impôts sur les revenus est constituée du décret n° 917 du président de la République, portant approbation du texte unique sur les revenus (decreto del Presidente della Repubblica n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi), du 22 décembre 1986 (supplément ordinaire à la GURI n° 302, du 31 décembre 1986), tel que modifié par le décret législatif n° 344, portant réforme de l'impôt sur les revenus des sociétés, conformément à l'article 4 de la loi n° 80 du 7 avril 2003 (decreto legislativo n. 344 – Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80), du 12 décembre 2003 (supplément ordinaire à la GURI n° 291, du 16 décembre 2003, ci-après le «TUIR»).
- 4 L'article 3, paragraphe 1, du TUIR prévoit:  
  
«L'impôt s'applique au revenu global du contribuable, lequel est formé, en ce qui concerne les résidents, par tous les revenus qu'il possède après déduction des charges déductibles indiquées à l'article 10 [...]»
- 5 L'article 11, paragraphe 4, du TUIR dispose:  
  
«Le montant des crédits d'impôt auxquels a droit le contribuable en vertu de l'article 165 est déduit de l'impôt net. Si ce montant est supérieur à celui de l'impôt net, le contribuable a le droit, selon son choix, de faire imputer cet excédent en déduction de l'impôt dû pour l'exercice fiscal suivant ou d'en demander le remboursement dans sa déclaration de revenus.»
- 6 L'article 47, paragraphe 1, du TUIR énonce:  
  
«Sans préjudice des cas mentionnés à l'article 3, paragraphe 3, sous a), quelle que soit leur forme ou leur dénomination, les bénéfices distribués par les sociétés ou par les organismes indiqués à

l'article 73 [...] font partie du revenu imposable global, à hauteur de 40 % de leur montant.»

7 L'article 59, paragraphe 1, du TUIR précise:

«Les bénéficiaires de la participation au capital ou au patrimoine des sociétés et des établissements visés à l'article 73 et ceux relatifs aux titres et aux instruments financiers visés à l'article 44, paragraphe 2, sous a), ainsi que les rémunérations liées aux contrats visés à l'article 109, paragraphe 9, sous b), concourent à la formation du revenu total à hauteur de 40 pour cent de leur montant, dans l'exercice au cours duquel ils sont perçus. L'article 47 s'applique, sauf dispositions contraires dans la phrase précédente.»

8 L'article 165, paragraphes 1 et 10, du TUIR dispose:

«1. Si des revenus produits à l'étranger concourent à la formation du revenu global, les impôts définitivement versés à l'étranger sur ces revenus peuvent être déduits de l'impôt net dû à hauteur de la part d'impôt correspondant au rapport entre les revenus produits à l'étranger et le revenu global [...]

[...]

10. Si le revenu d'origine étrangère concourt partiellement à la formation du revenu total, l'impôt étranger est également déduit dans la même mesure.»

#### *La convention franco-italienne*

9 La convention entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales, signée à Venise le 5 octobre 1989 (ci-après la «convention franco-italienne») prévoit, à son article 10, ce qui suit:

«1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État à un résident de l'autre État sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder:

a) 5 [pour] cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société passible de l'impôt sur les sociétés qui a détenu directement ou indirectement, pendant une période d'au moins 12 mois précédant la date de la décision de distribution des dividendes, au moins 10 [pour] cent du capital de la société qui paie les dividendes;

b) 15 [pour] cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

[...]»

10 L'article 24, paragraphe 2, de la convention franco-italienne indique que, en ce qui concerne la République italienne, la double imposition est évitée de la manière suivante:

«Lorsqu'un résident d'Italie reçoit des éléments de revenu qui sont imposables en France, l'Italie, en établissant ses impôts sur le revenu visés à l'article 2 de la présente Convention, peut comprendre dans la base imposable desdits impôts ces éléments de revenu à moins que des dispositions déterminées de la présente Convention ne s'y opposent.

Dans ce cas, l'Italie doit déduire des impôts ainsi établis l'impôt sur les revenus payé en France, mais le montant de la déduction ne peut pas dépasser la quote-part d'impôt italien imputable auxdits éléments de revenu dans la proportion où ces éléments participent à la formation du revenu total.

Toutefois aucune déduction ne sera accordée dans le cas où l'élément de revenu est assujéti en Italie à l'impôt par voie de retenue à la source libératoire sur demande du bénéficiaire du revenu, conformément à la législation italienne».

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

- 11 L'administration fiscale a émis, pour les années 2007 et 2008, une série d'avis de rectification relatifs aux revenus de dividendes provenant de participations qualifiées détenues, dans une société établie en France, sous forme d'actions, par les requérants au principal dont la résidence fiscale est située à Turin.
- 12 Conformément à la convention franco-italienne, cette société a appliqué à ces dividendes une retenue à la source de 15 %. Les requérants au principal ont dûment déclaré, dans la déclaration fiscale effectuée en Italie, lesdits dividendes.
- 13 Cependant, les requérants au principal ont déduit de l'impôt dû en Italie le montant intégral de l'impôt acquitté en France et, en conséquence, revendiquent le bénéfice d'un crédit d'impôt d'origine étrangère dont l'administration fiscale conteste la légitimité.
- 14 Selon cette administration, le crédit d'impôt dont peuvent bénéficier les requérants au principal est limité à la part de la retenue à la source acquittée en France qui correspond au montant des dividendes pris en considération par la réglementation fiscale italienne, à savoir 40 % du montant brut de ces dividendes.
- 15 Estimant que la totalité de la retenue à la source acquittée en France doit être déduite de l'impôt dû en Italie, les requérants au principal ont saisi la Commissione tributaria provinciale di Torino (commission fiscale provinciale de Turin).
- 16 Selon cette dernière, la réglementation italienne réserve un traitement plus favorable aux dividendes distribués par des sociétés établies en Italie qu'à ceux distribués par des sociétés établies en France, où ils sont soumis à une retenue à la source qui n'est que partiellement déductible en Italie. Il en résulterait que la réglementation italienne et la convention franco-italienne seraient susceptibles de dissuader les personnes physiques résidant en Italie et qui y sont assujétiées à l'impôt sur le revenu d'investir leurs capitaux dans des sociétés établies en dehors de l'Italie.
- 17 La juridiction de renvoi estime dès lors qu'il n'est pas déraisonnable de considérer que la réglementation italienne en matière d'imposition des dividendes d'origine étrangère, en rendant la détention de participations dans des sociétés non-résidentes moins avantageuse que la détention de participations dans des sociétés résidentes, est susceptible de ne pas être conforme au principe de la libre circulation des capitaux.
- 18 Dans ces conditions, la Commissione tributaria provinciale di Torino (commission fiscale provinciale de Turin) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les articles 63 TFUE et 65 TFUE s'opposent-ils à la réglementation d'un État membre en vertu de laquelle, lorsqu'un résident de cet État, actionnaire d'une société établie dans un autre État membre, perçoit des dividendes imposés dans ces deux États, la double imposition n'est pas évitée, dans

l'État de résidence, par l'attribution d'un crédit d'impôt au moins égal au montant de l'impôt versé dans l'État où siège la société qui distribue les dividendes?»

### **Sur la question préjudicielle**

19 Conformément à l'article 99 du règlement de procédure de la Cour, lorsqu'une question posée à titre préjudiciel peut être clairement déduite de la jurisprudence, la Cour peut à tout moment, sur proposition du juge rapporteur, après avoir entendu l'avocat général, décider de statuer par voie d'ordonnance motivée.

20 Il convient de faire application de cette disposition dans la présente affaire.

#### *Sur la liberté en cause*

21 Il y a lieu de constater que, si la juridiction nationale interroge la Cour sur l'interprétation des articles 63 TFUE et 65 TFUE, la Commission européenne estime qu'il conviendrait d'examiner la présente affaire à la lumière de l'article 49 TFUE.

22 Or, selon une jurisprudence constante, en vue de fournir une réponse utile à la juridiction qui est à l'origine d'un renvoi préjudiciel, la Cour peut être amenée à prendre en considération des normes de droit de l'Union auxquelles le juge national n'a pas fait référence dans ses questions préjudicielles (ordonnance *Amorim Energia*, C-38/11, EU:C:2012:358, point 36 et jurisprudence citée).

23 À cet égard, il doit être rappelé que le traitement fiscal des dividendes est susceptible de relever de l'article 49 TFUE relatif à la liberté d'établissement et de l'article 63 TFUE relatif à la libre circulation des capitaux (arrêt *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, point 26 et jurisprudence citée).

24 Quant à la question de savoir si une législation nationale relève de l'une ou de l'autre de ces libertés de circulation, il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour qu'il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (arrêt *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, point 27 et jurisprudence citée).

25 À cet égard, il a déjà été jugé par la Cour qu'une législation nationale qui a vocation à s'appliquer aux seules participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions d'une société et de déterminer les activités de celle-ci relève des dispositions du traité FUE relatives à la liberté d'établissement. En revanche, des dispositions nationales qui trouvent à s'appliquer à des participations effectuées dans la seule intention de réaliser un placement financier, sans intention d'influer sur la gestion et le contrôle de l'entreprise, doivent être examinées exclusivement au regard de la libre circulation des capitaux (arrêt *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, point 28 et jurisprudence citée).

26 S'agissant de l'affaire au principal, il ressort du dossier soumis à la Cour que la législation nationale en cause au principal s'applique quel que soit le montant de la participation détenue dans une société. Ainsi, l'application de cette législation ne dépend pas de l'ampleur des participations dans une société non-résidente et ne se limite pas aux situations dans lesquelles le porteur de parts peut exercer une influence certaine sur les décisions de la société concernée et en déterminer les activités.

27 Par conséquent, pour autant que cette réglementation se rapporte à des dividendes qui trouvent leur origine dans un État membre, l'objet de ladite législation ne permet pas de déterminer si celle-ci

relève de manière prépondérante de l'article 49 TFUE ou de l'article 63 TFUE. Dans de telles circonstances, la Cour tient compte des éléments factuels du cas d'espèce afin de déterminer si la situation visée par le litige au principal relève de l'une ou de l'autre desdites dispositions (arrêt Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, point 30 et jurisprudence citée).

28 Or, la Cour ne dispose pas d'éléments suffisants pour déterminer la nature de la participation en cause. Il ne peut donc être exclu que la législation nationale en cause au principal ait vocation à s'appliquer à des dividendes versés par une société non-résidente à des actionnaires résidents détenant une participation qui leur confère une influence certaine sur les décisions de cette société et leur permet d'en déterminer les activités. Partant, cette législation doit également être examinée au regard des dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement.

29 Dès lors, il convient de considérer que, par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si les articles 49 TFUE, 63 TFUE et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la réglementation d'un État membre, telle que la réglementation en cause au principal, en vertu de laquelle, lorsqu'un résident de cet État membre, actionnaire d'une société établie dans un autre État membre, perçoit de cette société des dividendes imposés dans ces deux États membres, la double imposition n'est pas évitée, dans l'État membre de résidence de l'actionnaire, par l'attribution d'un crédit d'impôt au moins égal au montant de l'impôt versé dans l'État membre de la source de ces dividendes.

#### *Sur l'existence d'une restriction aux libertés de circulation*

30 Il convient de rappeler qu'il découle d'une jurisprudence constante de la Cour qu'il appartient à chaque État membre d'organiser, dans le respect du droit de l'Union, son système d'imposition des bénéfices distribués et de définir, dans ce cadre, l'assiette imposable ainsi que le taux d'imposition qui s'appliquent dans le chef de l'actionnaire bénéficiaire (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 167 et jurisprudence citée).

31 Il s'ensuit, d'une part, que les dividendes distribués par une société établie dans un État membre à un actionnaire résidant dans un autre État membre sont susceptibles de faire l'objet d'une double imposition juridique lorsque les deux États membres choisissent d'exercer leur compétence fiscale et de soumettre lesdits dividendes à l'imposition dans le chef de l'actionnaire (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 168 et jurisprudence citée).

32 D'autre part, les désavantages pouvant découler de l'exercice parallèle des compétences fiscales des différents États membres, dans la mesure où un tel exercice n'est pas discriminatoire, ne constituent pas des restrictions interdites par le traité (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 169 et jurisprudence citée).

33 Dans ce contexte, il y a lieu de relever que conformément à la jurisprudence de la Cour, dès lors que le droit de l'Union, dans son état actuel, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de l'Union européenne, la circonstance que tant l'État membre de la source des dividendes que l'État de résidence de l'actionnaire sont susceptibles d'imposer lesdits dividendes n'implique pas que l'État membre de résidence soit tenu, en vertu du droit de l'Union, de prévenir les désavantages qui pourraient découler de l'exercice de la compétence ainsi répartie par les deux États membres (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 170 et jurisprudence citée).

34 En l'occurrence, il convient de constater que la réglementation italienne en cause ne procède à

aucune distinction entre les dividendes distribués par une société établie en Italie et ceux distribués par une société établie en France. En effet, en vertu de cette réglementation, dans le cadre du calcul de l'impôt sur le revenu, l'assiette et le taux d'imposition de ces dividendes sont identiques pour l'ensemble de ces dividendes.

- 35 Si, dans de telles conditions, les dividendes distribués par une société établie en France sont soumis à une charge fiscale plus lourde que celle pesant sur les dividendes distribués par une société établie en Italie, ce désavantage n'est pas imputable à la législation italienne en cause au principal, mais résulte de l'exercice parallèle, par l'État membre de la source de ces dividendes et l'État membre de résidence de l'actionnaire, de leur compétence fiscale.
- 36 En effet, ainsi qu'il a été mentionné au point 33 de la présente ordonnance, l'État membre de résidence de l'actionnaire n'est pas tenu, en vertu du droit de l'Union, de compenser un désavantage fiscal résultant de l'exercice parallèle par cet État membre et par l'État membre de la source des dividendes de leur compétence fiscale.
- 37 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre à la question que les articles 49 TFUE, 63 TFUE et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à la réglementation d'un État membre, telle que la réglementation en cause au principal, en vertu de laquelle, lorsqu'un résident de cet État membre, actionnaire d'une société établie dans un autre État membre, perçoit de cette société des dividendes imposés dans ces deux États membres, la double imposition n'est pas évitée, dans l'État membre de résidence de l'actionnaire, par l'attribution d'un crédit d'impôt au moins égal au montant de l'impôt versé dans l'État membre de la source de ces dividendes.

### Sur les dépens

- 38 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 (sixième chambre) dit pour droit:

**Les articles 49 TFUE, 63 TFUE et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à la réglementation d'un État membre, telle que la réglementation en cause au principal, en vertu de laquelle, lorsqu'un résident de cet État membre, actionnaire d'une société établie dans un autre État membre, perçoit de cette société des dividendes imposés dans ces deux États membres, la double imposition n'est pas évitée, dans l'État membre de résidence de l'actionnaire, par l'attribution d'un crédit d'impôt au moins égal au montant de l'impôt versé dans l'État membre de la source de ces dividendes.**

Signatures

---

\* Langue de procédure: l'italien.