

Affaire C-572/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

3 novembre 2020

Juridiction de renvoi :

Finanzgericht Köln (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

20 mai 2020

Partie requérante :

ACC Silicones Ltd.

Partie défenderesse :

Bundeszentralamt für Steuern

FINANZGERICHT KÖLN (tribunal des finances de Cologne, Allemagne)

JUGEMENT

Dans le litige opposant

ACC Silicones Ltd., [omissis] Bridgwater Somerset [omissis], ROYAUME-UNI,

- Requérante -

Mandataires ad litem : Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Rosenheimer Platz 4, 81669 Munich,

au Bundeszentralamt für Steuern (Office fédéral des
impôts, Allemagne), représenté par le président, An
der Kuppe 1, 53225 Bonn,

S 2400/16/00001,

- partie défenderesse –

et ayant pour objet l'impôt sur les revenus du capital au titre des années 2006 à 2008,

la deuxième chambre [omissis]

a décidé le 20 mai 2020 : **[Or. 2]**

La Cour de justice de l'Union européenne est saisie à titre préjudiciel des questions suivantes en vertu de l'article 267, deuxième alinéa, TFUE :

I. L'article 63 TFUE (ancien article 56 TCE) 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 et qui n'atteint pas le seuil de participation prévu 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 (telle que modifiée par la directive 2003/123), la preuve, au moyen d'une attestation délivrée par l'administration fiscale étrangère, que cet impôt ne peut pas être imputé à ladite société ou au 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, lorsqu'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 ?

II. 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 l'attestation mentionnée dans la première question s'il est de facto impossible au non-résident bénéficiaire de dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé de produire cette attestation ?

– Le présent jugement ne peut faire l'objet d'aucun recours. – **[Or. 3]**

Motifs

A.

I. Les faits

Les parties concernées s'opposent sur le point de savoir si, conformément à l'article 32, paragraphe 5, du Körperschaftsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les sociétés, ci-après le « KStG »), la requérante a droit au remboursement de l'impôt sur les revenus du capital applicable qui grève les dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé (dites *Streubesitzdividenden*) au cours des années litigieuses 2006 à 2008.

La requérante est une société établie au Royaume-Uni qui détenait 5,26 % du capital nominal d'Ambratec GmbH, Mayence (Allemagne) au cours des années litigieuses 2006, 2007 et 2008. The Amber Chemical Co. Ltd., une société cotée en bourse, détient l'intégralité des parts sociales de la requérante. [omissis] La requérante a perçu des dividendes d'Ambratec GmbH au cours des années litigieuses. Au titre de ces distributions de bénéfices, Ambratec GmbH a retenu et acquitté l'impôt sur les revenus du capital au taux de 20 % majoré du prélèvement de solidarité (*Solidaritätszuschlag*) au taux de 5,5 %.

Par demande en date du 29 décembre 2009, la requérante a sollicité le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital retenu et acquitté majoré du prélèvement de solidarité pour les années litigieuses 2006 à 2008. Cette demande est parvenue au Finanzamt Mainz-Mitte (centre des impôts de Mayence-centre) le 30 décembre 2009 et au défendeur le 31 décembre 2009. La demande était divisée, pour chaque année litigieuse, en deux parties. Des formulaires de demande remplis étaient joints à cette demande. Une partie des demandes se fondaient sur l'article 50d, paragraphe 1, de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'« EStG ») combiné à l'article VI, paragraphe 1, de la convention préventive de double imposition conclue entre l'Allemagne et le Royaume-Uni (ci-après le « DBA-GB »), puisque le DBA-GB limite le taux de retenue à la source à 15 %. L'autre partie était basée, s'agissant du remboursement du solde de l'impôt sur les revenus du capital, sur les libertés fondamentales prévues par le traité CE ou le traité FUE (mis en œuvre ultérieurement par l'article 32, paragraphe 5, du KStG dans la version de la loi portant mise en œuvre de l'arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670).

Par décision du 7 octobre 2010, le défendeur a statué sur les demandes fondées sur l'article 50d, paragraphe 1, de l'EStG combiné à l'article VI, paragraphe 1, du DBA-GB et a accordé le remboursement demandé de l'impôt sur les revenus du capital majoré du prélèvement de solidarité. **[Or. 4]**

Par décisions du 8 juin 2015, le défendeur a refusé, en référence à la demande du 31 décembre 2009, l'exonération et la restitution de la retenue à la source en Allemagne de l'impôt sur les revenus du capital pour les années litigieuses conformément à l'article 32, paragraphe 5, du KStG. La requérante a introduit une réclamation contre ces avis dans les délais impartis. Par décisions sur réclamation du 22 janvier 2016, ces contestations ont été rejetées comme non fondées.

Vue d'ensemble :

	2006		2007		2008		
Date de perception	19.06	29.09	19.03	22.03	04.03	18.07	22.10
Montant des revenus du capital en euros	318 934,84	36 820	26 300	15 780	26 300	18 410	28 930
Retenue d'impôt sur les revenus du capital retenu en euros	63 787	7 364	5 260	3 156	5 260	3 682	5 786
Retenue de prélèvement de solidarité en euros	3 508,25	405,02	289,30	173,58	289,30	202,51	318,23
Montant de la retenue total en euros	67 295,25	7 769,02	5 549,30	3 329,58	5 549,30	3 884,51	6 104,23
Remboursement au titre du DBA-GB conformément à l'article 50d, de l'EstG en euros	19 455,03	2 246,02	1 604,30	962,58	1 604,30	1 123,01	1 764,73
Remboursement de l'impôt conformément à l'article 32, paragraphe 5, du KStG en euros	47 840,22	5 523	3 945	2 367,00	3 945	2 761,50	4 339,50
Remboursement litigieux conformément à l'article 32, paragraphe 5, du KStG/an	53 636,22 €		6 312 €		11 046 €		

À la suite de cela, la requérante a introduit un recours dans le délai requis.

L'argumentation de la requérante

À l'appui de son recours, la requérante soutient qu'elle a rapporté la preuve au sens de l'article 32, paragraphe 5, première phrase, point 1, sous b) et c), du KStG.

Selon la requérante, l'objectif de l'article 32, paragraphe 5, du KStG est d'éviter, dans les cas prévus par la Cour, l'imposition finale des sociétés de capitaux non-résidentes (sociétés mères), qui auraient perçu des dividendes de leurs filiales résidentes, par un droit à restitution du créancier non-résident des revenus du capital.

D'un point de vue personnel, le droit au remboursement exigerait que le créancier soit une société soumise à une obligation fiscale limitée en vertu de l'article 2, point 1, du KStG, dont le siège social [article 10 de l'Abgabenordnung (code des impôts, ci-après l'« AO »)] et le siège de direction (article 11 de l'AO) se trouvent sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État de l'Espace Economique Européen (EEE). La requérante soutient qu'elle est établie en Angleterre et que [Or. 5] les différentes réunions de son conseil d'administration se sont également déroulées en Angleterre au cours des années litigieuses.

En outre, la plupart de ses gérants (*directors*) seraient établis en Angleterre et les réunions du conseil d'administration auraient eu lieu au siège social de la société. À cet égard, la requérante a produit un extrait du registre du commerce anglais (*Companies House*) comportant une liste des personnes concernées, qui résident principalement en Angleterre :

- Selon l'extrait du 1^{er} août 2007, le secrétaire général et trois gérants résidaient en Angleterre. Un gérant avait son adresse en Italie [omissis].
- Selon l'extrait du 1^{er} août 2008, le secrétaire général et trois gérants résidaient en Angleterre. Un gérant avait son adresse en Italie [omissis].

En outre, la requérante a produit – à titre d'exemple selon ses propres indications – des procès-verbaux de deux réunions des gérants du 31 janvier 2007 qui ont eu lieu au siège de la société [omissis].

De plus, la requérante a produit le Directors' Report and Financial Statements (rapport des gérants et états financiers) au 31 mars 2009, qui mentionne expressément, sous la rubrique « *key management personnel* » (principaux dirigeants), les « *UK based directors* » (gérants basés au Royaume-Uni). La requérante a employé entre 42 et 44 collaborateurs au cours de l'exercice 2008/09 [omissis].

Par ailleurs, la requérante a produit une attestation délivrée par l'administration fiscale britannique datée du 12 août 2014 [omissis].

Elle fait valoir qu'elle a également fait la preuve que l'impôt allemand sur les revenus du capital ne pouvait pas être imputé, déduit ou reporté dans son chef et qu'il n'y a eu effectivement ni imputation, ni déduction, ni report. Elle fait référence à l'attestation correspondante de l'administration fiscale britannique du 12 août 2014 [omissis]. **[Or. 6]**

Dans la mesure où le défendeur exige la production d'une attestation de l'État d'établissement selon laquelle l'impôt sur les revenus du capital retenu ne peut non seulement pas être imputé ou pris en compte dans le chef de la requérante, mais ne pas l'être non plus dans celui des détenteurs d'une participation directe ou indirecte dans la requérante (ci-après les « associés directs ou indirects de la requérante »), cette dernière aurait apporté cette justification par des décomptes correspondants. Elle se réfère à ces décomptes [omissis]. Il en ressort qu'il n'y a eu aucune imputation du prélèvement à la source allemand au niveau de The Amber Chemical Co. Ltd., la société mère [pas même pour la partie des dividendes directement perçue, voir annexe A4 Dividend from Subsidiary Ambratech GmbH (Dividende de la filiale Ambratech GmbH)], et qu'à cet égard, les informations sur les dividendes au niveau de la filiale, c'est-à-dire au niveau de la requérante, et le prélèvement à la source allemand y afférent seraient complètement perdues. La présentation d'une attestation délivrée par Her Majesty's Revenue and Customs (administration fiscale et douanière du Royaume-Uni, ci-après les « HMRC ») ne saurait être exigée à ce niveau.

La requérante estime que la production de cette preuve doit être considérée comme disproportionnée et n'est exigée ni par l'article 32, paragraphe 5, du KStG ni par l'article 90, paragraphes 1 et 2, de l'AO, puisqu'elle va au-delà de ce qui est nécessaire pour examiner le droit au remboursement et se prononcer positivement sur ce droit conformément à l'article 5, paragraphe 5, du KStG.

Le fait qu'une telle imputation ou similaire soit impossible au niveau d'un associé direct ou indirect de la requérante ne nécessiterait pas, en soi, une preuve supplémentaire, dès lors qu'aucun revenu correspondant n'est imputé dans le chef de cette personne. Or, exiger la présentation d'une attestation type pour les associés directs et indirects d'une société indirectement cotée serait de toute évidence contraire à toute proportionnalité. À cet égard, le fait que les actionnaires de la société mère ne sont plus identifiables au cours de la période de distribution devrait déjà empêcher d'apporter la preuve.

Au cours de la procédure de recours, la requérante a produit des attestations globales d'absence d'imputation délivrées par les HMRC et datées du 24 mai 2016. Il en ressort que, en règle générale, une imputation au niveau des participations seulement indirectes (c'est-à-dire à partir du niveau des associés directs de la demanderesse/requérante) n'est pas possible. Pour plus de précisions, il est fait référence à l'attestation du 24 mai 2016 [omissis]. En référence à cette attestation, la requérante soutient **[Or. 7]** que l'exigence d'une telle attestation globale est contraire au droit de l'Union et au droit constitutionnel.

L'argumentation du défendeur

Le défendeur soutient qu'il n'existe pas de droit au remboursement conformément à l'article 32, paragraphe 5, du KStG, puisque la requérante n'a pas démontré que les conditions du remboursement étaient réunies.

Tout d'abord, la demanderesse n'aurait pas fourni les éléments de preuve requis par la loi, conformément à l'article 32, paragraphe 5, première phrase, point 1, sous b) et c), du KStG, en ce qui concerne tout d'abord son siège de direction.

En outre, conformément à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG, la loi ne prévoit la possibilité d'une imputation, d'une déduction ou d'un report de l'impôt retenu ni au niveau de la requérante elle-même ni dans le chef de l'un de ses associés directs ou indirects. Selon le défendeur, cette disposition se concrétise par l'obligation de rapporter la preuve prévue à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG. Il s'ensuivrait que, outre qu'un tel avantage n'est pas possible en principe, il conviendrait également de démontrer qu'aucun avantage n'a pas été effectivement octroyé. Pour qu'une vérification correcte de cette condition soit possible, l'exigence de preuve implique également, selon le défendeur, l'obligation de fournir des informations détaillées sur le cercle exact des associés directs et indirects, quelle que soit leur forme juridique. À cet égard, la production d'un organigramme détaillé permettant d'identifier l'ensemble de la chaîne de participations jusqu'au dernier associé indirect constitue une preuve raisonnable. La requérante n'aurait pas non plus rempli cette condition. Le défendeur estime que la requérante n'a pas apporté la preuve de l'impossibilité de prise en compte fiscale du montant de la déduction litigieuse dans le chef de l'un de ses associés directs ou indirects dans son État d'établissement respectif (article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, combiné à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG).

Contrairement à ce que soutient la requérante, l'exigence de preuve prévue à l'article 32, paragraphe 5, troisième phrase, du KStG n'entraînerait pas une discrimination injustifiée.

Une éventuelle restriction aux libertés fondamentales garanties par le traité UE serait justifiée lorsqu'elle vise à sauvegarder la cohérence d'un régime fiscal. Cela [Or. 8] supposerait l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (arrêts du 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, point 68, et du 8 novembre 2007, *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, point 46). Par conséquent, l'exonération fiscale accordée par la République fédérale d'Allemagne ne serait plus nécessaire si une exonération de la retenue à la source de l'impôt sur les revenus du capital frappant les dividendes distribués par des sociétés de capitaux établies en République fédérale d'Allemagne avait déjà été obtenue ou aurait pu l'être effectivement par des exonérations accordées au non-résident bénéficiaire direct ou indirect des dividendes dans un État membre de résidence. Par conséquent, les autorités

fiscales d'un État membre de l'Union seraient en droit d'exiger du contribuable toutes les preuves qu'elles jugeraient nécessaires pour apprécier si les conditions d'un avantage fiscal prévues par la législation pertinente sont remplies, y compris la question de savoir quelles déductions d'impôts ont effectivement été accordées dans d'autres États membres [arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) du 15 janvier 2015, – I R 69/12, points 38 et 39) ; arrêts du 30 juin 2011, Meilicke e.a., C-262/09, EU:C:2011:438, et du 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61].

Demandes

La partie requérante conclut à ce qu'il plaise à la juridiction de céans :

1. annuler la décision d'exonération pour l'année civile 2006 du 8 juin 2015 ainsi que la décision sur réclamation du 19 janvier 2016 y afférente et ordonner à la défenderesse de rendre une décision d'exonération relative à l'impôt sur les revenus du capital, y compris le prélèvement de solidarité d'un montant de 53 363,22 euros, et rembourser en conséquence l'impôt sur les revenus du capital ;
2. annuler la décision d'exonération pour l'année civile 2007 du 8 juin 2015 ainsi que la décision sur réclamation du 19 janvier 2016 y afférente et ordonner à la défenderesse de rendre une décision d'exonération relative à l'impôt sur les revenus du capital, y compris le prélèvement de solidarité d'un montant de 6 312 euros, et rembourser en conséquence l'impôt sur les revenus du capital ;
3. annuler la décision d'exonération pour l'année civile 2008 du 8 juin 2015 ainsi que la décision sur réclamation du 19 janvier 2016 y afférente et ordonner à la défenderesse de rendre une décision d'exonération relative à l'impôt sur les revenus du capital d'un montant de 11 046 euros, de rembourser en conséquence l'impôt sur les revenus du capital ; **[Or. 9]**
4. obliger le défendeur à majorer le montant des restitutions sous 1. à 3. à partir de 12 mois à compter de chaque demande d'intérêts au taux de 0,5 % par mois ;
5. à titre subsidiaire, saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle en vertu de l'article 267, deuxième alinéa, TFUE ;
6. au cas où la partie requérante succombe, autoriser le pourvoi en cassation.

Le défendeur conclut à ce qu'il plaise à la juridiction de céans :

rejeter le recours.

B.

Il est sursis à statuer dans la procédure en remboursement de l'impôt sur les revenus du capital. La Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») est saisie en vertu de l'article 267, deuxième alinéa, TFUE, des questions préjudicielles énoncées dans le dispositif du présent jugement.

La saisine de la Cour en vertu de l'article 267 TFUE est nécessaire parce qu'il existe un doute, important à l'égard de la solution du litige, quant à l'interprétation de la libre circulation des capitaux prévue à l'article 63 TFUE (ancien article 56 CE).

Il est déterminant pour l'issue de la procédure de recours de savoir si les conditions énoncées par le législateur allemand à l'article 32, paragraphe 5, du KStG, et dont dépend le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital dans le cas des dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionariat dispersé – c'est-à-dire les dividendes au titre de participations inférieures à 15 % (pour les distributions réalisées jusqu'au 31 décembre 2008) ou à 10 % (pour les distributions postérieures au 31 décembre 2008) – sont compatibles avec le droit de l'Union et sont donc applicables.

I. Les bases juridiques du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital

Les questions préjudicielles s'inscrivent dans le cadre juridique national suivant :

1. En cas des distributions de bénéfices, l'associé non-résident – en l'occurrence la requérante – perçoit des revenus du capital, au sens de l'article 20, paragraphe 1, point 1, de l'ESTG, qui sont soumis à une obligation fiscale limitée conformément à l'article 49, paragraphe 1, point 5a, 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), conformément à l'article 43, paragraphe 1, première phrase, point 1, de l'ESTG (lu en combinaison avec l'article 31, paragraphe 1, première phrase, du KStG lorsqu'il [Or. 10] s'agit d'une société de capitaux, comme en l'espèce).

2. Il existe une possibilité de remboursement de l'impôt sur les revenus du capital retenu et acquitté. Les conditions de remboursement diffèrent selon que la participation dite *Streubesitzbeteiligung*, c'est-à-dire inférieure à respectivement 15 % ou 10 %, est détenue par une société résidente ou non-résidente.

a. Le traitement fiscal des dividendes distribués à des sociétés résidentes et provenant d'une *Streubesitzbeteiligung*

Lorsque la *Streubesitzbeteiligung* est détenue par une société résidente, les dividendes qu'elle perçoit d'une société résidente sont exonérés d'impôt pendant les années litigieuses et jusqu'à l'entrée en vigueur du « Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rs. C-284/09 » (loi portant mise en œuvre de l'arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670) du 21 mars 2013 en vertu de l'article 8b, paragraphe 1, du KStG. Conformément à l'application combinée de l'article 31, paragraphe 1, du KStG et de l'article 36, paragraphe 2, point 2, de l'ESTG, l'impôt sur les revenus du capital retenu est imputé sur la dette fiscale de la société résidente pour la période litigieuse et peut, le cas échéant, faire l'objet d'un remboursement. L'imputation (et le cas échéant le remboursement) de l'impôt sur les revenus du capital présuppose que cet impôt ait été retenu et acquitté. La preuve doit en être apportée par la production de l'attestation visée à l'article 45a, paragraphes 2 ou 3, de l'ESTG.

b. Le traitement fiscal des dividendes distribués à des sociétés non-résidentes et provenant d'une *Streubesitzbeteiligung*

Pour les distributions de dividendes aux sociétés non-résidentes qui détiennent une *Streubesitzbeteiligung*, l'article 32, paragraphe 5, du KStG prévoit la possibilité d'un remboursement de l'impôt sur les revenus du capital. Toutefois, les conditions de ce remboursement diffèrent de celles applicables à l'imputation ou au remboursement de l'impôt sur les revenus du capital aux sociétés résidents.

aa. La genèse de l'article 32, paragraphe 5, du KStG

L'article 32, paragraphe 5, du KStG a été introduit par le législateur après que la Cour a rendu l'arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne (C-284/09, EU:C:2011:670) [omissis]. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que le [Or. 11] caractère libératoire de la retenue à la source prévue à l'article 32, paragraphe 1, du KStG pour les dividendes versés à des sociétés non-résidentes qui n'atteignent pas le seuil de participation prévu 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 (directive mères-filiales), est contraire à la libre circulation des capitaux consacrée par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et par l'accord sur l'Espace économique européen (accord EEE).

En vertu de la situation juridique en vigueur avant l'introduction de l'article 32, paragraphe 5, du KStG, les dividendes distribués par une société de capitaux résidente à des sociétés établies dans l'Union européenne ou l'EEE et qui ne relevaient pas du champ d'application de la directive mères-filiales étaient définitivement imposés au moyen d'une retenue d'impôt. Le taux de la retenue de l'impôt sur les revenus du capital était (ou est) fixé à 25 %. Ce taux pouvait éventuellement être réduit à 15 % en vertu de conventions préventives de double imposition, comme c'est le cas en l'espèce, ou du régime prévu par l'article 44a, paragraphe 9, de l'ESTG, mais l'impôt ne pouvait toutefois pas être intégralement

remboursé. En revanche, en cas de distribution de dividendes à des sociétés résidentes, l'impôt sur les revenus du capital retenu devait être imputé sur l'impôt sur les sociétés pour les dividendes non pris en compte lors de la détermination du revenu, conformément à l'article 8b, paragraphe 1, du KStG.

bb. Le contenu normatif de l'article 32, paragraphe 5, du KStG

L'article 32, paragraphe 5, du KStG subordonne le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital à différentes conditions, notamment de preuve et d'attestation.

Plus précisément, l'article 32, paragraphe 5, du KStG est libellé comme suit :

(5) [omissis] Si, pour les revenus du capital au sens de l'article 20, paragraphe 1, point 1, de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu), l'impôt sur les sociétés dû par le créancier a été 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 la loi relative à l'impôt sur le revenu, 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 : **[Or. 12]**
 - a) est également une société au sens de l'article 54 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ou de l'article 34 de l'accord sur l'Espace économique européen,
 - 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 1^{er} 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 la loi relative à l'impôt sur le revenu.

[omissis] 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 visés à l'article 8b, paragraphe 1, ne seraient 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 la loi relative à l'impôt sur le revenu, et
5. l'impôt sur les revenus du capital ne peut être imputé dans le chef du créancier ou d'un associé 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.

[omissis] Il appartient au créancier des revenus du capital d'apporter la preuve que les conditions de remboursement sont remplies [omissis]. 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. [omissis] 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 [Or. 13]. [omissis] 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'AO.

II. La pertinence des questions préjudicielles pour l'issue du litige au principal

Les questions déférées sont nécessaires à la résolution du litige. Sous réserve de la condition qui fait l'objet de la question préjudicielle, toutes les autres conditions d'un remboursement au titre de l'article 32, paragraphe 5, du KStG sont remplies.

1. L'article 32, paragraphe 5, du KStG est applicable aux années litigieuses en vertu de l'article 34, paragraphe 13b, du KStG.
2. Les dividendes sur lesquels l'impôt sur les revenus du capital a été retenu et acquitté constituent, d'un point de vue matériel, des revenus du capital au sens de l'article 20, paragraphe 1, point 1, de l'ESTG (article 32, paragraphe 5, première phrase, du KStG).
3. D'un point de vue personnel, le droit au remboursement exige que le créancier soit une société soumise à une obligation fiscale limitée en vertu de l'article 2, point 1, du KStG, qui est également une société au sens de l'article 54 TFUE [article 32, paragraphe 5, point 1, sous a), du KStG], dont le siège social [article 10, paragraphe 1, sous a), du KStG] et le siège de direction

(article 11, paragraphe 1, de l'AO) se situent sur le territoire national d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État de l'EEE [article 32, paragraphe 5, première phrase, point 1, sous b), du KStG] et qui, dans l'État de son siège de direction, est soumise, sans droit d'option, à une obligation fiscale illimitée, comparable à [celle prévue à] l'article 1^{er} du KStG, dont elle n'est pas exonérée [article 32, paragraphe 5, première phrase, point 1, sous c), du KStG]. Ces conditions sont remplies en l'espèce.

a. En tant que bénéficiaire de dividendes distribués par une société établie en Allemagne, la requérante est une société soumise à une obligation fiscale limitée en vertu de l'article 2, point 1, du KStG. Elle est également une société au sens de l'article 54 TFUE [article 32, paragraphe 5, point 1, sous a), du KStG].

b. La condition prévue à l'article 32, paragraphe 5, première phrase, point 1, sous b), du KStG est également remplie. Le siège social de la requérante au sens de l'article 10 de l'AO et son siège de direction au sens de l'article 11 de l'AO se trouvent [au Royaume-Uni]. **[Or. 14]**

aa. S'agissant, notamment, du siège de direction, la requérante a fait valoir et a démontré par la production de documents appropriés, emportant ainsi la conviction de la chambre de céans, que ses gérants (*Directors*) sont principalement établis en Angleterre et que les réunions de son conseil d'administration ont eu lieu au siège de la société [au Royaume-Uni]. À cet égard, la requérante a produit un extrait du registre du commerce anglais (*Companies House*) contenant une liste des personnes concernées, qui sont majoritairement résidentes en Angleterre. En outre, la requérante a produit – à titre d'exemple selon ses propres indications – deux procès-verbaux de réunions des gérants, en date du 31 janvier 2007, conservés au siège de la société [omissis]. De plus, la requérante a produit le *Directors' Report and Financial Statements* (rapport des gérants et états financiers) au 31 mars 2009, qui mentionne expressément, sous la rubrique « *key management personnel* » (principaux dirigeants), les « *UK based directors* » (gérants basés au Royaume-Uni).

bb. Cela étant, la chambre de céans est convaincue que l'exigence que le siège social (article 10 de l'AO) et le siège de direction (article 11 de l'AO) se trouvent sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État de l'EEE (article 32, paragraphe 5, première phrase, point 1, du KStG) est contraire au droit primaire de l'Union et ne trouve donc pas à s'appliquer en tout état de cause.

(1) En effet, la nouvelle réglementation trouve son origine dans une violation de la libre circulation des capitaux et, en principe, la portée de cette liberté fondamentale a vocation à s'étendre aux pays tiers [omissis]. La Cour a précisément fondé son arrêt *Commission/Allemagne* (C-284/09) [omissis], qui a justifié l'introduction de l'article 32, paragraphe 5, du KStG, sur la libre circulation des capitaux (article 63 TFUE) et non pas sur la liberté d'établissement (article 49 TFUE). La Cour a ainsi indiqué que, en soumettant les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres, dans le cas où n'est

pas atteint le seuil de participation d'une société mère dans le capital de sa filiale prévu 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, telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003, à une imposition plus lourde, en termes économiques, que celle grevant les dividendes **[Or. 15]** distribués à des sociétés dont le siège est situé sur son territoire, un État membre manque aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56, paragraphe 1, CE. Le fait qu'il y ait lieu d'y voir une violation de la libre circulation des capitaux a pour conséquence que les sociétés mères établies dans des États tiers qui n'atteignent pas le seuil de participation requis peuvent également se prévaloir d'une violation du droit primaire de l'Union. En effet, la libre circulation des capitaux est la seule liberté fondamentale qui puisse également être appliquée vis à vis des pays tiers (voir arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670) [omissis]. L'article 63, paragraphe 1, TFUE (ancien article 56 CE) dispose que toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.

Cela est confirmé par l'arrêt du 13 novembre 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960) [omissis]. Selon cet arrêt, l'imposition des [dividendes] versés aux fonds de pension étrangers constitue une violation de la libre circulation des capitaux. En effet, les fonds de pension résidents pouvaient percevoir des dividendes en franchise d'impôt, car ils auraient la possibilité, dans le cadre de l'établissement de l'impôt par voie de rôle, d'imputer sur l'impôt sur les sociétés l'impôt sur les revenus du capital qui a été retenu ou d'obtenir le remboursement de la quasi-totalité de ce dernier. Or, les fonds de pension non-résidents ne pourraient pas procéder à de telles imputations ou obtenir de tels remboursements, dès lors que, pour de tels fonds, l'impôt sur les sociétés acquitté par voie de retenue à la source serait libératoire, conformément à l'article 32, paragraphe 1, point 2, du KStG et constituerait, à leur égard, une charge fiscale définitive. La Cour a ainsi considéré qu'il y avait là une violation de la libre circulation des capitaux. Par conséquent, cet arrêt plaide également en faveur de la thèse selon laquelle, en raison de la libre circulation des capitaux, les sociétés bénéficiaires de dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionariat dispersé, établies dans des pays tiers, ne peuvent pas non plus être placées dans une situation moins favorable que les sociétés bénéficiaires de dividendes similaires ayant leur siège sur le territoire national ou sur le territoire de l'Union.

Étant donné que, avec une participation de 5,26 % au cours des années litigieuses, la requérante ne détient pas de participation majoritaire dans Ambratec GmbH, une décision sur l'articulation entre la libre circulation des capitaux et la liberté d'établissement, notamment dans les cas de figure concernant des pays tiers, est superflue. **[Or. 16]**

(2) En ce qui concerne la violation de la libre circulation des capitaux, il convient de restreindre l'article 32, paragraphe 5, première phrase, point 1, du KStG, en ce

sens qu'il s'applique également aux sociétés ayant leur siège social ou leur siège de direction dans des pays tiers.

(a) Conformément à l'article 23 du Grundgesetz (Loi fondamentale de la République fédérale d'Allemagne) et à l'article 267 TFUE (ancien article 249 CE), le droit de l'Union fait partie intégrante du droit fédéral et prime même sur le droit national [omissis]. Par conséquent, ces juridictions ne peuvent pas appliquer les dispositions allemandes dans la mesure où elles violent le droit de l'Union.

Toutefois, en cas de violation du droit primaire de l'Union, la norme nationale n'est pas totalement inapplicable. En effet, la primauté du droit de l'Union n'a pas une incidence telle qu'il convient, en principe, d'écarter toute application de la norme contraire à ce droit. Les exigences du droit de l'Union, formulées de manière contraignante par la Cour, doivent plutôt, dans des cas appropriés, être interprétées au moyen de la « réduction salvatrice » (*geltungserhaltende Reduktion*) [omissis]. On crée ainsi un état conforme au droit de l'Union par la voie de la formation prétorienne du droit.

(b) Eu égard à ce qui précède, il y a lieu d'interpréter l'article 32, paragraphe 5, première phrase, point 1, du KStG, par la réduction de cette norme à son noyau conforme au droit de l'Union, en ce sens que la réglementation s'applique également aux sociétés ayant leur siège social ou leur siège de direction dans des pays tiers.

Dans le cas du présent litige, cela signifie que le régime prévu à l'article 32, paragraphe 5, de l'ESTG serait pertinent même si le siège de direction de la requérante ne se trouvait pas au [Royaume-Uni]. En effet, le lieu du siège de direction d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État de l'EEE n'est pas déterminant, compte tenu à cet égard de la réduction de la norme à son noyau conforme au droit de l'Union.

c. La condition prévue à l'article 32, paragraphe 5, première phrase, point 1, sous c), du KStG est également remplie. La requérante est assujettie, sans possibilité d'option et sans en être exonérée, à une obligation fiscale illimitée comparable à [celle prévue à] l'article 1 du KStG dans l'État où elle a son siège de direction. **[Or. 17]**

Le siège de direction de la requérante est situé [au Royaume-Uni]. Elle y est également assujettie à l'impôt de manière illimitée. Il n'existe ni option ni exemption.

d. En outre, l'exigence prévue à l'article 32, paragraphe 5, première phrase, point 2, du KStG est également satisfaite. Conformément à cette disposition, la société mère étrangère doit détenir une participation directe dans le capital de la société débitrice des revenus du capital et ne doit pas satisfaire à la condition de seuil de participation prévue à l'article 43b, paragraphe 2, de l'ESTG. Ainsi, le montant de la participation doit être inférieur à 10 %. La requérante détient 5,26 % du capital nominal de la société allemande Ambratec GmbH, donc moins de 10 %.

e. L'attestation de l'administration fiscale britannique (HM Revenue & Custom) du 12 août 2014 [omissis] satisfait aux exigences de preuve prévues à l'article 32, paragraphe 5, quatrième phrase, du KStG.

4. L'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 1, du KStG exige que le créancier des revenus du capital ne puisse pas réclamer un [omissis] remboursement en application d'autres dispositions. Cette condition est remplie. Aucun remboursement au titre de l'article 44a, paragraphe 9, ou de l'article 50d, paragraphe 1, deuxième phrase, de l'EstG notamment n'est envisageable dans le cadre du présent litige.

5. L'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 2, du KStG s'applique également. Conformément à cette disposition, le droit au remboursement au sens de l'article 32, paragraphe 5, première phrase, du KStG s'applique uniquement aux revenus du capital qui ne seraient pas pris en compte dans la détermination du revenu conformément à l'article 8b, paragraphe 1, du KStG. De cette manière, la loi garantit, d'une part, que le remboursement n'est pas réduit, au sens de l'article 8b, paragraphe 4 (nouvelle version), du montant forfaitaire des charges d'exploitation non déductibles [omissis]. D'autre part, et surtout, la référence croisée à l'article 8b, paragraphe 1, du KStG empêche le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital dans les cas visés à l'article 8b, paragraphe 4 (nouvelle version), c'est-à-dire pour les dividendes imposables provenant de participations détenues par un actionnariat dispersé. Il s'ensuit que la procédure de remboursement prévue à l'article 32, paragraphe 5, du KStG vise désormais, sans restriction et y compris les participations d'affiliation et les participations détenues par un actionnariat dispersé, les seules rémunérations perçues jusqu'à la date limite du 28 février 2013 (voir article 34, paragraphe 7a, deuxième phrase, dans la version de la loi du 21 mars 2013 portant mise en œuvre de l'arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09 [omissis]). Cette condition est remplie pour les distributions de dividendes au cours des années litigieuses. **[Or. 18]**

6. L[condition de l']article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 3, du KStG, selon lequel les revenus du capital en vertu de dispositions étrangères ne sont pas imputés à une personne qui n'aurait pas droit au remboursement en vertu de ce même paragraphe si elle percevait directement les revenus du capital, est remplie en l'espèce. En particulier, au regard des règles étrangères relatives, par exemple, à l'imposition de groupe, les dividendes litigieux ne sont pas imputés dans le chef d'une personne qui ne pourrait elle-même prétendre au remboursement au sens de l'article 32, paragraphe 5, du KStG.

7. Enfin, dans le cas d'une application par analogie de l'article 50d, paragraphe 3, de l'EstG, le droit à un remboursement total ou partiel de l'impôt sur les revenus du capital n'est pas exclu puisque ses conditions ne sont pas remplies. Au vu de ces éléments, il n'y a pas lieu de se prononcer sur la légalité de cette condition [omissis].

8. L'obligation prévue à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG paraît néanmoins problématique.

a. Selon cette disposition, le droit au remboursement est refusé si l'impôt sur le revenu du capital retenu peut être imputé dans le chef du créancier ou de l'associé direct ou indirect du créancier, ou déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels ; la simple possibilité d'un report de l'imputation suffit à cet égard. Ainsi, un remboursement n'est accordé, conformément à l'article 32, paragraphe 5, du KStG, que si le désavantage des non-résidents bénéficiaires des dividendes par rapport aux résidents bénéficiaires ne peut pas être compensé par une imputation, une déduction de l'assiette ou un report d'imputation à l'étranger.

Il y a lieu d'ajouter que, conformément à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG, la requérante doit apporter la preuve que cette condition est remplie en produisant une attestation délivrée par l'administration fiscale étrangère qui établit 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 effectivement eu lieu. À cet égard, la chambre de céans comprend la disposition légale en ce sens que l'attestation doit être produite tant pour le créancier des revenus du capital, à savoir la requérante, que pour l'ensemble des associés directs et indirects concernés. En effet, la règle est formulée de manière large [Or. 19] de manière à pouvoir être comprise de manière générale et donc en relation avec tous les niveaux. Cela est confirmé par le contexte dans lequel s'inscrit l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG, qui exige que l'impôt sur les revenus du capital ne puisse pas être imputé dans le chef du créancier ou de l'un de ses associés directs ou indirects, ni être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels. Eu égard à cette condition, l'exigence de l'attestation, qui fait manifestement référence à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG, doit, pour des raisons systémiques, être étendue à l'ensemble des niveaux de participations.

b. En l'espèce, il n'est toutefois pas possible de déterminer si la condition prévue à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG est remplie. La requérante est détenue à 100 % par The Amber Chemical Co. Ltd. Il s'agit d'une société cotée en bourse. Le traitement de l'impôt sur les revenus du capital dans le chef de The Amber Chemical Co. Ltd, et, notamment de ses associés, n'est pas matériellement vérifiable.

aa. S'agissant de la requérante, celle-ci a produit une attestation de l'administration fiscale britannique (les HMRC) du 12 août 2014 [omissis]. Cette attestation confirme, tant pour l'exercice 2006/2007 (flux de dividendes des années 2006 et 2007) que pour l'exercice 2008/2009 (flux de dividendes de 2008), qu'il n'y a pas eu d'exonération de l'impôt allemand sur les revenus du capital et qu'une telle exonération ne pourra pas avoir lieu à l'avenir. Contrairement à ce que soutient la défenderesse, la question de savoir si cela résulte juridiquement d'une exonération de dividendes ou d'un manque de volume d'imputation en raison d'une situation déficitaire est sans pertinence à cet égard. En effet, dans une

situation interne, l'impôt sur les revenus du capital est imputé et remboursé également au cours d'une année déficitaire.

bb. Il n'est toutefois pas possible d'apporter une preuve correspondante s'agissant de l'exigence que non seulement l'impôt sur le revenu du capital retenu n'a pas été imputé dans le chef de la requérante, mais qu'il n'a pas non plus été imputé ou pris en compte aux fins de réduire le montant de l'impôt dans le chef de ses associés directs ou indirects. **[Or. 20]**

Il est vrai que la requérante a soumis des décomptes fiscaux concernant The Amber Chemical Co. Ltd, sa société mère, [omissis]. En tout état de cause, même à supposer, à l'instar de la requérante, qu'il n'y ait pas eu d'imputation des retenues à la source allemandes au niveau de The Amber Chemical Co. Ltd., des constatations analogues concernant les associés de cette société, en tant qu'associés indirects de la requérante, font défaut. De plus, il ne s'agit pas d'une attestation étrangère au sens de l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG.

Dans la mesure où la requérante a produit des attestations globales de non-imputation des HMRC en date du 24 mai 2016, il en ressort qu'une imputation n'est généralement pas possible dans le cas de personnes qui ne détiennent que des participations indirectes (c'est-à-dire à partir du niveau des associés directs de la requérante). Il s'agit toutefois d'une déclaration générale de l'autorité fiscale britannique, sans rapport concret avec le litige, notamment avec les associés indirects de la requérante. Il convient d'ajouter qu'on ne sait pas dans quels États résidaient les associés indirects – à savoir les détenteurs de participations directes dans The Amber Chemical Co. Ltd, cotée en bourse – au cours des années litigieuses et que ce point ne peut pas non être clarifié. Par conséquent, les attestations globales de non-imputation souffrent également du fait qu'elles n'ont pas été clairement délivrées par l'administration fiscale compétente.

c. Dans ces conditions, il y aurait lieu de rejeter la demande de remboursement présentée par la requérante en application de l'article 32, paragraphe 5, du KStG. Il en irait différemment si l'exigence prévue à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, et à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG était contraire à la libre circulation des capitaux et ne devait donc pas être appliquée. Dans ce cas, il y aurait lieu de faire droit à la demande de remboursement de la requérante. Il s'ensuit que la question de savoir si la libre circulation des capitaux s'oppose aux dispositions de l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, et de l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG est déterminante pour l'issue du litige.

III. Les doutes quant à la conformité avec le droit de l'Union

La chambre de céans a des doutes quant à la conformité avec le droit de l'Union, s'agissant de la violation de la libre circulation des capitaux (article 63,

paragraphe 1, et article 65 TFUE), en tant que droit primaire de l'Union, ainsi que du principe de proportionnalité et du principe de l'effet utile. [Or. 21]

1. Question préjudicielle 1 : sur l'applicabilité de l'article 63, paragraphe 1, et de l'article 65 TFUE

En tant que société étrangère soumise à une obligation fiscale limitée, la requérante verra les dividendes qu'elle a perçus soumis à un impôt sur les revenus du capital au taux de 15 % et elle ne dispose pas, en raison de l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, et de l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG, d'une possibilité d'imputation ou de remboursement. En comparaison, l'impôt sur les revenus du capital est imputé en totalité sur l'impôt sur les sociétés dû par les sociétés allemandes soumises à une obligation fiscale illimitée et il est remboursé le cas échéant. La chambre de céans s'interroge sur le point de savoir si cette différence de traitement est contraire à la libre circulation des capitaux consacrée par les dispositions combinées de l'article 63, paragraphe 1, et de l'article 65 TFUE.

a. L'atteinte au champ de protection

Il résulte de la jurisprudence de la Cour que les mesures interdites par l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États (arrêts du 13 novembre 2019, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, [omissis] point 48, et du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:24939, point 39).

aa. En particulier, le fait, pour un État membre, d'accorder aux dividendes versés aux fonds de pension non-résidents un traitement moins favorable que celui qui est réservé aux dividendes versés à des fonds de pension résidents est susceptible de dissuader les sociétés établies dans un État autre que cet État membre de procéder à des investissements dans ce même État membre et constitue, par conséquent, une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE (voir, ainsi, en ce qui concerne l'imposition des fonds de pension non-résidents percevant des dividendes provenant du territoire [de l'Union], arrêt du 13 novembre 2019, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960 [omissis], point 49 ; voir également arrêt du 20 octobre 2011, *Commission/Allemagne*, C-284/09, EU:C:2011:67072, points 72 et 73 ; dans le même sens, voir arrêt du 22 novembre 2012, *Commission/Allemagne*, C-600/10, non publié, EU:C:2012:737, [omissis] point 15). [Or. 22]

Le fait de soumettre les dividendes distribués à des sociétés non-résidentes à une imposition plus lourde que les dividendes de même nature distribués à des sociétés résidentes constitue un tel traitement moins favorable (voir, ainsi, en ce qui

concerne l'imposition des fonds de pension non-résidents percevant des dividendes provenant du territoire [de l'Union], arrêt du 13 novembre 2019, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960 [omissis], point 49 ; voir également en ce sens, arrêt du 17 septembre 2015, *Miljoen e.a.*, C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608 [omissis], point 48). Il en va de même pour l'exonération, totale ou substantielle, des dividendes versés à une société résidente, alors que les dividendes versés à une société non-résidente font l'objet d'une retenue à la source définitive (voir, en ce sens, arrêt du 8 novembre 2012, *Commission/Finlande*, C-342/10, EU:C:2012:688, points 32 et 33).

bb. Dans ces conditions, il existe une atteinte au champ de protection de la libre circulation des capitaux prévue à l'article 63 TFUE. En effet, l'article 32, paragraphe 5, du KStG subordonne le remboursement de l'impôt sur le revenu du capital aux sociétés non-résidentes qui détiennent une participation inférieure à 10 % ou 15 % dans une société résidente à des conditions plus strictes que le remboursement de l'impôt sur le revenu du capital à des sociétés résidentes qui détiennent des participations équivalentes. En effet, les sociétés non-résidentes ne sont remboursées de l'impôt sur le revenu du capital que si l'impôt retenu ne peut ni être imputé dans le chef du créancier ou de l'associé direct ou indirect du créancier, ni être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels. En outre, conformément à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG, cela doit être prouvé en produisant une attestation délivrée par l'administration fiscale étrangère. Or, cette exigence n'est pas requise pour le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital aux sociétés résidentes.

b. Sur les doutes quant à la justification de l'atteinte

La chambre de céans a des doutes quant à la justification de cette atteinte.

aa. L'article 65 TFUE [Or. 23]

Il existe des doutes quant au fait que la règle prévue à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, et à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG soit justifiée au regard de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE. Selon cette dernière disposition, l'article 63 CE est sans préjudice du droit des États membres d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation au regard de leur résidence ou du lieu où leurs capitaux sont investis.

Cette disposition, en tant que dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Partant, elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État dans lequel ils investissent leurs capitaux est automatiquement compatible avec le traité FUE (voir arrêt du 13 novembre 2019, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, [omissis] point 63). La dérogation prévue à

l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE est elle-même limitée par l'article 65, paragraphe 3, TFUE, qui prévoit que les dispositions nationales visées au paragraphe 1 de cet article « ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63 [TFUE] » (voir arrêts du 13 novembre 2019, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, [omissis] point 63, et du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:24939, [omissis] points 55 et 56).

Il y a lieu, dès lors, de distinguer les différences de traitement permises au titre de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE des discriminations interdites par l'article 65, paragraphe 3, TFUE. Pour qu'une réglementation fiscale nationale puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il est nécessaire que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (voir arrêts du 13 novembre 2019, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, [omissis] point 64, et du 10 mai 2012, *Santander Asset Management SGIIC e.a.*, C-338/11 à C-347/11, EU:C:2012:286 23, [omissis] point 23).

À cet égard, le caractère comparable d'une situation transfrontalière avec une situation interne doit être examiné en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions [Or. 24] nationales en cause ainsi que de l'objet et du contenu de ces dernières (voir arrêt du 13 novembre 2019, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, [omissis] point 65 [omissis]).

En outre, à partir du moment où 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, pour les dividendes qu'elles perçoivent d'une société résidente, la situation desdites sociétés non-résidentes se rapproche de celle des sociétés résidentes (voir arrêts du 8 novembre 2007, *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, [omissis] point 38, et du 20 octobre 2011, *Commission/Allemagne*, C-284/09, EU:C:2011:67072, [omissis] point 56 [omissis]).

En effet, c'est le seul exercice par ce même État 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 bénéficiaires non-résidents ne soient pas confrontés à une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE (ancien article 56 CE), 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 non-résidents soient soumis à un traitement équivalent à celui dont bénéficient les résidents (voir arrêts du 8 novembre 2007, *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655,

[omissis] point 39, et du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:67072, [omissis] point 56 [omissis]).

Dans le présent litige, la République fédérale d'Allemagne a opté pour l'exercice de sa compétence fiscale à l'égard des dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé et versés à des sociétés résidentes par l'imposition au titre de l'impôt sur les revenus du capital, suivie d'une possibilité d'imputation. Toutefois, la République fédérale d'Allemagne a également opté pour la soumission à l'impôt sur les revenus du capital de cette catégorie de dividendes quand ils sont distribués à des sociétés non-résidentes. Elles se trouvent dans une situation comparable afin d'éviter une imposition en chaîne. **[Or. 25]**

Il n'apparaît pas que les sociétés résidentes bénéficiaires de dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé ne sont pas comparables à leurs homologues établies à l'étranger. À cet égard, il n'apparaît pas justifié de prévoir différentes conditions pour obtenir un remboursement ou une imputation de l'impôt sur les revenus du capital.

bb. Sur la condition dite Amurta

La chambre de céans a également des doutes quant au fait que la différence de traitement soit justifiée en vertu de la condition dite Amurta

Selon cette condition, la perception définitive de l'impôt sur les revenus du capital dans l'État de la source peut être justifiée si le pays de résidence l'impute intégralement sur l'impôt constaté et, le cas échéant, le rembourse (voir, à cet égard, arrêt du 8 novembre 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, points 79 et suiv.); cela pourrait tenir compte de la règle de l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG, qui fait ici l'objet des débats (point 61 [de l'arrêt Amurta]).

En l'espèce, une telle possibilité d'imputation dans l'État d'établissement de la requérante pourrait découler de l'article 23, paragraphe 2, sous a), du DBA-GB. Selon cette disposition, l'impôt allemand payable directement ou par voie de déduction sur les bénéfices ou les revenus provenant de sources situées en Allemagne, en vertu de la législation allemande, est imputé sur les impôts du Royaume-Uni, qui sont calculés sur la base des bénéfices ou des revenus utilisés pour calculer l'impôt allemand. Par conséquent, s'il est vrai que la convention prévoit une imputation, celle-ci se limite toutefois à l'impôt britannique afférent aux dividendes distribués par une société allemande. Partant, l'imputation de l'impôt allemand sur le revenu du capital au taux de 15 % n'est pas garantie.

En ce qui concerne les associés indirects, il n'est matériellement pas possible de les identifier, de sorte qu'il est impossible de déterminer si des possibilités bilatérales d'imputation de l'impôt sur les revenus du capital existent dans l'État de résidence. **[Or. 26]**

À cela s'ajoute le fait que l'extension de l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG à l'ensemble des associés indirects exige, notamment, des recherches qui ne sont pas imposées à une société résidente percevant des dividendes.

2. Question 2 : sur la violation du principe d'effectivité et du principe de l'effet utile

Dans l'hypothèse où la première question préjudicielle appellerait une réponse négative et qu'il serait donc compatible avec la libre circulation des capitaux qu'une société non-résidente, qui perçoit des dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionariat dispersé, doive, aux fins du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital, apporter la preuve, par une attestation délivrée par l'administration fiscale étrangère, que l'impôt sur les revenus du capital ne peut pas être imputé dans son chef ou dans celui de l'un de ses associés directs ou indirects ou bien être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels, la chambre de céans a des doutes sur le point de savoir si le principe de proportionnalité et le principe de l'effet utile s'opposent à l'exigence d'une telle attestation s'il est impossible, dans les faits, pour les non-résidents bénéficiaires de dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionariat dispersé de la produire.

Selon le principe de l'effet utile, il appartient aux États membres de prendre toutes mesures pour donner au droit [de l'Union] la plus grande efficacité possible. Le principe d'effectivité stipule que l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique [de l'Union] ne doit pas être rendu pratiquement impossible ou excessivement difficile en pratique (voir arrêts du 8 mars 2001, [OMISSIS Metallgesellschaft e.a., [omissis] C-397/98 et C-410/98, EU:C:2001:134] point 85 [omissis], et du 2 octobre 2003, Weber's Wine World e.a., C-147/01, EU:C:2003:533 [omissis] point 38). Le principe de proportionnalité stipule que les mesures visant à atteindre ces objectifs doivent être appropriées et ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour les atteindre (voir arrêt du 26 février, Wächter, EU:C:2019:138 [omissis] point 63).

À supposer que la condition prévue à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG soit compatible avec la libre circulation des capitaux, l'exigence de preuve que cette condition est remplie pour tous les associés directs ou indirects au moyen d'attestations correspondantes des autorités fiscales étrangères, conformément à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG, pose des problèmes considérables au contribuable sollicitant le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital [Or. 27], en l'occurrence la requérante. La production de ces attestations exige un effort de recherche disproportionné, voire impossible en pratique, comme c'est le cas en l'espèce. Dans ce cas, l'exercice de la libre circulation des capitaux est rendu pratiquement impossible pour le contribuable sollicitant le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital, en l'occurrence la requérante. Il s'ensuit que, par cette exigence, la République fédérale d'Allemagne n'a pas pris de mesure visant à conférer le plus large effet possible

au droit [de l'Union], mais ferait même échec, de facto, à la mise en œuvre de celui-ci.

La loi ne prévoit pas non plus d'exceptions à l'exigence de preuve prévue à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG. En vertu de la loi, il est sans importance que le créancier se trouve dans l'impossibilité matérielle de présenter les pièces justificatives ou les attestations de l'administration fiscale étrangère ou qu'il soit déraisonnable de l'exiger du créancier. La chambre de céans a des doutes sur la conformité de cette situation avec des aspects de proportionnalité de l'État de droit et, en particulier, avec le principe de l'effet utile reconnu par le droit de l'Union. Même si la Cour reconnaît communément à l'État membre une marge importante dans la mise en œuvre procédurale du droit matériel prescrit par le droit de l'Union, il existe des limites. Celles-ci sont toutefois dépassées lorsque la production de la preuve est de facto bloquée [omissis].

[omissis]