

**Affaire C-247/08**

**Gaz de France – Berliner Investissement SA**

**contre**

**Bundeszentralamt für Steuern**

(demande de décision préjudicielle, introduite par le Finanzgericht Köln)

«Libre circulation des capitaux — Exemption, dans l'État membre de la filiale, de la retenue à la source sur les bénéfices distribués à la société mère — Notion de 'société d'un État membre' — Société par actions simplifiée de droit français»

Sommaire de l'arrêt

1. *Rapprochement des législations — Régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents — Directive 90/435*

(Directives du Conseil 90/435, art. 2, a), et annexe I, f), et 2003/123)

2. *Rapprochement des législations — Régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents — Directive 90/435*

(Art. 43 CE et 56 CE; directive du Conseil 90/435, art. 2, a), 5, § 1, et annexe I, f))

1. L'article 2, sous a), de la directive 90/435, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, lu en combinaison avec le point f) de l'annexe de celle-ci, doit être interprété en ce sens qu'une société de droit français ayant la forme d'une société par actions simplifiée ne peut être considérée comme une «société d'un État membre» au sens de cette directive dès avant que ladite directive soit modifiée par la directive 2003/123.

En effet, conformément à l'article 2, sous a), de la directive 90/435, les termes «société d'un État membre» désignent toute société qui revêt une des formes énumérées à l'annexe de ladite directive. Or, la technique employée dans la majorité des points de l'annexe, notamment au point f) de celle-ci relatif aux sociétés de droit français, consistant à énumérer les dénominations des formes juridiques couvertes par cette directive, sans contenir une clause permettant l'application de ladite directive à d'autres sociétés constituées conformément au droit des États membres respectifs, à l'exception, en ce qui concerne le droit français, des établissements et entreprises publics, implique que lesdites dénominations sont énumérées de manière exhaustive.

En outre, la directive 90/435 n'a pas pour objectif d'instaurer un régime commun pour toutes les sociétés des États membres, ni pour tous les types de participations. Pour les participations ne relevant pas de cette directive, il appartient aux États membres de déterminer si, et dans quelle mesure, la double imposition économique des bénéfices distribués doit être évitée et d'introduire, à cet effet, de façon unilatérale ou au moyen de conventions conclues avec d'autres États membres, des mécanismes visant à prévenir ou à atténuer cette double imposition économique.

(cf. points 30, 32, 36-37, 44, disp. 1)

2. Il n'existe aucun élément de nature à affecter la validité de l'article 2, sous a), de la directive 90/435, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, lu en combinaison avec le point f) de l'annexe de celle-ci et avec l'article 5, paragraphe 1, de cette directive, au regard des principes de la liberté d'établissement et de la libre circulation des capitaux.

En effet, si l'obligation d'exemption de toute retenue à la source prévue à l'article 5, paragraphe 1, de cette directive incombe aux États membres uniquement en ce qui concerne les distributions de bénéfices perçues par des sociétés pouvant être considérées comme sociétés au sens de cette directive, celle-ci n'autorise pas un État membre à traiter de manière moins favorable les bénéfices distribués aux sociétés des autres États membres qui n'entrent pas dans son champ d'application par rapport aux bénéfices distribués aux sociétés comparables établies sur son territoire.

Par conséquent, une délimitation du champ d'application de la directive 90/435 qui exclut d'emblée d'autres sociétés pouvant être créées conformément au droit national, telle qu'elle résulte de l'article 2, sous a), de la directive 90/435 et du point f) de l'annexe de celle-ci, n'est pas susceptible de créer une restriction à la liberté d'établissement ou à la libre circulation des capitaux.

(cf. points 59, 61-63, disp. 2)

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

1er octobre 2009(\*)

«Libre circulation des capitaux – Exemption, dans l'État membre de la filiale, de la retenue à la source sur les bénéfices distribués à la société mère – Notion de 'société d'un État membre' – Société par actions simplifiée de droit français»

Dans l'affaire C-247/08,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Finanzgericht Köln (Allemagne), par décision du 23 mai 2008, parvenue à la Cour le 9 juin 2008, dans la procédure

**Gaz de France – Berliner Investissement SA**

contre

**Bundeszentralamt für Steuern,**

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, MM. M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (rapporteur) et J.-J. Kasel, juges,

avocat général: M. J. Mazák,

greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 30 avril 2009,

considérant les observations présentées:

- pour Gaz de France – Berliner Investissement SA, par Mes T. Hackemann et H. von Cölln, Rechtsanwälte, assistés de Mme U. Witt, Wirtschaftsprüfer,
- pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et C. Blaschke, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement italien, par Mme I. Bruni, en qualité d'agent, assistée de M. P. Gentili, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme H. Walker, en qualité d'agent, assistée de M. K. Beal, barrister,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et W. Mölls, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 25 juin 2009,

rend le présent

## **Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 2, sous a), 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 L 225, p. 6), lu en combinaison avec le point f) de l'annexe de celle-ci, ainsi que sur la validité de cette disposition au regard des articles 43 CE, 48 CE, 56 CE et 58 CE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Gaz de France – Berliner Investissement SA, une société ayant son siège en France et constituée jusqu'à l'année 2002 sous la forme juridique de société par actions simplifiée (SAS), au Bundeszentralamt für Steuern (Office fédéral central des impôts) au sujet de l'imposition des bénéfices distribués à celle-ci par Gaz de France Deutschland GmbH, dont le siège est en Allemagne, au cours de l'année fiscale 1999.

## **Le cadre juridique**

### *La réglementation communautaire*

3 L'article 2 de la directive 90/435 est libellé comme suit:

«Aux fins de l'application de la présente directive, les termes 'société d'un État membre' désignent toute société:

- a) qui revêt une des formes énumérées à l'annexe;
- b) qui, selon la législation fiscale d'un État membre, est considérée comme ayant dans cet État son domicile fiscal et qui, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue

avec un État tiers, n'est pas considérée comme ayant son domicile fiscal hors de la Communauté;

c) qui, en outre, est assujettie, sans possibilité d'option et sans en être exonérée, à l'un des impôts suivants:

[...]

– impôt sur les sociétés en France,

[...]

ou à tout autre impôt qui viendrait se substituer à l'un de ces impôts.»

4 Conformément à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435, les bénéfices distribués par une société filiale à sa société mère sont, au moins lorsque celle-ci détient une participation minimale de 25 % dans le capital de la filiale, exemptés de retenue à la source.

5 L'annexe de la directive 90/435, intitulée «Liste des sociétés visées à l'article 2 point a)», énumère, au point f), les sociétés suivantes:

«les sociétés de droit français dénommées 'société anonyme', 'société en commandite par actions', 'société à responsabilité limitée', ainsi que les établissements et entreprises publics à caractère industriel et commercial».

6 Selon le quatrième considérant de la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003, modifiant la directive 90/435 (JO 2004, L 7, p. 41):

«L'article 2 de la directive [90/435] définit les sociétés qui entrent dans son champ d'application. L'annexe contient une liste des sociétés auxquelles la directive s'applique. Or, certaines formes de sociétés ne figurent pas dans la liste de l'annexe, alors même qu'elles sont résidentes fiscales d'un État membre et y sont assujetties à l'impôt sur les sociétés. Le champ d'application de la directive [90/435] devrait donc être étendu aux autres entités susceptibles d'exercer des activités transfrontalières dans la Communauté et remplissant toutes les conditions prévues par cette directive.»

7 L'article 1er, point 6, de la directive 2003/123 prévoit de remplacer l'annexe de la directive 90/435 par le texte figurant à l'annexe de la directive 2003/123. À l'issue de cette modification, le nouveau point f) de l'annexe de la directive 90/435 se lit de la manière suivante:

«les sociétés de droit français dénommées 'société anonyme', 'société en commandite par actions', 'société à responsabilité limitée', 'société par actions simplifiée', 'société d'assurance mutuelle', les 'caisses d'épargne et de prévoyance', les 'sociétés civiles' assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés, les 'coopératives' et 'unions de coopératives', les établissements et entreprises publics à caractère industriel et commercial, ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit français et assujetties à l'impôt sur les sociétés en France».

8 Conformément à l'article 2 de la directive 2003/123, celle-ci devait être transposée dans le droit des États membres au plus tard le 1er janvier 2005.

### *La réglementation nationale*

9 L'article 44d de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), dans sa version applicable à l'affaire au principal (ci-après l'«EStG 1999»), est libellé comme suit:

«(1) À la demande du contribuable, l'impôt sur les revenus de capitaux n'est pas perçu sur les revenus de capitaux au sens de l'article 20, paragraphe 1, point 1 [...], perçus par une société mère dont ni le siège, ni l'administration ne se situent sur le territoire national et provenant de la distribution de bénéfices d'une société de capitaux assujettie de manière illimitée à l'impôt au sens de l'article 1er, paragraphe 1, point 1, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, ou de remboursements de l'impôt sur les sociétés.

(2) On entend par 'société mère' au sens du paragraphe 1 une société qui réunit les conditions de l'article 2 de la directive [90/435], visées à l'annexe 7 de la présente loi et qui, au moment de la naissance de l'impôt sur les revenus de capitaux conformément à l'article 44, paragraphe 1, deuxième alinéa, peut prouver qu'elle participe directement, au moins à concurrence d'un quart, au capital nominal de la société de capitaux imposable de façon illimitée. Il doit en outre être démontré que la participation a été conservée de façon ininterrompue pendant douze mois. [...]

10 L'annexe 7 de l'EstG 1999 prévoit:

«Par société mère au sens de l'article 2 de la directive [90/435], on entend toute société

1. qui revêt l'une des formes suivantes:

[...]

– sociétés de droit français dénommées:

société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée, ainsi que les établissements et entreprises publics à caractère industriel et commercial;

[...]

2. qui, selon la législation fiscale d'un État membre, est considérée comme ayant dans cet État son domicile fiscal et qui, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un État tiers, n'est pas considérée comme ayant son domicile fiscal hors de la Communauté, et

3. qui est assujettie, sans possibilité d'option et sans en être exonérée, à l'un des impôts suivants:

[...]

– impôt sur les sociétés en France,

[...]

ou à tout autre impôt qui viendrait se substituer à l'un de ces impôts.»

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

11 Le 16 juin 1999, Gaz de France Deutschland GmbH, dont la demanderesse au principal détient la totalité des parts, a procédé à la distribution à celle-ci d'un bénéfice s'élevant à 980 387 DEM, en retenant un impôt sur les revenus de capitaux s'élevant à 49 019,35 DEM ainsi qu'un supplément de solidarité s'élevant à 2 696,06 DEM qui ont été versés au service fiscal compétent.

12 Le 16 août 1999, la demanderesse au principal a introduit devant le Bundesamt für Finanzen, devenu, le 1er janvier 2006, Bundeszentralamt für Steuern, une demande de

remboursement de l'impôt sur les revenus de capitaux, supplément de solidarité compris.

13 Par décision du 6 septembre 1999, le défendeur au principal a refusé le remboursement demandé au motif que la demanderesse au principal n'était pas une société mère au sens des dispositions combinées de l'article 44d, paragraphe 2, de l'ESTG 1999, et de l'article 2 de la directive 90/435.

14 La réclamation introduite à l'encontre de cette décision ayant été rejetée, la demanderesse au principal a saisi le Finanzgericht Köln qui estime que, selon le libellé de la directive 90/435, la demanderesse au principal ne bénéficie pas du droit au remboursement de l'impôt sur les revenus de capitaux, car, au cours de l'année de la distribution, elle ne revêtait aucune des formes sociales mentionnées dans les dispositions combinées de l'article 2, sous a), de la directive 90/435 et de l'annexe, point f), de celle-ci.

15 Toutefois, cette juridiction doute qu'il convienne de se limiter à l'interprétation littérale des dispositions de la directive 90/435. Selon ladite juridiction, il faudrait également tenir compte de l'objectif de cette directive, ainsi que des circonstances que, d'une part, au moment de l'entrée en vigueur de celle-ci, la forme juridique de la « société par actions simplifiée » n'existait pas encore en droit français, et que, d'autre part, la directive 2003/123 a inclus cette forme de société dans l'annexe de la directive 90/435.

16 Selon le Finanzgericht Köln, se pose par conséquent dans l'affaire dont il est saisi la question de savoir si une lacune réglementaire involontaire pourrait empêcher de déduire par analogie de l'article 2, sous a), de la directive 90/435, lu en combinaison avec l'annexe, point f), de celle-ci, qu'une société de droit français qui revêt la forme d'une société par actions simplifiée puisse être considérée, dès les années antérieures à 2005, comme une 'société d'un État membre' au sens de la directive 90/435, et si, le cas échéant, l'article 2, sous a), de cette directive, lu en combinaison avec l'annexe, point f), de celle-ci, n'enfreint pas les articles 43 CE et 48 CE ou les articles 56 CE et 58 CE.

17 Dans ces conditions, le Finanzgericht Köln a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Convient-il d'interpréter l'article 2, sous a), [de la directive 90/435], lu en combinaison avec le point f) de l'annexe de [cette] directive [...] en ce sens qu'une société française ayant la forme d'une société par actions simplifiée peut être considérée, dès les années antérieures à 2005, comme une 'société d'un État membre' au sens de ladite directive et que, à ce titre, s'agissant d'un bénéfice distribué en 1999 par une de ses filiales allemandes, il faut lui accorder l'exonération de la retenue fiscale à la source conformément à l'article 5, paragraphe 1, de la directive [90/435]?

2) Si la première question appelle une réponse négative, l'article 2, sous a), [de la directive 90/435], lu en combinaison avec le point f) de l'annexe de [cette] directive [...] n'enfreint-il pas les articles 43 CE et 48 CE ou les articles 56, paragraphe 1, CE et 58, paragraphes 1, sous a), et 3, CE si, lu en combinaison avec l'article 5, paragraphe 1, de la directive [90/435], il prévoit certes une exonération de la retenue fiscale à la source dans les cas de distribution de bénéfices d'une filiale allemande à une société mère française revêtant la forme juridique d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions ou d'une société à responsabilité limitée, mais ne la prévoit pas lorsqu'il s'agit d'une société mère française ayant la forme juridique d'une société par actions simplifiée?»

### **Sur les questions préjudicielles**

## *Sur la recevabilité*

18 Le gouvernement italien met en doute la recevabilité de la demande de décision préjudicielle au motif que celle-ci ne contient pas d'indications sur la structure et le régime juridique de la société par actions simplifiée, ainsi que sur les autres types de sociétés auxquelles celle-ci est comparée. En l'absence de telles indications, il ne serait pas possible d'évaluer les éléments qui fondent l'hypothèse de départ de la juridiction de renvoi, selon laquelle une société par actions simplifiée présente des caractéristiques analogues à celles des sociétés de droit français qui ont toujours bénéficié de l'exonération de la retenue à la source sur les bénéfices distribués en application de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435, et, par conséquent, d'apprécier la pertinence de la demande de décision préjudicielle pour la solution du litige au principal.

19 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, si, compte tenu de la répartition des compétences dans le cadre de la procédure préjudicielle, il incombe à la seule juridiction nationale de définir l'objet des questions qu'elle entend poser à la Cour, celle-ci a également jugé que, dans des circonstances exceptionnelles, il lui appartient d'examiner les conditions dans lesquelles elle est saisie par le juge national en vue de vérifier sa propre compétence (voir, notamment, arrêt du 18 décembre 2007, ZF Zefeser, C-62/06, Rec. p. I-11995, point 14).

20 Tel est le cas, notamment, lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (voir, notamment, arrêts du 13 mars 2001, PreussenElektra, C-379/98, Rec. p. I-2099, point 39; du 5 décembre 2006, Cipolla e.a., C-94/04 et C-202/04, Rec. p. I-11421, point 25, ainsi que du 8 novembre 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, point 64). En effet, la nécessité de parvenir à une interprétation du droit communautaire qui soit utile pour le juge national exige que celui-ci définisse le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions qu'il pose ou que, à tout le moins, il explique les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont fondées (voir, notamment, arrêt du 23 mars 2006, Enirisorse, C-237/04, Rec. p. I-2843, point 17 et jurisprudence citée).

21 Les informations fournies par la décision de renvoi doivent non seulement permettre à la Cour de donner des réponses utiles, mais aussi donner aux gouvernements des États membres ainsi qu'aux autres parties intéressées la possibilité de présenter des observations conformément à l'article 23 du statut de la Cour de justice. Il incombe à la Cour de veiller à ce que cette possibilité soit sauvegardée, compte tenu du fait que, en vertu de la disposition susmentionnée, seules les décisions de renvoi sont notifiées aux parties intéressées (voir, notamment, arrêt Enirisorse, précité, point 18 et jurisprudence citée).

22 Or, force est de constater que, en l'espèce, la décision de renvoi contient un exposé suffisant du cadre factuel et juridique du litige au principal, ainsi que les raisons pour lesquelles la juridiction de renvoi a considéré qu'une réponse aux questions posées lui est nécessaire, pour mettre la Cour en mesure de répondre utilement à ces questions. Il ressort d'ailleurs des observations présentées par les gouvernements allemand, italien et du Royaume-Uni ainsi que par la Commission des Communautés européennes que les informations contenues dans la demande de décision préjudicielle leur ont permis de prendre utilement position sur les questions posées à la Cour.

23 Dans ces conditions, l'absence, dans la décision de renvoi, d'une description détaillée, d'une part, des règles relatives aux sociétés par actions simplifiées et, d'autre part, du régime des autres sociétés de droit français, ne saurait rendre ladite demande irrecevable, l'interprétation de la réglementation nationale n'entrant pas, en tout état de cause, dans la compétence de la Cour.

24 Il résulte de ce qui précède qu'il y a lieu de répondre aux questions préjudicielles.

#### *Sur le fond*

##### Sur la première question

25 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, sous a), de la directive 90/435, lu en combinaison avec le point f) de l'annexe de celle-ci, doit être interprété en ce sens qu'une société de droit français ayant la forme d'une société par actions simplifiée peut être considérée comme une « société d'un État membre » au sens de cette directive dès avant que ladite directive soit modifiée par la directive 2003/123.

26 Pour répondre à cette question, il y a lieu de tenir compte du libellé de la disposition dont l'interprétation est demandée, de même que des objectifs et du système de la directive 90/435 (voir, en ce sens, arrêts du 17 octobre 1996, *Denkavit e.a.*, C?283/94, C?291/94 et C?292/94, Rec. p. I?5063, points 24 et 26; du 8 juin 2000, *Epson Europe*, C?375/98, Rec. p. I?4243, points 22 et 24, ainsi que du 3 avril 2008, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C?27/07, Rec. p. I?2067, point 22).

27 À cet égard, il convient de rappeler que la directive 90/435, ainsi qu'il ressort notamment de son troisième considérant, vise à éliminer, par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à faciliter ainsi le regroupement de sociétés à l'échelle communautaire (arrêts *Denkavit e.a.*, précité, point 22; *Epson Europe*, précité, point 20; du 4 octobre 2001, *Athinaïki Zythopoiïa*, C?294/99, Rec. p. I?6797, point 25; du 25 septembre 2003, *Océ van der Grinten*, C?58/01, Rec. p. I?9809, point 45, ainsi que *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, précité, point 23). La directive 90/435 tend ainsi à assurer la neutralité, sur le plan fiscal, de la distribution de bénéfices par une société filiale sise dans un État membre à sa société mère établie dans un autre État membre (arrêt *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, précité, point 24).

28 Ainsi qu'il résulte de son article 1er, la directive 90/435 vise les distributions de bénéfices reçues par des sociétés d'un État membre et provenant de leurs filiales ayant leur siège dans d'autres États membres.

29 L'article 2 de la directive 90/435 établit les conditions auxquelles doit répondre une société afin d'être considérée comme une société d'un État membre au sens de ladite directive et définit ainsi le champ d'application de celle-ci. Lesdites conditions sont, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 27 de ses conclusions, cumulatives.

30 Conformément à l'article 2, sous a), de la directive 90/435, les termes « société d'un État membre » désignent toute société qui revêt une des formes énumérées à l'annexe de ladite directive.

31 L'annexe de la directive 90/435 emploie deux techniques différentes afin de désigner les sociétés entrant dans son champ d'application. Ainsi, si une formulation générique est employée aux points k) et l) de cette annexe, désignant respectivement « les sociétés commerciales ou

sociétés civiles de forme commerciale et les coopératives et entreprises publiques, qui sont constituées conformément au droit portugais» et «les sociétés constituées conformément au droit du Royaume-Uni», aux autres points de ladite annexe, les dénominations des formes juridiques visées sont expressément indiquées.

32 Cette dernière technique employée dans la majorité des points de l'annexe de la directive 90/435, notamment au point f) de cette annexe relatif aux sociétés de droit français, consistant à énumérer les dénominations des formes juridiques couvertes par cette directive, sans contenir une clause permettant l'application de ladite directive à d'autres sociétés constituées conformément au droit des États membres respectifs, à l'exception, en ce qui concerne le droit français, des établissements et entreprises publics, implique que lesdites dénominations sont énumérées de manière exhaustive.

33 Ainsi, il résulte tant du libellé que du système de l'article 2, sous a), de la directive 90/435 ainsi que du point f) de l'annexe de celle-ci que, pour qu'une société de droit français qui n'est pas un établissement ou une entreprise publics à caractère industriel et commercial puisse être considérée comme une société d'un État membre au sens de cette directive, cette société doit nécessairement revêtir l'une des formes énumérées exhaustivement au point f) de l'annexe de ladite directive et, notamment, être constituée en tant que «société anonyme», «société en commandite par actions» ou «société à responsabilité limitée».

34 Une telle conclusion ne saurait être remise en cause par les arguments de la demanderesse au principal et de la Commission, selon lesquels la liste des sociétés ne serait fournie au point f) de l'annexe de la directive 90/435 qu'à titre d'exemple et uniquement dans l'objectif de prévenir les problèmes pouvant résulter des conflits de qualification, lorsqu'une société serait fiscalement traitée par un État membre comme une société de capitaux, soumise à l'impôt sur les sociétés, tandis qu'un autre État membre considérerait cette société comme une société de personnes non soumise à l'impôt sur les sociétés, certains États membres ayant souhaité, lors de l'adoption de la directive 90/435, exclure du champ d'application de cette directive les sociétés de personnes.

35 Il convient, certes, de relever que l'interprétation défendue par la demanderesse au principal ainsi que par la Commission pourrait répondre aux objectifs de la directive 90/435, tels que mis en avant dans le troisième considérant de celle-ci, car elle impliquerait une extension du champ d'application de cette directive à un nombre élargi de sociétés et contribuerait ainsi à éliminer la pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et faciliterait le regroupement de sociétés à l'échelle communautaire.

36 Toutefois, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 31 de ses conclusions, il importe de constater que la directive 90/435 n'a pas pour objectif d'instaurer un régime commun pour toutes les sociétés des États membres, ni pour tous les types de participations.

37 En effet, pour des participations ne relevant pas de la directive 90/435, il appartient aux États membres de déterminer si, et dans quelle mesure, la double imposition économique des bénéfices distribués doit être évitée et d'introduire, à cet effet, de façon unilatérale ou au moyen de conventions conclues avec d'autres États membres, des mécanismes visant à prévenir ou à atténuer cette double imposition économique (voir arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 54, et *Amurta*, précité, point 24).

38 La directive 90/435 limite ainsi la compétence des États membres quant à l'imposition des bénéfices distribués par les sociétés établies sur leur territoire aux sociétés établies dans un autre État membre, entrant dans le champ d'application de celle-ci. Or, dans ces conditions, les

exigences du principe fondamental de sécurité juridique s'opposent à ce que la liste des sociétés fournie au point f) de l'annexe de cette directive soit interprétée en tant que liste fournie à titre indicatif, lorsqu'une telle interprétation ne découle pas de son libellé ni du système de la directive 90/435.

39 L'interprétation soutenue par la demanderesse au principal et par la Commission ne saurait non plus découler des souhaits éventuellement exprimés par certains États membres lors de l'adoption de la directive 90/435 de n'exclure du champ d'application de cette directive que les sociétés de personnes. En effet, les intentions exprimées par les États membres au sein du Conseil de l'Union européenne sont dénuées de valeur juridique lorsqu'elles n'ont pas trouvé leur expression dans les dispositions légales. Ces dernières sont en effet destinées aux justiciables qui doivent pouvoir se fier à leur contenu, conformément aux exigences du principe de sécurité juridique (arrêt *Denkavit e.a.*, précité, point 29).

40 L'interprétation selon laquelle la société par actions simplifiée ne saurait être considérée dès son introduction dans le droit français comme visée par la directive 90/435 est, en outre, confirmée par les développements législatifs et, notamment, par la directive 2003/123.

41 D'une part, la directive 2003/123 constate dans son quatrième considérant que l'annexe de la directive 90/435 contient une liste des sociétés auxquelles ladite directive s'applique et que certaines formes de sociétés ne figurent pas dans la liste de cette annexe, alors même qu'elles sont résidentes fiscales d'un État membre et y sont assujetties à l'impôt sur les sociétés. Ce même considérant précise que le champ d'application de la directive 90/435 devrait donc être étendu aux autres entités susceptibles d'exercer des activités transfrontalières dans la Communauté et remplissant toutes les conditions prévues par cette directive.

42 D'autre part, l'article 1er, point 6, de la directive 2003/123 prévoit de remplacer l'annexe de la directive 90/435 par le texte figurant à l'annexe de la directive 2003/123. À l'issue de la modification de l'annexe de la directive 90/435 par la directive 2003/123, le point f) de ladite annexe comprend parmi les sociétés visées la société par actions simplifiée et comporte, afin de tenir notamment compte de l'évolution du droit national, une disposition prévoyant qu'entrent dans le champ d'application de la directive 90/435 également les autres sociétés constituées conformément au droit français et assujetties à l'impôt sur les sociétés en France.

43 Enfin, il importe de relever que, contrairement à ce que soutient la demanderesse au principal et la Commission, puisque les formes juridiques de droit français couvertes par la directive 90/435 sont exhaustivement énoncées au point f) de l'annexe de celle-ci, l'extension de l'application de cette directive par analogie à d'autres types de sociétés, telles que par exemple la société par actions simplifiée de droit français, fussent-elles comparables, ne saurait être admise.

44 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 2, sous a), de la directive 90/435, lu en combinaison avec le point f) de l'annexe de celle-ci, doit être interprété en ce sens qu'une société de droit français ayant la forme d'une société par actions simplifiée ne peut être considérée comme une « société d'un État membre » au sens de cette directive dès avant que ladite directive soit modifiée par la directive 2003/123.

Sur la seconde question

45 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi s'interroge sur la validité de l'article 2, sous a), de la directive 90/435, lu en combinaison avec le point f) de l'annexe de celle-ci et avec l'article 5, paragraphe 1, de cette directive, au regard des articles 43 CE et 48 CE ou des articles 56, paragraphe 1, CE et 58, paragraphes 1, sous a), et 3, CE, en tant qu'il en découle une exonération de la retenue fiscale à la source dans les cas de distribution de bénéfices d'une filiale

de droit allemand à une société mère de droit français revêtant la forme juridique d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions ou d'une société à responsabilité limitée, mais non dans le cas d'une société mère de droit français ayant la forme juridique d'une société par actions simplifiée.

46 La demanderesse au principal fait valoir à cet égard que l'exclusion de la société par actions simplifiée du champ d'application de la directive 90/435 aboutit à défavoriser arbitrairement celle-ci par rapport à la société anonyme ou à la société à responsabilité limitée de droit français, ou par rapport aux formes juridiques de sociétés par actions ou de sociétés à responsabilité limitée d'autres États membres énumérées dans ladite directive. La société par actions simplifiée serait désavantagée, notamment parce que le droit allemand ne précise pas les modalités procédurales selon lesquelles il est possible de se prévaloir d'une application contraire au droit communautaire de l'impôt sur les revenus de capitaux en dehors du domaine d'application de la directive 90/435.

47 En revanche, ni les gouvernements allemand, italien et du Royaume-Uni, ni la Commission ne discernent la moindre raison de mettre en doute la validité de la directive 90/435. D'une part, les libertés fondamentales n'interdiraient pas l'application de retenues à la source en tant que telles, et ne s'opposeraient pas à une double imposition résultant de l'exercice parallèle des compétences fiscales de deux États membres. D'autre part, le législateur communautaire disposerait d'un large pouvoir d'appréciation en ce qui concerne l'harmonisation et le rapprochement des législations. La limitation de la portée de l'harmonisation ou du rapprochement des législations à des domaines particuliers ne saurait donc, en soi, être constitutive d'une illégalité.

48 Le gouvernement italien souligne en outre que la société par actions simplifiée ayant été instituée postérieurement à l'entrée en vigueur de la directive 90/435, celle-ci ne pourrait être considérée comme invalide en raison de l'absence de prise en compte de cette forme juridique de société, car les défauts qui entraînent l'invalidité d'un acte doivent exister à la date à laquelle cet acte prend naissance. Tout au plus, il serait possible de se demander si la directive 2003/123 ne devait pas inclure la société par actions simplifiée dans la liste de l'annexe de la directive 90/435 de manière rétroactive. Or, à cet égard, il relevait pleinement du pouvoir discrétionnaire du législateur communautaire de compléter ou non l'annexe de la directive 90/435, et de limiter dans le temps les effets de l'inclusion de cette forme juridique de société dans cette annexe, en prévoyant que cette inclusion n'aurait pas d'effet rétroactif.

49 Il y a lieu de rappeler à cet égard que l'appréciation de la validité d'un acte, à laquelle il appartient à la Cour de procéder dans le cadre d'un renvoi préjudiciel, doit normalement être fondée sur la situation qui existe au moment de l'adoption de l'acte (arrêt du 17 juillet 1997, *SAM Schiffahrt et Stapf*, C-248/95 et C-249/95, Rec. p. I-4475, point 46).

50 À supposer même que la validité d'un acte puisse, dans certains cas, être appréciée en fonction d'éléments nouveaux survenus postérieurement à son adoption (arrêt *SAM Schiffahrt et Stapf*, précité, point 47), une telle appréciation ne doit pas avoir lieu en l'espèce.

51 En effet, si la société par actions simplifiée n'a été introduite en droit français que postérieurement à l'adoption de la directive 90/435, il résulte de la réponse à la première question que, s'agissant des sociétés de droit français, le champ de l'application de cette directive a été déterminé par une énumération des dénominations des formes juridiques couvertes par ladite directive, sans contenir une clause permettant l'application de cette même directive à d'autres sociétés constituées conformément au droit français.

52 Il ressort d'une jurisprudence constante qu'il est loisible aux institutions communautaires de ne procéder qu'à l'harmonisation progressive d'une matière ou à un rapprochement par étapes de

législations nationales. La mise en œuvre de telles mesures est, en effet, généralement difficile puisqu'elle suppose, de la part des institutions communautaires compétentes, l'élaboration, à partir de dispositions nationales diverses et complexes, de règles communes, conformes aux objectifs définis par le traité CE et recueillant l'accord d'une majorité qualifiée des membres du Conseil, voire, comme en matière fiscale, l'accord unanime de ceux-ci (voir, en ce sens, arrêts du 29 février 1984, Rewe-Zentrale, 37/83, Rec. p. 1229, point 20; du 13 mai 1997, Allemagne/Parlement et Conseil, C?233/94, Rec. p. I?2405, point 43, ainsi que du 17 juin 1999, Socridis, C?166/98, Rec. p. I?3791, point 26).

53 Il convient néanmoins de vérifier si une délimitation du champ d'application de la directive 90/435 qui exclut d'emblée d'autres sociétés pouvant être créées conformément au droit national, telle qu'elle résulte de l'article 2, sous a), de la directive 90/435 et du point f) de l'annexe de celle-ci, peut être considérée comme invalide au regard des articles du traité garantissant la liberté d'établissement ou la libre circulation des capitaux.

54 Conformément à une jurisprudence constante, la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les conditions définies par la législation de l'État d'établissement pour ses propres ressortissants. La suppression des restrictions à la liberté d'établissement s'étend aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un autre État membre (voir, notamment, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 13; du 29 avril 1999, Royal Bank of Scotland, C?311/97, Rec. p. I?2651, point 22, et du 23 février 2006, CLT-UFA, C?253/03, Rec. p. I?1831, point 13).

55 Il est également de jurisprudence constante que, même si, selon leur libellé, les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre de l'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation (voir, notamment, arrêts du 16 juillet 1998, ICI, C?264/96, Rec. p. I?4695, point 21; du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Rec. p. I?7995, point 42; du 6 décembre 2007, Columbus Container Services, C?298/05, Rec. p. I?10451, point 33, ainsi que du 15 mai 2008, Lidl Belgium, C?414/06, Rec. p. I?3601, point 19).

56 Ainsi qu'il a été rappelé au point 27 du présent arrêt, la directive 90/435 vise à éliminer, par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à faciliter ainsi le regroupement de sociétés à l'échelle communautaire (arrêts Banque Fédérative du Crédit Mutuel, précité, point 23, et du 12 février 2009, Cobelfret, C?138/07, non encore publié au Recueil, point 28).

57 Afin d'atteindre l'objectif de la neutralité, sur le plan fiscal, de la distribution de bénéfices par une société filiale sise dans un État membre à sa société mère établie dans un autre État membre, la directive 90/435 entend éviter une double imposition de ces bénéfices, en termes économiques, c'est-à-dire éviter que les bénéfices distribués ne soient frappés, une première fois, dans le chef de la société filiale et, une seconde fois, dans celui de la société mère (voir arrêts précités Banque Fédérative du Crédit Mutuel, points 24 et 27, ainsi que Cobelfret, point 29).

58 À cet effet, l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 impose aux États membres d'exempter de retenue à la source les bénéfices distribués par une société filiale à sa société mère lorsque celle-ci détient une participation minimale de 25 % dans le capital de la filiale.

59 Or, si en vertu de la directive 90/435 ladite obligation incombe aux États membres uniquement en ce qui concerne les distributions de bénéfices perçues par des sociétés pouvant être considérées comme sociétés au sens de celle-ci, il suffit de relever que ladite directive n'autorise pas un État membre à traiter de manière moins favorable les bénéfices distribués aux sociétés des autres États membres qui n'entrent pas dans son champ d'application par rapport aux bénéfices distribués aux sociétés comparables établies sur son territoire.

60 En effet, la Cour a déjà jugé que, si pour des participations ne relevant pas de la directive 90/435, il appartient aux États membres de déterminer si, et dans quelle mesure, la double imposition économique des bénéfices distribués doit être évitée et d'introduire, à cet effet, de façon unilatérale ou au moyen de conventions conclues avec d'autres États membres, des mécanismes visant à prévenir ou à atténuer cette double imposition économique, ce seul fait ne leur permet pas toutefois d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation garanties par le traité (voir arrêts *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, précité, point 54; *Amurta*, précité, point 24, ainsi que du 18 juin 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C?303/07, non encore publié au Recueil, point 28).

61 Par conséquent, une délimitation du champ d'application de la directive 90/435 qui exclut d'emblée d'autres sociétés pouvant être créées conformément au droit national, telle qu'elle résulte de l'article 2, sous a), de la directive 90/435 et du point f) de l'annexe de celle-ci, n'est pas susceptible de créer une restriction à la liberté d'établissement.

62 La conclusion tirée au point précédent vaut également à propos des dispositions relatives à la libre circulation des capitaux.

63 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la seconde question que l'examen de celle-ci n'a révélé aucun élément de nature à affecter la validité de l'article 2, sous a), de la directive 90/435, lu en combinaison avec le point f) de l'annexe de celle-ci et avec l'article 5, paragraphe 1, de cette directive.

### **Sur les dépens**

64 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 (première chambre) dit pour droit:

1) **L'article 2, sous a), 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, lu en combinaison avec le point f) de l'annexe de celle-ci, doit être interprété en ce sens qu'une société de droit français ayant la forme d'une société par actions simplifiée ne peut être considérée comme une «société d'un État membre» au sens de cette directive dès avant que ladite directive soit modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003.**

2) **L'examen de la seconde question n'a révélé aucun élément de nature à affecter la validité de l'article 2, sous a), de la directive 90/435, lu en combinaison avec le point f) de l'annexe de celle-ci et avec l'article 5, paragraphe 1, de cette directive.**

Signatures

\* Langue de procédure: l'allemand.