Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

24 février 2022*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Retenue à la source sur les intérêts fictifs relatifs à un prêt sans intérêts accordé à une filiale résidente par une société mère non-résidente – Directive 2003/49/CE – Paiements d'intérêts entre sociétés associées d'États membres différents – Article 1er, paragraphe 1 – Exonération de retenue à la source – Article 4, paragraphe 1, sous d) – Exclusion de certains paiements – Directive 2011/96/UE – Impôt sur les sociétés – Article 1er, paragraphe 1, sous b) – Distribution de bénéfices par une filiale résidente à sa société mère non-résidente – Article 5 – Exonération de retenue à la source – Directive 2008/7/CE – Rassemblements de capitaux – Article 3 – Apports de capital – Article 5, paragraphe 1, sous a) – Exonération d'impôt indirect – Articles 63 et 65 TFUE – Libre circulation des capitaux – Imposition du montant brut des intérêts fictifs – Procédure de récupération en vue de la déduction des frais liés à l'octroi du prêt et d'un éventuel remboursement – Différence de traitement – Justification – Répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres – Efficacité du recouvrement de l'impôt – Lutte contre l'évasion fiscale »

Dans l'affaire C-257/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), par décision du 4 mai 2020, parvenue à la Cour le 9 juin 2020, dans la procédure

« Viva Telecom Bulgaria » EOOD

contre

Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia,

en présence de :

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan (rapporteur), président de chambre, M. K. Lenaerts, président de la Cour, faisant fonction de juge de la cinquième chambre, M. C. Lycourgos, président de la quatrième chambre, MM. I. Jarukaitis et M. Ilešič, juges,

avocat général : M. A. Rantos,

* Langue de procédure : le bulgare.

greffier : M^me^ M. Ferreira, administratrice principale,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 30 juin 2021,

considérant les observations présentées :

– pour « Viva Telecom Bulgaria » EOOD, représentée initialement par M^es^ D. Yordanov, M. Emanuilov et S. Hristozova-Yordanova, puis par M^es^ Y. Kamburov, E. Emanuilov, V. Rangelov, T. Todorov et D. Dimitrova, advokati,

– pour le Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia, par M. N. Kalistratov et M^me^ M. Bakalova, en qualité d'agents,

– pour le gouvernement bulgare, par M^mes^ T. Tsingileva et L. Zaharieva, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M. W. Roels et M^me^ Y. Marinova, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 30 septembre 2021,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 4, et de l'article 12, sous b), TUE, de l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »), des articles 49 et 63 TFUE, de l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JO 2003, L 157, p. 49), de l'article 1^er^, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 3, ainsi que de l'article 5 de la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 2011, L 345, p. 8), telle que modifiée par la directive (UE) 2015/121 du Conseil, du 27 janvier 2015 (JO 2015, L 21, p. 1) (ci-après la « directive 2011/96 »), de l'article 3, sous h) à j), de l'article 5, paragraphe 1, sous a) et b), de l'article 7, paragraphe 1, et de l'article 8 de la directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO 2008, L 46, p. 11), de l'annexe VI, section 6, point 3, du protocole relatif aux conditions et modalités d'admission de la République de Bulgarie et de la Roumanie à l'Union européenne (JO 2005, L 157, p. 29, ci-après le « protocole d'admission ») et de l'annexe VI, section 6, point 3, de l'acte relatif aux conditions d'adhésion à l'Union européenne de la République de Bulgarie et de la Roumanie et aux adaptations des traités sur lesquels est fondée l'Union européenne (JO 2005, L 157, p. 203, ci-après l'« acte d'adhésion »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant « Viva Telecom Bulgaria » EOOD, société établie à Sofia (Bulgarie), au Direktor na Direktsia « Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika » – Sofia (directeur de la direction « Recours et pratique en matière de fiscalité et de sécurité sociale » de Sofia, Bulgarie) au sujet de l'imposition, par voie de retenue à la source, des intérêts fictifs relatifs à un prêt sans intérêts accordé à Viva Telecom Bulgaria par sa société mère établie dans un autre État membre.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

L'adhésion de la République de Bulgarie à l'Union européenne

3 L'article 20 du protocole d'admission et l'article 23 de l'acte d'adhésion, portant sur les mesures transitoires, prévoient que les mesures énumérées aux annexes VI respectives de ce protocole et de cet acte sont applicables à la République de Bulgarie dans les conditions définies dans ces annexes.

4 Lesdites annexes, intitulées, respectivement, « Liste visée à l'article 20 du protocole : mesures transitoires – Bulgarie » et « Liste visée à l'article 23 de l'acte d'adhésion : mesures transitoires – Bulgarie », visent, aux points 3 de leurs sections 6, intitulées « Fiscalité », la directive 2003/49, telle que modifiée par la directive 2004/76/CE du Conseil, du 29 avril 2004 (JO 2004, L 157, p. 106), et précisent, dans les mêmes termes, ce qui suit :

« La Bulgarie est autorisée à ne pas appliquer les dispositions de l'article 1er de la [directive 2003/49] jusqu'au 31 décembre 2014. Pendant cette période transitoire, le taux de l'impôt sur les paiements d'intérêts ou de redevances effectués en faveur d'une société associée d'un autre État membre ou en faveur d'un établissement stable d'une société associée d'un État membre situé dans un autre État membre ne doit pas dépasser 10 % jusqu'au 31 décembre 2010 et 5 % pour les années suivantes jusqu'au 31 décembre 2014. »

La directive 2003/49

5 Les considérants 1 à 4 de la directive 2003/49 sont ainsi libellés :

(1) Dans un marché unique ayant les caractéristiques d'un marché intérieur, les opérations entre sociétés d'États membres différents ne devraient pas être soumises à des conditions fiscales moins favorables que celles qui sont applicables aux mêmes opérations effectuées entre sociétés du même État membre.

(2) Cette exigence n'est pas satisfaite actuellement en ce qui concerne les paiements d'intérêts et de redevances. Les législations fiscales nationales, combinées, le cas échéant, avec les conventions bilatérales ou multilatérales, ne peuvent pas toujours assurer l'élimination des doubles impositions et leur application entraîne souvent des formalités administratives trop lourdes et des charges de trésorerie pour les entreprises concernées.

(3) Il est nécessaire de faire en sorte que les paiements d'intérêts et de redevances soient soumis une fois à l'impôt dans un État membre.

(4) La suppression de toute imposition sur les paiements d'intérêts et de redevances dans l'État membre d'où ces paiements proviennent, que cette imposition soit perçue par voie de retenue à la source ou recouvrée par voie de rôle, constitue la solution la plus appropriée pour éliminer les formalités et les problèmes susmentionnés et réaliser l'égalité de traitement fiscal entre opérations nationales et opérations transfrontalières. Il est en

particulier nécessaire de supprimer les impositions grevant ces paiements lorsqu'ils sont effectués entre sociétés associées d'États membres différents ou entre des établissements stables de ces sociétés. »

6 L'article 1er de cette directive, intitulé « Champ d'application et procédure », prévoit :

« 1. Les paiements d'intérêts et de redevances échus dans un État membre sont exonérés de toute imposition, retenue à la source ou recouvrée par voie de rôle, dans cet État d'origine, lorsque le bénéficiaire des intérêts ou redevances est une société d'un autre État membre ou un établissement stable, situé dans un autre État membre, d'une société d'un État membre.

2. Un paiement effectué par une société d'un État membre ou par un établissement stable situé dans un autre État membre est réputé échu dans cet État membre, ci-après dénommé "État d'origine".

[...]

4. Une société d'un État membre n'est considérée comme bénéficiaire des intérêts ou des redevances que si elle les perçoit pour son compte propre et non comme représentant, par exemple comme administrateur fiduciaire ou signataire autorisé, d'une autre personne.

[...] »

7 L'article 2 de ladite directive, intitulé « Définition des intérêts et des redevances », énonce ce qui suit :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

a) "intérêts" : les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus d'obligations ou d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces obligations ou emprunts. Les pénalités pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts ;

[...] »

8 L'article 4 de la même directive, intitulé « Exclusion de certains paiements en tant qu'intérêts ou redevances », dispose :

« 1. L'État membre d'origine n'est pas tenu de faire bénéficier des avantages de la présente directive dans les cas suivants :

a) les paiements assimilés à des distributions de bénéfices ou à un remboursement de capital en vertu de la législation de l'État d'origine ;

[...]

d) les paiements résultant de créances ne prévoyant pas le remboursement du principal ou pour lesquelles le remboursement est dû plus de 50 ans après la date d'émission.

2. Lorsqu'en raison des relations spéciales existant entre le payeur et le bénéficiaire effectif des intérêts ou des redevances, ou de celles que l'un et l'autre entretiennent avec un tiers, le montant des intérêts ou des redevances excède le montant dont seraient convenus le payeur et le bénéficiaire effectif en l'absence de telles relations, les dispositions de la présente directive ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. »

La directive 2008/7

9 Aux termes de l'article 3 de la directive 2008/7, intitulé « Apports de capital » :

« Aux fins de la présente directive, sous réserve des dispositions de l'article 4, sont considérées comme des apports de capital les opérations suivantes :

[...]

h) l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de prestations effectuées par un associé qui n'entraînent pas une augmentation du capital social, mais qui trouvent leur contrepartie dans une modification des droits sociaux ou bien qui sont susceptibles d'augmenter la valeur des parts sociales ;

i) l'emprunt que contracte une société de capitaux, si le créancier a droit à une quote-part des bénéfices de la société ;

j) l'emprunt que contracte une société de capitaux auprès d'un associé, du conjoint ou d'un enfant d'un associé, ainsi que celui contracté auprès d'un tiers, lorsqu'il est garanti par un associé, à la condition que ces emprunts aient la même fonction qu'une augmentation du capital social. »

10 L'article 5 de ladite directive, intitulé « Opérations non soumises à la fiscalité indirecte », prévoit, à son paragraphe 1 :

« Les États membres exonèrent les sociétés de capitaux de toute forme d'imposition indirecte :

a) sur les apports de capital ;

b) sur les prêts ou prestations effectués dans le cadre d'apports de capital ;

[...] »

La directive 2011/96

11 Les considérants 3 à 6 de la directive 2011/96 sont ainsi libellés :

(3) L'objectif de la présente directive est d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère.

(4) Les regroupements de sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans l'Union des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi le bon fonctionnement d'un tel marché intérieur. Ces opérations ne devraient pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions découlant en particulier des dispositions fiscales des États membres. Il importe, par conséquent, de prévoir pour ces regroupements des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché intérieur, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international.

(5) Les regroupements en question peuvent aboutir à la création de groupes de sociétés mères et filiales.

(6) Avant l'entrée en vigueur 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 1990, L 225, p. 6),] les dispositions fiscales régissant les relations entre sociétés mères et filiales d'États membres différents variaient sensiblement d'un État membre à l'autre et étaient, en général, moins favorables que celles applicables aux relations entre sociétés mères et filiales d'un même État membre. La coopération entre sociétés d'États membres différents était, de ce fait, pénalisée par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre. Il convenait d'éliminer cette pénalisation par l'instauration d'un régime commun et de faciliter ainsi les regroupements de sociétés à l'échelle de l'Union. »

12 Aux termes de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2011/96 :

« Chaque État membre applique la présente directive :

[...]

b) aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État membre à des sociétés d'autres États membres dont elles sont les filiales ;

[...] »

13 L'article 5 de cette directive est libellé comme suit :

« Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source. »

Le droit bulgare

14 L'article 1er, paragraphe 4, du Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (loi sur l'imposition des revenus des personnes morales, DV no 105, du 22 décembre 2006), en vigueur depuis le 1er janvier 2007 (ci-après la « ZKPO ») dispose :

« La présente loi régit la taxation des revenus qu'elle vise, perçus en République de Bulgarie par des personnes morales résidentes ou non-résidentes. »

15 Aux termes de l'article 5, paragraphes 1 et 2, de la ZKPO :

« (1) Les bénéfices sont assujettis à l'impôt des personnes morales.

(2) Les revenus des personnes morales résidentes ou non-résidentes visées dans la présente loi sont assujettis à un impôt, lequel est prélevé à la source. »

16 L'article 12, paragraphe 5, de la ZKPO énonce :

« Lorsqu'ils sont attribués par des personnes morales résidentes, des entrepreneurs individuels résidents ou bien par des personnes morales non-résidentes ou des entrepreneurs individuels non-résidents au moyen d'un établissement stable ou d'une implantation concrète dans le pays, ou lorsqu'ils sont versés à des personnes morales non-résidentes par des personnes physiques résidentes ou par des personnes physiques non-résidentes disposant d'une implantation concrète dans le pays, les revenus suivants sont de source nationale :

1. les intérêts, y compris les intérêts inclus dans les remboursements d'un crédit-bail ;

[...] »

17 Intitulé « Évasion fiscale », l'article 16 de la ZKPO, dans sa version en vigueur à compter du 1er janvier 2010, prévoit :

« (1) [...] Lorsqu'une ou plusieurs opérations, y compris entre personnes non apparentées, sont conclues à des conditions dont la réalisation donne lieu à évasion fiscale, la base d'imposition est établie sans prendre en considération ces opérations, certaines de leurs conditions ou leur forme juridique, mais est prise en considération la base d'imposition qui aurait été obtenue si une opération habituelle de ce type avait été réalisée conformément aux prix du marché et visant à atteindre le même résultat économique, mais sans donner lieu à évasion fiscale.

(2) On entend également par évasion fiscale :

[...]

3. l'obtention ou l'octroi de crédits à un taux d'intérêt s'écartant du taux du marché au moment de la conclusion de l'opération, y compris lorsqu'il s'agit de prêts sans intérêts ou d'une autre aide financière gratuite temporaire ainsi que l'annulation de crédits ou le remboursement pour son compte de crédits non liés à l'activité ;

[...] »

18 L'article 20 de la ZKPO, intitulé « Taux d'imposition », dispose :

« Le taux d'imposition de l'impôt des personnes morales est de 10 %. »

19 L'article 195 de la ZKPO, intitulé « Impôt retenu à la source de personnes non-résidentes », prévoit, dans sa version en vigueur depuis le 1er janvier 2015 :

« (1) [...] Les revenus que les personnes morales non-résidentes tirent de sources nationales [...] sont soumis à un impôt à la source définitif.

(2) [...] L'impôt à la source prévu au paragraphe 1 est retenu par les personnes morales résidentes [...] attribuant les revenus aux personnes morales non-résidentes [...]

[...]

(6) [...] Ne sont pas soumis à l'impôt à la source :

[...]

3. Les revenus tirés des intérêts, des rémunérations de droits d'auteur et de licences, dans les conditions visées aux paragraphes 7 à 12 ;

[...]

(7) [...] Les revenus tirés des intérêts, des rémunérations de droits d'auteur et de licences ne sont pas soumis à un impôt à la source lorsque les conditions suivantes sont remplies simultanément :

[...]

(11) [...] Les paragraphes 7, 8, 9 et 10 ne s'appliquent pas aux :

1. revenus qui représentent une distribution de bénéfices ou un remboursement de capital ;

[...]

4. revenus de créances résultant d'une dette pour lesquelles aucune clause ne prévoit le remboursement du principal ou pour lesquelles le remboursement est dû plus de 50 ans après la date d'émission de la dette ;

[...]

7. revenus d'opérations dont le principal motif ou l'un des principaux motifs est l'évasion fiscale ou l'élimination de l'imposition. »

20 L'article 199 de la ZKPO, intitulé « Base d'imposition de l'impôt retenu à la source sur les revenus de personnes non-résidentes », énonce, à son paragraphe 1 :

« La base d'imposition permettant de déterminer l'impôt retenu à la source concernant les revenus visés à l'article 195, paragraphe 1, correspond au montant brut de ces revenus [...] »

21 L'article 200 de la ZKPO, intitulé « Taux d'imposition », disposait, à son paragraphe 2, dans sa version en vigueur à partir du 1er janvier 2011 :

« [...] Le taux d'imposition de l'impôt sur le revenu visé à l'article 195 est de 10 %, à l'exception des cas visés à l'article 200a ».

22 À compter du 1er janvier 2015, cette disposition a été modifiée comme suit :

« [...] Le taux d'imposition de l'impôt sur le revenu visé à l'article 195 est de 10 % ».

23 L'article 200a de la ZKPO, dans sa version en vigueur à partir du 1er janvier 2011, tel que modifié et complété à compter du 1er janvier 2014, prévoyait, jusqu'à son abrogation avec effet au 1er janvier 2015 :

« (1) [...] Le taux d'imposition de l'impôt sur le revenu des intérêts, des rémunérations de droits d'auteur et de licences est de 5 %, lorsque les conditions suivantes sont remplies simultanément

[...]

(5) Les paragraphes 1 à 4 ne s'appliquent pas aux :

[...]

1. revenus qui représentent une distribution de bénéfices ou un remboursement de capital ;

[...]

4. revenus de créances résultant d'une dette pour lesquelles aucune clause ne prévoit le remboursement du principal ou pour lesquelles le remboursement est dû plus de 50 ans après la date d'émission de la dette ;

[...] »

24 L'article 202a, paragraphes 1 à 4, de la ZKPO, intitulé « Recalcul de l'impôt retenu à la source », dans sa version en vigueur à partir du 1er janvier 2010, disposait :

« (1) [...] Une personne morale non-résidente qui est résidente fiscale d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen[, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3),] a le droit d'opter pour le recalcul de l'impôt retenu à la source s'agissant des revenus visés à l'article 12, paragraphes 2, 3, 5 et 8. Lorsque la personne non-résidente opte pour le recalcul de l'impôt retenu à la source, le recalcul concerne tous les revenus visés à l'article 12, paragraphes 2, 3, 5 et 8 qu'elle a réalisés pendant l'exercice.

(2) Lorsque la personne non-résidente opte pour le recalcul de l'impôt retenu à la source s'agissant des revenus qu'elle a réalisés, l'impôt recalculé équivaut à l'impôt des personnes morales qui aurait été dû sur ces revenus s'ils avaient été réalisés par une personne morale résidente. Lorsque la personne non-résidente a effectué des dépenses liées aux revenus au sens de la première phrase sur lesquelles un impôt sur les dépenses aurait été dû si elles avaient été effectuées par une personne morale résidente, le montant de l'impôt recalculé est augmenté de cet impôt.

(3) Lorsque le montant de l'impôt versé à la source prévu à l'article 195, paragraphe 1, dépasse le montant de l'impôt recalculé conformément au paragraphe 2, la différence doit être remboursée jusqu'au montant de l'impôt à la source prévu à l'article 195, paragraphe 1, que la personne non-résidente ne peut pas déduire de l'impôt dû dans son État de résidence.

(4) La déclaration fiscale annuelle déposée indique s'il est opté pour le recalcul de l'impôt à la source. Le non-résident dépose sa déclaration fiscale à la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Sofia [(direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques

pour la ville de Sofia, Bulgarie)], jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la perception des revenus. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

25 Le 22 novembre 2013, « Viva Telecom Bulgaria » EAD, à laquelle a succédé « Viva Telecom Bulgaria » EOOD, a conclu, en tant qu'emprunteur, une convention de prêt avec son actionnaire unique, InterV Investment Sàrl, société établie au Luxembourg, par laquelle cette dernière, en tant que prêteur, lui a accordé un prêt convertible sans intérêts, dont l'échéance devait expirer 60 années à compter de la date d'entrée en vigueur de cette convention. Ladite convention prévoyait que l'obligation de l'emprunteur de rembourser le prêt s'éteindrait à tout moment après la date de l'octroi du financement si l'emprunteur prenait la décision de réaliser un apport en nature à son capital correspondant au montant du prêt à rembourser, dans le respect des conditions prévues par cette même convention.

26 Par décision du 16 octobre 2017, la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (direction territoriale de l'Agence nationale des recettes publiques, Bulgarie) (ci-après l'« administration fiscale ») a procédé à un redressement fiscal de Viva Telecom Bulgaria, en lui imposant, en relation avec le prêt que lui avait accordé InterV Investment, le paiement d'un impôt à la source, en vertu de l'article 195 de la ZKPO, concernant la période comprise entre le 14 février 2014 et le 31 mars 2015.

27 Ayant établi que, à la date du contrôle fiscal, le prêt n'avait pas été transformé en capital et que l'emprunteur n'avait ni remboursé ce prêt ni payé des intérêts, l'administration fiscale a conclu à l'existence d'une opération donnant lieu à une évasion fiscale, au sens de l'article 16, paragraphe 2, point 3, de la ZKPO. L'administration fiscale a établi dans sa décision le taux d'intérêt du marché à appliquer à ce prêt afin de calculer les intérêts non payés par l'emprunteur avant d'opérer sur ceux-ci une retenue à la source de 10 %.

28 Le 20 décembre 2017, la partie défenderesse au principal a rejeté la réclamation introduite par Viva Telecom Bulgaria contre cette décision.

29 Par jugement du 29 mars 2019, l'Administrativen sad Sofia (tribunal administratif de la ville de Sofia, Bulgarie), saisi par cette société d'un recours visant à contester la légalité de la décision du 16 octobre 2017, a rejeté celui-ci en considérant que le prêt en cause au principal était un actif financier de ladite société ayant généré un bénéfice en raison du non-paiement d'intérêts, tandis que le prêteur avait, pour sa part, subi une perte économique en raison de la non-perception de ces intérêts. Selon cette juridiction, le montant emprunté avait été utilisé pour rembourser certaines obligations financières de l'emprunteur énoncées dans la convention de prêt et ne constituait donc pas un élément du capital propre.

30 Viva Telecom Bulgaria a formé un pourvoi en cassation devant le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie) visant à l'annulation de ce jugement.

31 À l'appui de ce pourvoi, cette société fait valoir que la retenue à la source a été prélevée sur des revenus d'intérêts fictifs sans tenir compte de l'existence prouvée d'un intérêt commercial aux fins de l'octroi d'un prêt sans intérêts. Elle soutient également qu'elle n'avait pas les moyens de payer les intérêts du prêt en cause au principal et que InterV Investment était le seul propriétaire du capital à la date de la conclusion de la convention portant sur ce prêt. Elle considère aussi que

l'article 16, paragraphe 2, point 3, de la ZKPO est contraire à la jurisprudence de la Cour, dès lors qu'il ne permettrait pas aux parties à un prêt sans intérêts de prouver l'existence de considérations économiques valables pour l'octroi du prêt.

32 À titre subsidiaire, Viva Telecom Bulgaria fait valoir que, la République de Bulgarie ayant exercé l'option, visée à l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive 2003/49, permettant aux États membres d'exclure du champ d'application de cette directive les intérêts sur les prêts qu'ils traitent fiscalement comme des revenus résultant d'instruments de fonds propres, la directive 2011/96, qui concerne ce type de revenus, est applicable. Or, en vertu de l'article 5 de cette directive, les bénéfices distribués par une filiale résidente à sa société mère non-résidente seraient exonérés de retenue à la source. Elle soutient également que le prêt en cause au principal constitue une contribution au capital, au sens de l'article 3, sous h) à j), de la directive 2008/7, qui, conformément à l'article 5 de cette directive, ne devrait être soumis à aucun impôt indirect.

33 Le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) se demande, en premier lieu, si l'article 16, paragraphe 2, point 3, de la ZKPO est conforme au principe de proportionnalité, visé à l'article 5, paragraphe 4, et à l'article 12, sous b), TUE, ainsi qu'au droit à un recours effectif, consacré à l'article 47 de la Charte. En effet, cette disposition nationale prévoirait une présomption irréfragable d'évasion fiscale en cas d'octroi d'un prêt sans intérêts, que ce soit entre personnes liées ou non, sans que le prêteur ou l'emprunteur puissent réfuter cette présomption. Or, dans le cas de sociétés liées, des considérations économiques relatives aux intérêts du groupe concerné pourraient justifier la conclusion d'un tel prêt.

34 En deuxième lieu, la juridiction de renvoi s'interroge sur la portée des directives 2003/49 et 2011/96. En effet, conformément à l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive 2003/49, mis en œuvre par la République de Bulgarie, avant le 1er janvier 2015, en substance, à l'article 200a, paragraphe 1, et paragraphe 5, point 4, de la ZKPO et, après cette date, à l'article 195, paragraphe 6, point 3, et paragraphe 11, point 4, de la ZKPO, l'État membre d'origine ne serait pas tenu de faire bénéficier des avantages de cette directive dans les cas de paiements résultant de créances ne prévoyant pas le remboursement du principal ou pour lesquelles le remboursement est dû plus de 50 ans après la date d'émission. Dès lors, la question se poserait de savoir si de tels paiements doivent être considérés comme une distribution de bénéfices qui, dès lors qu'elle est effectuée par une filiale résidente à sa société mère non-résidente, devrait, en application des articles 1er et 5 de la directive 2011/96, être exonérée de retenue à la source.

35 En troisième lieu, cette juridiction se demande si l'octroi d'un prêt sans intérêts à une société résidente par une société non-résidente, soumis à l'application, à compter du 1er janvier 2010, d'un impôt à la source, en vertu de l'article 16, paragraphe 2, point 3, ainsi que de l'article 195 de la ZKPO, doit être considéré comme un apport en capital, au sens de l'article 3, sous h) à j), de la directive 2008/7, qui devrait, en conséquence, être soumis aux dispositions de cette directive, en particulier à l'article 5, paragraphe 1, sous a) et b), à l'article 7, paragraphe 1, et à l'article 8 de celle-ci.

36 En quatrième et dernier lieu, ladite juridiction s'interroge sur l'incidence des mesures transitoires contenues dans le protocole d'admission et l'acte d'adhésion, dont les dispositions figurant à leurs annexes VI, sections 6, points 3, respectives, prévoient que la République de Bulgarie était autorisée à ne pas appliquer l'article 1er de la directive 2003/49 jusqu'au 31 décembre 2014, tout en précisant que, pendant cette période transitoire, le taux de l'impôt sur les paiements d'intérêts effectués, notamment, en faveur d'une société associée d'un autre État membre ne pourrait pas

dépasser 5 % au cours de la période comprise entre le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2014. En effet, l'article 200, paragraphe 2, et l'article 200a, paragraphe 1, et paragraphe 5, point 4, de la ZKPO, dans leur version en vigueur au cours de l'année 2014, seraient contraires à ces dispositions, dès lors qu'ils prévoyaient une retenue à la source s'élevant à 10 %.

37 Dans ces conditions, le Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Le principe de proportionnalité visé à l'article 5, paragraphe 4, et à l'article 12, sous b), [TUE] et le droit à un recours effectif devant un tribunal, visé à l'article 47 de la [Charte], admettent-ils une disposition de droit national telle que l'article 16, paragraphe 2, point 3, de la ZKPO ?

2) Les paiements d'intérêts visés à l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive [2003/49] représentent-ils une distribution de bénéfices relevant du champ d'application de l'article 5 de la directive [2011/96] ?

3) Les dispositions de l'article 1er, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 3, ainsi que de l'article 5 de la directive [2011/96] sont-elles applicables aux paiements relatifs à un prêt sans intérêts, dont la date d'échéance intervient 60 ans après sa conclusion, et qui relève de l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive [2003/49] ?

4) L'article 49 et l'article 63, paragraphes 1 et 2, [TFUE], l'article 1er, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 3, ainsi que l'article 5 de la directive [2011/96] et l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive [2003/49] admettent-ils des dispositions de droit national, telles que l'article 195, paragraphe 1, l'article 200, paragraphe 2, [...] et l'article 200a, [paragraphe 1, et paragraphe] 5, point 4, de la ZKPO (abrogé), dans leurs versions en vigueur du 1er janvier 2011 au 1er janvier 2015, et l'article 195, paragraphe 1, [paragraphe] 6, point 3, et [paragraphe] 11, point 4, de la ZKPO, dans la version en vigueur après le 1er janvier 2015 [?] [Pa]r ailleurs, admettent-ils une pratique fiscale qui consiste à soumettre à un impôt à la source les intérêts non payés d'un prêt sans intérêts qui a été octroyé par une société mère située dans un autre État membre à une société résidente et dont la date d'échéance intervient 60 ans après le 22 novembre 2013 ?

5) L'article 3, sous h) à j), l'article 5, paragraphe 1, sous a) et b), l'article 7, paragraphe 1, et l'article 8 de la directive [2008/7] admettent-ils des dispositions de droit national telles que l'article 16, [paragraphe 1, et paragraphe] 2, point 3, et l'article 195, paragraphe 1, de la ZKPO, relatives à l'application d'un impôt à la source sur un revenu fictif d'intérêts, déterminé dans le cadre d'un prêt sans intérêts qui a été octroyé à une société résidente par une société d'un autre État membre – propriétaire unique du capital de l'emprunteur ?

6) La transposition de la directive [2003/49] à partir de l'année 2011, avant l'expiration de la période transitoire visée à l'annexe VI, partie « Fiscalité », point 3, de l'acte [d'adhésion], à l'article 200, paragraphe 2, et à l'article 200a, [paragraphe 1, et paragraphe] 5, point 4, de la ZKPO avec un taux d'imposition fixé à 10 % au lieu du taux maximal de 5 % prévu à l'acte et au protocole [d'admission] enfreint-elle le principe de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime ? »

Sur les questions préjudicielles

38 Par ses six questions, qui se chevauchent en partie, la juridiction de renvoi s'interroge, en substance, sur l'interprétation, d'une part, du droit dérivé de l'Union résultant, respectivement, des directives 2003/49 (deuxième, troisième et sixième questions), 2011/96 (deuxième et quatrième questions) et 2008/7 (cinquième question) et, d'autre part, du droit primaire de l'Union découlant, respectivement, des articles 49 et 63 TFUE (quatrième question), de l'article 5, paragraphe 4, et de l'article 12, sous b), TUE ainsi que de l'article 47 de la Charte (première question).

Sur la recevabilité

39 La partie défenderesse au principal estime que les deuxième à quatrième questions préjudicielles sont irrecevables. En effet, ces questions porteraient sur des dispositions du droit de l'Union, à savoir sur l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive 2003/49 ainsi que sur l'article 1er, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 3, et l'article 5 de la directive 2011/96, qui ne sont pas dépourvues de clarté. En outre, ces dispositions n'auraient aucun lien avec la qualification juridique opérée par l'administration fiscale dans la décision en cause au principal. En effet, cette décision imposerait une retenue à la source au titre non pas de la distribution de dividendes ou de bénéfices, au sens de la directive 2011/96, mais de l'existence d'une évasion fiscale en raison de la conclusion d'un prêt sans intérêts. Par ailleurs, l'article 200a, paragraphe 3, point 4, de la ZKPO, devenu, à compter du 1er janvier 2011, l'article 200a, paragraphe 5, point 4, de la ZKPO, constituerait une transposition correcte de l'article 4, paragraphe 1, sous d), de la directive 2003/49.

40 Le gouvernement bulgare considère, pour sa part, que les deuxième et troisième questions préjudicielles sont irrecevables, car sans rapport avec les circonstances du litige au principal. En effet, la décision de renvoi n'indiquerait pas en quoi l'interprétation des directives 2003/49 et 2011/96 est utile pour trancher ce litige.

41 Il résulte de la jurisprudence constante de la Cour qu'il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation ou la validité d'une règle du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer. Il s'ensuit que les questions posées par les juridictions nationales bénéficient d'une présomption de pertinence. Le refus de la Cour de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît que l'interprétation sollicitée n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, si le problème est de nature hypothétique ou encore si la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile auxdites questions (arrêt du 16 juillet 2020, Facebook Ireland et Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, point 73 ainsi que jurisprudence citée).

42 En l'occurrence, il y a lieu de souligner d'emblée, s'agissant de l'allégation tirée de la clarté des dispositions des directives 2003/49 et 2011/96 faisant l'objet des deuxième à quatrième questions, qu'il n'est nullement interdit à une juridiction nationale de poser à la Cour des questions préjudicielles dont, selon l'opinion de l'une des parties au principal, la réponse ne laisse place à

aucun doute raisonnable. Ainsi, même à supposer que tel soit le cas, la demande préjudicielle comportant de telles questions ne devient pas pour autant irrecevable (arrêt du 14 octobre 2021, Viesgo Infraestructuras Energéticas, C-683/19, EU:C:2021:847, point 26 et jurisprudence citée).

43 Par ailleurs, il convient de constater qu'aucun élément du dossier dont dispose la Cour ne permet de considérer que l'interprétation sollicitée des directives 2003/49 et 2011/96 n'aurait pas de rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal ou serait de nature hypothétique en raison du fait que la décision en cause au principal n'aurait pas procédé à l'application des dispositions contenues dans ces directives ou que le droit national serait conforme à celles-ci. En effet, dans sa demande de décision préjudicielle, la juridiction de renvoi a exposé avec toute la clarté requise les raisons pour lesquelles elle considère que la réponse aux deuxième à quatrième questions portant sur l'interprétation de ces dispositions du droit de l'Union est nécessaire à la solution du litige au principal, la retenue à la source imposée dans cette décision étant, selon cette juridiction, susceptible d'enfreindre lesdites directives.

44 Il s'ensuit que les deuxième à quatrième questions sont recevables.

Sur le fond

45 Selon une jurisprudence constante de la Cour, lorsqu'un domaine a fait l'objet d'une harmonisation exhaustive au sein de l'Union, toute mesure nationale y relative doit être appréciée au regard des dispositions de cette mesure d'harmonisation et non pas de celles du droit primaire (arrêt du 6 décembre 2018, FENS, C-305/17, EU:C:2018:986, point 22 et jurisprudence citée).

46 Dès lors, il convient d'examiner, tout d'abord, les questions posées par la juridiction de renvoi en ce qu'elles portent sur l'interprétation des directives 2003/49, 2011/96 et 2008/7, puis, en l'absence d'harmonisation exhaustive, ces questions en ce qu'elles concernent, d'une part, les articles 49 et 63 TFUE et, d'autre part, l'article 5, paragraphe 4, et l'article 12, sous b), TUE ainsi que l'article 47 de la Charte.

Sur l'interprétation des directives 2003/49, 2011/96 et 2008/7

47 Par ses questions, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49, lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 1, sous d), de cette directive ainsi qu'avec les annexes VI, sections 6, points 3, respectives du protocole d'admission et de l'acte d'adhésion, l'article 5 de la directive 2011/96 ainsi que les articles 3 et 5 de la directive 2008/7 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit la taxation sous la forme d'une retenue à la source des intérêts fictifs qu'une filiale résidente ayant bénéficié d'un prêt sans intérêts octroyé par sa société mère non-résidente aurait, selon les conditions de marché, été tenue de verser à cette dernière.

– *Sur la directive 2003/49*

48 Ainsi qu'il résulte de ses considérants 2 à 4, la directive 2003/49 vise à l'élimination des doubles impositions en ce qui concerne les paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents et à ce que ces paiements soient soumis une fois à l'impôt dans un seul État membre, la suppression de toute imposition sur lesdits paiements dans

l'État membre d'où ils proviennent constituant la solution la plus appropriée pour réaliser l'égalité de traitement fiscal entre opérations nationales et opérations transfrontalières (arrêt du 26 février 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:134, point 85 ainsi que jurisprudence citée).

49 Le champ d'application de la directive 2003/49, tel qu'il est circonscrit à l'article 1er, paragraphe 1, de celle-ci, porte, dès lors, sur l'exonération des paiements d'intérêts et de redevances échus dans l'État membre d'origine de ces derniers, lorsque le bénéficiaire de ceux-ci est une société établie dans un autre État membre ou un établissement stable, situé dans un autre État membre, appartenant à une société d'un État membre (arrêt du 26 février 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:134, point 86 ainsi que jurisprudence citée).

50 Dans cette perspective, l'article 1er, paragraphe 1, de cette directive prévoit, notamment, que les paiements d'intérêts sont exonérés de toute retenue à la source dans l'État membre d'origine lorsque le bénéficiaire des intérêts est une société d'un autre État membre.

51 Or, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, dès lors que l'article 2, sous a), de ladite directive définit les intérêts comme « les revenus de créances de toute nature », seul le bénéficiaire effectif peut percevoir des intérêts qui constituent les revenus de telles créances (arrêt du 26 février 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:134, point 87 ainsi que jurisprudence citée).

52 Partant, la notion de « bénéficiaire des intérêts », au sens de la directive 2003/49, doit être interprétée comme désignant une entité qui bénéficie réellement, sur le plan économique, des intérêts qui lui sont versés et qui dispose, dès lors, du pouvoir d'en déterminer librement l'affectation (voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:134, EU:C:2019:134, points 88, 89 et 122).

53 Cette notion ne doit donc pas être entendue dans une acception technique (arrêt du 26 février 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:134, point 92).

54 Or, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 58 de ses conclusions, lorsque l'administration fiscale établit, en vue de les taxer, des intérêts fictifs relatifs à un prêt sans intérêts, le prêteur ne reçoit aucun intérêt et ne peut donc pas être considéré comme un « bénéficiaire effectif », au sens de la jurisprudence exposée au point 51 du présent arrêt.

55 Il s'ensuit que des intérêts fictifs établis par l'administration fiscale, tels que ceux en cause dans l'affaire au principal, ne peuvent être considérés comme des paiements d'intérêts, au sens de l'article 1er, paragraphe 1, et de l'article 2, sous a), de la directive 2003/49, dès lors que, précisément, aucun paiement n'a eu lieu.

56 Pour le même motif, de tels intérêts ne sauraient davantage relever de l'article 4, paragraphe 1, sous d), de cette directive étant donné que cette disposition porte sur les « paiements » résultant de créances ne prévoyant pas le remboursement du principal ou pour lesquelles le remboursement est dû plus de 50 ans après la date d'émission.

57 Partant, la directive 2003/49 ne s'applique pas à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal.

58 Dans ces conditions, il n'est pas nécessaire de se prononcer sur l'interprétation des dispositions transitoires contenues dans les annexes VI, sections 6, points 3, respectives du protocole d'admission et de l'acte d'adhésion, relatives à l'application de cette directive en Bulgarie.

– *Sur la directive 2011/96*

59 Conformément à ses considérants 3 à 6, l'objectif poursuivi par la directive 2011/96 est d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère, afin de faciliter les regroupements de sociétés à l'échelle de l'Union [arrêt du 2 avril 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, point 31 et jurisprudence citée].

60 Cette directive tend ainsi à assurer la neutralité, sur le plan fiscal, de la distribution de bénéfices par une société établie dans un État membre à sa société mère établie dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt du 8 mars 2017, Wereldhave Belgium e.a., C-448/15, EU:C:2017:180, point 25 ainsi que jurisprudence citée).

61 À cette fin, l'article 1er, paragraphe 1, sous b), de ladite directive prévoit que celle-ci s'applique aux distributions de bénéfices effectuées, dans une relation transfrontalière, par une société filiale à sa société mère, l'article 5 de la même directive prévoyant leur exonération de retenue à la source.

62 À cet égard, la Cour a déjà jugé que l'État membre de résidence d'une société peut légitimement traiter les intérêts versés par cette société à sa société mère établie dans un autre État membre comme une distribution de bénéfices lorsque le montant de ces intérêts excède ce qui serait payé dans des conditions de pleine concurrence (voir, en ce sens, arrêt du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, points 87 à 89).

63 En revanche, des intérêts fictifs établis par l'administration fiscale d'une société résidente en relation avec un prêt sans intérêts conclu entre celle-ci et sa société mère non-résidente ne sauraient être considérés comme des bénéfices distribués, dès lors que, dans un tel cas, aucun versement effectif d'intérêts n'a lieu entre ces sociétés.

64 La directive 2011/96 ne s'applique donc pas à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal.

– *Sur la directive 2008/7*

65 Ainsi que la Cour l'a déjà relevé à maintes reprises, la directive 2008/7 a procédé à une harmonisation exhaustive des cas dans lesquels les États membres peuvent soumettre les rassemblements de capitaux à des impôts indirects (arrêt du 19 octobre 2017, Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, point 27 et jurisprudence citée).

66 Cette harmonisation vise ainsi à éliminer, dans toute la mesure possible, les facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence ou d'entraver la libre circulation des capitaux et, ainsi, à garantir le bon fonctionnement du marché intérieur (voir, en ce sens, arrêt du 22 avril 2015, Drukarnia Multipress, C-357/13, EU:C:2015:253, point 31).

67 À cette fin, l'article 5, paragraphe 1, sous a), de cette directive impose aux États membres d'exonérer les sociétés de capitaux de toute forme d'imposition indirecte sur les apports de capital.

68 Aux termes de l'article 3, sous h), de ladite directive, la notion d'« apport de capital » inclut l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de prestations effectuées par un associé qui n'entraînent pas une augmentation du capital social, mais qui sont susceptibles d'augmenter la valeur des parts sociales.

69 À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que l'octroi d'un prêt sans intérêts est susceptible de constituer un apport de capital, au sens de cette disposition, dès lors qu'un tel prêt permet à la société emprunteuse de disposer de capitaux sans avoir à en supporter le coût, que l'économie d'intérêts qui en résulte engendre une augmentation de son avoir social en permettant à ladite société d'éviter une dépense qu'elle aurait dû supporter et que, en lui épargnant cette dépense, le bénéfice d'un tel prêt contribue au renforcement de son potentiel économique et doit, dès lors, être regardé comme susceptible d'augmenter la valeur des parts sociales de la société bénéficiaire (arrêt du 17 septembre 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, EU:C:2002:500, point 18 et jurisprudence citée).

70 Toutefois, selon l'intitulé même de la directive 2008/7 et le libellé de son article 5, paragraphe 1, sous a), cette directive interdit uniquement aux États membres de frapper les apports de capital d'un « impôt indirect ». En particulier, ainsi que la Cour l'a déjà souligné, l'harmonisation prévue par ladite directive ne porte pas sur les impôts directs, qui, tel l'impôt sur le revenu des sociétés, relèvent, en principe, de la compétence des États membres, dans le respect du droit de l'Union (arrêts du 26 septembre 1996, Frederiksen, C-287/94, EU:C:1996:354, point 21, et du 18 janvier 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, point 24).

71 Partant, l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2008/7 n'impose pas aux États membres d'exonérer les apports de capital de toute forme d'imposition directe.

72 Or, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 168 de ses conclusions, la retenue à la source en cause au principal doit être considérée comme un impôt direct.

73 En effet, cet impôt, qui résulte de l'application de la législation nationale relative à l'impôt sur le revenu des sociétés, a pour fait générateur et pour assiette le revenu que la société mère non-résidente aurait dû réaliser dans des conditions de marché. Dans cette mesure, il s'apparente à un impôt direct sur le revenu (voir, par analogie, arrêts du 18 janvier 2001, P. P. Handelsgesellschaft, C-113/99, EU:C:2001:32, point 26, ainsi que du 10 mars 2005, Optiver e.a., C-22/03, EU:C:2005:143, point 33).

74 Dès lors, la directive 2008/7 ne s'applique pas à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal.

– *Réponse aux questions concernant l'interprétation des directives 2003/49, 2011/96 et 2008/7*

75 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la juridiction de renvoi que l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49, lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 1, sous d), de cette directive, l'article 5 de la directive 2011/96 ainsi que les articles 3 et 5 de la directive 2008/7 doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui prévoit la taxation sous la forme d'une retenue à la source des intérêts fictifs qu'une filiale résidente ayant bénéficié d'un prêt sans intérêts octroyé par sa société mère non-résidente aurait, selon les conditions de marché, été tenue de verser à cette dernière.

Sur l'interprétation des articles 49 et 63 TFUE, de l'article 5, paragraphe 4, et de l'article 12, sous b), TUE ainsi que de l'article 47 de la Charte

76 Par ses questions, la juridiction de renvoi vise, en substance, à savoir si les articles 49 et 63 TFUE, d'une part, l'article 5, paragraphe 4, et l'article 12, sous b), TUE ainsi que l'article 47 de la Charte, d'autre part, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui prévoit la taxation sous la forme d'une retenue à la source des intérêts fictifs qu'une filiale résidente ayant bénéficié d'un prêt sans intérêts octroyé par sa société mère non-résidente aurait, selon les conditions de marché, été tenue de verser à celle-ci, lorsque cette retenue à la source s'applique au montant brut de ces intérêts, sans possibilité de déduction, à ce stade, des frais liés à ce prêt, l'introduction ultérieure d'une demande en ce sens étant nécessaire en vue du recalcul de ladite retenue et d'un éventuel remboursement.

– *Sur les articles 49 et 63 TFUE*

77 Dès lors que la juridiction de renvoi se réfère à la fois à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux, consacrées, respectivement, aux articles 49 et 63 TFUE, il convient, au préalable, de déterminer laquelle de ces deux libertés est susceptible d'être affectée par une réglementation nationale telle que celle en cause au principal.

78 À cet égard, il résulte d'une jurisprudence bien établie de la Cour qu'il convient de prendre en compte l'objet de la réglementation en cause (arrêt du 10 juin 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, point 17 et jurisprudence citée).

79 Relève ainsi du champ d'application de l'article 49 TFUE, relatif à la liberté d'établissement, une réglementation 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 (arrêt du 10 juin 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, point 18 et jurisprudence citée).

80 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 du 10 juin 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, point 19 et jurisprudence citée).

81 S'agissant de la réglementation nationale en cause au principal, la juridiction de renvoi indique elle-même, dans sa demande de décision préjudicielle, que l'article 16, paragraphe 2, point 3, de la ZKPO s'applique aux prêts sans intérêts accordés tant entre sociétés liées qu'entre sociétés non liées, et donc indépendamment de la possibilité dont dispose une société d'exercer une influence certaine sur les décisions et l'activité d'une autre société, ce qui est, au demeurant, corroboré par le libellé du paragraphe 1 de cet article qui vise explicitement les sociétés non liées.

82 En pareil cas, les éléments factuels du litige au principal, desquels il ressort que la société prêteuse était, au moment des faits pertinents, l'actionnaire exclusif de la société emprunteuse, sont sans incidence afin de déterminer si la situation visée par ce litige relève de l'une ou de l'autre des libertés fondamentales (voir, en ce sens, arrêt du 10 juin 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, points 22 et 23 ainsi que jurisprudence citée).

83 En conséquence, il convient de considérer que, du fait même de son objet, la réglementation nationale en cause au principal relève de manière prépondérante de la libre circulation des capitaux prévue à l'article 63 TFUE (voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:134, point 158 et jurisprudence citée).

84 Dans ces conditions, à supposer que cette réglementation nationale ait des effets restrictifs sur la liberté d'établissement, de tels effets seraient la conséquence inéluctable d'une éventuelle entrave à la libre circulation des capitaux et ne justifieraient pas, dès lors, un examen autonome de la même réglementation au regard de l'article 49 TFUE (arrêt du 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, point 51).

85 Il convient, dès lors, d'examiner si ladite réglementation nationale comporte une restriction à la libre circulation des capitaux, au sens de l'article 63 TFUE, et, dans l'affirmative, si cette restriction peut être justifiée au regard de cette disposition.

86 En premier lieu, en ce qui concerne l'existence d'une restriction, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, l'article 63, paragraphe 1, TFUE interdit, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, les mesures qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États (arrêt du 30 avril 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, point 22 et jurisprudence citée).

87 À cet égard, à supposer que l'article 16, paragraphe 2, point 3, de la ZKPO, ce qui relève de l'interprétation du droit national, institue une présomption irréfragable d'évasion fiscale, sans permettre aux intéressés, notamment dans le cadre d'un recours juridictionnel, de produire des éléments relatifs aux éventuelles raisons commerciales justifiant la conclusion de prêts sans intérêts, force est de constater que cette règle s'applique de la même manière à tous les prêts sans intérêts, qu'ils impliquent ou non des sociétés non-résidentes. Partant, en ce qui concerne cette règle, cette disposition n'emporte aucune restriction à la libre circulation des capitaux relevant de l'article 63 TFUE.

88 En revanche, la Cour a déjà jugé qu'une réglementation nationale en vertu de laquelle une société non-résidente est imposée, par la voie d'une retenue à la source opérée par une société résidente, sur les intérêts qui lui sont payés par cette dernière, sans qu'il soit possible de déduire les frais, tels que les dépenses d'intérêts, directement liés à l'activité de prêt en cause, alors qu'une telle possibilité de déduction est reconnue aux sociétés résidentes percevant des intérêts d'une autre société résidente, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux (arrêt du 26 février 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:134, point 175 ainsi que jurisprudence citée).

89 Or, en l'occurrence, si un même taux d'imposition de 10 % s'applique indépendamment du fait que le prêt sans intérêts implique uniquement des sociétés résidentes ou également des sociétés non-résidentes, les sociétés résidentes sont soumises à l'impôt en cause, dans le cadre de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, sur le montant net de leurs revenus d'intérêts fictifs, après déduction des éventuels frais directement liés à l'octroi de ce prêt, tandis que, conformément à l'article 195, paragraphes 1 et 2, ainsi qu'à l'article 199 de la ZKPO, les sociétés non-résidentes sont soumises à une retenue à la source sur le montant brut de leurs revenus d'intérêts fictifs, sans qu'il soit possible, à ce stade, de déduire de tels frais.

90 Certes, il est constant que, en vertu de l'article 202a de la ZKPO, ces sociétés non-résidentes peuvent introduire une demande au cours de l'année suivant celle de la perception de la retenue à la source afin que cet impôt soit recalculé de manière à correspondre à celui qui aurait été dû par une société résidente. Cette procédure de récupération leur permettrait ainsi, d'une part, de déduire les frais directement liés à l'activité de prêt en cause et, d'autre part, d'obtenir le remboursement éventuel de l'excédent d'impôt prélevé à la source, voire l'exemption de cet impôt en cas de situation déficitaire.

91 Toutefois, il demeure que, alors qu'une société résidente peut déduire d'emblée les frais directement liés à ses revenus d'intérêts fictifs afin que le montant d'impôt prélevé par l'administration fiscale corresponde immédiatement au montant exact d'impôt dû, une société non-résidente ne peut solliciter une telle prise en compte, dans le cadre de ladite procédure de récupération, qu'à un stade ultérieur, par l'introduction d'une demande, après s'être acquittée de la retenue à la source calculée sur le montant brut de ses intérêts fictifs.

92 Il s'ensuit que la régularisation de la situation fiscale d'une société non-résidente intervient nécessairement avec retard par rapport au moment auquel une société résidente doit s'acquitter, après avoir introduit sa déclaration fiscale, de l'impôt sur le montant net de ses intérêts fictifs.

93 Ainsi, en l'occurrence, il n'est pas contesté que, si la société ayant accordé le prêt en cause au principal avait été une société résidente, elle ne se serait pas vu réclamer, dans l'hypothèse où sa situation financière était déficitaire, d'impôt sur les intérêts fictifs relatifs à ce prêt et, partant, elle aurait été d'emblée dispensée du paiement de cet impôt sans être tenue d'en demander ultérieurement le recalcul.

94 Il y a lieu de constater qu'une telle différence de traitement est de nature à procurer un avantage aux sociétés résidentes, dès lors qu'il en résulte à tout le moins un avantage de trésorerie pour celles-ci par rapport aux sociétés non-résidentes (voir, par analogie, arrêt du 22 novembre 2018, Sofina e.a., C-575/17, EU:C:2018:943, points 28 à 34).

95 En conséquence, une réglementation nationale telle que celle en cause au principal constitue une restriction à la libre circulation des capitaux qui est, en principe, interdite par l'article 63 TFUE.

96 Dès lors, il convient de vérifier, en second lieu, si une telle restriction peut être considérée comme objectivement justifiée, au regard de l'article 65, paragraphes 1 et 3, TFUE.

97 Il résulte de ces dispositions que les États membres peuvent établir, dans leur réglementation nationale, une distinction entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents, pour autant que cette distinction ne constitue pas un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux [arrêt du 18 mars 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Impôt sur les plus-values immobilières), C-388/19, EU:C:2021:212, point 34].

98 Il y a donc lieu de distinguer les traitements inégaux autorisés au titre du paragraphe 1, sous a), de l'article 65 TFUE des discriminations arbitraires interdites par le paragraphe 3 de ce même article. À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, pour qu'une législation fiscale nationale puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité FUE 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, en ce sens, arrêt du 18 mars 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Impôt sur les plus-values immobilières), C-388/19, EU:C:2021:212, point 35].

99 En ce qui concerne, premièrement, la comparabilité des situations en cause au principal, la partie défenderesse au principal, dans ses observations écrites, et le gouvernement bulgare, lors de l'audience, ont fait valoir que la différence de traitement est justifiée par le fait qu'une société non-résidente et une société résidente se trouvent dans des situations objectivement différentes au regard de l'impôt sur les sociétés, puisque la première, à la différence de la seconde, ne produit pas de résultat financier, comptable et fiscal permettant son assujettissement à cet impôt en Bulgarie.

100 À cet égard, il convient de rappeler que, en matière d'impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables (arrêt du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, point 31).

101 Toutefois, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, à partir du moment où un État assujettit, de manière unilatérale ou par voie conventionnelle, à l'impôt sur le revenu non seulement des contribuables résidents, mais également des contribuables non-résidents, pour les revenus qu'ils perçoivent d'une société résidente, la situation desdits contribuables non-résidents se rapproche de celle des contribuables résidents (arrêt du 22 novembre 2018, Sofina e.a., C-575/17, EU:C:2018:943, point 47).

102 En particulier, en ce qui concerne la détermination, aux fins du calcul de l'impôt sur les revenus, des frais directement liés à une activité ayant généré des revenus imposables dans un État membre, la Cour a déjà jugé que les sociétés résidentes et les sociétés non-résidentes sont placées dans une situation comparable (voir, en ce sens, arrêt du 13 novembre 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, point 74 et jurisprudence citée).

103 Or, en l'occurrence, il y a lieu de constater que la République de Bulgarie a choisi, par la réglementation nationale en cause au principal, d'exercer sa compétence fiscale sur les prêts sans intérêts conclus entre des sociétés emprunteuses résidentes et des sociétés prêteuses non-résidentes et que, en conséquence, les sociétés non-résidentes doivent être considérées, en ce qui concerne les frais directement liés à ces prêts, dans une situation comparable à celle des sociétés résidentes.

104 Il est vrai que, dans l'arrêt du 22 décembre 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), la Cour a constaté que, dans les circonstances de l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, une différence de traitement consistant dans l'application de techniques d'imposition différentes en fonction du lieu de résidence du contribuable concernait des situations qui n'étaient pas objectivement comparables, de sorte que cette différence de traitement, qui ne procurait de surcroît pas nécessairement un avantage aux bénéficiaires résidents, ne constituait pas une restriction, notamment, à la libre circulation des capitaux (voir, en ce sens, arrêt du 22 décembre 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, points 41 et 49 à 51 ; voir également, en ce sens, arrêt du 17 septembre 2015, Miljoen e.a., C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608, point 70).

105 Toutefois, à la différence de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 22 décembre 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), dans la présente affaire, les sociétés résidentes ayant accordé un prêt sans intérêts, ainsi qu'il ressort du point 94 du présent arrêt, bénéficient, par rapport aux sociétés non-résidentes ayant accordé un tel prêt, d'un avantage de trésorerie qui découle du moment différent auquel la déduction des frais directement liés à ce prêt peut être effectuée par celles-ci.

106 Or, ainsi qu'il ressort des points 91 à 93 du présent arrêt, l'étendue de cet avantage est déterminée par la durée de la procédure de récupération instituée par la réglementation nationale en cause au principal afin de permettre aux sociétés non-résidentes de demander le recalcul de la retenue à la source appliquée sur le montant brut des intérêts fictifs relatifs au prêt sans intérêts afin que cette retenue corresponde au montant de l'impôt sur les sociétés qui aurait été acquitté par une société résidente ayant accordé un tel prêt.

107 Dans ces conditions, il ne saurait être considéré que la différence de traitement dans l'imposition des intérêts fictifs relatifs à un prêt sans intérêts selon que celui-ci est accordé par une société résidente ou par une société non-résidente se limite aux modalités de perception de l'impôt (voir, par analogie, arrêts du 26 février 2019, N Luxembourg 1 e.a., C-115/16, C-118/16, C-119/16 et C-299/16, EU:C:2019:134, points 164 et 165, ainsi que du 13 novembre 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, points 71 à 73).

108 Partant, cette différence de traitement concerne des situations qui sont objectivement comparables.

109 Il convient, dès lors, d'examiner, deuxièmement, si la réglementation nationale en cause au principal peut être justifiée par les raisons invoquées en l'occurrence par certains intéressés.

110 À cet égard, la partie défenderesse au principal fait valoir que, conformément au principe de territorialité, les États membres sont en droit de taxer les revenus générés sur leur territoire afin d'assurer une répartition équilibrée des pouvoirs d'imposition. En particulier, en l'absence de mesures d'harmonisation adoptées par l'Union, les États membres demeureraient compétents pour définir les critères de répartition de leur pouvoir de taxation. Le gouvernement bulgare souligne, pour sa part, que la réglementation nationale en cause au principal a pour objet la lutte contre l'évasion fiscale.

111 Il y a ainsi lieu de constater que cette argumentation vise, en substance, à justifier la réglementation nationale en cause au principal par la nécessité de sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et d'assurer l'efficacité du recouvrement de l'impôt en vue de prévenir, ainsi qu'il ressort du libellé même de l'article 16 de la ZKPO, l'évasion fiscale.

112 À cet égard, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, une mesure qui restreint la libre circulation des capitaux ne peut être admise qu'à la condition d'être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général et de respecter le principe de proportionnalité, ce qui implique qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre [arrêt du 21 mai 2019, Commission/Hongrie (Usufruits sur terres agricoles), C-235/17, EU:C:2019:432, point 59 et jurisprudence citée].

113 Selon la jurisprudence de la Cour, constituent des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une entrave à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité FUE, parmi lesquelles figure la libre circulation des capitaux, tant la nécessité de préserver la

répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres que la lutte contre l'évasion fiscale (arrêt du 8 mars 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, point 65). Il en est de même de la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt (voir, en ce sens, arrêt du 30 avril 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, point 38 et jurisprudence citée).

114 S'agissant de l'aptitude de la réglementation nationale en cause au principal à réaliser ces objectifs, il convient de rappeler que la nécessité de sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres peut justifier une différence de traitement lorsque le régime examiné vise à prévenir des comportements de nature à compromettre le droit d'un État membre d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire (arrêt du 31 mai 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, point 43 et jurisprudence citée).

115 À cet égard, la Cour a déjà jugé qu'une procédure de retenue à la source constitue un moyen légitime et approprié d'assurer le traitement fiscal des revenus d'un contribuable établi en dehors de l'État d'imposition (voir, en ce sens, arrêt du 22 novembre 2018, Sofina e.a., C-575/17, EU:C:2018:943, point 68).

116 Or, en l'occurrence, il y a lieu de constater que la réglementation nationale en cause au principal, en ce qu'elle prévoit l'imposition à la source des intérêts fictifs relatifs à des prêts sans intérêts accordés par des sociétés non-résidentes à des sociétés résidentes, permet à l'État membre de résidence d'exercer sa compétence fiscale en relation avec des activités effectuées sur son territoire, en visant à empêcher que l'octroi de tels prêts n'ait d'autre but que d'éluder l'impôt qui serait normalement dû sur les revenus générés par des activités réalisées sur le territoire national.

117 Une telle réglementation doit, dès lors, être considérée comme étant apte à sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et à assurer l'efficacité du recouvrement de l'impôt en vue de prévenir l'évasion fiscale.

118 S'agissant du point de savoir si la réglementation nationale en cause au principal ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs, Viva Telecom Bulgaria a fait valoir, lors de l'audience, que la durée de la procédure de récupération prévue à l'article 202a de la ZKPO est excessive, dès lors qu'un éventuel remboursement de l'excédent de retenue à la source acquitté par une société résidente sur le montant brut des intérêts fictifs relatifs à un prêt sans intérêts accordé par une société non-résidente peut ne survenir qu'après l'écoulement de trois années.

119 Toutefois, sous réserve des vérifications à effectuer par la juridiction de renvoi, il ressort des explications fournies par la partie défenderesse au principal lors de cette audience qu'un tel remboursement intervient, en règle générale, dans un délai de 30 jours à compter de l'introduction de la demande et que ce n'est que dans des cas exceptionnels que la durée de la procédure peut atteindre trois années. En outre, le gouvernement bulgare a indiqué, lors de l'audience, ce qu'il appartient également à cette juridiction de vérifier, que l'Agence nationale des recettes publiques doit s'acquitter du paiement d'intérêts sur les montants dus à partir du trentième jour après le dépôt de la déclaration fiscale.

120 Ainsi, sous réserve de ces vérifications, la réglementation nationale en cause au principal ne semble pas, au regard de la durée de la procédure de récupération, aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs qu'elle poursuit.

121 Dans ces conditions, cette réglementation nationale apparaît susceptible d'être justifiée par les objectifs consistant à sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et à assurer l'efficacité du recouvrement de l'impôt en vue de prévenir l'évasion fiscale.

– *Sur l'article 5, paragraphe 4, et l'article 12, sous b), TUE ainsi que sur l'article 47 de la Charte*

122 Ainsi qu'il ressort du point 33 du présent arrêt, la juridiction de renvoi s'interroge également sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 4, et de l'article 12, sous b), TUE ainsi que de l'article 47 de la Charte, au motif que la réglementation nationale en cause au principal, telle qu'elle résulte de l'article 16, paragraphe 2, point 3, de la ZKPO, prévoirait une présomption irréfragable d'évasion fiscale en cas d'octroi d'un prêt sans intérêts.

123 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence bien établie, la Cour n'est pas compétente pour répondre à une question posée à titre préjudiciel lorsqu'il est manifeste que la disposition du droit de l'Union soumise à l'interprétation de la Cour ne peut trouver à s'appliquer (arrêt du 25 juillet 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, point 31).

124 Or, en premier lieu, en ce qui concerne l'article 5, paragraphe 4, TUE, la Cour a déjà jugé que cette disposition se rapporte à l'action des institutions de l'Union, son premier alinéa prévoyant que, en vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités, et son second alinéa imposant aux institutions de l'Union de se conformer au même principe de proportionnalité lorsqu'elles agissent dans l'exercice d'une compétence (voir, en ce sens, arrêt du 25 juillet 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, point 33).

125 En deuxième lieu, en ce qui concerne l'article 12, sous b), TUE, la Cour a également jugé que cette disposition, en vertu de laquelle les parlements nationaux contribuent au bon fonctionnement de l'Union en veillant au respect du principe de subsidiarité, habilite ces parlements à veiller au respect de ce principe lors de l'exercice d'une compétence par les institutions de l'Union ainsi qu'au bon fonctionnement de l'Union et, partant, vise non pas les législations nationales, mais les projets d'actes législatifs de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 25 juillet 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, point 34).

126 En troisième lieu, en ce qui concerne l'article 47 de la Charte, il convient de rappeler que le champ d'application de celle-ci, pour ce qui est de l'action des États membres, est défini à l'article 51, paragraphe 1, de cette Charte, aux termes duquel les dispositions de cette dernière s'adressent aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union (arrêt du 14 janvier 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, point 30 ainsi que jurisprudence citée).

127 Cet article 51, paragraphe 1, de la Charte confirme la jurisprudence constante de la Cour selon laquelle les droits fondamentaux garantis dans l'ordre juridique de l'Union ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'Union, mais pas en dehors de telles situations (arrêt du 14 janvier 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, point 31 ainsi que jurisprudence citée).

128 Ainsi, lorsqu'une situation juridique ne relève pas du champ d'application du droit de l'Union, la Cour n'est pas compétente pour en connaître et les dispositions éventuellement invoquées de la Charte ne sauraient, à elles seules, fonder cette compétence (arrêt du 14 janvier 2021, Okrazhna prokuratura – Haskovo et Apelativna prokuratura – Plovdiv, C-393/19, EU:C:2021:8, point 32 ainsi que jurisprudence citée).

129 En l'occurrence, la réglementation nationale en cause au principal ne relève pas, pour les motifs exposés aux points 48 à 75 du présent arrêt, du champ d'application des directives 2003/49, 2011/96 et 2008/7. Par ailleurs, l'article 16, paragraphe 2, point 3, de la ZKPO, en ce qu'il instituerait une présomption irréfragable d'évasion fiscale, ne relève pas, ainsi qu'il ressort du point 87 du présent arrêt, de l'article 63 TFUE et échappe, par conséquent, sur ce point, au champ d'application de la Charte.

130 Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de répondre à la juridiction de renvoi en ce que celle-ci s'interroge sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 4, et de l'article 12, sous b), TUE ainsi que de l'article 47 de la Charte, dès lors qu'il est manifeste que ces dispositions ne trouvent pas à s'appliquer à la situation visée par cette juridiction.

– *Réponse aux questions concernant l'interprétation du droit primaire*

131 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la juridiction de renvoi que l'article 63 TFUE, lu à la lumière du principe de proportionnalité, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit la taxation sous la forme d'une retenue à la source des intérêts fictifs qu'une filiale résidente ayant bénéficié d'un prêt sans intérêts octroyé par sa société mère non-résidente aurait, selon les conditions de marché, été tenue de verser à cette dernière, lorsque cette retenue à la source s'applique au montant brut de ces intérêts, sans possibilité de déduction, à ce stade, des frais liés à ce prêt, l'introduction ultérieure d'une demande en ce sens étant nécessaire en vue du recalcul de ladite retenue et d'un éventuel remboursement, pour autant que, d'une part, la durée de la procédure prévue à cette fin par cette réglementation ne soit pas excessive et, d'autre part, des intérêts soient dus sur les montants remboursés.

Sur les dépens

132 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 :

1) **L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, lu en combinaison avec l'article 4, paragraphe 1, sous d), de cette directive, l'article 5 de la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, telle que modifiée par la directive (UE) 2015/121 du Conseil, du 27 janvier 2015, ainsi que les articles 3 et 5 de la directive 2008/7/CE du Conseil, du 12 février 2008, concernant les**

impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui prévoit la taxation sous la forme d'une retenue à la source des intérêts fictifs qu'une filiale résidente ayant bénéficié d'un prêt sans intérêts octroyé par sa société mère non-résidente aurait, selon les conditions de marché, été tenue de verser à cette dernière.

2) **L'article 63 TFUE, lu à la lumière du principe de proportionnalité, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui prévoit la taxation sous la forme d'une retenue à la source des intérêts fictifs qu'une filiale résidente ayant bénéficié d'un prêt sans intérêts octroyé par sa société mère non-résidente aurait, selon les conditions de marché, été tenue de verser à cette dernière, lorsque cette retenue à la source s'applique au montant brut de ces intérêts, sans possibilité de déduction, à ce stade, des frais liés à ce prêt, l'introduction ultérieure d'une demande en ce sens étant nécessaire en vue du recalcul de ladite retenue et d'un éventuel remboursement, pour autant que, d'une part, la durée de la procédure prévue à cette fin par cette réglementation ne soit pas excessive et, d'autre part, des intérêts soient dus sur les montants remboursés.**

Signatures