

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62020CJ0572

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

16 juin 2022 ( \*1 )

« Renvoi préjudiciel – Libre circulation des capitaux – Dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé – Remboursement de l'impôt sur les revenus du capital acquitté par une société non-résidente – Conditions – Libre circulation des capitaux – Principe de proportionnalité »

Dans l'affaire C-572/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne, Allemagne), par décision du 20 mai 2020, parvenue à la Cour le 3 novembre 2020, dans la procédure

ACC Silicones Ltd

contre

Bundeszentralamt für Steuern,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. C. Lycourgos, président de chambre, MM. S. Rodin, J.-C. Bonichot (rapporteur),  
Mmes L. S. Rossi et O. Spineanu-Matei, juges,

avocat général : M. A. M. Collins,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

–

pour ACC Silicones Ltd., par Me B. Pignot, Rechtsanwalt, et M. A. Linn, Steuerberater,

–

pour le gouvernement allemand, par MM. J. Möller et R. Kanitz, en qualité d'agents,

–

pour la Commission européenne, par MM. W. Roels et V. Uher, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 20 janvier 2022,

rend le présent

## Arrêt

1

La demande préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 63 TFUE.

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant ACC Silicones Ltd au Bundeszentralamt für Steuern (Office fédéral des impôts, Allemagne) au sujet du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital retenu à la source, au titre des années 2006 à 2008, sur les dividendes distribués à cette société par Ambratec GmbH, société établie en Allemagne.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

Conformément à l'article 3, paragraphe 1, 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 1990, L 225, p. 6), telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003 (JO 2004, L 7, p. 41) (ci-après la « directive 90/435 »), cette directive s'appliquait aux sociétés mères détenant dans le capital de leurs filiales une participation minimale de 20 %, ce pourcentage minimal de participation ayant été ramené à 15 % à compter du 1er janvier 2007 et à 10 % à compter du 1er janvier 2009. La directive 90/435 a été abrogée par 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).

Le droit allemand

4

L'article 20, paragraphe 1, point 1, de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après l'« EStG »), prévoit que les revenus du capital comprennent les parts de bénéfice (dividendes).

5

L'article 43, paragraphe 1, première phrase, point 1, de l'EStG dispose que, dans le cas, notamment, des revenus du capital au sens de l'article 20, paragraphe 1, point 1, de l'EStG, « l'impôt sur le revenu est perçu au moyen d'une retenue sur les revenus du capital (impôt sur les revenus du capital) ».

6

Selon l'article 8b, paragraphe 1, première phrase, du Körperschaftsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les sociétés), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le « KStG »), relatif aux participations dans d'autres sociétés et associations, les rémunérations perçues au sens, notamment, de l'article 20, paragraphe 1, point 1, de l'EStG ne sont pas prises en considération lors du calcul du revenu et ne sont dès lors pas soumises à l'impôt sur les sociétés.

7

S'agissant de l'imposition des dividendes distribués à une société dont le siège est établi en Allemagne, il ressort des dispositions combinées de l'article 31, paragraphe 1, première phrase, du KStG et de l'article 36, paragraphe 2, point 2, de l'ESTG que l'impôt sur les revenus du capital prélevé par la voie d'une retenue à la source est entièrement imputé sur l'impôt sur les sociétés dont est redevable cette société et peut, le cas échéant, lui être remboursé. L'imputation et, le cas échéant, le remboursement de l'impôt supposent que cet impôt ait été retenu et acquitté, ce qui doit être prouvé par la production d'une attestation de l'administration, conformément à l'article 45a, paragraphe 2 ou 3, de l'ESTG.

8

S'agissant de l'imposition des dividendes distribués à une société dont le siège n'est pas établi en Allemagne, l'article 32, paragraphe 5, du KStG est libellé comme suit :

« (5) Si, pour les revenus du capital au sens de l'article 20, paragraphe 1, point 1, de [l'ESTG], l'impôt sur les sociétés dû par le créancier a été définitivement acquitté en vertu du paragraphe 1 [du présent article], le créancier des revenus du capital est remboursé, sur demande, de l'impôt sur les revenus du capital retenu et acquitté, conformément à l'article 36, paragraphe 2, point 2, de [l'ESTG], lorsque

1.

le créancier des revenus du capital est une société soumise à une obligation fiscale limitée en vertu de l'article 2, point 1, qui

a)

est également une société au sens de l'article 54 [TFUE] ou de l'article 34 de [l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3)],

b)

dont le siège social et le siège de direction se situent sur le territoire national d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État auquel s'applique [l'accord sur l'Espace économique européen],

c)

qui est assujettie dans l'État de son siège de direction, sans possibilité d'option, à une obligation fiscale illimitée comparable à [celle prévue à] l'article 1er dont elle n'est pas exonérée, et

2.

le créancier détient une participation directe dans le capital initial ou le capital social de la débitrice des revenus du capital et ne satisfait pas à la condition du seuil de participation prévue à l'article 43b, paragraphe 2, de [l'ESTG].

La première phrase s'applique uniquement lorsque

1.

il n'est prévu aucun remboursement de l'impôt sur les revenus du capital en cause en vertu d'autres dispositions,

2.

les revenus du capital ne seraient, conformément à l'article 8b, paragraphe 1, pas pris en compte lors de la détermination du revenu,

3.

en vertu de dispositions étrangères, les revenus du capital ne sont imputés à aucune personne qui n'aurait pas droit au remboursement en vertu du présent paragraphe si elle percevait directement les revenus du capital,

4.

un droit au remboursement total ou partiel de l'impôt sur les revenus du capital ne serait pas exclu en cas d'application par analogie de l'article 50d, paragraphe 3, de [l'ESTG], et

5.

l'impôt sur les revenus du capital ne peut être imputé dans le chef du créancier ou d'un actionnaire direct ou indirect du créancier, ni être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels ; la possibilité d'un report de l'imputation équivaut à l'imputation.

Il appartient au créancier des revenus du capital d'apporter la preuve que les conditions de remboursement sont remplies. Il doit notamment établir, au moyen d'une attestation des autorités fiscales de son État de résidence, qu'il est considéré comme résident fiscal dans cet État, qu'il y est débiteur d'une obligation illimitée au titre de l'impôt sur les sociétés dont il n'est pas exonéré et qu'il est le bénéficiaire effectif des revenus du capital. L'attestation de l'administration fiscale étrangère doit établir que l'impôt allemand sur les revenus du capital ne peut être imputé, déduit ou reporté et que cela n'a effectivement pas été le cas. L'impôt sur les revenus du capital est remboursé pour tous les revenus du capital perçus au cours d'une année civile, au sens de la première phrase, sur la base d'une décision d'exonération prise en application de l'article 155, paragraphe 1, troisième phrase, de l'Abgabenordnung [code des impôts]. »

La convention préventive de double imposition

9

La convention du 26 novembre 1964, entre la République fédérale d'Allemagne et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, relative à l'élimination de la double imposition et à la prévention de l'évasion fiscale, telle que modifiée par avenant du 23 mars 1970 (BGBl. 1966 II, p. 359, BGBl. 1967 II, p. 828, BGBl. 1971 II, p. 46, ci-après la « convention préventive de double imposition ») stipule, à son article VI, paragraphe 1 :

« (1) Les dividendes versés par une société résidant dans l'un des territoires à un résident de l'autre territoire peuvent également être imposés sur le premier territoire. Toutefois, l'impôt n'est pas prélevé sur ce premier territoire à un taux supérieur à 15 % sur le montant brut de ces dividendes, à condition que ces dividendes soient soit soumis à l'impôt sur l'autre territoire, soit, en tant que dividendes versés par une société résidente au Royaume-Uni, exonérés de l'impôt de la République fédérale en vertu des dispositions de l'article XVIII, paragraphe 2), sous a) ».

10

L'article XVIII, paragraphe 1, sous a), de cette convention est libellé comme suit :

« (1) Dans le cadre des dispositions de la législation du Royaume-Uni relatives à l'imputation sur l'impôt britannique de l'impôt dû sur un territoire situé en dehors du Royaume-Uni (qui n'affecte pas le principe général ci-après), l'imputation suivante est accordée :

a)

L'impôt de la République fédérale [d'Allemagne] dû en vertu de la législation de la République fédérale [d'Allemagne] et conformément à la présente convention, directement ou par déduction, sur les bénéficiaires, les revenus ou les plus-values imposables sur des sources au sein de la République fédérale [d'Allemagne] (à l'exception, dans le cas des dividendes, de l'impôt dû au titre des bénéficiaires à partir desquels le dividende est versé) est imputé sur l'impôt britannique calculé sur les mêmes bénéficiaires, revenus ou plus-values imposables sur la base desquels l'impôt de la République fédérale [d'Allemagne] est calculé ».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11

ACC Silicones est une société établie au Royaume-Uni qui détenait, au cours des années 2006 à 2008, 5,26 % du capital d'Ambratec, une société établie en Allemagne. ACC Silicones était elle-même détenue à 100 % par une autre société, établie au Royaume-Uni et cotée en bourse.

12

Au cours des années 2006 à 2008, Ambratec a procédé au profit d'ACC Silicones à des distributions de dividendes, sur lesquelles a été prélevé, par voie de retenue à la source, l'impôt sur les revenus du capital au taux de 20 %, majoré du prélèvement de solidarité au taux de 5,5 %.

13

Le 29 décembre 2009, ACC Silicones a demandé le remboursement de l'impôt ainsi acquitté. Elle sollicitait, d'une part, la limitation du taux de la retenue à la source à 15 %, sur le fondement, notamment, de l'article VI, paragraphe 1, de la convention préventive de double imposition. Se prévalant des libertés fondamentales du marché intérieur, et en particulier de la libre circulation des capitaux, elle demandait, d'autre part, la restitution du solde des sommes acquittées.

14

Par décision du 7 octobre 2010, l'Office fédéral des impôts a fait droit à la première partie de cette demande et procédé à la restitution à ACC Silicones de la retenue à la source excédant le taux de 15 % prévu par la convention préventive de double imposition. Par décisions du 8 juin 2015, il a, en revanche, refusé de rembourser à cette société le solde de l'impôt acquitté, au motif que les conditions prévues à l'article 32, paragraphe 5, du KStG, qui visent à tenir compte de l'arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne (C-284/09, EU:C:2011:670), n'étaient pas réunies.

15

Après avoir vainement réclamé le remboursement de l'impôt acquitté, ACC Silicones a formé un recours contre les décisions du 8 juin 2015 devant la juridiction de renvoi, le Finanzgericht Köln

(tribunal des finances de Cologne, Allemagne), faisant valoir qu'elle remplissait les conditions pour bénéficier de ce remboursement et, notamment, qu'elle avait fourni les éléments de preuve requis par l'article 32, paragraphe 5, du KStG.

16

La juridiction de renvoi estime qu'ACC Silicones remplit les conditions requises par la législation nationale, à l'exception de celle prévue à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG, qui prévoit que le remboursement est refusé si l'impôt sur les revenus du capital retenu à la source peut être imputé dans le chef du créancier ou de l'associé direct ou indirect du créancier, ou s'il peut être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels, la simple possibilité d'un report de l'imputation étant assimilée à une imputation. Il découlerait de cette disposition que le remboursement ne peut être accordé que lorsque le désavantage subi, par rapport aux résidents, par les non-résidents bénéficiaires de dividendes n'est pas compensé par une imputation, une déduction de l'assiette ou un report d'imputation à l'étranger.

17

La juridiction de renvoi indique que, en vertu de l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG, ACC Silicones doit rapporter la preuve que cette condition est remplie en produisant une attestation délivrée par l'administration fiscale étrangère établissant que l'impôt allemand sur les revenus du capital ne peut être imputé, déduit ou reporté et qu'aucune imputation, aucune déduction ou aucun report n'a, dans les faits, été pratiquée.

18

Or, selon la juridiction de renvoi, il serait impossible de s'assurer que cette condition est en l'espèce remplie. En effet, le traitement de l'impôt sur les revenus du capital retenu à la source par la République fédérale d'Allemagne dans le chef de la société établie au Royaume-Uni cotée en bourse qui détenait 100 % du capital d'ACC Silicones au cours des années 2006 à 2008 ne serait pas matériellement vérifiable, de sorte que la demande d'ACC Silicones serait vouée au rejet.

19

Dans ces conditions, la juridiction de renvoi nourrit des doutes sur la conformité des exigences prévues à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, et cinquième phrase, du KStG avec la liberté de circulation des capitaux.

20

Elle se demande, en premier lieu, si le fait que le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital aux sociétés non-résidentes percevant des dividendes provenant de participations inférieures aux seuils prévus par la directive 90/435 (ci-après les « dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionariat dispersé ») soit soumis à des conditions plus strictes que le remboursement de cet impôt à des sociétés résidentes est contraire à la libre circulation des capitaux. La juridiction de renvoi relève en effet que, en vertu de l'article 32, paragraphe 5, du KStG, les sociétés non-résidentes ne peuvent être remboursées de l'impôt retenu à la source sur de tels dividendes perçus de sociétés allemandes que si cet impôt ne peut être imputé ou bénéficier d'un report d'imputation dans leur chef ou celui de leurs actionnaires directs ou indirects, ou déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels, ce dont il leur appartient de rapporter la preuve au moyen d'une attestation de l'administration fiscale étrangère. Or, un tel niveau d'exigence ne serait pas requis en ce qui concerne les sociétés résidentes. Plus précisément, la juridiction de renvoi se demande si la restriction aux mouvements de capitaux

instituée, selon elle, par la législation allemande, est justifiée, notamment au regard des critères posés par la Cour dans son arrêt du 8 novembre 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655).

21

En second lieu, dans l'hypothèse où tel serait le cas, la juridiction de renvoi demande si le principe de proportionnalité et le principe de l'effet utile s'opposent à une disposition nationale imposant aux sociétés non-résidentes, pour rapporter la preuve mentionnée au point précédent, de produire une attestation de l'administration fiscale étrangère selon laquelle l'impôt sur les revenus du capital retenu à la source ne peut être imputé ou bénéficier d'un report d'imputation dans leur chef ou dans le chef de leurs actionnaires directs ou indirects, ou être déduit, et que cet impôt n'a pas non plus été, en pratique, imputé, reporté ou déduit.

22

C'est dans ce contexte que le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

L'article 56 CE, devenu l'article 63 TFUE, s'oppose-t-il à une disposition fiscale nationale, telle que celle en cause au principal, qui, aux fins du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital, exige d'une société non-résidente qui perçoit des dividendes provenant de participations n'atteignant pas le seuil prévu à l'article 3, paragraphe 1, sous a), de la directive [90/435], la preuve, au moyen d'une attestation délivrée par l'administration fiscale étrangère, que cet impôt ne peut pas être imputé par ladite société ou par le détenteur d'une participation directe ou indirecte dans celle-ci ou bien être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels, et qu'il n'y a eu effectivement ni imputation, ni déduction, ni report, alors qu'une telle preuve n'est pas exigée, aux fins du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital, d'une société résidente qui détient une participation équivalente ?

2)

Dans l'hypothèse où la première question appellerait une réponse négative, le principe de proportionnalité et le principe de l'effet utile s'opposent-ils à l'exigence de fournir l'attestation mentionnée dans la première question s'il est de facto impossible à la société non-résidente bénéficiaire de dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionariat dispersé de produire une telle attestation ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la recevabilité

23

Le gouvernement allemand relève que le litige au principal ne porte que sur le traitement fiscal des dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionariat dispersé versés à une société établie dans un autre État membre de l'Union. Dans ces conditions, il estime que les questions posées sont irrecevables en tant qu'elles concernent le remboursement de la retenue à la source sur les revenus du capital frappant des dividendes versés à des sociétés d'États tiers.

24

En vertu d'une jurisprudence constante, les demandes préjudicielles adressées à la Cour

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 manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de droit ou de fait nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées [arrêt du 24 novembre 2020, *Openbaar Ministerie (Faux en écritures)*, C-510/19, EU:C:2020:953, point 26 et jurisprudence citée].

25

En l'occurrence, selon la juridiction de renvoi, si la législation nationale en cause s'applique à des sociétés ayant leur siège social ou leur siège de direction sur le territoire d'un État membre de l'Union ou de l'Espace économique européen, elle devrait également s'appliquer aux sociétés ayant leur siège social ou leur siège de direction dans des pays tiers.

26

Il y a lieu de relever à cet égard que la compatibilité avec le droit de l'Union des modalités de remboursement de la retenue à la source frappant les dividendes distribués à des sociétés établies dans des pays tiers devrait donner lieu à une appréciation spécifique dans la mesure où, bien que l'article 63, paragraphe 1, TFUE interdise de façon générale les restrictions aux mouvements de capitaux, y compris entre les États membres et les pays tiers, la jurisprudence relative aux restrictions apportées à la liberté de circulation des capitaux au sein de l'Union ne peut être intégralement transposée aux mouvements de capitaux entre les États membres et les pays tiers, qui s'inscrivent dans un contexte juridique différent [voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2019, *X (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers)*, C-135/17, EU:C:2019:136, point 90 et jurisprudence citée].

27

Il ressort toutefois de la demande de décision préjudicielle que le litige au principal porte uniquement sur le remboursement de la retenue à la source sur les revenus du capital acquittée sur les dividendes de source allemande versés à une société non-résidente établie au Royaume-Uni, lorsque cet État était membre de l'Union.

28

Il s'ensuit que, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 30 de ses conclusions, la question de savoir si, dans le cas de dividendes distribués à des sociétés établies dans un pays tiers, les conditions prévues par la législation allemande en cause pour obtenir le remboursement de l'impôt retenu à la source sur les revenus du capital sont contraires au droit de l'Union en matière de libre circulation des capitaux ne présente aucun rapport avec l'objet du litige au principal.

29

La demande de décision préjudicielle est donc irrecevable dans cette mesure.

Sur la première question

30

Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition de la législation fiscale d'un État membre qui soumet le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital acquitté sur les

dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé perçus par une société établie dans un autre État membre à la preuve que cet impôt ne peut être imputé ou faire l'objet d'un report d'imputation dans le chef de cette société ou dans celui de ses actionnaires directs ou indirects, ni être déduit par ladite société en tant que frais professionnels ou charges d'exploitation, alors qu'une telle condition n'est pas prévue s'agissant du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital acquitté par une société résidente percevant le même type de revenus.

31

Selon une jurisprudence constante de la Cour, constituent, notamment, des restrictions à la liberté de circulation des 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 d'un État membre d'en faire dans d'autres États (arrêt du 22 novembre 2018, *Sofina e.a.*, C?575/17, EU:C:2018:943, point 23 et jurisprudence citée).

32

Pour les participations inférieures aux seuils fixés par la directive 90/435, il appartient aux États membres de déterminer si et dans quelle mesure la double imposition économique ou l'imposition en chaîne des bénéfices distribués doit être évitée et d'introduire à cet effet, unilatéralement ou au moyen de conventions conclues avec d'autres États membres, des mécanismes destinés à atténuer ou à prévenir cette double imposition économique ou cette imposition en chaîne, sans que cela les autorise pour autant à prendre des mesures contraires aux libertés de circulation (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, EU:C:2006:773, point 54, et du 8 novembre 2007, *Amurta*, C?379/05, EU:C:2007:655, point 24).

33

Ainsi que la Cour l'a déjà jugé dans son arrêt du 20 octobre 2011, *Commission/Allemagne* (C?284/09, EU:C:2011:670, points 72 et 73), institue une restriction à la liberté de circulation des capitaux une législation nationale qui prévoit, s'agissant de participations ne relevant pas de la directive 90/435, le remboursement de la retenue à la source prélevée sur les dividendes versés à des sociétés résidentes, alors qu'aucune possibilité de remboursement n'est prévue s'agissant de la retenue à la source prélevée sur les dividendes versés à des sociétés situées dans d'autres États membres, sans que cette différence de traitement soit neutralisée par voie conventionnelle.

34

Il en va de même d'une législation nationale qui étend une telle possibilité de remboursement à la retenue à la source prélevée sur les dividendes versés à des sociétés non-résidentes établies dans d'autres États membres, mais en la soumettant à des conditions supplémentaires par rapport à celles prévues pour le remboursement de la retenue à la source frappant les dividendes versés à des sociétés résidentes, sans que cette différence de traitement soit neutralisée par voie conventionnelle. Une telle législation a en effet pour conséquence de rendre plus difficile l'exercice du droit au remboursement par ces sociétés non-résidentes que par les sociétés résidentes, et donc de soumettre les dividendes versés à celles-ci à un traitement fiscal désavantageux par rapport à celui réservé aux dividendes versés aux sociétés résidentes.

35

Or, il ressort de la demande de décision préjudicielle que, en vertu de la législation nationale en

cause, les conditions selon lesquelles l'impôt sur les revenus du capital retenu à la source sur les dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionariat dispersé peut faire l'objet d'un remboursement varient selon que la bénéficiaire de ces dividendes est une société résidente ou une société non-résidente.

36

En effet, d'après les éléments soumis à la Cour, dans le cas d'une société résidente, la retenue à la source est intégralement imputée sur l'impôt sur les sociétés dû par cette dernière et le surplus lui est, le cas échéant, remboursé. En revanche, dans le cas d'une société non-résidente, le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital est subordonné à la condition que cet impôt ne puisse pas être imputé ou faire l'objet d'un report d'imputation dans le chef de cette société ou dans celui de ses actionnaires directs ou indirects, et ne puisse pas non plus être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels dans le chef de cette dernière.

37

Il convient de rappeler que, conformément à l'article 65, paragraphe 1, TFUE, une telle différence de traitement n'est admissible que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (voir, en ce sens, arrêt du 30 avril 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, point 24).

38

Aux fins d'établir l'existence d'une discrimination, la comparabilité d'une situation transfrontalière avec une situation interne à l'État membre doit être examinée en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause (arrêt du 30 avril 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, point 26 et jurisprudence citée), qui, en l'occurrence, ainsi que l'indique la juridiction de renvoi, consiste à prévenir la double imposition ou l'imposition en chaîne des bénéficiaires.

39

Certes, à l'égard des mesures prévues par un État membre afin d'atteindre un tel objectif, les sociétés bénéficiaires résidentes ne se trouvent pas nécessairement dans une situation comparable à celle des sociétés bénéficiaires non-résidentes établies dans un autre État membre (arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670, point 55 et jurisprudence citée).

40

Toutefois, dès lors qu'un État membre, de manière unilatérale ou par voie conventionnelle, assujettit à l'impôt sur le revenu non seulement les sociétés résidentes, mais également les sociétés non-résidentes, au titre des dividendes qu'elles perçoivent d'une société résidente, la situation des sociétés non-résidentes se rapproche de celle des sociétés résidentes (arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670, point 56 et jurisprudence citée).

41

En effet, c'est le seul exercice par cet État membre de sa compétence fiscale qui, indépendamment de toute imposition dans un autre État membre, engendre un risque d'imposition en chaîne ou de double imposition économique. En pareil cas, pour que les sociétés bénéficiaires non-résidentes ne soient pas confrontées à une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE, l'État de résidence de la société distributrice doit

veiller à ce que, par rapport au mécanisme prévu par son droit national afin de prévenir ou d'atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique, les sociétés non-résidentes soient soumises à un traitement équivalent à celui dont bénéficient les sociétés résidentes (arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670, point 57 et jurisprudence citée).

42

En l'occurrence, il ressort des éléments soumis à la Cour que la République fédérale d'Allemagne a fait le choix d'exercer sa compétence fiscale à l'égard de l'ensemble des dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé, que ces dividendes soient versés à des sociétés résidentes ou à des sociétés établies dans d'autres États membres. Ces deux catégories de sociétés se trouvent, de ce seul fait, dans une situation comparable s'agissant du risque de double imposition économique ou d'imposition en chaîne de ces dividendes. Elles doivent, par conséquent, être soumises à un traitement équivalent (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670, point 58 et jurisprudence citée).

43

Afin de démontrer que tel est en l'occurrence le cas, le gouvernement allemand se réfère à la convention préventive de double imposition.

44

À cet égard, il convient de rappeler que, si un État membre ne peut invoquer le bénéfice d'un avantage concédé unilatéralement par un autre État membre pour échapper aux obligations qui lui incombent en vertu du traité, l'objectif consistant à assurer un traitement équivalent des dividendes versés à des sociétés résidentes et non-résidentes peut être atteint au moyen d'une convention tendant à éviter la double imposition conclue avec un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt du 8 novembre 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, points 78 et 79 ainsi que jurisprudence citée), à condition que l'application de cette dernière permette de compenser intégralement les effets de la différence de traitement issue de la législation nationale.

45

Ce n'est que dans l'hypothèse dans laquelle l'impôt retenu à la source en vertu de cette législation peut être imputé sur l'impôt dû dans l'autre État membre à concurrence de la différence de traitement instituée par la législation nationale que la différence de traitement entre les dividendes distribués à des sociétés résidentes et les dividendes distribués à des sociétés non-résidentes disparaît (arrêt du 17 septembre 2015, Miljoen e.a., C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608, point 79 et jurisprudence citée).

46

Selon les indications fournies à la Cour, en application de la convention préventive de double imposition, le taux de la retenue à la source prélevée par la République fédérale d'Allemagne sur les dividendes issus de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé versés à une société située au Royaume-Uni est limité à 15 % et cette retenue à la source peut être imputée sur l'impôt britannique. Toutefois, en vertu de l'article XVIII, paragraphe 1, sous a), de cette convention, cette imputation est limitée à l'impôt britannique calculé sur la base des bénéfices ou des revenus pris en compte pour calculer l'impôt allemand.

47

Un tel mécanisme ne paraît pas de nature à garantir dans tous les cas la compensation de la différence de traitement résultant de la législation nationale, une telle compensation n'étant en effet possible que dans l'hypothèse dans laquelle le montant de l'impôt britannique calculé sur les dividendes distribués est au moins égal à celui de la retenue à la source prélevée par la République fédérale d'Allemagne (voir, en ce sens, arrêts du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670, points 67 et 68, ainsi que du 17 septembre 2015, Miljoen e.a., C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608, point 86).

48

Or, à défaut de remboursement de la retenue à la source, seule l'imputation intégrale de cette retenue sur l'impôt dû, dans son État membre d'établissement, par la société non-résidente bénéficiaire des dividendes permettrait de faire disparaître la différence de traitement résultant de la législation nationale, sans qu'il y ait lieu de prendre en considération les éventuelles possibilités d'imputation au niveau des actionnaires directs ou indirects de cette société, point dont la législation allemande ne tient d'ailleurs pas compte s'agissant des sociétés résidentes.

49

Ni la déduction de la retenue à la source de l'assiette de l'impôt dû dans l'État membre d'établissement de la société bénéficiaire des dividendes en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels, ni la possibilité pour cette société de bénéficier d'un report d'imputation, dont l'exercice est toujours incertain, alors que les sociétés résidentes bénéficient de l'imputation immédiate et, le cas échéant, du remboursement du surplus de la retenue à la source acquittée ne sont en revanche de nature à permettre de neutraliser entièrement cette différence de traitement (voir, 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 83, ainsi que, par analogie, arrêt du 22 novembre 2018, Sofina e.a., C-575/17, EU:C:2018:943, points 28 à 34).

50

Sous réserve des vérifications qui incombent à la juridiction de renvoi, une législation telle que celle en cause au principal, qui soumet le remboursement de l'impôt retenu à la source sur les revenus du capital à des conditions plus strictes lorsque la bénéficiaire des dividendes est une société non-résidente que lorsqu'il s'agit d'une société résidente, sans que cette différence de traitement soit neutralisée par voie conventionnelle, est susceptible de dissuader les sociétés établies dans d'autres États membres d'investir dans des sociétés de l'État membre concerné et est également de nature à constituer un obstacle à la collecte de capitaux par des sociétés résidentes auprès de sociétés établies dans d'autres États membres. Elle constitue, partant, une restriction à la libre circulation des capitaux en principe prohibée par l'article 63, paragraphe 1, TFUE.

51

En vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, une telle restriction peut cependant être admise si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, qu'elle est propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre [arrêts du 26 février 2019, X (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers), C?135/17, EU:C:2019:136, point 70, et du 30 janvier 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C?156/17, EU:C:2020:51, point 83 ainsi que jurisprudence citée].

52

Selon le gouvernement allemand, la législation nationale en cause serait justifiée par l'objectif de préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres ainsi que par la nécessité d'éviter une double prise en compte de l'impôt retenu à la source.

53

Il ressort de la jurisprudence de la Cour que la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres est au nombre des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à la liberté de circulation des capitaux, telle qu'une mesure nationale visant 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 (voir, en ce sens, arrêts du 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C?436/08 et C?437/08, EU:C:2011:61, point 121, ainsi que du 10 avril 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C?190/12, EU:C:2014:249, point 98).

54

Toutefois, un tel motif ne peut justifier l'imposition de sociétés non-résidentes bénéficiaires de dividendes par un État membre qui a choisi de ne pas imposer les sociétés résidentes à l'égard de ce type de revenus (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C?284/09, EU:C:2011:670, point 78 et jurisprudence citée).

55

En l'occurrence, si la République fédérale d'Allemagne a fait le choix d'exercer sa compétence fiscale à l'égard de l'ensemble des dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionariat dispersé, elle a également choisi, d'après les éléments soumis à la Cour, de neutraliser intégralement la charge de la retenue à la source frappant ces dividendes lorsque ces derniers sont versés à des sociétés résidentes. Dans ces conditions, la préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres ne saurait justifier l'imposition des sociétés établies dans d'autres États membres à l'égard de ce type de revenus.

56

S'agissant de la justification tenant à la nécessité d'éviter une double prise en compte de la retenue à la source dans le chef des sociétés bénéficiaires de dividendes établies dans d'autres États membres ou de leurs actionnaires directs ou indirects, il convient de relever que l'obligation faite aux sociétés bénéficiaires de dividendes établies dans d'autres États membres de rapporter la preuve que l'impôt retenu à la source n'a pas été imputé ni fait l'objet d'un report d'imputation dans leur chef ou dans celui de leurs actionnaires directs ou indirects, et n'a pas été déduit en tant que frais professionnels ou charges d'exploitation, ne connaît pas d'équivalent en ce qui concerne les sociétés résidentes. Pourtant, rien ne permet d'exclure que ces sociétés soient, elles aussi, détenues par des actionnaires non-résidents relevant de législations nationales permettant la prise

en compte, à leur niveau, de la retenue à la source subie par la société bénéficiaire des dividendes. La possibilité d'une double prise en compte de l'impôt prélevé à la source ne saurait par conséquent être exclue en ce qui concerne les sociétés résidentes, la circonstance selon laquelle la législation allemande n'autoriserait la prise en compte de la retenue à la source qu'au niveau de la société bénéficiaire des dividendes étant à cet égard sans incidence.

57

Or, il convient de rappeler que, pour être considérée comme propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi une mesure doit répondre au souci d'atteindre cet objectif de manière cohérente et systématique (voir notamment, en ce sens, en matière de liberté d'établissement, arrêt du 14 novembre 2018, *Memoria et Dall'Antonia*, C-342/17, EU:C:2018:906, point 52 et jurisprudence citée, ainsi que, en matière de libre prestation de services, arrêt du 3 février 2021, *Fussl Modestraße Mayr*, C-555/19, EU:C:2021:89, point 59 et jurisprudence citée).

58

Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé, en substance, au point 69 de ses conclusions, tel n'est pas le cas, au regard de l'objectif consistant à éviter la double prise en compte de l'imposition acquittée, d'une législation nationale qui soumet le remboursement de l'impôt retenu à la source sur les dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé à des conditions plus strictes lorsque les sociétés bénéficiaires de dividendes sont établies dans d'autres États membres que lorsqu'il s'agit de sociétés résidentes, alors que rien ne permet d'exclure la double prise en compte de l'impôt prélevé à la source en ce qui concerne les sociétés résidentes. Une telle législation ne saurait donc, en tout état de cause, être justifiée par la nécessité d'éviter la double prise en compte de l'impôt retenu à la source.

59

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 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition de la législation fiscale d'un État membre qui soumet le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital acquitté sur les dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé perçus par une société établie dans un autre État membre à la preuve que cet impôt ne peut être imputé ou faire l'objet d'un report d'imputation dans le chef de cette société ou dans celui de ses actionnaires directs ou indirects, ni être déduit par ladite société en tant que frais professionnels ou charges d'exploitation, alors qu'une telle condition n'est pas prévue s'agissant du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital acquitté par une société résidente percevant le même type de revenus.

Sur la seconde question

60

Compte tenu de la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

61

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 (quatrième chambre) dit pour droit :

L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition de la législation fiscale d'un État membre qui soumet le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital acquitté sur les dividendes provenant de participations inférieures aux seuils prévus par 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, telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003, perçus par une société établie dans un autre État membre à la preuve que cet impôt ne peut être imputé ou faire l'objet d'un report d'imputation dans le chef de cette société ou dans celui de ses actionnaires directs ou indirects, ni être déduit par ladite société en tant que frais professionnels ou charges d'exploitation, alors qu'une telle condition n'est pas prévue s'agissant du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital acquitté par une société résidente percevant le même type de revenus.

Signatures

( \*1 ) Langue de procédure : l'allemand.