

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. ANTONIO TIZZANO

présentées le 10 novembre 2005¹

1. Par ordonnance déposée le 9 juillet 2004, le Finanzgericht Köln (Allemagne) a soumis à la Cour une question préjudicielle destinée à déterminer si une réglementation allemande qui accorde aux contribuables un avoir fiscal seulement au titre des dividendes qui leur sont versés par des sociétés établies en Allemagne est compatible avec les articles 56 CE et 58 CE.

3. L'article 58 CE ajoute toutefois que cette interdiction:

«1. [...] ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres:

I — Cadre juridique

A — *Droit communautaire*

2. Comme on le sait l'article 56, paragraphe 1, CE interdit «toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers».

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;

b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale [...]

¹ — Langue originale: l'italien.

[...]

des sociétés établies en Allemagne. Aucune disposition ne permet en revanche l'application de ce mécanisme, couramment désigné par l'expression «avoir fiscal», aux dividendes provenant de sociétés établies dans d'autres États membres.

3. 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.»

5. Le taux de l'impôt que les sociétés établies en Allemagne doivent payer sur leurs bénéfices est de 30 %. Par conséquent, l'avoir fiscal évite que ces bénéfices ne soient taxés une seconde fois lorsqu'ils sont distribués aux actionnaires sous la forme de dividendes³.

B — Droit national

4. L'article 36, paragraphe 2, point 2, sous 3), de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz, ci-après l'«EStG»)², dans ses dispositions combinées à l'article 20 de la même loi, permet au contribuable de déduire de ce qui est dû au fisc allemand à titre d'impôt sur le revenu 3/7 des dividendes qui leur sont versés par

6. Il faut noter que, en vertu de l'article 36, paragraphe 2, point 2, sous 3), de l'EStG, l'avoir fiscal au titre des bénéfices distribués par les sociétés allemandes est admis, même lorsqu'elles n'ont pas acquitté l'impôt dû.

7. Nous rappelons enfin que, avec une loi de 2000⁴, applicable à partir de l'année fiscale 2001, la République fédérale d'Allemagne a

2 — La dernière publication intégrale de la loi en question figure dans le BGBl. 1990 I, p. 1898. À l'époque des faits litigieux, ce texte avait été modifié par l'article 1^{er} de la loi relative à l'amélioration des conditions fiscales afin d'assurer que l'Allemagne demeure, au sein du marché intérieur européen, un lieu d'implantation pour les entreprises (Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt) (Standortsicherungsgesetz — StandOG), (BGBl. 1993 I, p. 1569), et par l'article 1^{er} de la loi fiscale annuelle de 1996 (Jahressteuergesetz 1996), (BGBl. 1995 I, p. 1250).

3 — En admettant à titre d'exemple qu'une société réalise un bénéfice brut de 100 euros par action, elle devra payer 30 euros à titre d'impôt sur les bénéfices pour chaque action. Si les 70 euros restants sont distribués à titre de dividendes, il sera accordé aux actionnaires un avoir fiscal égal à 3/7 de 70, c'est-à-dire 30, chiffre coïncidant exactement avec ce qui a déjà été payé par la société.

4 — Loi relative à la réduction des impôts et de réforme de la fiscalité des entreprises (Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung) (Steuersenkungsgesetz — StSenkG) du 23 octobre 2000 (BGBl. 2000 I, p. 1433).

abandonné le système décrit pour le remplacer par ladite «méthode d'imposition de 50 %» («Halbeinkünfteverfahren»), en vertu duquel l'impôt sur le revenu s'applique seulement à la moitié des dividendes perçus par un actionnaire. Cette méthode permet d'éviter, ou tout au moins de limiter fortement, la double imposition des dividendes, sans recourir toutefois à l'octroi d'avoirs fiscaux⁵.

II — Faits et procédure

8. Entre 1995 et 1997, M. Meilicke, citoyen allemand résidant en Allemagne et détenteur d'actions de sociétés néerlandaises et danoises, avait perçu de celles-ci, à titre de dividendes, un montant de 16 984,85 DEM.

9. Par une lettre du 30 octobre 2000, les héritiers de M. Meilicke, entre-temps décédé, ont demandé à l'administration fiscale compétente (Finanzamt Bonn-Innenstadt) un avoir fiscal égal à 3/7 du chiffre indiqué ci-dessus, en faisant valoir que, bien que la

réglementation nationale en la matière n'ait concerné que les dividendes versés par des sociétés établies en Allemagne, l'extension de ce mécanisme aux dividendes provenant de sociétés d'autres États membres serait imposée par le droit communautaire, tel qu'interprété par la Cour dans l'arrêt Verkoijen⁶.

10. L'administration saisie a néanmoins rejeté cette demande, en soutenant que l'arrêt précité concernait seulement la réglementation fiscale néerlandaise, dont la correspondance avec la réglementation allemande n'avait pas été établie.

11. Les héritiers de M. Meilicke ont donc saisi le Finanzgericht Köln, lequel, tout en nourrissant de forts doutes quant à la compatibilité de la réglementation nationale avec la libre circulation des capitaux, a malgré tout constaté que les autorités législatives et administratives allemandes ne s'estimaient pas liées par la jurisprudence communautaire qui ne concerne pas directement le droit national. En conséquence, il a jugé nécessaire de suspendre l'instance pour déférer à la Cour la question préjudicielle suivante:

5 — Dans une communication au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen, du 19 décembre 2003 — Imposition des dividendes des personnes physiques dans le marché intérieur [COM(2003) 810 final], la Commission a expliqué que, pour les contribuables ayant de hauts revenus, le système en question donne des résultats équivalents à ceux du système de l'avoir fiscal, alors que, dans le cas des contribuables à revenus plus faibles, pour obtenir le même résultat, il faudrait exempter de l'impôt sur le revenu plus de la moitié des dividendes (point 2.2.2).

«L'article 36, paragraphe 2, point 2, sous 3), de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à

6 — Arrêt du 6 juin 2000 (C-35/98, Rec. p. I-4071).

l'impôt sur le revenu, ci-après l'ESTG'), dans sa version en vigueur pendant les années litigieuses, en vertu duquel seul l'impôt sur les sociétés d'une société ou d'une association soumise à titre principal à l'impôt sur les sociétés est déduit de 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?»

12. Les requérants dans l'instance au principal, le gouvernement allemand et la Commission ont déposé des observations écrites dans la procédure qui s'est ainsi engagée. Les mêmes personnes, en ajoutant le gouvernement du Royaume-Uni, ont pris part à l'audience qui s'est tenue le 8 septembre 2005.

contribuables qui perçoivent des dividendes de sociétés établies en Allemagne.

14. Les requérants dans l'instance au principal et la Commission proposent de répondre par la négative, alors que les gouvernements allemand et du Royaume-Uni se sont déclarés d'un avis opposé.

15. Pour notre part, nous estimons que nous pouvons nous appuyer pour dégager la solution de la question sur le récent arrêt Manninen⁷, arrêt dans lequel la Cour a résolu une question quasi identique, mais dont le juge national n'a pas pu tenir compte parce qu'il a été prononcé après le dépôt de la décision de renvoi.

III — Appréciation

La compatibilité de la législation allemande litigieuse

13. La juridiction nationale souhaite savoir en substance si les dispositions communautaires qui prévoient la libre circulation des capitaux permettent au système fiscal allemand de limiter l'octroi de l'avoir fiscal aux

16. Dans cet arrêt, face à une réglementation finlandaise très comparable à la réglementation allemande en cause ici, la Cour a objecté que, dans la mesure où elle limitait l'avoir fiscal aux dividendes distribués par des sociétés établies en Finlande, cette réglementation, d'une part, dissuadait les personnes assujetties à l'impôt à titre principal dans cet État d'investir leurs capitaux dans des sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres (point 22), de l'autre, constituait

7 — Arrêt du 7 septembre 2004 (C-319/02, Rec. p. I-7477).

pour ces sociétés un obstacle à la collecte de capitaux en Finlande (point 23). En conséquence, la réglementation en cause devait être considérée comme incompatible avec le droit communautaire dans la mesure où elle «constitu[ait] une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 56 CE» (point 24).

actions de sociétés «nationales» et celle de celui qui investit dans des actions de sociétés établies ailleurs dans la Communauté ne sont pas comparables, seulement si l'État membre d'établissement de la société «étrangère» a déjà évité le risque de double imposition, par exemple en excluant de la base d'imposition aux fins de l'impôt sur les sociétés les bénéfices distribués par celle-ci au titre de dividendes. Puisque cette éventualité ne s'est pas produite en l'espèce, la Cour a exclu l'applicabilité de cette justification (points 35 à 37).

17. D'autre part, la Cour n'a pas retenu en l'espèce que les conditions exigées par sa jurisprudence sont réunies pour pouvoir éventuellement justifier de telles restrictions. Comme on le sait, selon cette jurisprudence, «pour qu'une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal, qui, dans le chef d'une personne assujettie à l'impôt à titre principal dans l'État membre concerné, opère une distinction entre les revenus de dividendes nationaux et ceux de dividendes étrangers, puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, telle que la nécessité de sauvegarder la cohérence du régime fiscal (arrêt Verkooijen, précité, point 43)» (point 29).

19. Quant au second aspect, la Cour a observé que «la cohérence dudit régime fiscal [national] 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, [...] l'octroi à un actionnaire assujetti à l'impôt à titre principal en Finlande et détenant des actions d'une société établie en Suède 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 finlandais» (point 46, c'est nous qui soulignons).

18. Or, quant au premier aspect, la Cour a rappelé que l'objectif poursuivi par la réglementation nationale est de prévenir la double imposition des dividendes. En conséquence, la situation de celui qui investit dans des

20. En revenant à présent au cas faisant l'objet de la présente instance, il nous semble tout d'abord ne pas faire de doute que, dans la mesure où elle limite l'octroi de l'avoir fiscal à des dividendes versés par des sociétés établies en Allemagne, la réglementation allemande litigieuse restreint la libre circula-

tion des capitaux à l'instar de la réglementation finlandaise examinée dans l'affaire Manninen.

21. Quant aux éventuelles causes de justification de cette restriction dont nous venons de parler (voir, ci-dessus, points 17 et suivants), nous observons en premier lieu que, en l'espèce également, les catégories de dividendes faisant l'objet de l'inégalité de traitement contestée correspondent à la même situation, c'est-à-dire sont «objectivement comparables». En effet, étant donné que les États membres d'établissement des sociétés qui ont versé des dividendes à M. Meilicke (les Pays-Bas et le Danemark), tout comme la Suède dans l'affaire Manninen, ne limitent pas la base d'imposition de l'impôt sur les sociétés aux bénéfices non distribués, il s'ensuit que les actionnaires résidant en Allemagne se trouvent dans une situation comparable soit qu'ils perçoivent des dividendes d'une société ayant son siège dans cet État, ou qu'ils les perçoivent d'une société ayant son siège dans d'autres États membres. Dans les deux cas, les revenus en question de ces personnes sont tout d'abord soumis à l'impôt sur les sociétés puis, s'ils sont distribués sous forme de dividendes, à l'impôt sur le revenu de leurs bénéficiaires.

22. Nous ne croyons pas non plus que le précédent de l'arrêt D.⁸, évoqué à l'audience

par le Royaume-Uni justement à propos du critère de la «comparabilité objective» des situations pertinentes, puisse amener à une autre conclusion. Selon ce gouvernement, si nous avons bien compris, il faudrait déduire de cet arrêt qu'aux fins de l'extension d'éventuels avantages fiscaux la comparabilité des situations puisse ne résulter que d'un cadre juridique précis de celles-ci, tel que (comme justement dans cette affaire) l'existence d'une convention de double imposition.

23. Nous avouons que nous ne sommes pas parvenu à saisir pleinement le sens de la référence à ce précédent, ni les déductions qui en sont tirées. Il nous apparaît, en effet, que dans l'affaire D. ont été prises en compte des situations très différentes de celle de la présente affaire, vu qu'il s'agissait en particulier de l'extension du bénéfice des abattements sur l'impôt sur le patrimoine en faveur d'un non-résident et de la possibilité de faire profiter des avantages d'une convention bilatérale sur la double imposition également des ressortissants communautaires résidant dans un État membre qui n'était pas partie à la convention.

24. De toute façon, à supposer que cet arrêt puisse être pertinent aux fins de la solution du problème discuté ici, il demeure le fait qu'il s'applique à un cas très spécifique et

8 — Arrêt du 5 juillet 2005 (C-376/03, Rec. p. I-5821).

particulier, et de ce fait non susceptible de généralisation. En tout cas, il ne permet certainement pas de déduire, à titre de règle générale, que l'application de dispositions fondamentales de droit communautaire, telles que celles sur la libre circulation des capitaux, puisse être conditionnée par l'existence de conventions bilatérales entre les États membres.

25. En abordant à présent l'autre justification évoquée ci-dessus et fondée sur la nécessité de sauvegarder la cohérence du régime fiscal, nous sommes d'avis que le gouvernement allemand ne peut pas s'en prévaloir non plus en l'espèce. Cette cohérence est en effet assurée, conformément à ce que nous enseigne l'arrêt Manninen, 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» (point 46). En l'espèce, elle est plus précisément garantie par le fait que l'avoir fiscal à octroyer aux héritiers de M. Meilicke est calculé en tenant compte des sommes *effectivement* payées par les sociétés danoises et néerlandaises dont le défunt était actionnaire au titre de l'impôt sur les sociétés au Danemark et aux Pays-Bas.

26. Il est sans incidence en sens contraire, comme le prétend en revanche le gouvernement fédéral, que la réglementation alle-

mande aujourd'hui en cause, à la différence de la réglementation finlandaise, prévoit que l'avoir fiscal sur les dividendes de sociétés allemandes est accordé indépendamment du paiement de l'impôt sur les bénéfices par lesdites sociétés (voir ci-dessus, point 6).

27. Cette caractéristique du système d'octroi de l'avoir fiscal — soutient le gouvernement fédéral — trouve son explication dans le fait que, pour les sociétés établies en Allemagne, l'administration fiscale allemande peut facilement vérifier si l'impôt dû par les sociétés a déjà été versé et, si tel n'était pas le cas, elle pourrait tout aussi facilement procéder au recouvrement. Puisque cela ne serait en revanche pas possible pour les sociétés établies dans d'autres États membres, les dividendes versés par celles-ci ne devraient être assortis d'aucun avoir fiscal.

28. Nous rappelons toutefois que l'arrêt Manninen impose aux autorités nationales d'admettre un avoir correspondant à l'impôt *effectivement* acquitté par les sociétés dans les États membres d'établissement, «tel que découlant des règles générales applicables au calcul de la base d'imposition ainsi que du taux d'imposition de l'impôt sur les sociétés» dans ces États. En tout cas, confirme cet arrêt, «[d']éventuelles difficultés quant à la détermination de l'impôt effectivement payé ne sauraient [...] justifier un obstacle à la

libre circulation des capitaux» comme celui représenté par la législation nationale en cause (point 54).

exclu lorsque ces dernières ne sont pas établies dans cet État»¹¹.

29. Enfin, nous observons que, pour accomplir les vérifications nécessaires, les autorités allemandes pourront se servir des instruments de coopération entre administrations fiscales prévus par la directive 77/799/CEE⁹, qui permettent l'échange des informations nécessaires à la correcte détermination des impôts sur le revenu et sur le patrimoine des personnes physiques et morales. De fait, comme la Cour l'a relevé, cette directive «offre des possibilités d'obtenir des informations nécessaires comparables à celles existant entre les services fiscaux sur le plan interne»¹⁰.

Sur les effets dans le temps de l'arrêt de la Cour

31. Cela dit, il reste toutefois encore à prendre position sur la demande, formulée à titre subsidiaire par le gouvernement fédéral, de limiter dans le temps les effets de l'arrêt qui conclura la présente affaire, au cas où il déclarerait — comme nous venons de le proposer — l'incompatibilité de la réglementation nationale en cause.

30. Étant donné ce qui précède, nous proposons donc à la Cour de répondre à la question préjudicielle dans les mêmes termes que ceux utilisés dans l'arrêt Manninen, c'est-à-dire de déclarer que «les articles 56 CE et 58 CE s'opposent à une réglementation en vertu de laquelle le droit d'une personne assujettie à l'impôt à titre principal dans un État membre au bénéfice de l'avoir fiscal en raison des dividendes qui lui sont versés par des sociétés anonymes est

32. À ce sujet, il convient de rappeler tout d'abord que, aux termes de la jurisprudence constante de la Cour, «l'interprétation que la Cour donne d'une disposition de droit communautaire se limite à éclairer et à préciser la signification et la portée de celle-ci, telle qu'elle aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur. [...] 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,

9 — Directive du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15).

10 — Arrêt du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, point 45).

11 — Voir dispositif de l'arrêt Manninen, précité.

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»¹².

remettre en cause les impôts recouvrés par les autorités nationales compétentes¹⁵;

33. Sous cet aspect, précise la Cour, les conséquences financières qui pourraient découler pour un État membre d'un arrêt rendu à titre préjudiciel ne justifient pas, par elles-mêmes, la limitation des effets dans le temps de cet arrêt¹³.

ii) et si «les particuliers et les autorités nationales [auraient] été incités à un comportement non conforme à la réglementation communautaire en raison d'une *incertitude objective et importante* quant à la portée des dispositions communautaires, incertitude à laquelle avaient éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres États membres ou par la Commission»¹⁶.

34. Cette limitation est en revanche possible, toujours à titre exceptionnel, si les conditions suivantes sont réunies, à savoir:

i) s'il existe «un risque de répercussions économiques graves dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base de la réglementation considérée comme étant valablement en vigueur»¹⁴; cela vaut également dans le cas où il s'agit de

35. Or, en l'espèce, la première condition pourrait être considérée comme satisfaite si les chiffres officiellement fournis par le gouvernement allemand s'avéraient exacts. Celui-ci a estimé en effet, au demeurant sans être contesté, que les remboursements à octroyer en cas d'absence de limitation des effets de l'éventuel arrêt d'incompatibilité s'élèveraient à un montant entre 9 et 13 milliards d'euros [soit respectivement 0,41 à 0,59 % du produit intérieur brut (PIB) national de 2004]. Il est vrai qu'à l'audience l'estimation a été réduite à 5 milliards d'euros (soit 0,25 % du PIB de 2004), étant donné que, en raison des modifications

12 — Voir, en dernier lieu, arrêt du 15 mars 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119, points 66 et 67). Voir, également, conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Banca Popolare di Cremona (C-475/03, pendant devant la Cour, point 75).

13 — Arrêts Bidar, précité, point 68, ainsi que du 11 août 1995, Roders e.a. (C-367/93 à C-377/93, Rec. p. I-2229, point 48); du 19 octobre 1995, Richardson (C-137/94, Rec. p. I-3407, point 37); du 13 février 1996, Bautiaa et Société française maritime (C-197/94 et C-252/94, Rec. p. I-505, point 55), et du 20 septembre 2001, Grzelczyk (C-184/99, Rec. p. I-6193, point 52).

14 — Voir, en dernier lieu, arrêt Bidar, précité, point 69.

15 — Voir, par exemple, arrêt du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co (C-437/97, Rec. p. I-1157, point 59).

16 — Voir, en dernier lieu, arrêt Bidar, précité, point 69 (c'est nous qui soulignons). Voir, également, conclusions de l'avocat général Jacobs dans l'affaire Banca Popolare di Cremona (précitées, point 75).

intervenues dans les procédures nationales en matière fiscale, les avoirs fiscaux non accordés pourraient être réclamés seulement pour les dividendes versés à partir de 1998. Mais, quoi qu'il en soit, il s'agit, nous semble-t-il, de montants considérables et, en toute hypothèse, de nature à impliquer un «risque de répercussions économiques graves».

36. Il est moins évident que la seconde condition indiquée ci-dessus soit remplie. Il ressort en effet du dossier que, par une lettre du 31 octobre 1995, la Commission avait signalé au gouvernement allemand que la réglementation sur l'avoir fiscal enfreignait le droit communautaire. On pourrait donc conclure que la condition en question n'est pas satisfaite en l'espèce, étant donné qu'il n'existait pas cette *incertitude objective et importante* requise par la jurisprudence dont on vient de parler.

37. Nous devons toutefois observer que la lettre précitée de 1995 n'a été suivie d'aucune autre action de la part de la Commission. Dans les observations présentées à la Cour, cette dernière a déclaré ne pas avoir engagé de procédure d'infraction parce que la réglementation allemande sur l'avoir fiscal avait ensuite été abrogée. En réalité, cependant, la réforme par laquelle le législateur allemand a introduit un système nouveau et différent d'imposition, qui ne prévoit pas d'avoir fiscal, n'est intervenue que par la loi de 2000 précitée (voir ci-dessus, point 7). La

Commission n'a donc pas donné suite à ses avertissements pendant un laps de temps substantiel.

38. Or, dans l'arrêt Defrenne II, la Cour a observé que «le défaut, par la Commission, d'avoir introduit [...] [un] recours en manquement [...] malgré les avertissements donnés, a été de nature à consolider une impression erronée quant aux effets» de la disposition communautaire dont on alléguait la violation¹⁷.

39. On pourrait donc retenir, par analogie, que dans la présente affaire la longue inaction de la Commission a pu provoquer là aussi une incertitude objective quant à l'effet restrictif que la réglementation nationale en matière d'avoir fiscal était susceptible d'exercer sur la libre circulation des capitaux.

40. C'est d'autant plus vrai que, comme l'a reconnu à l'audience la Commission elle-même (mais il s'agit en réalité d'une opinion très répandue¹⁸), jusqu'à l'arrêt Verkooijen, précité, la portée des règles en matière de libre circulation des capitaux à l'égard de mécanismes fiscaux du genre de celui

17 — Arrêt du 8 avril 1976, Defrenne, dit «Defrenne II» (43/75, Rec. p. 455, points 71 à 75). Voir, dans le même sens, arrêts du 16 juillet 1992, Legros e.a. (C-163/90, Rec. p. I-4625, point 32), et EKW et Wein & Co, précité, point 58.

18 — Voir, par exemple, conclusions de l'avocat général Kokott dans l'arrêt Manninen, précité, point 36.

aujourd'hui en cause n'était pas du tout claire. Que cette incertitude ait été réelle et non fallacieuse semble indirectement confirmé également par le fait que, une fois cet arrêt rendu, le gouvernement fédéral a immédiatement procédé à la mise en conformité de la législation préexistante.

41. Il nous semble donc que les arguments pour retenir que les conditions de la limitation dans le temps de la déclaration d'incompatibilité de la réglementation allemande sont réunies ne manquent pas.

42. Nous pourrions encore ajouter dans ce sens quelques considérations de caractère plus général, qui résultent d'une certaine façon des mêmes critères énoncés par la jurisprudence précitée de la Cour. Il est vrai en effet que, d'après cette dernière, la limitation des effets d'un arrêt ne peut être décidée qu'à titre exceptionnel. Toutefois, on peut également déduire de cette jurisprudence qu'une telle décision doit tenir compte de la nécessité de ne pas grever la situation des États membres au-delà de ce qui est strictement nécessaire. Les finalités et les intérêts prioritaires de l'ordre juridique sont de garantir et, autant que possible, de rétablir le respect du droit. Quand ces finalités peuvent être utilement poursuivies, il n'y a aucune raison de faire jouer des critères d'interprétation plus restrictifs qui manifesteraient à ce stade seulement des intentions répressives, c'est-à-dire la volonté de «punir» le «coupable» pour avoir osé violer le droit communautaire (on retrouve cette idée dans

le nouvel article 228 CE, mais à toute autre fin et dans de tout autres conditions). Mais de tels objectifs — bien que cela ne soit pas toujours évident dans la pratique — sont tout à fait étrangers au système, alors qu'il est cohérent avec celui-ci (et avec la jurisprudence précitée de la Cour) d'éviter, au-delà de ce qui est strictement nécessaire, des retombées négatives pour les États membres. On sait du reste que ceux-ci, étant des structures extrêmement complexes et ramifiées, rencontrent normalement de nombreuses difficultés à suivre une réglementation communautaire en perpétuelle évolution et pas toujours très claire; l'effort qu'ils accomplissent, le plus souvent avec succès, pour s'y conformer, est donc louable. Il est justifié que, lorsque cela ne se produit pas, la Commission et la Cour ne se laissent pas conditionner par ces difficultés pour ne pas poursuivre ou, pire, pour justifier d'éventuelles violations; c'est à tort, toutefois, qu'il en serait fait abstraction lorsque les finalités de l'ordre juridique peuvent être poursuivies sans qu'il faille y greffer des conséquences punitives ou, en toute hypothèse, aggraver inutilement la situation de l'État qui n'est déjà pas facile (et on pourrait le dire, par ailleurs, même au sujet des infractions purement formelles ou en tout cas d'une incidence très modeste).

43. Si l'on considère alors, à la lumière de tout ce qui précède, que les conditions pour une limitation dans le temps des effets de votre arrêt sont réunies, il reste à ce stade à déterminer la date à partir de laquelle faire courir ces effets. Nous devons du reste vous avertir que, étant donné les caractéristiques particulières de la présente affaire, la recherche se révélera moins facile que prévu.

44. Commençons par rappeler que le gouvernement allemand a proposé que, si la Cour fait droit à la limitation demandée, les effets de l'arrêt courent: a) à compter de l'expiration d'un délai que la Cour elle-même devrait fixer pour donner le temps aux États membres d'unifier leurs systèmes fiscaux ou pour coordonner, par le biais d'accords internationaux, l'imputation dans les cas considérés de l'impôt sur les sociétés et celle de l'impôt sur les dividendes; b) subsidiairement, et d'une façon générale, «pour l'avenir», mais à l'audience a été évoquée l'idée que les effets courent à compter de la date de l'audience ou de celle de la publication de la décision de renvoi qui a donné lieu à la présente instance; c) à titre très subsidiaire, à partir du 6 juin 2000, c'est-à-dire de la date de l'arrêt Verkooijen, précité.

45. Nous devons toutefois exclure d'emblée l'idée que puisse être accueillie la première demande. Non parce qu'il ne serait pas possible pour la Cour, dans certaines circonstances, de fixer un délai aux États membres pour leur permettre de parvenir aux résultats indiqués par le gouvernement allemand. Une telle solution, comme on le sait, a été envisagée en termes tout à fait raisonnables et convaincants par l'avocat général Jacobs dans ses conclusions dans l'affaire Banca popolare di Cremona¹⁹. Le fait est néanmoins que dans notre cas elle aurait été liée à une éventualité très aléatoire et, dans la meilleure hypothèse, à une échéance si lointaine que cela la rend peu crédible et encore moins praticable.

46. Mais, à part cela, la demande se heurte aux mêmes objections que la deuxième option subsidiaire envisagée par le gouvernement fédéral, à savoir de faire courir les effets du présent arrêt à compter de la date de son prononcé (ou éventuellement de celle de l'audience ou de la publication de la décision de renvoi). Si l'on suppose en effet que la correcte interprétation du droit communautaire avait déjà été fournie par l'arrêt Verkooijen, les demandes mentionnées par la République fédérale d'Allemagne impliqueraient, en principe, d'entériner le comportement illégal suivi par un État dans une situation de contradiction *claire* avec le droit communautaire et autoriserait de ce fait à refuser, sans juste motif, le remboursement d'impôts indûment recouvrés.

47. Mais il y a encore une autre objection. On sait en effet qu'une limitation dans le temps des effets d'un arrêt «ne peut être admise, selon la jurisprudence constante de la Cour, que dans l'arrêt même qui statue sur l'interprétation sollicitée»²⁰. Cela ne se produirait toutefois pas en l'espèce parce que, comme nous l'avons relevé à plusieurs reprises, l'interprétation des dispositions communautaires dont découle l'illégalité de la législation allemande aujourd'hui en cause apparaît, pour l'essentiel, à partir de l'arrêt Verkooijen, pour lequel une limitation des effets dans le temps n'avait été ni demandée ni prononcée d'office.

19 — Conclusions précitées, points 85 et suiv.

20 — Arrêts du 2 février 1988, Blaizot e.a. (24/86, Rec. p. 379, point 28); Legros e.a., précité, point 30, et EKW et Wein & Co, précité, point 57. Voir, dans le même sens également, arrêt du 17 mai 1990, Barber (C-262/88, Rec. p. I-1889, point 41).

48. Il nous semble alors que la seule demande du gouvernement allemand compatible avec ces principes serait celle — qu'il a même proposée, quoiqu'à titre très subsidiaire — de faire remonter la limitation des effets de l'arrêt qui sera rendu au 6 juin 2000, c'est-à-dire à la date du prononcé de l'arrêt Verkooijen.

49. Il s'agirait en effet de remédier à l'absence de décision sur ce point dans cet arrêt et de régler aujourd'hui ce problème dans le cadre de l'affaire qui nous occupe, sans toutefois porter atteinte en substance au principe énoncé par la jurisprudence de la Cour, vu que les effets remonteraient toujours à l'«arrêt même qui statue sur l'interprétation sollicitée».

50. La conséquence de cette solution serait que le droit à l'avoir fiscal reviendrait aux personnes qui ont perçu des dividendes de sociétés non établies en Allemagne *à partir de la date indiquée*, sous réserve, toujours conformément à la jurisprudence de la Cour, des droits de ceux qui auraient agi avant l'arrêt Verkooijen pour demander l'avoir fiscal ou pour attaquer l'éventuelle décision de refus²¹.

51. Cela dit, nous devons ajouter toutefois qu'il existe de bonnes raisons pour retenir que, sur ce dernier point, la question ne saurait être considérée comme entièrement et équitablement résolue. Il est vrai en effet que la solution envisagée, avec le correctif indiqué et non marginal, aurait le mérite de transposer exactement au cas d'espèce la jurisprudence de la Cour sur la limitation des effets d'un arrêt dans le temps. Nous sommes en outre convaincu cependant que, étant donné les caractéristiques de la présente affaire, elle doit être encore précisée et mieux délimitée.

52. Nous observons tout d'abord que, dans les termes indiqués, cette solution ne serait pas d'une grande utilité sur le plan pratique. En effet, comme nous l'avons rappelé ci-dessus, le problème de la reconnaissance des avoirs fiscaux ne devrait plus se poser pour les dividendes échus après la loi précitée de 2000 (voir point 7), alors qu'il ressort de la présente procédure que celui-ci semble subsister justement pour les dividendes distribués avant cette loi.

53. Par ailleurs, et cela nous semble l'argument le plus important, il faut considérer que la solution envisagée repose sur un décalage temporel entre l'«arrêt qui statue sur l'interprétation sollicitée» et celui qui décide la limitation de ses effets. Si, en effet, pour des raisons de cohérence juridique, on faisait rétroagir les effets de l'interprétation sollici-

21 — Voir, dans ce sens, arrêts du 26 avril 1994, Roquette Frères (C-228/92, Rec. p. I-1445, points 26 à 29), et du 8 février 1996, FMC e.a. (C-212/94, Rec. p. I-389, point 58).

tée à la première décision, ce serait quand même l'arrêt que vous rendrez dans la présente instance qui décidera de la limitation temporelle.

mettra un terme à la présente instance; il nous semble cependant que, à y bien regarder, celle-ci ne serait pas la solution la plus conforme aux critères que nous venons d'énoncer.

54. Dans cette situation alors, fixer à la date de l'arrêt Verkooijen le moment où les personnes qui à cette date avaient obtenu le droit à l'avoir fiscal auraient dû revendiquer leur droit signifierait, à notre avis, ne pas tenir compte du décalage indiqué, ce qui risquerait en particulier de les pénaliser en rendant plus contraignant le devoir de diligence dont elles auraient dû faire preuve et même, en un certain sens, plus lourd que celui incombant à la Commission.

57. D'après ce qui est ressorti de la présente procédure, en effet, dans le droit allemand les contribuables qui n'ont pas demandé d'avoirs fiscaux pour les dividendes inscrits dans leurs déclarations des revenus peuvent en faire la demande jusqu'à ce que leur dossier soit soumis à un contrôle de la part du fisc et ne soit donc pas considéré comme définitivement clôturé. Puisque, à ce qui paraît, cette phase dure en moyenne sept ans, il s'ensuit que des avoirs fiscaux au titre des dividendes déclarés en 1998 pourraient encore être réclamés aujourd'hui.

55. Donc, si l'on veut éviter ce résultat et donner en même temps un effet utile à l'arrêt qui sera prononcé, nous croyons que la solution la plus raisonnable serait de ne pas affecter les droits non seulement des personnes qui auraient agi avant l'arrêt Verkooijen, mais également de celles qui auraient fait preuve de diligence à une date ultérieure, à condition bien entendu que leurs actions ne soient pas prescrites.

56. Quelle doit être cependant cette «date ultérieure» n'est nullement évident. Certes, il est naturel de penser à la date de l'arrêt qui

58. Or, comme il a été rappelé par les parties, en particulier (mais pas seulement) par le gouvernement allemand, les échos dans la presse spécialisée de l'engagement de la présente procédure ont suscité un vif intérêt pour la question. Ainsi, la perspective d'une limitation temporelle des effets de l'arrêt correspondant et, surtout, l'éventualité d'une exception en faveur des contribuables qui auraient agi avant l'arrêt lui-même se seraient déjà traduites et pourraient encore se traduire par un important afflux de demandes de remboursement de la part de nombreuses personnes dont les droits, comme on vient de le rappeler, ne sont pas prescrits.

59. Ce sont justement ces développements qui alimentent cependant ce «risque de répercussions économiques graves», en raison duquel nous avons proposé la limitation des effets de l'arrêt à intervenir. Étant donné ce qui vient d'être dit, en effet, si le dies ad quem était la date de l'arrêt à intervenir, presque aucune demande de remboursement ne serait exclue: non seulement celles de celui qui a perçu des dividendes après l'arrêt Verkooijen, mais aussi celles de celui qui les a perçus avant, et ce soit que la demande ait été présentée avant ledit arrêt, soit qu'elle le soit encore à la veille de l'arrêt à intervenir. On arriverait en somme à un remboursement presque généralisé et les déboursements de l'État s'élèveraient justement aux niveaux qu'il redoute, en privant la limitation proposée de tout effet utile.

60. Quelle solution suggérer alors dans cette situation, en restant dans le cadre des principes et des limites précédemment définis et en respectant l'équilibre entre les intérêts opposés? Il nous semble que la seule réponse raisonnable à cette question serait de fixer la limite aux demandes de remboursement en fonction du degré de diligence dont les intéressés ont fait preuve après l'arrêt Verkooijen.

61. En suivant ce critère, il faudrait exclure, à notre avis, du bénéfice du présent arrêt les personnes qui, pendant de nombreuses années n'ont rien fait pour réclamer leur

avoir fiscal ou pour attaquer la décision de refus correspondante et qui, à présent, aiguillonnées par la perspective de l'arrêt à intervenir, ont subitement retrouvé une stimulation pour ressortir leurs demandes qui dormaient depuis longtemps dans des tiroirs.

62. Si l'on se place dans cette perspective, il nous semble alors que la date à prendre comme référence, comme cela est ressorti également au cours de l'audience, devrait être la date de communication au *Journal officiel de l'Union européenne* de la décision de renvoi qui est à l'origine de la présente instance²², à savoir le 11 septembre 2004. Et ce parce que l'on peut raisonnablement imaginer que c'est à partir de cette date que la possibilité d'une récupération a reçu une publicité adéquate et que, partant, elle a suscité l'attention également des personnes moins diligentes.

63. En essayant alors de tirer les conclusions de tout ce qui précède, nous estimons pouvoir proposer de déclarer que l'incompatibilité de la réglementation allemande prend effet à la date de l'arrêt Verkooijen et qu'elle ne peut pas être invoquée pour obtenir des avoirs fiscaux portant sur des dividendes perçus avant ledit arrêt, sous réserve des droits de ceux qui, avant cette décision et jusqu'au 11 septembre 2004, date de publi-

22 — JO 1994, C 228, p. 27.

cation de la communication au *Journal officiel de l'Union européenne* de la décision de renvoi qui a donné lieu à la présente procédure, ont présenté une demande des-

tinée à obtenir ces avoirs ou attaqué la décision de refus correspondante, à condition que leurs droits ne soient pas prescrits conformément à l'ordre juridique national.

IV — Conclusion

64. À la lumière des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre à la question préjudicielle formulée par le Finanzgericht Köln comme suit:

- «1. Les articles 56 CE et 58 CE s'opposent à ce qu'une réglementation en vertu de laquelle le droit d'une personne, qui est assujettie à l'impôt à titre principal dans un État membre, à bénéficier de l'avoir fiscal sur les dividendes qui lui ont été versés par des sociétés anonymes soit exclu au cas où ces dernières n'ont pas leur siège dans cet État.

2. L'incompatibilité de ladite réglementation prend effet à la date de l'arrêt du 6 juin 2000, Verkooijen (C-35/98). Elle ne peut pas être invoquée pour obtenir des avoirs fiscaux portant sur des dividendes perçus avant ledit arrêt, sous réserve des droits de ceux qui, avant cet arrêt et jusqu'au 11 septembre 2004, date de publication de la communication au *Journal officiel de l'Union européenne* de la décision de renvoi qui a donné lieu à la présente instance, ont présenté une demande destinée à obtenir ces avoirs ou attaqué la décision de refus correspondante, à condition que leurs droits ne soient pas prescrits conformément à l'ordre juridique national.»