



## Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

21 janvier 2020\*

« Renvoi préjudiciel – Article 267 TFUE – Notion de “juridiction nationale” – Critères – Indépendance de l’organisme national concerné – Inamovibilité des membres – Irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle »

Dans l’affaire C-274/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Tribunal Económico-Administrativo Central (tribunal économique-administratif central, Espagne), par décision du 2 avril 2014, parvenue à la Cour le 5 juin 2014, dans la procédure engagée par

**Banco de Santander SA**

LA COUR (grande chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président, M<sup>me</sup> R. Silva de Lapuerta, vice-présidente, M. A. Arabadjiev, M<sup>me</sup> A. Prechal (rapporteuse), MM. M. Vilaras, P. G. Xuereb, M<sup>me</sup> L. S. Rossi et M. I. Jarukaitis, présidents de chambre, MM. E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, C. Lycourgos et N. Piçarra, juges,

avocat général : M. G. Hogan,

greffier : M<sup>me</sup> L. Carrasco Marco, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 2 juillet 2019,

considérant les observations présentées :

- pour Banco de Santander SA, par M<sup>es</sup> J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero et J. M. Panero Rivas, abogados,
- pour le gouvernement espagnol, initialement par MM. M. A. Sampol Pucurull et A. Rubio González, puis par M<sup>me</sup> S. Centeno Huerta et M. A. Rubio González, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal, B. Stromsky et C. Urraca Caviedes ainsi que par M<sup>me</sup> P. Němečková, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 1<sup>er</sup> octobre 2019,

rend le présent

\* Langue de procédure : l’espagnol.

## Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la décision 2011/5/CE de la Commission, du 28 octobre 2009, relative à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne (JO 2011, L 7, p. 48), sur la validité de la décision de la Commission, du 17 juillet 2013, ouvrant la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE relative à l'aide d'État SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères (JO 2013, C 258, p. 8), ainsi que sur la validité de la décision (UE) 2015/314 de la Commission, du 15 octobre 2014, relative à l'aide d'État SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) mise à exécution par l'Espagne – régime relatif à l'amortissement fiscal de la survaleur financière en cas de prise de participations étrangères (JO 2015, L 56, p. 38).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'une procédure engagée par Banco de Santander SA à l'encontre d'un avis de recouvrement émis par l'Inspección Financiera (inspection des Finances, Espagne) au sujet de la déduction de la survaleur résultant de l'acquisition par cette banque de la totalité des parts sociales d'une société holding de droit allemand détenant des participations dans des sociétés établies dans l'Union européenne.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

##### *La décision 2011/5*

- 3 Ainsi qu'il ressort, en substance, des considérants 4 à 6 de la décision 2011/5, par décision du 10 octobre 2007, publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* le 21 décembre 2007, la Commission européenne a, à la suite de plusieurs questions écrites qui lui avaient été posées au cours des années 2005 et 2006 par des membres du Parlement européen ainsi que d'une plainte d'un opérateur privé dont elle avait été saisie au cours de l'année 2007, ouvert la procédure d'examen, alors visée à l'article 88, paragraphe 2, CE, concernant le régime espagnol d'amortissement fiscal au profit des entreprises espagnoles prenant une participation significative dans des entreprises étrangères, prévu à l'article 12, paragraphe 5, de la Ley 43/1995, reguladora del Impuesto de Sociedades (loi 43/1995, relative à l'impôt sur les sociétés), du 27 décembre 1995 (BOE n° 310, du 28 décembre 1995, p. 37072), et repris dans le Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (décret législatif royal 4/2004, portant approbation du texte révisé de la loi relative à l'impôt sur les sociétés), du 5 mars 2004 (BOE n° 61, du 11 mars 2004, p. 10951, ci-après le « TRLIS »).
- 4 La mesure prévue à l'article 12, paragraphe 5, du TRLIS, qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002, prévoit que, dans le cas d'une prise de participation d'une entreprise imposable en Espagne dans une « société étrangère », lorsque cette prise de participation est d'au moins 5 % et que la participation en cause est détenue de manière ininterrompue pendant au moins un an, la survaleur en résultant, enregistrée dans la comptabilité de l'entreprise résidente comme actif incorporel distinct, peut être déduite, sous forme d'amortissement, de l'assiette imposable de l'impôt sur les sociétés dont cette entreprise est redevable. Cet amortissement est opéré, par tranches égales, durant les vingt années qui suivent la prise de participation.
- 5 À l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, de la décision 2011/5, la Commission a déclaré incompatible avec le marché commun le régime fiscal en cause.

6 Aux termes de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphes 2 et 3, de cette décision :

« 2. Néanmoins, les déductions fiscales dont les bénéficiaires ont profité lors de prises de participations intracommunautaires et octroyées conformément à l'article 12, paragraphe 5, du TRLIS en ce qui concerne des droits possédés directement ou indirectement dans des entreprises étrangères qui remplissent les conditions pertinentes du régime d'aides avant le 21 décembre 2007, à l'exception de la condition de posséder ces participations durant une période ininterrompue d'au moins un an, pourront continuer à s'appliquer durant toute la période d'amortissement prévue par le régime d'aides.

3. Les déductions fiscales octroyées aux bénéficiaires au titre de prises de participations intracommunautaires, en vertu de l'article 12, paragraphe 5, du TRLIS, qui sont liées à une obligation irrévocable, convenu[e] avant le 21 décembre 2007, de posséder les droits en question lorsque le contrat contient une condition suspensive liée au fait que la transaction en question est soumise à l'autorisation impérative d'une autorité de réglementation et lorsque la transaction a été notifiée avant le 21 décembre 2007, pourront continuer de s'appliquer durant toute la période d'amortissement prévue par le régime d'aide pour la partie des droits possédés à partir de la date de levée de la condition suspensive. »

7 L'article 4 de ladite décision enjoint au Royaume d'Espagne de récupérer les aides accordées au titre du régime fiscal en cause, à l'exception de celles remplissant les conditions visées à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la même décision.

#### *La décision 2011/282/UE*

8 Par la décision 2011/5, la Commission a clos la procédure en ce qui concerne les prises de participations d'entreprises espagnoles dans des entreprises établies dans l'Union. Cette institution a toutefois maintenu ouverte la procédure en ce qui concerne de telles prises de participations dans des entreprises établies en dehors de l'Union.

9 À l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, de la décision 2011/282/UE de la Commission, du 12 janvier 2011, relative à l'amortissement fiscal de la survalueur financière en cas de prise de participations étrangères C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) appliqué par l'Espagne (JO 2011, L 135, p. 1), cette institution a déclaré incompatible avec le marché interne le régime en cause, consistant en un avantage fiscal accordé aux entreprises imposables en Espagne afin de permettre à ces dernières d'amortir la survalueur résultant de prises de participations dans des entreprises établies en dehors de l'Union.

10 L'article 1<sup>er</sup>, paragraphes 2 à 5, de cette décision prévoit certaines hypothèses où les bénéficiaires de déductions fiscales au titre du régime fiscal en cause à l'occasion de prises de participations en dehors de l'Union peuvent continuer d'appliquer ces déductions durant toute la période d'amortissement prévue par ce régime.

11 L'article 4 de ladite décision enjoint au Royaume d'Espagne de récupérer les aides accordées au titre du régime fiscal en cause.

#### *La décision 2015/314*

12 Par décision de la Commission, du 17 juillet 2013, ouvrant la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE relative à l'aide d'État SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – amortissement fiscal de la survalueur financière en cas de prise de participations étrangères, cette institution a décidé d'examiner la conformité avec le droit de l'Union de la nouvelle interprétation administrative de l'article 12, paragraphe 5, du TRLIS, adoptée par la Dirección General de Tributos (direction générale

des impôts, Espagne) (ci-après la « DGT ») et par le Tribunal Económico-Administrativo Central (tribunal économique-administratif central, ci-après le « TEAC »), élargissant aux prises de participations indirectes le champ d'application du régime fiscal en cause.

- 13 Cette procédure s'est terminée par l'adoption, le 14 octobre 2014, d'une troisième décision relative au régime fiscal en cause, à savoir la décision 2015/314.
- 14 Par cette décision, la Commission a considéré que le régime fiscal en cause, en ce qu'il s'applique désormais également aux prises de participations indirectes dans des sociétés non-résidentes au moyen de l'acquisition de participations dans des sociétés holding non-résidentes, constitue, lui aussi, une aide d'État incompatible avec le marché intérieur qui, de surcroît, a été accordée en violation de l'article 108, paragraphe 3, TFUE. Cette institution a, par conséquent, ordonné aux autorités espagnoles de récupérer l'aide accordée.

### *Le droit espagnol*

- 15 Le TEAC, sis à Madrid (Espagne), connaît en premier et dernier recours des réclamations contre des décisions prises par certaines autorités fiscales centrales. Il est également l'organe d'appel des décisions adoptées par les autres Tribunaux Económico-Administrativos (tribunaux économique-administratifs, ci-après les « TEA »), à savoir les TEA régionaux et les TEA locaux, sis à Ceuta (Espagne) et à Melilla (Espagne).
- 16 La réglementation espagnole établissant le statut juridique des TEA est contenue dans la Ley 58/2003, General Tributaria (loi 58/2003, sur le code général des impôts), du 17 décembre 2003 (BOE n° 302, du 18 décembre 2003, p. 44987), dans sa version telle que modifiée par la Ley 34/2015, du 21 septembre 2015 (BOE n° 227, du 22 septembre 2015, p. 83633) (ci-après la « LGT »), en particulier dans le chapitre IV de cette loi, intitulé « Réclamations économique-administratives », figurant au titre V de celle-ci, intitulé « Révision par la voie administrative ».
- 17 L'article 228 de la LGT dispose :
- « 1. La compétence pour statuer sur les réclamations économique-administratives appartient exclusivement aux organes économique-administratifs, qui agissent de manière fonctionnellement indépendante dans l'exercice de leurs fonctions.
2. Dans le domaine de la compétence de l'État, sont des organes économique-administratifs :
- a) Le [TEAC].
- b) Les [TEA] régionaux et locaux.
3. La chambre spéciale pour l'unification de la doctrine sera également considérée comme étant un organe économique-administratif.
- [...] »
- 18 L'article 237, paragraphe 3, de la LGT prévoit des règles en matière de demandes de décision préjudicielle pouvant être adressées par les TEA à la Cour, notamment la suspension de la procédure dans l'attente d'une réponse apportée par la Cour à une question préjudicielle.

19 L'article 243 de la LGT, intitulé « Recours extraordinaire pour l'unification de la doctrine », dispose :

« 1. Un recours extraordinaire pour l'unification de la doctrine peut être introduit par le directeur général des impôts du ministère de l'Économie et des Finances contre les décisions en matière fiscale rendues par le [TEAC] lorsque ledit directeur général est en désaccord avec le contenu de ces décisions.

[...]

2. La chambre spéciale pour l'unification de la doctrine est compétente pour connaître de ce recours. Elle est composée du président du [TEAC], qui la préside, de trois membres de cette juridiction, du directeur général des impôts du ministère de l'Économie et des Finances, du directeur général de l'agence d'État de l'administration fiscale, du directeur général ou du directeur du service de cette agence dont l'organe qui est l'auteur de l'acte visé par la décision faisant l'objet du recours dépend fonctionnellement ainsi que du président du conseil pour la défense des contribuables.

[...]

3. La chambre spéciale statue sur le recours à la majorité de ses membres. En cas de partage des voix, celle du président est toujours prépondérante.

4. Il est statué sur le recours dans un délai de six mois et dans le respect de la situation juridique particulière découlant de la décision attaquée, en établissant la jurisprudence applicable.

5. La doctrine établie par les décisions statuant sur ces recours lie les [TEA], les autorités fiscales des communautés autonomes et des villes ayant un statut d'autonomie ainsi que le reste de l'administration fiscale de l'État, des communautés autonomes et des villes ayant un statut d'autonomie. »

20 D'autres règles s'appliquant aux TEA sont contenues dans le Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (décret royal 520/2005 portant approbation du règlement général d'exécution de la loi 58/2003, du 17 décembre, sur le code général des impôts, en matière de révision et de recours administratif), du 13 mai 2015 (BOE n° 126, du 27 mai 2005, p. 17835) (ci-après le « décret royal 520/2005 »).

21 L'article 29, paragraphes 2 et 9, du décret royal 520/2005 dispose :

« 2. Le président [du TEAC] sera nommé et révoqué par décret royal pris en Conseil des ministres sur proposition du ministre de l'Économie et des Finances parmi les fonctionnaires dont la réputation et l'expérience professionnelle dans le domaine fiscal sont reconnues et aura le grade de directeur général du ministère de l'Économie et des Finances.

Les membres [du TEAC] seront nommés et révoqués par décret royal pris en Conseil des ministres sur proposition du ministre de l'Économie et des Finances parmi les fonctionnaires des organismes indiqués dans la liste des postes de travail et auront le grade de directeur général adjoint du ministère de l'Économie et des Finances.

[...]

9. Tous les membres de la plénière ou des chambres, ainsi que les organes unipersonnels [du TEAC], exercent en toute indépendance et sous leur responsabilité les fonctions qui leur sont légalement attribuées et les autres fonctions qui peuvent leur être attribuées par le Président. »

22 Aux termes de l'article 30, paragraphes 2 et 12, du décret royal 520/2005 :

« 2. Le président, les présidents de la chambre décentralisée, les présidents de chambre et les membres [des TEA régionaux et locaux] seront nommés et révoqués par arrêté du ministre de l'Économie et des Finances parmi des fonctionnaires des organismes indiqués dans la liste des postes de travail. [...]

[...]

12. Tous les membres de la plénière ou des chambres, ainsi que les organes unipersonnels [des TEA régionaux et locaux], exercent en toute indépendance et sous leur responsabilité les fonctions qui leur sont légalement attribuées et les autres fonctions qui peuvent leur être confiées par le président du tribunal ou le président de la chambre déconcentrée. »

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

23 Au mois de mai 2002, Banco de Santander Central Hispano SA (ci-après « BSCH »), société faitière du groupe fiscal consolidé 17/89, a acquis 100 % des parts sociales d'AKB Holding GmbH (ci-après « AKB »), société de droit allemand.

24 Cette acquisition, dont le prix s'élevait à 1 099 999 999 euros, tandis que la valeur comptable d'AKB était estimée à 183 909 000 euros, a généré une survaleur financière de 916 091 000 euros (ci-après la « survaleur en cause »).

25 AKB détenait, en tant que société holding, des participations dans les sociétés suivantes, toutes établies dans l'Union, à savoir AKB Datensysteme GmbH, AKB Autobörse AG, AKB Leasing GmbH, AKB Versicherungsdienst GmbH, AKB Privat und Handelsbank Aktien AG, AKB Vermögensverwaltung GmbH et AKB Marketing Services sp. z o.o.

26 Au cours du mois de décembre 2002, BSCH a transmis les actions d'AKB dont le prix d'acquisition avait été à l'origine de la survaleur en cause à Holneth BV, société de droit néerlandais, et Santander Consumer Finance SA (ci-après « SCF »), société de droit espagnol, ces sociétés appartenant également au groupe fiscal consolidé 17/89.

27 Eu égard à la survaleur en cause, le groupe fiscal consolidé 17/89 a procédé, dans ses déclarations d'impôt sur les sociétés pour les exercices 2002 et 2003, à des déductions, en application de l'article 12, paragraphe 5, du TRLIS.

28 Ainsi, pour l'exercice 2002, BSCH et SCF ont respectivement procédé à des déductions de 27 482 730 euros et de 1 631 395 euros. Pour l'exercice 2003, SCF a fait valoir une déduction de 45 804 550 euros.

29 S'agissant de l'exercice 2002, à la suite d'un contrôle fiscal, qui s'est clôturé par un procès-verbal daté du 21 décembre 2006, l'inspection des finances a, par un avis de recouvrement du 7 mars 2007, accepté la déduction opérée par BSCH à hauteur de 20 262 374 euros, mais a procédé à une régularisation à concurrence de 7 215 356 euros. S'agissant de SCF, la déduction de 1 631 395 euros a été intégralement acceptée.

30 Par un avis de recouvrement du 22 juillet 2010, l'inspection des finances a rejeté l'intégralité de la déduction de la survaleur à laquelle SCF prétendait au titre de l'exercice 2003.

- 31 Le 16 août 2010, Banco de Santander a introduit une réclamation contre cet avis de recouvrement devant le TEAC en soutenant que la survaleur en cause, nonobstant son caractère indirect découlant du fait que l'acquisition ayant généré celle-ci avait concerné une société holding, est déductible de l'impôt sur les sociétés en vertu des termes mêmes de l'article 12, paragraphe 5, du TRLIS.
- 32 Eu égard à la nouvelle interprétation de l'article 12, paragraphe 5, du TRLIS adoptée tant par la DGT que par le TEAC, visée au point 12 du présent arrêt, se poserait, en l'occurrence, la question de savoir si, en application de la décision 2011/5, première décision de la Commission relative au régime fiscal en cause, il y a lieu de procéder à la récupération, en tant qu'aide illégale et incompatible avec le marché intérieur, de la déduction fiscale correspondant à l'amortissement de la survaleur en cause, réalisée avant le 21 décembre 2007, à la suite de l'acquisition d'une société holding non-résidente.
- 33 Compte tenu du fait que les dispositions combinées de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, et de l'article 4, paragraphe 1, de la décision 2011/5 excluent de l'obligation de récupération, en raison d'une confiance légitime acquise, les acquisitions réalisées avant le 21 décembre 2007 et du fait que l'acquisition en cause au principal a eu lieu avant cette date, il serait indispensable, pour résoudre le litige au principal, d'apporter une réponse à la question de savoir si ces dispositions de la décision 2011/5 doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'appliquent également à la prise de participations indirectes, notamment à l'acquisition d'une société holding non-résidente, telle que celle en cause au principal.
- 34 À cet égard, le TEAC a considéré que l'interprétation administrative qui s'opposait antérieurement à l'application de la déduction fiscale à des prises de participations indirectes ne constitue pas une source de droit.
- 35 En effet, ni la DGT ni le TEAC n'appartiendraient au pouvoir législatif ou judiciaire. Les interprétations retenues par ces organismes ne seraient pas définitives, dès lors qu'elles seraient soumises au contrôle des juridictions. Par ailleurs, le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne) ne se serait pas encore prononcé sur l'applicabilité de l'article 12, paragraphe 5, du TRLIS aux prises de participation indirectes.
- 36 Dans ces conditions, le TEAC a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) L'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la décision [2011/5] doit-il être interprété en ce sens que la confiance légitime qui y est reconnue et définie s'applique à la déduction de l'amortissement fiscal de la survaleur financière prévue à l'article 12, paragraphe 5, du TRLIS, en ce qui concerne les prises de participations indirectes dans des sociétés non-résidentes réalisées au moyen de l'acquisition directe d'une société holding non-résidente ?
- 2) Dans l'affirmative, y-a-t-il lieu de constater la nullité de la décision [d'ouverture de la procédure ayant conduit à l'adoption de la décision 2015/314], par laquelle la Commission a décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE, en raison de la violation dudit article et du règlement [(CE) n° 659/1999 du Conseil, du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article [108 TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1)] ? »
- 37 Par décision du 8 janvier 2015, parvenue à la Cour le 27 janvier 2015, le TEAC a considéré devoir reformuler les questions préjudicielles en raison de la survenance de faits nouveaux.
- 38 Il s'agissait, d'une part, de l'adoption, le 15 octobre 2014, de la décision 2015/314 et, d'autre part, des arrêts du Tribunal de l'Union européenne du 7 novembre 2014, *Autogrill España/Commission* (T-219/10, EU:T:2014:939), ainsi que [du 7 novembre 2014,] *Banco Santander et Santusa/Commission* (T-399/11, EU:T:2014:938), par lesquels celui-ci a annulé les articles 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et les articles 4 respectifs des décisions 2011/5 et 2011/282.

39 Le TEAC a estimé que, à la suite de ces nouveaux développements, il n’y avait plus lieu d’interroger la Cour sur l’interprétation de la décision 2011/5, dès lors que la question essentielle en vue de la solution du litige au principal était désormais celle de savoir si l’annulation de cette décision par le Tribunal entraîne l’invalidité de la décision 2015/314 qui étend l’interdiction de la déduction prévue à l’article 12, paragraphe 5, du TRLIS telle que déjà édictée par les décisions 2011/5 et 2011/282 aux prises de participation indirectes dans des sociétés non-résidentes.

40 Dans ces conditions, le TEAC a décidé de reformuler les questions préjudicielles comme suit :

« 1) La décision [2015/314] est-elle nulle pour absence de fondement factuel et juridique en vertu des arrêts du Tribunal de l’Union européenne du 7 novembre 2014, Autogrill España/Commission (T-219/10, EU:T:2014:939), ainsi que [du 7 novembre 2014,] Banco Santander et Santusa/Commission (T-399/11, EU:T:2014:938), qui ont respectivement annulé l’article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et l’article 4 [de la décision 2011/5 et de la décision 2011/282] ?

2) La décision [2015/314] est-elle nulle pour défaut de motivation en vertu des arrêts du Tribunal de l’Union européenne du 7 novembre 2014, Autogrill España/Commission (T-219/10, EU:T:2014:939), ainsi que [du 7 novembre 2014,] Banco Santander et Santusa/Commission (T-399/11, EU:T:2014:938), qui ont respectivement annulé l’article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, et l’article 4 [de la décision 2011/5 et de la décision 2011/282] ?

3) À titre subsidiaire, en cas de réponse négative aux questions précédentes :

La décision [2015/314] est-elle nulle parce que la nouvelle interprétation administrative de l’article 12, paragraphe 5, du TRLIS relève pleinement du champ d’application [de la décision 2011/5 et de la décision 2011/282] ? »

41 Par décision du 8 juin 2017, parvenue à la Cour le 6 juillet 2017, le TEAC a considéré devoir reformuler une seconde fois les questions préjudicielles en raison de la survenance d’un fait nouveau, à savoir l’arrêt du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981), par lequel la Cour a annulé les arrêts du Tribunal du 7 novembre 2014, Autogrill España/Commission (T-219/10, EU:T:2014:939), ainsi que du 7 novembre 2014, Banco Santander et Santusa/Commission (T-399/11, EU:T:2014:938), et a renvoyé les affaires T-219/10 et T-399/11 devant le Tribunal.

42 Eu égard à ce fait nouveau, le TEAC a estimé qu’il y avait lieu de maintenir aussi bien les questions posées dans le cadre de la demande de décision préjudicielle initiale, afférentes à l’interprétation du champ d’application de l’article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la décision 2011/5, que celles posées dans le cadre de la première reformulation des questions préjudicielles et relatives, quant à elles, à la validité de la décision 2015/314.

43 À la suite de leur seconde reformulation, les questions préjudicielles se lisent désormais comme suit :

« 1) Dans l’hypothèse où la validité de la [décision 2011/5] serait confirmée :

a) L’article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la [décision 2011/5] doit-il être interprété en ce sens que la confiance légitime qui y est reconnue et définie s’applique à la déduction de l’amortissement fiscal de la survaleur financière prévue à l’article 12, paragraphe 5, du TRLIS, en ce qui concerne les prises de participations indirectes dans des sociétés non-résidentes réalisées au moyen de l’acquisition directe d’une société holding non-résidente ?

b) Dans l’affirmative, y-a-t-il lieu de constater la nullité de la décision [d’ouverture de la procédure ayant conduit à l’adoption de la décision 2015/314] ?

2) Dans l’hypothèse où, dans l’affaire T-219/10, l’article 1<sup>er</sup> de la [décision 2011/5] serait annulé :

a) La [décision 2015/314] est-elle nulle en ce qu’elle n’a plus de fondement factuel et juridique ?

- b) La [décision 2015/314] est-elle nulle pour défaut de motivation ?
- c) À titre subsidiaire, en cas de réponse négative aux questions précédentes :

La [décision 2015/314] est-elle nulle parce que la nouvelle interprétation administrative de l'article 12, paragraphe 5, du TRLIS relève pleinement du champ d'application [de la décision 2011/5 et de la décision 2011/282] ? »

- 44 Par arrêt du Tribunal du 15 novembre 2018, *World Duty Free Group/Commission* (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), celui-ci a rejeté le recours en annulation introduit par *World Duty Free Group* contre la décision 2011/5.
- 45 Le 25 janvier 2019, cette société a introduit un pourvoi tendant à l'annulation tant de cet arrêt que de la décision 2011/5. Ce pourvoi est pendant devant la Cour (affaire C-51/19 P).
- 46 D'autres pourvois ayant le même objet ou ayant pour objet d'autres arrêts du Tribunal rejetant des recours en annulation dirigés contre la décision 2011/282 sont également pendants devant la Cour.
- 47 En outre, plusieurs recours tendant à l'annulation de la décision 2015/314 sont actuellement pendants devant le Tribunal.
- 48 La présente affaire a fait l'objet de plusieurs décisions successives de suspension de la procédure. Celles-ci ont été prises essentiellement au motif que le TEAC, à l'issue de ses deux reformulations des questions préjudicielles, entend à présent interroger la Cour soit sur l'incidence éventuelle de l'invalidité de la décision 2011/5 sur la validité de la décision 2015/314, dans l'hypothèse où l'invalidité de la décision 2011/5 serait constatée par le juge de l'Union, soit sur l'interprétation de la décision 2011/5 afin d'en déterminer le champ d'application, dans l'hypothèse où la validité de cette décision serait confirmée par le juge de l'Union.
- 49 Or, à ce jour, la question de la validité de la décision 2011/5 demeure pendante devant les juridictions de l'Union.
- 50 Toutefois, eu égard notamment à la jurisprudence de la Cour postérieure à la présente demande de décision préjudicielle ainsi qu'aux doutes émis par la Commission quant à la qualification du TEAC de « juridiction », au sens de l'article 267 TFUE, et, partant, à la recevabilité de cette demande, il y a lieu de reprendre la présente affaire aux fins d'examiner si le TEAC relève de cette qualification.

### **Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle**

- 51 Selon une jurisprudence constante de la Cour, pour apprécier si l'organisme de renvoi en cause possède le caractère d'une « juridiction », au sens de l'article 267 TFUE, question qui relève uniquement du droit de l'Union, la Cour tient compte d'un ensemble d'éléments, tels que l'origine légale de cet organisme, sa permanence, le caractère obligatoire de sa juridiction, la nature contradictoire de sa procédure, l'application, par l'organe, des règles de droit ainsi que son indépendance (voir, en ce sens, arrêts du 30 juin 1966, *Vaassen-Göbbels*, 61/65, EU:C:1966:39, p. 395 ; du 31 mai 2005, *Syfait e.a.*, C-53/03, EU:C:2005:333, point 29, ainsi que du 16 février 2017, *Margarit Panicello*, C-503/15, EU:C:2017:126, point 27 et jurisprudence citée).
- 52 S'agissant du TEAC, organisme de renvoi dans la présente affaire, les éléments figurant dans le dossier soumis à la Cour ne permettent pas de douter du fait que celui-ci satisfait aux critères tenant à son origine légale, à sa permanence, au caractère obligatoire de sa juridiction, à la nature contradictoire de sa procédure et à l'application, par cet organisme, de règles de droit.
- 53 En revanche, se pose la question de savoir si le TEAC répond au critère d'indépendance.

- 54 À cet égard, la Cour a, au point 39 de l'arrêt du 21 mars 2000, *Gabalfrisa e.a.* (C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145), jugé que la législation espagnole relative aux TEA, telle qu'elle était applicable à l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, garantissait une séparation fonctionnelle entre, d'une part, les services de l'administration fiscale chargés de la gestion, du recouvrement et de la liquidation de l'impôt et, d'autre part, les TEA, lesquels statuent sur les réclamations introduites contre les décisions prises par lesdits services sans recevoir aucune instruction de l'administration fiscale. Au point 40 dudit arrêt, la Cour a précisé que de telles garanties conféraient aux TEA la qualité de tiers par rapport aux services qui ont adopté la décision faisant l'objet de la réclamation et l'indépendance nécessaire pour pouvoir être considérés comme des juridictions, au sens de l'article 267 TFUE.
- 55 Or, ainsi que l'a également soutenu la Commission dans ses observations écrites, ces considérations doivent être réexaminées eu égard, notamment, à la jurisprudence plus récente de la Cour relative, en particulier, au critère d'indépendance auquel doit répondre tout organisme national pour être qualifié de « juridiction », au sens de l'article 267 TFUE.
- 56 Dans ce contexte, il convient de souligner que l'indépendance des juridictions nationales est essentielle au bon fonctionnement du système de coopération judiciaire qu'incarne le mécanisme de renvoi préjudiciel prévu à l'article 267 TFUE, en ce que, conformément à la jurisprudence constante de la Cour, rappelée au point 51 du présent arrêt, ce mécanisme ne peut être activé que par une instance, chargée d'appliquer le droit de l'Union, qui répond, notamment, à ce critère d'indépendance (arrêt du 27 février 2018, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, point 43).
- 57 Selon la jurisprudence de la Cour, la notion d'« indépendance » comporte deux aspects. Le premier aspect, d'ordre externe, requiert que l'organisme concerné exerce ses fonctions en toute autonomie, sans être soumis à aucun lien hiérarchique ou de subordination à l'égard de quiconque et sans recevoir d'ordres ou d'instructions de quelque origine que ce soit, étant ainsi protégé contre les interventions ou les pressions extérieures susceptibles de porter atteinte à l'indépendance de jugement de ses membres et d'influencer leurs décisions (arrêt du 27 février 2018, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, point 44 et jurisprudence citée).
- 58 S'agissant encore de l'aspect externe de la notion d'« indépendance », il convient de rappeler que l'inamovibilité des membres de l'instance concernée constitue une garantie inhérente à l'indépendance des juges en ce qu'elle vise à protéger la personne de ceux qui ont pour tâche de juger (voir, en ce sens, arrêts du 19 septembre 2006, *Wilson*, C-506/04, EU:C:2006:587, point 51, et du 27 février 2018, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, point 45).
- 59 Le principe d'inamovibilité, dont il convient de souligner l'importance cardinale, exige, notamment, que les juges puissent demeurer en fonction tant qu'ils n'ont pas atteint l'âge obligatoire du départ à la retraite ou jusqu'à l'expiration de leur mandat lorsque celui-ci revêt une durée déterminée. Sans revêtir un caractère totalement absolu, ledit principe ne peut souffrir d'exceptions qu'à condition que des motifs légitimes et impérieux le justifient, dans le respect du principe de proportionnalité. Ainsi est-il communément admis que les juges puissent être révoqués s'ils sont inaptes à poursuivre leurs fonctions en raison d'une incapacité ou d'un manquement grave, moyennant le respect de procédures appropriées [arrêt du 24 juin 2019, *Commission/Pologne (Indépendance de la Cour suprême)*, C-619/18, EU:C:2019:531, point 76].
- 60 La garantie d'inamovibilité des membres d'une juridiction exige ainsi que les cas de révocation des membres de cet organisme soient déterminés par une réglementation particulière, au moyen de dispositions législatives expresse offrant des garanties dépassant celles prévues par les règles générales du droit administratif et du droit du travail s'appliquant en cas de révocation abusive (voir, en ce sens, arrêt du 9 octobre 2014, *TDC*, C-222/13, EU:C:2014:2265, points 32 et 35).

- 61 Le second aspect de la notion d'« indépendance », d'ordre interne, rejoint la notion d'« impartialité » et vise l'égalité de distance par rapport aux parties au litige et à leurs intérêts respectifs au regard de l'objet de celui-ci. Cet aspect exige le respect de l'objectivité et l'absence de tout intérêt dans la solution du litige en dehors de la stricte application de la règle de droit (arrêt du 16 février 2017, *Margarit Panicello*, C-503/15, EU:C:2017:126, point 38 et jurisprudence citée).
- 62 Ainsi, selon une jurisprudence constante de la Cour, la notion d'« indépendance », qui est inhérente à la mission de juger, implique avant tout que l'instance concernée ait la qualité de tiers par rapport à l'autorité qui a adopté la décision frappée d'un recours (voir, en ce sens, arrêts du 30 mars 1993, *Corbiau*, C-24/92, EU:C:1993:118, point 15, ainsi que du 9 octobre 2014, *TDC*, C-222/13, EU:C:2014:2265, point 29 et jurisprudence citée).
- 63 Ces garanties d'indépendance et d'impartialité postulent l'existence de règles, notamment en ce qui concerne la composition de l'instance, la nomination, la durée des fonctions ainsi que les causes d'abstention, de récusation et de révocation de ses membres, qui permettent d'écarter tout doute légitime, dans l'esprit des justiciables, quant à l'imperméabilité de ladite instance à l'égard d'éléments extérieurs et à sa neutralité par rapport aux intérêts qui s'affrontent (arrêt du 9 octobre 2014, *TDC*, C-222/13, EU:C:2014:2265, point 32).
- 64 En l'occurrence, il y a lieu, premièrement, de constater que, selon la réglementation nationale applicable, notamment l'article 29, paragraphe 2, du décret royal 520/2005, le président et les membres du TEAC sont nommés par décret royal pris en Conseil des ministres, sur proposition du ministre de l'Économie et des Finances, pour une durée indéterminée. Selon cette même disposition, tant le président que les membres du TEAC peuvent être révoqués selon la même procédure, à savoir par décret royal pris en Conseil des ministres, sur proposition du ministre de l'Économie et des Finances.
- 65 Quant aux membres des TEA régionaux, il y a lieu de relever que, selon l'article 30, paragraphe 2, du décret royal 520/2005, ils sont nommés par le ministre de l'Économie et des Finances parmi des fonctionnaires figurant sur une liste, et ils peuvent être révoqués par ce même ministre.
- 66 Or, si, certes, la législation nationale applicable prévoit des règles régissant, notamment, l'abstention et la récusation du président ainsi que des autres membres du TEAC ou encore, s'agissant du président du TEAC, des règles en matière de conflits d'intérêts, d'incompatibilités et de devoirs de transparence, il est, en revanche, constant que le régime de révocation du président et des autres membres du TEAC n'est pas déterminé par une réglementation particulière, au moyen de dispositions législatives expresses, telles que celles applicables aux membres du pouvoir judiciaire. Les membres du TEAC relèvent uniquement, à ce dernier égard, des règles générales de droit administratif et, en particulier, du statut de base des agents de la fonction publique, ainsi que l'a confirmé le gouvernement espagnol lors de l'audience devant la Cour. Ce même constat s'impose s'agissant des membres des TEA régionaux et locaux.
- 67 Dès lors, la révocation du président et des autres membres du TEAC ainsi que des membres des autres TEA n'est pas limitée, comme l'exige le principe d'inamovibilité rappelé au point 59 du présent arrêt, à certaines hypothèses exceptionnelles traduisant des motifs légitimes et impérieux justifiant l'adoption d'une telle mesure, dans le respect du principe de proportionnalité et des procédures appropriées, telles que l'hypothèse d'une incapacité ou celle d'un manquement grave rendant les personnes concernées inaptes à poursuivre leurs fonctions.
- 68 Il s'ensuit que la législation nationale applicable ne garantit pas que le président et les autres membres du TEAC se trouvent à l'abri de pressions extérieures, qu'elles soient directes ou indirectes, susceptibles de faire douter de leur indépendance.

- 69 S'il est vrai que, selon les termes de l'article 228, paragraphe 1, de la LGT, les membres des TEA exercent leurs compétences « de manière fonctionnellement indépendante » et que, conformément à l'article 29, paragraphe 9, et à l'article 30, paragraphe 12, du décret royal 520/2005, ils exercent « en toute indépendance et sous leur responsabilité » les fonctions qui leur sont légalement attribuées, il n'en demeure pas moins que la révocation ou l'annulation de leur nomination n'est pas assortie de garanties particulières. Or, un tel système n'est pas de nature à faire obstacle efficacement aux pressions indues du pouvoir exécutif à l'égard des membres des TEA (voir, par analogie, arrêt du 31 mai 2005, Syfait e.a., C-53/03, EU:C:2005:333, point 31).
- 70 En cela, la situation des membres des TEA et, notamment, du TEAC se distingue, par exemple, de celle de l'organisme de renvoi dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 6 octobre 2015, Consorci Sanitari del Maresme (C-203/14, EU:C:2015:664), en ce sens que, ainsi qu'il ressort des points 11 et 20 de cet arrêt, les membres de cet organisme jouissent, à la différence des membres des TEA, d'une garantie d'inamovibilité, pendant la durée de leur mandat, à laquelle il ne peut être dérogé que pour des causes expressément énumérées par la loi.
- 71 De même, les TEA et, notamment, le TEAC se distinguent de l'organisme de renvoi dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 24 mai 2016, MT Højgaard et Züblin (C-396/14, EU:C:2016:347). En effet, ainsi qu'il ressort des points 29 à 31 de cet arrêt, cet organisme, s'il comprend, certes, des membres experts ne bénéficiant pas de la protection particulière réservée aux magistrats par une disposition constitutionnelle, est également composé de magistrats qui bénéficient, quant à eux, de cette protection et qui disposent, en toutes circonstances, de la majorité des voix et, partant, d'un poids prépondérant dans les prises de décision dudit organisme, ce qui est de nature à garantir l'indépendance de celui-ci.
- 72 En ce qui concerne, deuxièmement, l'exigence d'indépendance considérée sous son second aspect, d'ordre interne, visé au point 61 du présent arrêt, il importe de relever que, certes, une séparation fonctionnelle existe, au sein du ministère de l'Économie et des Finances, entre, d'une part, les services de l'administration fiscale chargés de la gestion, du recouvrement et de la liquidation de l'impôt et, d'autre part, les TEA, lesquels statuent sur les réclamations introduites contre les décisions prises par lesdits services.
- 73 Néanmoins, ainsi que l'a également relevé M. l'avocat général aux points 31 et 40 de ses conclusions, certaines caractéristiques de la procédure du recours extraordinaire devant la Sala Especial para la Unificación de Doctrina (chambre spéciale pour l'unification de la doctrine, Espagne), procédure régie par l'article 243 de la LGT, contribuent à jeter le doute sur le fait que le TEAC a la qualité de « tiers » par rapport aux intérêts qui s'affrontent.
- 74 En effet, il appartient au seul directeur général des impôts du ministère de l'Économie et des Finances d'introduire un tel recours extraordinaire contre des décisions du TEAC avec lesquelles il est en désaccord. Or, ce directeur général fera lui-même d'office partie de la formation composée de huit personnes qui aura à connaître de ce recours, tout comme le directeur général ou le directeur du service de l'agence d'État de l'administration fiscale dont relève l'organe auteur de l'acte visé par la décision faisant l'objet de ce recours extraordinaire. Ainsi, tant le directeur général des impôts du ministère de l'Économie et des Finances, qui a introduit le recours extraordinaire contre une décision du TEAC, que le directeur général ou le directeur du service de l'agence d'État de l'administration fiscale dont émane l'acte visé par cette décision siègent au sein de la chambre spéciale du TEAC qui connaît de ce recours. Il en résulte une confusion entre la qualité de partie à la procédure de recours extraordinaire et celle de membre de l'organe ayant à connaître d'un tel recours.
- 75 Du reste, la perspective de l'introduction d'un tel recours extraordinaire par le directeur général des impôts du ministère de l'Économie et des Finances contre une décision du TEAC est de nature à exercer une pression sur celui-ci et à faire ainsi douter de son indépendance ainsi que de son impartialité, et ce nonobstant le fait, invoqué par le gouvernement espagnol lors de l'audience devant la

Cour, qu'il ressort de l'article 243, paragraphe 4, de la LGT que ce recours extraordinaire n'a d'effet que pour l'avenir et n'a pas d'incidence sur les décisions déjà adoptées par le TEAC, y compris celle faisant l'objet dudit recours.

- 76 Ainsi, ces caractéristiques du recours extraordinaire pour l'unification de la doctrine qui peut être formé contre les décisions du TEAC mettent en évidence les liens organiques et fonctionnels existant entre cet organisme et le ministère de l'Économie et des Finances, en particulier le directeur général des impôts auprès de ce ministère ainsi que le directeur général de la direction dont émanent les décisions contestées devant lui. L'existence de tels liens s'oppose à ce que la qualité de tiers par rapport à cette administration soit reconnue au TEAC (voir, par analogie, arrêt du 30 mai 2002, Schmid, C-516/99, EU:C:2002:313, points 38 à 40).
- 77 Partant, le TEAC ne satisfait pas à l'exigence d'indépendance propre à une juridiction, considérée sous son aspect interne.
- 78 Il importe d'ajouter, d'une part, que le fait que les TEA ne constituent pas des « juridictions », au sens de l'article 267 TFUE, ne les dispense pas de l'obligation de garantir l'application du droit de l'Union lors de l'adoption de leurs décisions et de laisser inappliquées, au besoin, les dispositions nationales qui apparaîtraient contraires à des dispositions du droit de l'Union dotées d'un effet direct, de telles obligations pesant, en effet, sur l'ensemble des autorités nationales compétentes et non pas uniquement sur les autorités juridictionnelles (voir, en ce sens, arrêts du 22 juin 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, points 30 à 33 ; du 14 octobre 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, points 61 et 63, ainsi que du 4 décembre 2018, Minister for Justice and Equality et Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, points 36 et 38).
- 79 D'autre part, l'existence de voies de recours juridictionnelles devant l'Audiencia Nacional (Cour centrale, Espagne) et le Tribunal Supremo (Cour suprême) contre les décisions des TEA prises à l'issue de la procédure de réclamation économique-administrative permet de garantir l'effectivité du mécanisme de renvoi préjudiciel prévu à l'article 267 TFUE et l'unité d'interprétation du droit de l'Union, dès lors que de telles juridictions nationales disposent de la faculté ou sont, le cas échéant, tenues de saisir la Cour à titre préjudiciel lorsqu'une décision sur l'interprétation ou sur la validité du droit de l'Union est nécessaire pour rendre leur jugement (voir, par analogie, arrêt du 31 janvier 2013, Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, point 52).
- 80 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de constater que la demande de décision préjudicielle introduite par le TEAC est irrecevable, dès lors que cet organisme ne peut être qualifié de « juridiction », au sens de l'article 267 TFUE.

### **Sur les dépens**

- 81 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant l'organisme de renvoi, il appartient à celui-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 (grande chambre) dit pour droit :

**La demande de décision préjudicielle introduite par le Tribunal Económico-Administrativo Central (tribunal económico-administratif central, Espagne), par décision du 2 avril 2014, est irrecevable.**

Signatures