



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

18 octobre 2012*

«Rapprochement des législations — Directive 90/434/CEE — Régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents — Article 11, paragraphe 1, sous a) — Législation nationale subordonnant l'octroi d'avantages fiscaux à l'obtention d'une autorisation — Demande d'autorisation à introduire au moins 30 jours avant la réalisation de l'opération envisagée»

Dans l'affaire C-603/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Upravno sodišče Republike Slovenije (Slovénie), par décision du 8 décembre 2010, parvenue à la Cour le 21 décembre 2010, dans la procédure

Pelati d.o.o.

contre

Republika Slovenija,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Levits, faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. J.-J. Kasel (rapporteur) et M. Safjan, juges,

avocat général: M. P. Cruz Villalón,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour Pelati d.o.o., par M^e A. Jarkovič, odvetnik,
- pour le gouvernement slovène, par M^{me} V. Klemenc, en qualité d'agent,
- pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et M. Žebre, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure: le slovène.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (JO L 225, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Pelati d.o.o. (ci-après «Pelati») à la Republika Slovenija au sujet du rejet, par l'administration fiscale de cette dernière, d'une demande d'octroi d'avantages fiscaux à l'occasion d'une scission d'entreprise.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434, qui figure au titre V de celle-ci, intitulé «Dispositions finales», est libellé comme suit dans sa version applicable au litige au principal:

«Un État membre peut refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions des titres II, III et IV ou en retirer le bénéfice lorsque l'opération de fusion, de scission, d'apport d'actifs ou d'échanges d'actions:

- a) a comme objectif ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales; le fait qu'une des opérations visées à l'article 1^{er} n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, peut constituer une présomption que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales».

La réglementation nationale

- 4 Aux termes de l'article 47 de la loi relative à l'impôt sur les sociétés (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, n° 17/05, ci-après le «ZDDPO-1»), «les droits visés aux articles 41 à 47 [de cette loi] sont reconnus à la société apporteuse, à la société bénéficiaire et à l'associé de la société apporteuse sur la base d'une autorisation délivrée par l'administration fiscale, pour autant que les conditions fixées aux articles 41 à 47 soient remplies».
- 5 La procédure d'imposition en cas de fusion ou de scission de sociétés est prévue par la loi relative à la procédure fiscale (Zakon o davčnem postopku, Uradni list RS, n° 25/05, ci-après le «ZDavP-1»).
- 6 En vertu de l'article 345, paragraphe 2, du ZDavP-1, l'assujetti présente la déclaration fiscale à l'administration fiscale au plus tard dans un délai de 60 jours après l'inscription de la scission au registre des sociétés commerciales de la juridiction compétente.
- 7 L'article 363 du ZDavP-1 dispose:

«(1) L'autorisation visée à l'article 47 du ZDDPO-1 doit être délivrée pour chaque opération individuelle.

(2) La demande d'autorisation est introduite par la société apporteuse [...] ou par la société bénéficiaire [...], et ce au moins 30 jours avant la date prévue de l'opération visée à l'article 41 du ZDDPO-1.

[...]

(5) L'administration fiscale statue sur la demande d'autorisation dans un délai maximal de 30 jours à compter de la réception de la demande [...].»

- 8 L'obligation d'autorisation préalable de l'administration fiscale, telle que prévue à l'article 47 du ZDDPO-1, lu en combinaison avec l'article 363 du ZDavP-1, a été abolie avec l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2007, d'une nouvelle version des lois relatives à l'impôt sur les sociétés et à la procédure fiscale (Uradni list RS, n° 117/06), qui ont introduit une procédure simplifiée de notification dans le cadre de laquelle le non-respect par l'assujetti des conditions procédurales ne conduit plus automatiquement à la déchéance des droits conférés par la directive 90/434.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 9 Par acte notarié du 30 juin 2005, Pelati a adopté un projet de scission prévoyant le transfert d'une partie de son entreprise à une société nouvelle. Le 27 septembre 2005, Pelati a déposé auprès de la juridiction compétente du registre des sociétés commerciales une demande d'inscription des modifications relatives à ses statuts. Ces modifications ont été enregistrées par une ordonnance du 12 octobre 2005. Le 21 octobre 2005, Pelati a introduit une demande d'octroi du bénéfice d'avantages fiscaux à l'occasion de la scission ainsi intervenue.
- 10 L'administration fiscale a constaté que la transformation de la société s'était réalisée au moment de l'enregistrement des modifications statutaires au registre des sociétés commerciales. Elle a, dès lors, rejeté la demande de Pelati en raison du fait qu'elle n'avait pas été déposée dans le délai prévu à l'article 363 du ZDavP-1, à savoir 30 jours au moins avant la réalisation de la transformation envisagée.
- 11 Pelati a introduit une réclamation contre ladite décision de rejet en faisant valoir que l'administration fiscale n'avait même pas examiné la question de savoir si les conditions de fond pour bénéficier des avantages fiscaux au titre du ZDDPO-1 étaient remplies. Cette réclamation a également été rejetée au motif que le délai de 30 jours est impératif, de sorte que la demande de Pelati était irrecevable en tant qu'elle avait été présentée tardivement.
- 12 Pelati a introduit un recours en annulation contre cette décision devant l'Upravno sodišče Republike Slovenije (Cour administrative de la République de Slovénie). Elle fait valoir que la forclusion qui lui est opposée en tant que sanction du non-respect du délai de 30 jours imparti par l'article 363, paragraphe 2, du ZDavP-1 est contraire à la directive 90/434. Au surplus, le respect de ce délai ne dépendrait pas entièrement de la société assujettie, dès lors que c'est la date de l'inscription de la modification statutaire au registre des sociétés commerciales par la juridiction compétente qui détermine celle de l'expiration dudit délai.
- 13 La juridiction de renvoi souligne, tout d'abord, que le ZDDPO-1 est appelé à transposer dans l'ordre juridique slovène les dispositions de la directive 90/434. Ensuite, elle constate que, si la demande permettant de bénéficier d'avantages fiscaux doit être présentée, en vertu de l'article 363, paragraphe 2, du ZDavP-1, au moins 30 jours avant l'opération envisagée, cette loi ne précise toutefois pas à quel moment cette opération est considérée comme étant réalisée. À cet égard, elle rappelle que l'administration fiscale se fonde sur l'article 533 de la loi sur les sociétés commerciales (Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS n° 30/1993, dans la version applicable aux faits), en vertu de laquelle la juridiction compétente inscrit simultanément au registre des sociétés commerciales la scission et la constitution de la nouvelle société. La juridiction de renvoi en déduit que la date de l'opération correspond à celle de l'inscription des modifications statutaires à ce registre. Enfin, la juridiction de renvoi considère que la directive 90/434 ne fournit aucune base permettant de refuser le bénéfice d'avantages fiscaux à une société assujettie sans qu'il ait été examiné si cette dernière remplit ou non les conditions justifiant l'octroi de tels avantages.

- 14 C'est dans ce contexte que l'Upravno sodišče Republike Slovenije a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«La disposition de l'article 11 de la [directive 90/434] doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle fait obstacle à une réglementation nationale en vertu de laquelle la République de Slovénie soumet un avantage fiscal pour une société commerciale qui souhaite opérer une scission (scission d'une partie de la société et constitution d'une nouvelle société) à la condition qu'elle présente en temps utile une demande de délivrance d'une autorisation pour la reconnaissance des avantages fiscaux qui découlent de la scission si les conditions prescrites sont remplies, et en vertu de laquelle, en application du droit national, l'assujetti perd automatiquement l'avantage fiscal à l'expiration du délai?»

Sur la question préjudicielle

Observations liminaires

- 15 Il convient de rappeler, à titre liminaire, que la Cour est compétente, conformément à l'article 267 TFUE, pour statuer, à titre préjudiciel, notamment sur l'interprétation des traités ainsi que des actes pris par les institutions de l'Union européenne.
- 16 Il est constant que le litige au principal porte sur une disposition du droit national qui s'applique dans un contexte purement interne.
- 17 Toutefois, ainsi qu'il résulte de la décision de renvoi, le législateur slovène a décidé, lors de la transposition des dispositions de la directive 90/434 dans l'ordre juridique national, d'appliquer le traitement fiscal prévu par cette directive également aux situations purement internes, de sorte que les restructurations nationales et transfrontalières sont soumises au même régime fiscal.
- 18 Selon la jurisprudence de la Cour, lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues dans le droit de l'Union, afin, notamment, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou d'éventuelles distorsions de concurrence, il existe un intérêt certain de l'Union à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit de l'Union reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer (voir arrêts du 17 juillet 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Rec. p. I-4161, point 32; du 15 janvier 2002, Andersen og Jensen, C-43/00, Rec. p. I-379, point 18, et du 20 mai 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, Rec. p. I-4303, point 33).
- 19 Il convient d'ajouter qu'il appartient au seul juge national d'apprécier la portée exacte de ce renvoi au droit de l'Union, la compétence de la Cour étant limitée à l'examen des seules dispositions de ce droit (voir arrêts précités Leur-Bloem, point 33, et Modehuis A. Zwijnenburg, point 34).
- 20 Il résulte des considérations qui précèdent que la Cour est compétente pour interpréter les dispositions de la directive 90/434 même si celles-ci ne régissent pas directement la situation en cause au principal et, partant, pour répondre à la question posée par la juridiction de renvoi.

Sur le fond

- 21 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet l'octroi des avantages fiscaux applicables à une opération de scission à la condition que la demande afférente à cette opération soit introduite dans un délai

déterminé, dont le point de départ n'est pas connu par l'assujetti et à l'expiration duquel ce dernier perd le droit à ces avantages fiscaux sans qu'ait été examiné si ce dernier remplit ou non les conditions justifiant l'octroi de ceux-ci.

- 22 Ainsi que l'ont constaté tant la requérante au principal que le gouvernement slovène et la Commission européenne, qui ont déposé des observations écrites devant la Cour, la directive 90/434 ne comporte aucune disposition concernant les modalités procédurales que les États membres sont tenus de respecter en vue de l'octroi des avantages fiscaux prévus par cette directive.
- 23 Or, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, les modalités procédurales visant à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union relèvent de l'ordre juridique de chaque État membre en vertu du principe de l'autonomie procédurale des États membres, à condition toutefois qu'elles ne soient pas moins favorables que celles régissant des situations similaires de nature interne (principe d'équivalence) et qu'elles ne rendent pas impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) (voir, notamment, arrêts du 19 septembre 2006, *i-21 Germany et Arcor*, C-392/04 et C-422/04, Rec. p. I-8559, point 57, ainsi que du 30 juin 2011, *Meilicke e.a.*, C-262/09, Rec. p. I-5669, point 55).
- 24 S'agissant du principe d'équivalence, il y a lieu de relever que, en l'espèce, la Cour ne dispose d'aucun élément permettant de douter de la conformité à ce principe d'une réglementation telle que celle en cause au principal.
- 25 En revanche, il convient de vérifier si une telle réglementation répond aux exigences du principe d'effectivité, lequel doit être considéré comme enfreint lorsque l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union s'avère impossible ou excessivement difficile.
- 26 Concernant les droits conférés par la directive 90/434, il y a lieu de rappeler que le régime fiscal commun institué par cette directive, lequel comprend différents avantages fiscaux, s'applique indistinctement à toutes les opérations de fusion, de scission, d'apport d'actifs et d'échange d'actions, sans considération de leurs motifs, qu'ils soient financiers, économiques ou purement fiscaux (voir arrêts précités *Leur-Bloem*, point 36, et *Modehuis A. Zwijnenburg*, point 41).
- 27 Ce n'est qu'à titre exceptionnel et dans des cas particuliers que les États membres peuvent, en vertu de l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434, refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions de cette directive ou en retirer le bénéfice (arrêts du 5 juillet 2007, *Kofoed*, C-321/05, Rec. p. I-5795, point 37, et *Modehuis A. Zwijnenburg*, précité, point 45), à savoir lorsque l'opération de restructuration envisagée a comme objectif principal ou comme l'un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.
- 28 En l'occurrence, il ressort du dossier soumis à la Cour que l'assujetti doit, conformément à l'article 47 du ZDDPO-1, lu en combinaison avec l'article 363, paragraphe 2, du ZDavP-1, introduire sa demande en vue de bénéficier des avantages fiscaux prévus par la directive 90/434, sous peine de déchéance des droits conférés par celle-ci, au moins 30 jours avant l'opération de restructuration envisagée.
- 29 Il convient dès lors de vérifier si ce délai de 30 jours répond aux exigences du principe d'effectivité en ce qui concerne tant sa durée que son point de départ.
- 30 S'agissant de la durée du délai, la Cour a déjà jugé, dans le cadre de l'analyse du principe de protection juridictionnelle effective des droits conférés aux justiciables par le droit de l'Union, comme étant compatible avec celui-ci la fixation de délais raisonnables de recours, sous peine de forclusion, dans l'intérêt de la sécurité juridique, protégeant à la fois le contribuable et l'administration concernés. En effet, de tels délais ne sont pas de nature à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (arrêts du 10 juillet 1997, *Palmisani*,

C-261/95, Rec. p. I-4025, point 28, et du 17 novembre 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. I-7141, point 19). Dans ce contexte, la Cour a également jugé qu'un délai de recours de 60 jours n'est pas en soi critiquable (arrêts du 14 décembre 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, point 16, et du 6 octobre 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Rec. p. I-9579, point 43).

- 31 Par ailleurs, la Cour a jugé que cette jurisprudence est également applicable lorsqu'il s'agit d'apprécier les modalités de restitution de taxes nationales indûment perçues (arrêt Meilicke e.a., précité, points 55 à 58). Aussi doit-il en être de même lorsqu'il s'agit d'apprécier le respect du principe d'effectivité au regard de la fixation d'un délai imparti lors de l'introduction d'une demande visant à obtenir le bénéfice d'avantages fiscaux.
- 32 En conséquence, il n'apparaît pas qu'une réglementation nationale qui n'octroie le bénéfice des avantages fiscaux prévus par la directive 90/434 qu'à la condition que la demande y afférente soit introduite au moins 30 jours avant l'opération de restructuration envisagée soit susceptible de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits que l'assujetti tire du droit de l'Union.
- 33 Si un délai de déchéance tel que celui en cause au principal n'est donc pas, en soi, contraire au principe d'effectivité, il ne saurait toutefois être exclu que, dans le cadre des circonstances particulières de l'affaire soumise à la juridiction de renvoi, les modalités de mise en œuvre de ce délai puissent entraîner une violation dudit principe.
- 34 En effet, s'agissant du point de départ du délai de 30 jours prévu à l'article 363, paragraphe 2, du ZDavP-1, il ressort de la décision de renvoi que ce délai est calculé à rebours à partir du jour où l'opération de restructuration est effectuée, étant précisé que la date à laquelle celle-ci est considérée comme ayant eu lieu est celle de l'inscription de cette opération au registre des sociétés commerciales par la juridiction compétente.
- 35 Par conséquent, dans une telle situation, la période pendant laquelle court le délai de 30 jours ne dépend pas de l'assujetti, puisque ce dernier n'est en mesure de connaître avec exactitude ni le point de départ de ce délai ni son terme, à savoir le jour de l'inscription au registre des sociétés commerciales de l'opération de restructuration envisagée.
- 36 Or, il convient de rappeler que les objectifs poursuivis par la directive 90/434 doivent être réalisés en droit national dans le respect des exigences de la sécurité juridique. À cette fin, les États membres ont l'obligation de mettre en place un régime de délais suffisamment précis, clair et prévisible pour permettre aux particuliers de connaître leurs droits et obligations [voir, par analogie, arrêt du 28 janvier 2010, Uniplex (UK), C-406/08, Rec. p. I-817, point 39 et jurisprudence citée]. Il appartient au juge national de vérifier si ces exigences sont respectées.
- 37 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal, qui soumet l'octroi des avantages fiscaux applicables à une opération de scission conformément aux dispositions de cette directive à la condition que la demande afférente à cette opération soit introduite dans un délai déterminé. Toutefois, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si les modalités de mise en œuvre de ce délai, et plus particulièrement la détermination du point de départ de celui-ci, sont suffisamment précises, claires et prévisibles pour permettre aux assujettis de connaître leurs droits et s'assurer que ces derniers sont en mesure de bénéficier des avantages fiscaux prévus par les dispositions de cette directive.

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 (cinquième chambre) dit pour droit:

L'article 11, paragraphe 1, sous a), de la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal, qui soumet l'octroi des avantages fiscaux applicables à une opération de scission conformément aux dispositions de cette directive à la condition que la demande afférente à cette opération soit introduite dans un délai déterminé. Toutefois, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si les modalités de mise en œuvre de ce délai, et plus particulièrement la détermination du point de départ de celui-ci, sont suffisamment précises, claires et prévisibles pour permettre aux assujettis de connaître leurs droits et s'assurer que ces derniers sont en mesure de bénéficier des avantages fiscaux prévus par les dispositions de cette directive.

Signatures