



## Recueil de la jurisprudence

Affaire C-35/11

### Test Claimants in the FII Group Litigation contre

**Commissioners of Inland Revenue et The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

[demande de décision préjudicielle, introduite par la High Court of Justice (England & Wales),  
Chancery Division]

«Articles 49 TFUE et 63 TFUE — Distribution de dividendes — Impôt sur les sociétés — Affaire C-446/04 — Test Claimants in the FII Group Litigation — Interprétation de l'arrêt — Prévention de la double imposition économique — Équivalence des méthodes d'exonération et d'imputation — Notions de 'taux d'imposition' et de 'niveaux d'imposition différents' — Dividendes provenant de pays tiers»

Sommaire — Arrêt de la Cour (grande chambre) du 13 novembre 2012

1. *Liberté d'établissement — Libre circulation des capitaux — Législation fiscale — Impôt sur les sociétés — Exonération des dividendes d'origine nationale — Imposition des dividendes d'origine étrangère avec imputation de l'impôt effectivement acquitté par la société distributrice dans son État membre de résidence — Niveau d'imposition effectif des bénéficiaires des sociétés généralement inférieur au taux nominal d'imposition — Inadmissibilité — Justification — Nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal — Absence*

(Art. 49 TFUE et 63 TFUE)

2. *Liberté d'établissement — Libre circulation des capitaux — Législation fiscale — Impôt sur les sociétés — Imputation sur l'impôt par anticipation dû par une société résidente percevant des dividendes d'origine nationale du montant dudit impôt payé par la société distributrice — Impossibilité pour une société résidente percevant des dividendes d'origine étrangère de déduire l'impôt correspondant aux bénéficiaires distribués acquitté par la société distributrice dans son État de résidence — Impôt étranger acquitté par une filiale — Impôt anticipé acquitté par la société mère résidente — Inadmissibilité*

(Art. 49 TFUE et 63 TFUE)

3. *Liberté d'établissement — Libre circulation des capitaux — Législation fiscale — Impôt sur les sociétés — Exonération du paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés des sociétés résidentes distribuant à leurs actionnaires des dividendes issus de dividendes d'origine nationale — Régime optionnel en faveur des sociétés résidentes distribuant à leurs actionnaires des dividendes issus de dividendes d'origine étrangère leur permettant de recouvrer l'impôt sur les sociétés payé par anticipation — Obligation d'acquitter ledit impôt anticipé et d'en demander le*

*remboursement par la suite — Absence de crédit d'impôt pour les actionnaires desdites sociétés — Impôt étranger acquitté par une filiale — Impôt anticipé acquitté par la société mère résidente — Inadmissibilité*

*(Art. 49 TFUE et 63 TFUE)*

4. *Droit de l'Union européenne — Effet direct — Taxes nationales incompatibles avec le droit de l'Union — Obligation de restitution*
5. *Liberté d'établissement — Libre circulation des capitaux — Champ d'application — Législation fiscale — Impôt sur les sociétés — Imposition des dividendes — Traitement fiscal de dividendes distribués par une société résidente d'un pays tiers — Traitement ne s'appliquant pas exclusivement aux situations dans lesquelles la société mère exerce une influence décisive sur la société distributrice — Inapplicabilité des dispositions régissant la liberté d'établissement — Applicabilité des dispositions régissant la libre circulation des capitaux*

*(Art. 49 TFUE et 63 TFUE)*

6. *Liberté d'établissement — Législation fiscale — Impôt sur les sociétés — Législation nationale ne permettant pas à une société résidente de transférer à des filiales non résidentes et non redevables dans cet État un excédent d'impôt payé par anticipation — Admissibilité*

*(Art. 49 TFUE)*

1. Les articles 49 TFUE et 63 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre qui applique la méthode d'exonération aux dividendes d'origine nationale et la méthode d'imputation aux dividendes d'origine étrangère, s'il est établi, d'une part, que le crédit d'impôt dont bénéficie la société bénéficiaire des dividendes dans le cadre de la méthode d'imputation est équivalent au montant de l'impôt effectivement payé sur les bénéfices sous-jacents aux dividendes distribués et, d'autre part, que le niveau d'imposition effectif des bénéfices des sociétés dans l'État membre concerné est généralement inférieur au taux d'imposition nominal prévu.

En effet, dans le cas d'une distribution de dividendes d'origine nationale, ceux-ci sont exonérés de l'impôt sur les sociétés dans le chef de la société bénéficiaire indépendamment de l'impôt acquitté par la société distributrice, c'est-à-dire également lorsque, en raison des dégrèvements dont elle bénéficie, cette dernière n'est pas débitrice d'impôt ou paie un impôt sur les sociétés inférieur au taux nominal applicable. En revanche, l'application de la méthode d'imputation à des dividendes d'origine étrangère conduira à une charge fiscale supplémentaire dans le chef de la société bénéficiaire résidente si le niveau d'imposition effectif que les bénéfices de la société distributrice de dividendes ont subi n'atteint pas le taux d'imposition nominal auquel sont soumis les bénéfices de la société résidente bénéficiaire des dividendes. Contrairement à la méthode d'exonération, la méthode d'imputation ne permet donc pas de transmettre à la société actionnaire le bénéfice des abattements accordés en amont en matière d'impôt sur les sociétés à la société distributrice de dividendes. Par conséquent, l'équivalence entre l'exonération fiscale des dividendes distribués par une société résidente et l'application d'une méthode d'imputation aux dividendes distribués par une société non résidente qui tient compte du niveau d'imposition effectif des bénéfices dans l'État d'origine est rompue si les bénéfices de la société résidente distributrice sont soumis dans l'État membre de résidence à un niveau d'imposition effectif inférieur au taux d'imposition nominal qui y est applicable.

Une telle législation n'est pas justifiée par la nécessité d'assurer la cohérence du régime fiscal national. En effet, si l'application de la méthode d'imputation aux dividendes d'origine étrangère et la méthode d'exonération aux dividendes d'origine nationale peut être justifiée afin d'éviter une double imposition économique des bénéfices distribués, il n'est toutefois pas nécessaire, pour maintenir la cohérence du régime fiscal en cause, qu'il soit tenu compte, d'une part, du niveau d'imposition effectif subi par les

bénéfices distribués pour le calcul de l'avantage fiscal dans le cadre de l'application de la méthode d'imputation, et, d'autre part, du seul taux d'imposition nominal appliqué aux bénéfices distribués dans le cadre de la méthode d'exonération. Une réglementation nationale qui tiendrait notamment compte, également dans le cadre de la méthode d'imputation applicable aux dividendes d'origine étrangère, du taux d'imposition nominal que les bénéfices sous-jacents aux dividendes distribués ont subi serait propre à prévenir la double imposition économique des bénéfices distribués et à garantir la cohérence interne du régime fiscal tout en étant moins attentatoire à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux.

(cf. points 46-48, 60-62, 65, disp. 1)

2. Les articles 49 TFUE et 63 TFUE s'opposent à une législation d'un État membre qui permet à une société résidente percevant des dividendes d'une autre société résidente de déduire du montant dont la première société est redevable, au titre de l'impôt sur les sociétés par anticipation, le montant dudit impôt payé par anticipation par la seconde société, alors que, dans le cas d'une société résidente percevant des dividendes d'une société non résidente, une telle déduction n'est pas permise en ce qui concerne l'impôt correspondant aux bénéfices distribués acquitté dans un autre État membre, également lorsque:

- l'impôt sur les sociétés étranger que les bénéfices sous-jacents aux dividendes distribués ont subi n'a pas été ou n'a pas été entièrement acquitté par la société non résidente versant lesdits dividendes à la société résidente, mais l'a été par une société résidant dans un État membre, filiale directe ou indirecte de la première société;
- l'impôt anticipé sur les sociétés n'a pas été acquitté par la société résidente qui perçoit les dividendes d'une société non résidente, mais était payé par sa société mère résidente dans le cadre du régime de l'imposition de groupe.

(cf. points 67, 82, disp. 2)

3. Les articles 49 TFUE et 63 TFUE s'opposent à une législation d'un État membre qui, tout en exonérant du paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés les sociétés résidentes distribuant à leurs actionnaires des dividendes issus de dividendes d'origine nationale qu'elles ont perçus, accorde aux sociétés résidentes distribuant à leurs actionnaires des dividendes issus de dividendes d'origine étrangère qu'elles ont perçus la faculté d'opter pour un régime leur permettant de recouvrer l'impôt sur les sociétés payé par anticipation, mais, d'une part, oblige ces sociétés à acquitter ledit impôt anticipé et à en demander le remboursement par la suite et, d'autre part, ne prévoit pas de crédit d'impôt pour leurs actionnaires, alors que ceux-ci en auraient reçu un dans le cas d'une distribution effectuée par une société résidente sur la base de dividendes d'origine nationale. Ces dispositions du traité s'opposent à une telle législation y compris lorsque:

- l'impôt sur les sociétés étranger que les bénéfices sous-jacents aux dividendes distribués ont subi n'a pas été ou n'a pas été entièrement acquitté par la société non résidente versant lesdits dividendes à la société résidente, mais l'a été par une société résidant dans un État membre, filiale directe ou indirecte de la première société;
- l'impôt anticipé sur les sociétés n'a pas été acquitté par la société résidente qui perçoit les dividendes d'une société non résidente, mais était payé par sa société mère résidente dans le cadre du régime de l'imposition de groupe.

(cf. points 67, 82, disp. 2)

4. Le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'une société mère résidente d'un État membre, qui, dans le cadre d'un régime d'imposition de groupe a été, en violation des règles du droit de l'Union, contrainte d'acquitter l'impôt anticipé sur les sociétés sur la partie des bénéfices provenant de dividendes d'origine étrangère, peut introduire une action en remboursement de cet impôt indûment perçu dans la mesure où celui-ci dépasse le surcroît d'impôt sur les sociétés que l'État membre en cause était en droit de prélever afin de compenser le taux d'imposition nominal inférieur que les bénéfices sous-jacents aux dividendes d'origine étrangère ont subi par rapport au taux d'imposition nominal applicable aux bénéfices de la société mère résidente.

En effet, le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues par un État membre en violation du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union prohibant de telles taxes. L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les impositions perçues en violation du droit de l'Union.

(cf. points 84, 87 disp. 3)

5. Le droit de l'Union doit être interprété en ce sens qu'une société résidente d'un État membre et détenant une participation dans une société résidente d'un pays tiers lui conférant une influence certaine sur les décisions de cette dernière société et lui permettant d'en déterminer les activités peut se prévaloir de l'article 63 TFUE afin de mettre en cause la conformité avec cette disposition d'une législation dudit État membre relative au traitement fiscal de dividendes originaires dudit pays tiers, qui ne s'applique pas exclusivement aux situations dans lesquelles la société mère exerce une influence décisive sur la société distribuant les dividendes.

En revanche, dès lors que le chapitre du traité relatif à la liberté d'établissement ne contient aucune disposition qui étende le champ d'application de ses dispositions aux situations concernant l'établissement d'une société d'un État membre dans un pays tiers ou celui d'une société d'un pays tiers dans un État membre, une législation relative au traitement fiscal de dividendes originaires de pays tiers n'est pas susceptible de relever de l'article 49 TFUE.

Aussi, lorsqu'il ressort de l'objet d'une telle législation nationale que celle-ci a seulement vocation à s'appliquer aux participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions de la société concernée et d'en déterminer les activités, ni l'article 49 TFUE, ni l'article 63 TFUE ne peuvent être invoqués. En revanche, une réglementation nationale relative au traitement fiscal de dividendes d'un pays tiers, qui ne s'applique pas exclusivement aux situations dans lesquelles la société mère exerce une influence décisive sur la société distribuant les dividendes, doit être appréciée au regard de l'article 63 TFUE.

(cf. points 97-99, 104, disp. 4)

6. L'article 49 TFUE ne s'oppose pas à une législation d'un État membre qui permet à une société résidente de transférer à des filiales résidentes le montant de l'impôt anticipé sur les sociétés qui ne peut pas être imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par cette première société au titre de l'exercice comptable donné ou d'exercices comptables antérieurs ou ultérieurs, afin que ces filiales puissent l'imputer sur l'impôt sur les sociétés dont elles sont redevables, mais ne permet pas à une société résidente de transférer un tel montant à des filiales non résidentes au cas où celles-ci ne sont pas imposables dans cet État membre.

En effet, le droit de céder un excédent d'impôt anticipé sur les sociétés à des filiales garantit qu'un groupe de sociétés imposées dans un même État membre n'acquiesce pas, du seul fait de cette imposition anticipée, des impôts d'un montant supérieur à la dette fiscale du groupe dans cet État membre. L'extension de ce droit à des sociétés non résidentes et non imposables dans cet État membre priverait ledit État du droit légitime de prélever un surcroît d'impôt sur les dividendes

d'origine étrangère payés à partir de bénéfices qui ont subi un taux d'imposition nominal inférieur à celui applicable dans cet État membre et compromettrait ainsi une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres.

(cf. points 106, 110, 111, disp. 5)