

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

6 mars 2007*

Dans l'affaire C-292/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Finanzgericht Köln (Allemagne), par décision du 24 juin 2004, parvenue à la Cour le 9 juillet 2004, dans la procédure

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

contre

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, MM. P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, R. Schintgen et J. Klučka, présidents de chambre, M. J. N. Cunha Rodrigues, M^{me} R. Silva de Lapuerta, MM. M. Ilešič, J. Malenovský, U. Löhmus et E. Levits (rapporteur), juges,

avocat général: M. A. Tizzano, puis M^{me} C. Stix-Hackl,

greffiers: M. B. Fülöp et M^{me} K. Sztranc-Stawiczek, administrateurs,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 8 septembre 2005,

considérant les observations présentées:

— pour M. Meilicke, M^{mes} Weyde et Stöffler, par M^{es} W. Meilicke et R. Portner, Rechtsanwälte,

- pour le gouvernement allemand, par M. C. Quassowski, M^{me} A. Tiemann et M. R. Stotz, en qualité d'agents, assistés de M^e K.-T. Stopp, Rechtsanwalt,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. T. Ward, barrister,

- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. K. Gross et R. Lyal, en qualité d'agents,

ayant entendu M. l'avocat général Tizzano en ses conclusions à l'audience du 10 novembre 2005,

vu l'ordonnance de réouverture de la procédure orale du 7 avril 2006 et à la suite de l'audience du 30 mai 2006,

considérant les observations présentées:

- pour M. Meilicke, M^{mes} Weyde et Stöffler, par M^{es} W. Meilicke et D. E. Rabback, Rechtsanwälte,

- pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma, R. Stotz et V. Rietmeyer, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement tchèque, par M. T. Boček, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement danois, par M. J. Molde, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement hellénique, par M. K. Georgiadi, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement espagnol, par M. J. M. Rodríguez Cárcamo, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement français, par M. J.-C. Gracia, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement hongrois, par M^{mes} R. Somssich et A. Müller, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement néerlandais, par M. M. de Grave, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement autrichien, par M. H. Dossi, en qualité d'agent,

- pour le gouvernement suédois, par M^{mes} K. Wistrand et A. Falk, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. P. Baker, QC,

- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. K. Gross et R. Lyal, en qualité d'agents,

ayant entendu M^{me} l'avocat général Stix-Hackl en ses conclusions à l'audience du 5 octobre 2006,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 56 CE et 58 CE.

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. W. Meilicke ainsi que M^{mes} H. C. Weyde et M. Stöffler, en leur qualité d'héritiers de M. H. Meilicke, décédé le 3 mai 1997, au Finanzamt Bonn-Innenstadt (ci-après le «Finanzamt») au sujet de l'imposition des dividendes versés au défunt au cours des années 1995 à 1997 par des sociétés établies au Danemark et aux Pays-Bas.

Le cadre juridique

Le droit communautaire

- 3 Inscrit sous le chapitre 4, intitulé «Les capitaux et les paiements», du titre III, lui-même intitulé «La libre circulation des personnes, des services et des capitaux», de

la troisième partie du traité CE, consacrée aux politiques de la Communauté, l'article 56, paragraphe 1, CE énonce:

«Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.»

4 L'article 58, paragraphe 1, CE prévoit:

«L'article 56 CE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres:

a) 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 en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis;

[...]»

5 L'article 58, paragraphe 3, CE dispose:

«Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 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 56 CE.»

Le droit allemand applicable pendant les années 1995 à 1997

- 6 Conformément aux articles 1^{er}, 2 et 20 de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz), du 7 septembre 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1898), telle que modifiée par la loi du 13 septembre 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1569, ci-après l'«EstG»), les dividendes dont bénéficie une personne domiciliée et donc assujettie à l'impôt sur le revenu à titre principal en Allemagne y sont imposables en tant que revenus de capitaux.

- 7 Conformément à l'article 27, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz), du 11 mars 1991 (BGBl. 1991 I, p. 638) telle que modifiée par la loi du 13 septembre 1993, les dividendes distribués par des sociétés de capitaux assujetties à l'impôt sur les sociétés à titre principal en Allemagne sont taxés au titre de cet impôt à hauteur de 30 %. Ce fait se traduit par une distribution de 70 % des bénéfices avant impôt et un avoir fiscal de 30/70, soit 3/7 des dividendes perçus.

- 8 En vertu de l'article 36, paragraphe 2, point 3, de l'EstG, cet avoir fiscal ne s'applique qu'aux dividendes perçus de sociétés de capitaux assujetties à l'impôt à titre principal en Allemagne. Par conséquent, les assujettis à l'impôt sur le revenu à titre principal en Allemagne bénéficient dudit avoir fiscal lorsqu'ils perçoivent des dividendes de sociétés allemandes, mais non lorsqu'ils perçoivent des dividendes de sociétés étrangères.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 9 Feu M. H. Meilicke, qui était domicilié en Allemagne, possédait des actions de sociétés établies aux Pays-Bas et au Danemark. Au cours des années 1995 à 1997, il a perçu, à ce titre, des dividendes pour un montant total de 39 631,32 DEM, soit 20 263,17 euros.
- 10 Par lettre du 30 octobre 2000, les requérants au principal ont demandé au Finanzamt un avoir fiscal égal à 3/7 de ces dividendes, à déduire de l'impôt sur le revenu établi au nom de M. H. Meilicke.
- 11 Le Finanzamt a rejeté cette demande, au motif que seul l'impôt sur les sociétés frappant une société assujettie à titre principal à l'impôt sur les sociétés en Allemagne peut être imputé sur l'impôt sur le revenu.
- 12 Les requérants au principal ont introduit un recours contre cette décision devant le Finanzgericht Köln.

- 13 C'est dans ces conditions que le Finanzgericht Köln a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 36, paragraphe 2, point 3, de [l'EstG], en vertu duquel seul l'impôt sur les sociétés d'une société ou d'une association assujettie à titre principal à l'impôt sur les sociétés est imputé sur l'impôt sur le revenu, à hauteur de 3/7 des revenus au sens de l'article 20, paragraphe 1, points 1 ou 2, de l'EstG, est-il compatible avec les articles 56, paragraphe 1, CE et 58, paragraphes 1, sous a), et 3, CE?»

Sur la question préjudicielle

Sur le fond

- 14 Ainsi que l'ont souligné les parties requérantes au principal, le Finanzgericht Köln a introduit sa demande de décision préjudicielle avant que ne soit rendu l'arrêt du 7 septembre 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477).
- 15 Au point 54 de cet arrêt, la Cour a conclu que le calcul d'un avoir fiscal octroyé à un actionnaire assujetti à l'impôt à titre principal en Finlande qui a reçu des dividendes d'une société établie en Suède doit tenir compte de l'impôt effectivement payé par la

société établie dans cet autre État membre, tel que découlant des règles générales applicables au calcul de la base d'imposition ainsi que du taux de l'impôt sur les sociétés dans ce dernier État membre.

16 Il ressort du dossier soumis à la Cour que, durant les années concernées, le taux de l'impôt sur les sociétés était de 34 % au Danemark et de 35 % aux Pays-Bas. Dans leurs observations devant la Cour, les parties requérantes au principal ont soutenu que la demande introduite devant l'administration fiscale allemande devrait donc être comprise comme une revendication d'un avoir fiscal qui s'élève non à 3/7 des revenus au sens de l'article 20, paragraphe 1, points 1 ou 2, de l'ESTG, mais à 34/66 desdits revenus pour les dividendes d'origine danoise et à 35/65 pour ceux d'origine néerlandaise.

17 De son côté, le gouvernement allemand, tout en alléguant que l'arrêt Manninen, précité, n'est pas transposable au litige au principal, précise que, dans le cadre du système d'imputation intégrale prévu par la législation allemande pour les distributions de dividendes d'origine nationale, la fraction de 3/7 des dividendes prévue par ladite législation ne constitue pas une imputation forfaitaire mais est liée au montant du taux d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés de 30 % en cas de distribution de dividendes. Dans le cas d'une distribution de dividendes d'origine étrangère, on ne pourrait donc accorder un avoir fiscal à hauteur de 3/7 des dividendes perçus qui ne serait pas lié au taux d'imposition applicable aux bénéfices distribués conformément à la législation relative à l'impôt sur les sociétés de l'État membre sur le territoire duquel est établie la société ayant versé ces dividendes.

18 Dans ces conditions, il convient de considérer que, par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, si les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation fiscale en

vertu de laquelle, lors d'une distribution de dividendes par une société de capitaux, un actionnaire assujéti à titre principal dans un État membre bénéficie d'un avoir fiscal, calculé en fonction du taux d'imposition des bénéfices distribués au titre de l'impôt sur les sociétés, lorsque la société distributrice est établie dans ce même État membre, mais non lorsque ladite société est établie dans un autre État membre.

19 Il est de jurisprudence constante que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire (arrêts du 29 avril 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rec. p. I-2651, point 19, et *Manninen*, précité, point 19).

20 Or, une réglementation fiscale telle que celle en cause au principal constitue une restriction au sens de l'article 56 CE.

21 En effet, il importe de constater que l'avoir fiscal prévu par la réglementation fiscale allemande en cause au principal a, tout comme celui prévu par la réglementation fiscale finlandaise décrite dans l'arrêt *Manninen*, précité, pour objectif de prévenir la double imposition des bénéfices des sociétés allemandes distribués aux actionnaires en imputant l'impôt dû au titre de l'impôt sur les sociétés par la société distribuant des dividendes sur l'impôt dû par l'actionnaire au titre de l'impôt sur le revenu

frappant les revenus de capitaux. Il résulte d'un tel système que, en définitive, les dividendes ne sont plus imposés dans le chef de l'actionnaire que dans la mesure où ils ne l'ont pas déjà été au titre de bénéfices distribués dans le chef de la société (voir, en ce sens, arrêt Manninen, précité, point 20).

22 Dès lors que l'avoir fiscal s'applique uniquement à l'égard des dividendes versés par des sociétés établies en Allemagne, ladite réglementation désavantage les personnes assujetties à l'impôt sur le revenu à titre principal dans cet État membre qui perçoivent des dividendes de sociétés établies dans d'autres États membres. En effet, ces personnes sont, quant à elles, imposées sans bénéficier de l'imputation, sur l'impôt frappant les revenus de capitaux, de l'impôt sur les sociétés dû par ces sociétés dans leur État d'établissement (voir, en ce sens, arrêt Manninen, précité, point 20).

23 Il s'ensuit que la réglementation fiscale en cause au principal est susceptible de dissuader les personnes assujetties à l'impôt sur le revenu à titre principal en Allemagne d'investir leurs capitaux dans des sociétés établies dans d'autres États membres.

24 Inversement, cette réglementation est de nature à produire un effet restrictif à l'égard de ces sociétés en ce qu'elle constitue, à l'encontre desdites sociétés, un obstacle à la collecte de capitaux en Allemagne. En effet, dans la mesure où les dividendes d'origine non allemande sont fiscalement traités de manière moins favorable que les dividendes distribués par des sociétés établies en Allemagne, les actions des sociétés établies dans d'autres États membres sont moins attrayantes pour les investisseurs résidant en Allemagne que celles de sociétés ayant leur siège dans cet État membre (voir arrêts du 6 juin 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec.

p. I-4071, point 35; Manninen, précité, point 23, et du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, point 64).

25 Se fondant sur les arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249) et Commission/Belgique (C-300/90, Rec. p. I-305), le gouvernement allemand soutient que la réglementation en cause au principal est justifiée par la nécessité d'assurer la cohérence du régime fiscal national.

26 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante, d'une part, pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, il faut que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (arrêt Manninen, précité, point 42).

27 D'autre part, un argument fondé sur la nécessité de sauvegarder la cohérence d'un régime fiscal doit être examiné au regard de l'objectif poursuivi par la réglementation fiscale en cause (arrêt Manninen, précité, point 43).

28 Même si la réglementation fiscale allemande repose sur un lien entre l'avantage fiscal et le prélèvement fiscal compensatoire, en prévoyant que l'avoir fiscal octroyé à l'actionnaire assujéti à l'impôt sur le revenu à titre principal en Allemagne est calculé en fonction de l'impôt sur les sociétés dû par la société établie dans cet État

membre sur les bénéfices distribués par celle-ci, une telle réglementation n'apparaît pas nécessaire à la préservation de la cohérence du régime fiscal allemand (voir, en ce sens, arrêt Manninen, précité, point 45).

29 En effet, l'objectif poursuivi par la réglementation fiscale allemande est d'éliminer la double imposition des bénéfices des sociétés distribués sous la forme de dividendes. Eu égard à cet objectif, la cohérence dudit régime fiscal reste assurée pour autant que la corrélation entre l'avantage fiscal consenti en faveur de l'actionnaire et l'impôt dû au titre de l'impôt sur les sociétés est maintenue. Dès lors, dans un cas tel que celui de l'affaire au principal, l'octroi, à un actionnaire assujéti à l'impôt sur le revenu à titre principal en Allemagne et détenant des actions d'une société établie dans un autre État membre, d'un avoir fiscal qui serait calculé en fonction de l'impôt dû par celle-ci au titre de l'impôt sur les sociétés dans ce dernier État membre ne mettrait pas en cause la cohérence du régime fiscal allemand et constituerait une mesure moins restrictive pour la libre circulation des capitaux que celle prévue par la réglementation fiscale allemande (voir, par analogie, arrêt Manninen, précité, point 46).

30 Certes, l'octroi d'un avoir fiscal au titre de l'impôt sur les sociétés dû dans un autre État membre est de nature à entraîner, pour la République fédérale d'Allemagne, une réduction de ses recettes fiscales relatives aux dividendes versés par des sociétés établies dans d'autres États membres. Toutefois, il ressort d'une jurisprudence constante que la réduction de recettes fiscales ne saurait être considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée pour justifier une mesure en principe contraire à une liberté fondamentale (arrêts précités Verkooijen, point 59, et Manninen, point 49).

- 31 Au vu des circonstances qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation fiscale en vertu de laquelle, lors d'une distribution de dividendes par une société de capitaux, un actionnaire assujéti à titre principal dans un État membre bénéficie d'un avoir fiscal, calculé en fonction du taux d'imposition des bénéfices distribués au titre de l'impôt sur les sociétés, lorsque la société distributrice est établie dans le même État membre, mais non lorsque ladite société est établie dans un autre État membre.

Sur les effets du présent arrêt dans le temps

- 32 Dans ses observations, le gouvernement allemand a évoqué la possibilité pour la Cour, au cas où elle constaterait qu'une réglementation nationale telle que celle en cause dans l'affaire au principal est incompatible avec les articles 56 CE et 58 CE, de limiter dans le temps les effets du présent arrêt.
- 33 À l'appui de sa demande, ledit gouvernement a, d'une part, attiré l'attention de la Cour sur les conséquences financières graves qu'aurait un arrêt opérant une telle constatation. D'autre part, il a fait valoir que, avant le prononcé de l'arrêt Verkooijen, précité, la République fédérale d'Allemagne a pu considérer que la réglementation litigieuse était conforme au droit communautaire.

34 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, l'interprétation que la Cour donne d'une règle de droit communautaire, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 234 CE, éclaire et précise la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies (voir, notamment, arrêts du 3 octobre 2002, *Barreira Pérez*, C-347/00, Rec. p. I-8191, point 44, et du 17 février 2005, *Linneweber et Akritidis*, C-453/02 et C-462/02, Rec. p. I-1131, point 41).

35 Ce n'est qu'à titre exceptionnel que la Cour peut, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique communautaire, être amenée à limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition qu'elle a interprétée en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi (voir, notamment, arrêts du 23 mai 2000, *Buchner e.a.*, C-104/98, Rec. p. I-3625, point 39, ainsi que *Linneweber et Akritidis*, précité, point 42).

36 En outre, une telle limitation ne peut être admise, selon la jurisprudence constante de la Cour, que dans l'arrêt même qui statue sur l'interprétation sollicitée (arrêts du 2 février 1988, *Barra*, 309/85, Rec. p. 355, point 13, et *Blaizot*, 24/86, Rec. p. 379, point 28; du 16 juillet 1992, *Legros e.a.*, C-163/90, Rec. p. I-4625, point 30; du 15 décembre 1995, *Bosman e.a.*, C-415/93, Rec. p. I-4921, point 142, et du 9 mars 2000, *EKW et Wein & Co.*, C-437/97, Rec. p. I-1157, point 57).

- 37 En effet, il faut nécessairement un moment unique de détermination des effets dans le temps de l'interprétation sollicitée que donne la Cour d'une disposition du droit communautaire. À cet égard, le principe qu'une limitation ne peut être admise que dans l'arrêt même qui statue sur l'interprétation sollicitée garantit l'égalité de traitement des États membres et des autres justiciables face à ce droit et remplit par là même les exigences découlant du principe de sécurité juridique.
- 38 L'interprétation sollicitée par le présent renvoi préjudiciel concerne le traitement fiscal qu'un État membre doit accorder, dans le cadre d'un système national visant à prévenir ou à atténuer la double imposition économique, à des dividendes distribués par une société établie dans un autre État membre. À cet égard, il ressort du point 62 de l'arrêt Verkooijen, précité, que le droit communautaire s'oppose à une disposition législative d'un État membre qui subordonne l'octroi d'une exonération de l'impôt sur le revenu auquel sont soumis les dividendes versés à des personnes physiques actionnaires à la condition que lesdits dividendes soient versés par des sociétés ayant leur siège dans ledit État membre .
- 39 Or, force est de constater que la Cour n'a pas limité dans le temps les effets dudit arrêt.
- 40 Par ailleurs, les principes retenus dans l'arrêt Verkooijen, précité, qui ont ainsi clarifié les exigences découlant du principe de libre circulation des capitaux en matière de dividendes perçus par des personnes résidentes de sociétés non-résidentes, ont été confirmés par les arrêts du 15 juillet 2004, Lenz (C-315/02, Rec. p. I-7063), et Manninen, précité (voir, également, arrêt Test Claimants in the FII Group Litigation, précité, point 215).

41 Par conséquent, il n'y a pas lieu de limiter dans le temps les effets du présent arrêt.

Sur les dépens

42 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 (grande chambre) dit pour droit:

Les articles 56 CE et 58 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation fiscale en vertu de laquelle, lors d'une distribution de dividendes par une société de capitaux, un actionnaire assujéti à titre principal dans un État membre bénéficie d'un avoir fiscal, calculé en fonction du taux d'imposition des bénéfices distribués au titre de l'impôt sur les sociétés, lorsque la société distributrice est établie dans le même État membre mais non lorsque ladite société est établie dans un autre État membre.

Signatures