

H&I 2023/136

Banca A. Domestic reorganization does not fall within scope Merger Directive. Court of Justice

CJ 27-04-2023, C-827/21 (Uitspraak), m.nt. Edwin Thomas (Banca A (Application de la directive fusion dans une situation interne))

Instantie	Court of Justice of the European Union
Datum	27 april 2023
Zaaknummer	C-827/21
Noot	Edwin Thomas
Roepnaam	Banca A (Application de la directive fusion dans une situation interne)
JCDI	JCDI:ADS702980:1
Vakgebied(en)	Europees belastingrecht / Richtlijnen EU
Brondocumenten	Uitspraak, Court of Justice of the European Union, 27-04-2023
Wetingang	Council directive 2009/133/EC Article 7

Essentie

Judgment of the Court of Justice in the case Banca A. EU law does not require a national court to interpret, in accordance with the Merger Directive 2009/133/EC, a provision of national law applicable to a purely internal merger of two undertakings, each having their head office in the same Member State, provided that that operation does not fall within the scope of that directive. The Court declares that the Court has no jurisdiction to answer the questions referred for a preliminary ruling on the interpretation of Directive 2009/133 since, first, the facts of the dispute in the main proceedings do not fall within its scope and, second, national law has not made it directly and unconditionally applicable to those facts.

Samenvatting

With regard to its competence in general, the Court of Justice of the European Union (CJ) stipulates the following:

- European law includes the obligation for Member States to explain their national law in conformity with European law (paragraph 34);
- This obligation to explain national law in conformity with European law is not applicable when a situation falls without the reach of European law (paragraph 35).
- When a situation falls outside the scope of European law, the CJ is not competent to answer preliminary questions of national courts, even when national law includes the obligation to explain that national law in conformity with European law (paragraphs 36 and 37).
- In case of the Merger Directive, a case falls outside the scope of European law, when the merging

companies are situated within the same EU Member State. In that case, a national court is not obliged under European law to explain its national tax law in conformity with Directive 2009/133 (paragraphs 38 to 40).

- Pursuant to this case law, the Court has repeatedly declared itself competent to rule on requests for a preliminary ruling relating to provisions of EU law in situations in which the facts in the main proceedings fall outside the scope of Union law, but in which those provisions had been made applicable by national law by reason of a reference made by the latter to the content of those provisions (paragraph 43)
- An interpretation by the CJ of provisions of EU law in purely internal situations is justified on the ground that they have been made applicable by national law in a direct and unconditional manner, in order to ensure treatment identical to internal situations and situations governed by EU law (paragraph 44). The concrete elements making it possible to establish that the provisions of Union law have been made applicable by national law in a direct and unconditional manner, in order to ensure identical treatment to internal situations and to situations governed by the law of the Union, must emerge from the order for reference (paragraph 46).
- Although the Rumanian legislature had the intention to regulate internal situations in the exact same way as crossboundary situations (compare paragraph 52) the definition of a merger according to national law is not in full conformity with the definition of a merger in the sense of Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States ('Directive 90/434' - the predecessor of Directive 2009/133) and therefore, national law has not made it applicable to those facts in a direct and unconditional manner (paragraph 56).

Uitspraak

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

27 avril 2023^[1]

«Renvoi préjudiciel - Directive 2009/133/CE - Article 7 - Fusion par absorption - Opération purement interne - Primauté du droit de l'Union hors du champ d'application du droit de l'Union - Absence - Interprétation du droit de l'Union hors de son champ d'application - Compétence de la Cour à titre préjudiciel - Condition - Droit de l'Union rendu applicable par le droit national de manière directe et inconditionnelle»

Dans l'affaire C-827/21, ECLI:EU:C:2023:355

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Înalta Curte de CasaÅ£ie Åi JustiÅ£ie (Haute Cour de cassation et de justice, Roumanie), par décision du 12 octobre 2021, parvenue à la Cour le 30 décembre 2021, dans la procédure

Banca A

contre

AgenÅ£ia NaÅ£ionalĂf de Administrare FiscalĂf (ANAF),

PreÅedintele ANAF,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de Mme L.S. Rossi, présidente de chambre, M.J.-C. Bonichot (rapporteur) et Mme O. Spineanu-Matei, juges,

avocat général: Mme L. Medina,

greffier: M.A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour Banca A, par Mes C. Costa et D. Dascăflu, avocats,
- pour le gouvernement roumain, par Mmes E. Gane et A. Rotăreanu, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par Mme A. Armenia et M.W. Roels, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'obligation d'interpréter le droit national conformément au droit de l'Union et sur l'interprétation de l'article 7 de la directive 2009/133/CE du Conseil, du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre (JO 2009, L 310, p. 34).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Banca A à l'Administrația Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (agence nationale de l'administration fiscale, Roumanie) au sujet de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés du profit inscrit par Banca A dans son compte de résultat de l'exercice 2015, résultant de l'acquisition par celle-ci, à des conditions avantageuses, de la totalité des actions d'une banque B qu'elle a ensuite absorbée.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

L'article 2 de la directive 2009/133 dispose:

'Aux fins de l'application de la présente directive, on entend par:

a) 'fusion', l'opération par laquelle:

- i) une ou plusieurs sociétés transfèrent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine, activement et passivement, à une autre société préexistante, moyennant l'attribution à leurs associés de titres représentatifs du capital social de l'autre société et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres;
- ii) deux ou plusieurs sociétés transfèrent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine, activement et passivement, à une société qu'elles constituent, moyennant l'attribution à leurs associés de titres représentatifs du capital social de

la société nouvelle et, éventuellement, d'une soultte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres;

- ii une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à la société qui détient la totalité des titres représentatifs de son capital social;

[...]

4

L'article 4, paragraphe 1, de la même directive prévoit:

'La fusion, la scission ou la scission partielle n'entraîne aucune imposition des plus-values qui sont déterminées par la différence entre la valeur réelle des éléments d'actif et de passif transférés et leur valeur fiscale.'

5

L'article 7 de la directive 2009/133 est ainsi libellé:

- 1. Lorsque la société bénéficiaire détient une participation dans le capital de la société apporteuse, la plus-value obtenue par la société bénéficiaire à l'occasion de l'annulation de sa participation ne donne lieu à aucune imposition.
- 2. Les États membres ont la faculté de déroger au paragraphe 1 lorsque la participation détenue par la société bénéficiaire dans le capital de la société apporteuse est inférieure à 15%.

À partir du 1er janvier 2009, le pourcentage minimal de participation est de 10%.'

Le droit roumain

6

Aux termes de l'article 21, paragraphe 1, de la Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (loi sur le contentieux administratif n° 554/2004), du 2 décembre 2004 (Monitorul Oficial al României, n° 1154 du 7 décembre 2004):

'Constitue un motif de révision, qui s'ajoute à ceux prévus par le code de procédure civile, le prononcé d'une décision de justice définitive et irrévocable, en violation du principe de primauté du droit de l'Union prévu à l'article 148, paragraphe 2, lu en combinaison avec l'article 20, paragraphe 2, de la Constitution roumaine, telle que republiée.'

7

L'article 27 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003, portant code des impôts), du 22 décembre 2003 (Monitorul Oficial al României, partie I, n° 927 du 23 décembre 2003), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le 'code des impôts'), énonçait, à ses paragraphes 3 à 5:

- 3. Les dispositions du présent article s'appliquent aux opérations de réorganisation énumérées ci-après, si elles n'ont pas pour principal objectif la fraude et l'évasion fiscales:
 - a) la fusion entre deux ou plusieurs personnes morales roumaines, lorsque les titulaires de parts dans toute personne morale qui fusionne reçoivent des titres de participation dans la personne morale qui succède;
 - b) la division d'une personne morale roumaine en deux ou plusieurs personnes morales roumaines, lorsque les titulaires de parts dans la personne morale initiale bénéficient d'une distribution proportionnelle des titres de participation dans les personnes morales qui succèdent;
 - c) l'acquisition par une personne morale roumaine de tous les actifs et passifs appartenant à une ou plusieurs activités économiques d'une autre personne morale

roumaine, uniquement en échange de titres de participation;

- d) l'acquisition par une personne morale roumaine d'au moins 50% des titres de participation dans une autre personne morale roumaine, en échange de titres de participation dans la personne morale acquérante et, le cas échéant, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale des titres de participation émis en échange.

4. Dans le cas des opérations de réorganisation visées au paragraphe 3, les règles suivantes s'appliquent:

- a) le transfert d'actifs et de passifs n'est pas considéré comme un transfert imposable au sens du présent titre; [...]

5. Si une personne morale roumaine détient au moins 15%, ou 10% à partir de 2009, des titres de participation dans une autre personne morale roumaine qui transfère des actifs et passifs à la première personne morale dans le cadre d'une opération visée au paragraphe 3, l'annulation de ces titres de participation n'est pas considérée comme un transfert imposable.'

8

Les dispositions de l'article 7 de la directive 2009/133 ont été transposées par l'article 27¹ du code des impôts.

9

Les normes méthodologiques d'application du code des impôts adoptées par la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (décision du gouvernement roumain n° 44/2004), du 22 janvier 2004 (Monitorul Oficial al României, n° 112 du 6 février 2004), dans sa version applicable au litige au principal, disposaient, à leur point 85: 'Au sens de l'article 27, paragraphe 3, sous a) et b), du code des impôts, les opérations de fusion et scission sont régies par la [Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale (Loi 31/1990, relative aux sociétés commerciales), du 16 novembre 1990 (Monitorul Oficial al României, n° 33 du 29 janvier 1998)], republiée, telle que modifiée et complétée ultérieurement.'

10

L'article 238, paragraphe 1, de la loi n° 31/1990 prévoit:

'La fusion est l'opération par laquelle:

- a) une ou plusieurs sociétés transfèrent à une autre, par suite de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine moyennant l'attribution aux actionnaires de la ou des sociétés absorbées d'actions de la société absorbante et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale des actions attribuées; ou
- b) plusieurs sociétés transfèrent à une société qu'elles constituent, par suite de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine moyennant l'attribution à leurs actionnaires d'actions de la nouvelle société et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10% de la valeur nominale des actions attribuées.'

11

L'article 243⁴ de la loi n° 31/1990 est ainsi libellé:

'Dans le cas d'une fusion par absorption, par laquelle une ou plusieurs sociétés se dissolvent sans liquidation et transfèrent l'ensemble de leur actif et passif à une autre société qui est titulaire de toutes leurs actions et des autres titres conférant un droit de vote aux assemblées générales, les articles suivants ne seront pas applicables: article 241, sous c) à e), article 243², article 243³, article 244, paragraphe 1, sous b) et f), article 245 et article 250, paragraphe 1, sous b). L'article 242, paragraphe 3, reste applicable.'

12

Aux termes de l'article 250, paragraphe 1, de la loi n ° 31/1990:

'La fusion ou la scission entraîne les effets suivants:

[...]

- b) les actionnaires ou associés de la société absorbée ou scindée deviennent actionnaires ou associés de la société absorbante ou, le cas échéant, des sociétés bénéficiaires, conformément aux règles de répartition prévues dans le projet de fusion/scission [...]'

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13

Par une ordonnance du 25 novembre 2015, le Tribunalul Specializat Cluj (tribunal spécialisé de Cluj, Roumanie) a autorisé la transcription au registre du commerce des mentions relatives à la fusion par absorption intervenue entre Banca A, société absorbante, et la banque B, société absorbée, alors que Banca A avait déjà acquis 100% des actions de la banque absorbée. Les parties avaient négocié un prix des actions inférieur à leur valeur sur le marché et le profit résultant de l'acquisition de ces actions dans des conditions avantageuses avait été comptabilisé par Banca A dans ses états financiers à la date d'effet de la fusion, le 31 décembre 2015.

14

Banca A a adressé à l'ANAF une demande de rescrit fiscal concernant le traitement fiscal de ce profit, soutenant que celui-ci ne devrait pas être intégré au calcul de l'impôt sur les sociétés pour l'exercice fiscal au cours duquel la fusion est devenue effective, car la fusion est une opération fiscalement neutre, le transfert des actifs et des passifs n'étant pas, selon elle, imposable.

15

Le 1er novembre 2016, le président de l'ANAF a opposé un refus à cette demande aux motifs que ce profit n'entre pas dans les catégories de revenus exonérés d'impôt expressément mentionnées à l'article 20 du code des impôts et doit être, par suite, intégré au revenu imposable de la société absorbante. Banca A a introduit une réclamation qui a été rejetée par l'ANAF, le 12 novembre 2017.

16

Banca A a saisi la Curtea de Apel Cluj - SecȚia de contencios administrativ Țmi fiscal (cour d'appel de Cluj, chambre du contentieux administratif et fiscal, Roumanie) d'un recours tendant à obtenir que le profit résultant de l'acquisition à des conditions avantageuses, comptabilisé à la date de la fusion, soit traité fiscalement comme un revenu exonéré d'impôt.

17

Par un arrêt du 9 novembre 2017, cette juridiction a fait droit au recours de Banca A, retenant que le profit litigieux entrainé dans le champ d'application de l'article 27, paragraphe 5, du code des impôts, qui prévoit l'exonération de l'opération d'annulation des titres de participation détenus par la société absorbante dans la société absorbée. Cet arrêt a fait l'objet d'un pourvoi de l'ANAF.

18

Par un arrêt du 23 juin 2020, l'Înalta Curte de CasaȚie Țmi JustiȚie - SecȚia de contencios administrativ Țmi

fiscal (Haute Cour de cassation et de justice - chambre du contentieux administratif et fiscal, Roumanie) a annulé l'arrêt de la Curtea de Apel Cluj - Secția de contencios administrativ Țmi fiscal (cour d'appel de Cluj, chambre du contentieux administratif et fiscal) et, statuant sur le fond, a rejeté le recours de Banca A comme étant non fondé.

19

L'Înalta Curte de Casație Țmi Justiție - Secția de contencios administrativ Țmi fiscal (Haute Cour de cassation et de justice - chambre du contentieux administratif et fiscal) a jugé que le profit résultant de l'acquisition à des conditions avantageuses par Banca A des actions de la banque absorbée ne relevait d'aucune disposition du code des impôts prévoyant l'exonération d'impôt.

20

Selon cette juridiction, l'opération de fusion par absorption, dans laquelle la société absorbante détient tous les titres de participation de la société absorbée, ne fait pas partie des opérations mentionnées à l'article 27, paragraphe 3, du code des impôts. En conséquence, l'article 27, paragraphe 5, du code des impôts, dont le champ d'application est expressément limité aux opérations visées à l'article 27, paragraphe 3, de ce code, n'est pas applicable dans l'affaire dont elle est saisie.

21

Par ailleurs, elle estime que l'article 27¹ du code des impôts, qui transpose la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (JO 1990, L 225, p. 1), n'est pas applicable dès lors qu'il vise les réorganisations transfrontalières, tandis que la fusion en cause en l'occurrence concerne deux sociétés ayant leur siège social en Roumanie.

22

Le 28 octobre 2010, Banca A a formé un recours en révision contre l'arrêt rendu par l'Înalta Curte de Casație Țmi Justiție - Secția de contencios administrativ Țmi fiscal (Haute Cour de cassation et de justice - chambre du contentieux administratif et fiscal).

23

Ce recours en révision est fondé sur l'article 21 de la loi sur le contentieux administratif n^o 554/2004, selon lequel un tel recours extraordinaire peut être formé contre une décision définitive si celle-ci a été rendue 'en violation de la primauté du droit communautaire'.

24

La juridiction de renvoi, l'Înalta Curte de Casație Țmi Justiție (Haute Cour de cassation et de justice, Roumanie), considère, dès lors, que l'arrêt rendu sur pourvoi ne peut être révisé que si le droit de l'Union s'applique au litige au principal et si, par suite, elle était tenue par l'obligation pour les juridictions nationales d'interpréter leur droit national conformément au droit de l'Union.

25

Toutefois, le champ d'application de la directive 2009/133 étant limité aux opérations transfrontalières, ainsi qu'il a été rappelé au point 21 du présent arrêt, la fusion de deux sociétés ayant leur siège dans le même État membre, comme c'est le cas en l'occurrence, n'est pas réglementée par le droit de l'Union.

26

La juridiction de renvoi rappelle, néanmoins, que, selon la jurisprudence de la Cour, lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues dans le droit de l'Union, afin, notamment, d'éviter l'apparition de discriminations à l'égard des ressortissants nationaux ou d'éventuelles distorsions de concurrence, il existe un intérêt certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit de l'Union reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer.

27

La juridiction de renvoi exprime cependant ses doutes sur la question de savoir si le droit national a rendu applicable la directive 2009/133 à l'opération de fusion en cause qui a eu lieu dans un contexte purement national.

28

Certes, il ressort de l'exposé des motifs du code des impôts que le législateur roumain a entendu harmoniser le cadre juridique fiscal national avec la directive 90/434, qui a, par la suite, été codifiée par la directive 2009/133.

29

Toutefois, en introduisant, par la Legea nr. 343/2006 (loi n° 343/2006), du 17 juillet 2006 (Monitorul Oficial al României, n° 662 du 1er août 2006), l'article 27¹ du code des impôts, destiné à régir les opérations transfrontalières et qui est une transposition fidèle des dispositions de la directive 90/434, le législateur national n'a pas, en revanche, modifié l'article 27 du code des impôts qui régir les opérations purement nationales pour le rendre identique audit article 27¹.

30

De même, la définition de la 'fusion' en droit national ne correspond pas entièrement à celle de la directive 90/434, dès lors que la définition de la fusion donnée à l'article 238 de la loi n° 31/1990, à laquelle renvoient les normes méthodologiques du code des impôts, ne prévoit pas l'opération par laquelle une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à la société qui détient la totalité des titres représentatifs de son capital social, opération que vise en revanche explicitement la définition qui figure à l'article 2, sous a), iii), de la directive 90/434.

31

En conséquence, la juridiction de renvoi estime nécessaire, afin d'être en mesure d'apprécier si le recours en révision est recevable, de savoir, d'une part, si elle est tenue d'interpréter, conformément à la directive 2009/133, le régime fiscal national applicable à l'opération purement nationale de fusion par absorption en cause au principal et, d'autre part, comment il convient d'interpréter l'article 7 de cette directive.

32

Dans ces conditions, l'Înalta Curte de CasaÈie Èmi JustiÈie (Haute Cour de cassation et de justice) a décidé c surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

- 1) La juridiction nationale est-elle tenue d'interpréter conformément à la directive 2009/133 [...], la disposition fiscale nationale applicable aux situations internes qui régir l'exonération des revenus provenant de l'annulation de la participation détenue par la société bénéficiaire dans

le capital de la société apporteuse, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, où:

- le législateur national a régi par des dispositions distinctes et non identiques les opérations nationales et les opérations transfrontalières similaires,
 - la disposition nationale applicable aux opérations nationales utilise toutefois des notions figurant dans la directive [2009/133], à savoir la fusion, le transfert d'actifs et de passifs, l'annulation de la participation;
 - l'exposé des motifs de la loi fiscale nationale peut être interprété en ce sens que le législateur a entendu établir la même solution fiscale pour les opérations nationales que pour les opérations transfrontalières, réglementées par la transposition de la directive, afin de respecter le principe de neutralité fiscale de la fusion d'une manière non discriminatoire et susceptible d'empêcher les distorsions de concurrence?
- 2) L'article 7 de la directive 2009/133 doit-il être interprété en ce sens que le bénéfice de l'exonération des revenus provenant d'une opération d'annulation de la participation qu'une société détient dans une autre société, par suite du transfert des actifs et passifs de cette dernière à la première, ne peut pas être refusé au motif que l'opération en question ne remplit pas toutes les conditions prévues par la disposition nationale pour être qualifiée de fusion?
- 3) L'article 7 de la directive 2009/133 doit-il être interprété en ce sens que le bénéfice de l'exonération s'applique au profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses, comptabilisé dans le compte de résultat de la société absorbante?

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

33

Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le droit de l'Union oblige une juridiction nationale à interpréter conformément à la directive 2009/133 une disposition de droit national applicable à une opération purement interne de deux sociétés ayant chacune leur siège social dans un même État membre, dès lors que cette opération ne relève pas du champ d'application de cette directive.

34

Il convient de rappeler que, afin de garantir l'effectivité de l'ensemble des dispositions du droit de l'Union, le principe de primauté impose, notamment, aux juridictions nationales d'interpréter, dans toute la mesure du possible, leur droit interne de manière conforme au droit de l'Union [arrêts du 13 novembre 1990, *Marleasing*, C-106/89, EU:C:1990:395, point 13; du 24 juin 2019, *Popławski*, C-573/17, EU:C:2019:530, point 57, et du 8 mars 2022, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Effet direct)*, C-205/20, point 35].

35

A contrario, le droit de l'Union n'impose pas une telle obligation en dehors de son champ d'application, dès lors que le principe de primauté ne trouve pas, dans cette hypothèse, à s'appliquer.

36

Certes, l'obligation d'interpréter le droit national conformément au droit de l'Union en dehors de son champ d'application peut également résulter d'une disposition de droit national (voir, en ce sens, arrêts du 18 octobre 1990, *Dzodzi*, C-297/88 et C-197/89, EU:C:1990:360, point 41, ainsi que du 14 mars 2013, *Allianz Hungária Biztosító e.a.*, C-32/11, EU:C:2013:160, points 21 et 22).

37

Toutefois, dans un tel cas, l'existence et la portée de cette obligation sont des questions d'interprétation du

droit national qui échappent à la compétence de la Cour dans le cadre du renvoi préjudiciel au titre de l' article 267 TFUE (voir, en ce sens, arrêts du 18 octobre 1990, Dzodzi, C-297/88 et C-197/89, EU:C:1990:360, point 42, ainsi que du 20 mai 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, point 34 et jurisprudence citée).

38

En l'occurrence, il est constant que la disposition de droit national mentionnée par la juridiction de renvoi régit une opération purement interne de fusion de deux entreprises ayant leur siège social en Roumanie qui ne relève pas du champ d'application de la directive 2009/133, laquelle définit un régime fiscal commun qui ne vise que les opérations transfrontalières.

39

Dans ces conditions, le droit de l'Union n'impose pas au juge national d'interpréter cette disposition de droit national conformément à la directive 2009/133.

40

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que le droit de l'Union n'oblige pas une juridiction nationale à interpréter, conformément à la directive 2009/133, une disposition de droit national applicable à une opération purement interne de fusion de deux entreprises ayant chacune leur siège social dans le même État membre, dès lors que cette opération ne relève pas du champ d'application de cette directive.

Sur les deuxième et troisième questions

41

Par ses deuxième et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi interroge la Cour sur l'interprétation de l'article 7 de la directive 2009/133.

42

Conformément à l' article 267 TFUE, la Cour est compétente pour statuer, à titre préjudiciel, sur l'interprétation des traités ainsi que des actes pris par les institutions de l'Union européenne. Dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales, instituée par cet article, il appartient au seul juge national d'apprécier, au regard des particularités de chaque 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 par les juridictions nationales portent sur l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (arrêt du 30 janvier 2020, I.G.I., C-394/18, EU:C:2020:56, point 44 et jurisprudence citée).

43

En application de cette jurisprudence, la Cour s'est à maintes reprises déclarée compétente pour statuer sur des demandes préjudicielles portant sur des dispositions du droit de l'Union dans des situations dans lesquelles les faits au principal se situaient en dehors du champ d'application du droit de l'Union, mais dans lesquelles lesdites dispositions avaient été rendues applicables par le droit national en raison d'un renvoi opéré par ce dernier au contenu de celles-ci. Dans ces cas, même si les faits au principal ne relevaient pas directement du champ d'application du droit de l'Union, les dispositions avaient été rendues applicables par la législation nationale, laquelle s'est conformée, pour les solutions apportées à des situations purement internes, à celles retenues par le droit de l'Union (arrêt du 30 janvier 2020, I.G.I., C-394/18, EU:C:2020:56, point 45 et jurisprudence citée).

44

En effet, lorsqu'une législation nationale se conforme pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes à celles retenues par le droit de l'Union, afin, par exemple, d'éviter l'apparition de discriminations à l'encontre des ressortissants nationaux ou d'éventuelles distorsions de concurrence, ou encore d'assurer une procédure unique dans des situations comparables, il existe un intérêt de l'Union certain à ce que, pour éviter des divergences d'interprétation futures, les dispositions ou les notions reprises du droit de l'Union reçoivent une interprétation uniforme, quelles que soient les conditions dans lesquelles elles sont appelées à s'appliquer. Ainsi, une interprétation, par la Cour, des dispositions du droit de l'Union

dans des situations purement internes se justifie au motif que celles-ci ont été rendues applicables par le droit national de manière directe et inconditionnelle, afin d'assurer un traitement identique aux situations internes et aux situations régies par le droit de l'Union (arrêt du 30 janvier 2020, I.G.I., C-394/18, EU:C:2020:56, point 46 et jurisprudence citée).

45

Lorsque la Cour est saisie par une juridiction nationale dans le contexte d'une situation ne relevant pas du champ d'application du droit de l'Union, elle ne saurait, sans indication de la juridiction de renvoi autre que le fait que la réglementation nationale en cause est indistinctement applicable aux situations régies par les dispositions du droit de l'Union en cause et aux situations purement internes, considérer que la demande d'interprétation préjudicielle portant sur les dispositions de ce droit lui est nécessaire à la solution du litige pendant devant elle (arrêt du 30 janvier 2020, I.G.I., C-394/18, EU:C:2020:56, point 47 et jurisprudence citée).

46

Les éléments concrets permettant d'établir que les dispositions du droit de l'Union ont été rendues applicables par le droit national de manière directe et inconditionnelle, afin d'assurer un traitement identique aux situations internes et aux situations régies par le droit de l'Union, doivent ressortir de la décision de renvoi (arrêt du 30 janvier 2020, I.G.I., C-394/18, EU:C:2020:56, point 48 et jurisprudence citée).

47

À cette fin, il incombe à la juridiction de renvoi d'indiquer, conformément à l'article 94 du règlement de procédure de la Cour, en quoi, en dépit de son caractère purement interne, le litige pendant devant elle présente avec les dispositions du droit de l'Union un élément de rattachement qui rend l'interprétation préjudicielle sollicitée nécessaire à la solution de ce litige (arrêt du 30 janvier 2020, I.G.I., C-394/18, EU:C:2020:56, point 49).

48

En l'occurrence, ainsi qu'il a été rappelé au point 39 du présent arrêt, l'opération de fusion des deux sociétés roumaines en cause au principal n'entre pas dans le champ d'application de la directive 2009/133 qui définit le régime fiscal commun applicable notamment aux fusions de sociétés ayant leur siège dans des États membres différents.

49

Dans cette situation purement interne, une interprétation par la Cour des dispositions de la directive 2009/133 ne se justifie, ainsi qu'il a été rappelé au point 44 du présent arrêt, que si celles-ci ont été rendues applicables par le droit national de manière directe et inconditionnelle.

50

Or, non seulement la juridiction de renvoi n'a pas exposé, ainsi que les points 46 et 47 du présent arrêt en ont rappelé l'exigence, en quoi, en dépit de son caractère purement interne, le litige pendant devant elle présente avec les dispositions du droit de l'Union un élément de rattachement qui rend l'interprétation préjudicielle sollicitée nécessaire à la solution de ce litige, mais elle a, au contraire, expressément indiqué, dans sa demande préjudicielle que l'applicabilité de la directive 2009/133 en vertu du droit national à la situation du litige au principal lui paraissait incertaine et partielle.

51

Elle a certes mentionné qu'il ressortait de l'exposé des motifs du code des impôts que le législateur roumain avait entendu harmoniser le cadre juridique fiscal national avec la directive 90/434, qui a été remplacée par la directive 2009/133.

52

Néanmoins, elle a relevé que, lorsqu'il a introduit, par la loi n^o 343/2006, l'article 27¹ du code des impôts, destiné à régir les opérations transfrontalières en transposant les dispositions de la directive 90/434, le législateur roumain n'a pas modifié l'article 27 du code des impôts qui régit les opérations purement nationales pour le rendre identique audit article 27¹.

53

La juridiction de renvoi a, en outre, souligné que la définition de la fusion en droit national ne correspond pas entièrement à celle de la directive 90/434. En effet, selon la juridiction de renvoi, la définition de la fusion donnée à l'article 238 de la loi n^o 31/1990, à laquelle renvoient les normes méthodologiques du code des impôts, ne prévoit pas la fusion par laquelle une société transfère, par suite et à la date de sa dissolution sans liquidation l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à la société qui détient la totalité des titres représentatifs de son capital social, opération que vise en revanche explicitement la définition qui figure à l'article 2, sous a), iii), de la directive 90/434.

54

Dans ces conditions, il ne saurait être considéré, conformément à la jurisprudence de la Cour rappelée au point 47 du présent arrêt, qu'il ressort de la décision de renvoi que les dispositions de la directive 2009/133 ont été rendues applicables à la situation purement interne du litige au principal par le droit national de manière directe et inconditionnelle.

55

Dès lors que, d'une part, les faits du litige au principal ne relèvent pas du champ d'application de la directive 2009/133 et que, d'autre part, le droit national n'a pas rendu cette directive applicable à ces faits de manière directe et inconditionnelle, la Cour est incompétente pour répondre aux questions préjudicielles portant sur l'interprétation de ladite directive.

56

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux deuxième et troisième questions que la Cour est incompétente pour répondre aux questions préjudicielles portant sur l'interprétation de la directive 2009/133, dès lors que, d'une part, les faits du litige au principal ne relèvent pas du champ d'application de celle-ci et que, d'autre part, le droit national ne l'a pas rendue applicable à ces faits de manière directe et inconditionnelle.

Sur les dépens

57

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 (neuvième chambre) dit pour droit:

- 1) Le droit de l'Union n'oblige pas une juridiction nationale à interpréter, conformément à la directive 2009/133/CE du Conseil, du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, une disposition de droit national applicable à une opération purement interne de fusion de deux entreprises ayant chacune leur siège social dans le même État membre, dès lors que cette opération ne relève pas du champ d'application de cette directive.
- 2) La Cour est incompétente pour répondre aux questions préjudicielles portant sur l'interprétation de la directive 2009/133, dès lors que, d'une part, les faits du litige au principal ne relèvent pas du champ d'application de celle-ci et que, d'autre part, le droit national ne l'a pas rendue applicable à ces faits de manière directe et inconditionnelle.

[Signatures]

Noot

Auteur: Edwin Thomas

Previous case law

With regard to the answer to the question whether the Merger Directive can be effected upon situations in which the merging companies are situated within the same EU Member State, the ruling of the CJ in the *Leur Bloem* case (CJ 17 July 1997, C-28/95 *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, ECLI:EU:C:1997:369) is relevant. The CJ ruled:

‘34

It follows from all the foregoing considerations that the answer to the first question must be that the Court of Justice has jurisdiction under Article 177 of the Treaty to interpret Community law (the predecessor of Article 267 TFEU, ET) where the situation in question is not governed directly by Community law but the national legislature, in transposing the provisions of a directive into domestic law, has chosen to apply the same treatment to purely internal situations and to those governed by the directive, so that it has aligned its domestic legislation to Community law.’

In the ruling in the case of *Banca A*, the CJ referred to paragraphs 46 to 49 of its ruling of 30 January 2020, C-394/18 *I.G.I. Srl v Maria Grazia Cicenìa e.a.*, ECLI:EU:C:2020:56 (hereinafter: *I.G.I.*):

‘46

When, in regulating purely internal situations, domestic legislation seeks to adopt the same solutions as those adopted in EU law in order, for example, to avoid discrimination against foreign nationals or any distortion of competition or to provide for a single procedure in comparable situations, it is clearly in the interest of the Union that, in order to forestall future differences of interpretation, provisions or concepts taken from EU law should be interpreted uniformly, irrespective of the circumstances in which they are to apply. Thus, an interpretation by the Court of provisions of EU law in purely internal situations is warranted on the ground that they have been made applicable by national law directly and unconditionally, in order to ensure that internal situations and situations governed by EU law are treated in the same way (judgments of 21 December 2011, *Cicala*, C-482/10, ECLI:EU:C:2011:868, paragraphs 18 and 19, and of 21 November 2019, C-203/18 and C-374/18 *Deutsche Post and Others*, ECLI:EU:C:2019:999, paragraph 37).

47

Where a national court refers a question to the Court in connection with a situation that is outside the direct scope of EU law, the Court cannot, where the referring court does not indicate something other than that the national legislation in question applies without distinction to situations governed by the provisions of EU law in question and to purely internal situations, consider that the request for a preliminary ruling on the interpretation of the provisions of that law is necessary to enable that court to give judgment in the case pending before it (see, to that effect, judgment of 15 November 2016, *Ullens de Schooten*, C-268/15, ECLI:EU:C:2016:874, paragraph 54).

48

The specific factors that allow it to be established that the provisions of EU law have been made applicable by national law directly and unconditionally, in order to ensure that internal situations and situations governed by EU law are treated in the same way, must be apparent from the order for reference (judgment of 20 September 2018, *Fremoluc*, C-343/17, ECLI:EU:C:2018:754, paragraph 21).

To that end, the referring court must indicate, in accordance with Article 94 of the Rules of Procedure of the Court, in what way the dispute pending before it, despite its purely domestic character, has a connecting factor with the provisions of EU law that makes the preliminary ruling on interpretation necessary for it to give judgment in that dispute. Those requirements also appear in the recommendations of the Court of Justice of the European Union to national courts and tribunals in relation to the initiation of preliminary ruling proceedings (OJ 2019 C-380, p. 1).'

In other words: in the *Leur Bloem* case (C-28/95), the CJ adopted in the its competence (for preliminary referrals of national courts) in situations where an EU Member State 'has chosen to apply the same treatment to purely internal situations and to those governed by the directive' (paragraph 34).

In the *I.G.I.* case, the CJ ruled that the same treatment for national situations that take place within the territory of one EU Member State, on the one hand, and cross border situations. on the other, is not sufficient to establish the competence of the CJ to answer preliminary questions (C-394/18 *I.G.I.*, paragraph 47). The national court, which has made the preliminary referral to the CJ, must indicate 'that the provisions of EU law have been made applicable by national law directly and unconditionally. (C-394/18, *I.G.I.*, paragraphs 48 and 49).

Application of previous case law to this case of Banca A

In this case, the CJ has confirmed that the proof of the condition that the provisions of Union law have been made applicable by national law 'in a direct and unconditional manner' must emerge from the order for reference.

The CJ has clarified that, in the situation that in national law a certain definition differs from EU law, this aforementioned condition has not been met. With the wording 'differs', the CJ means that not all the elements of the definition of a merger according to Directive 2009/133 were applied to (internal) situations within the territory of Rumania which were governed by national Rumanian law.

The lesson to be learnt from this ruling therefore, is that when a national legislature wishes to enlarge the scope of a certain EU Directive to internal situations which are governed by national law, definitions of a Directive should be transposed literally into the national law.

Footnotes

[1] Langue de procédure: le roumain.