



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. ANTHONY COLLINS

présentées le 20 janvier 2022¹

Affaire C-572/20

ACC Silicones Ltd

contre

Bundeszentralamt für Steuern

[demande de décision préjudicielle formée par le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne, Allemagne)]

« Renvoi préjudiciel – Articles 63 et 65 TFUE – Libre circulation des capitaux – Distribution de dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé – Remboursement à une société non-résidente de l'impôt sur les revenus du capital prélevé par voie de retenue à la source – Condition tenant à la situation des détenteurs d'une participation directe ou indirecte dans la société bénéficiaire des dividendes – Nécessité de produire une attestation des autorités fiscales de l'État de résidence – Principe de proportionnalité »

I. Introduction

1. La présente demande de décision préjudicielle concerne la compatibilité, avec les règles régissant la libre circulation des capitaux, des conditions dans lesquelles la législation fiscale allemande permet aux sociétés non-résidentes d'obtenir le remboursement d'un impôt retenu à la source sur les revenus du capital constitués par des dividendes provenant de participations minoritaires dans des sociétés établies en Allemagne².

2. Cette demande s'inscrit dans le cadre d'une contestation par ACC Silicones Ltd du refus du Bundeszentralamt für Steuern (Office fédéral des impôts, Allemagne) de faire droit à des demandes de remboursement de cet impôt, retenu et acquitté au titre des années 2006 à 2008 inclus.

3. Cette demande fait suite à l'arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne (C-284/09, EU:C:2011:670). Dans cet arrêt, la Cour a jugé que, en soumettant les dividendes distribués à des sociétés non-résidentes, dans les cas où n'est pas atteint le seuil de participation d'une société mère dans le capital de sa filiale, tel que prévu à l'article 3, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux

¹ Langue originale : l'anglais.

² Dès lors que les questions préjudicielles portent sur l'interprétation des articles 63 à 65 TFUE et que ces dispositions sont rédigées dans exactement les mêmes termes que celles qui les précèdent, à savoir les articles 56 à 58 du traité instituant la Communauté européenne (traité CE), je me référerai aux articles 63 à 65 TFUE nonobstant le fait que la demande de remboursement vise des périodes antérieures au 1^{er} décembre 2009.

sociétés mères et filiales d'États membres différents³, telle que modifiée par la directive 2003/123/CE⁴, à une imposition plus lourde, en termes économiques, que celle grevant les dividendes distribués à une société dont le siège est situé sur son territoire, la République fédérale d'Allemagne avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56, paragraphe 1, CE et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen (ci-après l'« accord EEE »)⁵. Afin de se conformer à cet arrêt, le législateur allemand a adopté, en mars 2013, avec effet rétroactif, l'article 32, paragraphe 5, du Körperschaftsteuergesetz⁶ (loi relative à l'impôt sur les sociétés, ci-après le « KStG »), dont il convient d'examiner les dispositions dans le cadre de la présente demande de décision préjudicielle.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

4. L'article 3, paragraphe 1, de la directive 90/435 dispose :

« Aux fins de l'application de la présente directive :

- a) la qualité de société mère est reconnue au moins à toute société d'un État membre qui remplit les conditions énoncées à l'article 2 et qui détient, dans le capital d'une société d'un autre État membre remplissant les mêmes conditions, une participation minimale de 20 %.

[...]

À partir du 1^{er} janvier 2007, le pourcentage minimal de participation sera de 15 %.

À partir du 1^{er} janvier 2009, le pourcentage minimal de participation sera de 10 %.

[...] »

B. Le droit allemand

5. Le régime allemand d'imposition des revenus du capital est prévu par l'Einkommensteuergesetz⁷ (loi relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'« EStG »), en combinaison, en ce qui concerne l'imposition des personnes morales, avec le KStG.

6. L'article 20, paragraphe 1, point 1, de l'EStG prévoit que les revenus du capital comprennent les parts de bénéfice (dividendes).

³ (JO 1990, L 225, p. 6). Cette directive a été modifiée par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 2011, L 345, p. 8).

⁴ Directive du Conseil du 22 décembre 2003 (JO 2004, L 7, p. 41).

⁵ Les faits ayant donné lieu à cet arrêt étaient que l'impôt avait été retenu à la source sur tous les dividendes distribués par une société établie en Allemagne. Seules les sociétés résidentes bénéficiaient d'un crédit d'impôt afférent à la retenue perçue à la source. Ce crédit d'impôt était remboursé au contribuable dans la mesure où le montant de l'impôt sur le revenu à payer était inférieur au montant du crédit d'impôt. En revanche, l'impôt à la source était définitivement prélevé sur les sociétés non-résidentes.

⁶ Bundesgesetzblatt (BGBl. 2002 I, p. 4144), modifiée en dernier lieu, durant la période concernée par le litige au principal, par la loi du 7 décembre 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2782).

⁷ BGBl. 2002 I, p. 4210, modifiée en dernier lieu, durant la période concernée par le litige au principal, par la loi du 20 décembre 2007 (BGBl. 2007 I, p. 3150).

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

8. Selon l'article 8b, paragraphe 1, première phrase, du KStG, relatif aux participations dans d'autres sociétés et associations, les rémunérations perçues au sens, notamment, de l'article 20, paragraphe 1, point 1, de l'EstG ne sont pas prises en considération lors du calcul du revenu et ne sont dès lors pas soumises à l'impôt sur les sociétés.

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

10. En ce qui concerne l'imposition des dividendes distribués à une société dont le siège n'est pas établi en Allemagne, l'article 32, paragraphe 5, du KStG prévoit un certain nombre de conditions régissant le remboursement de l'impôt sur le revenu du capital. Parmi celles-ci figurent certaines obligations d'apporter des preuves et de fournir des certificats. Cette disposition se lit comme suit :

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

1. le créancier des revenus du capital est une société soumise à une obligation fiscale limitée en vertu de l'article 2, point 1, qui
 - a) est également une société au sens de l'article 54 du traité [FUE] ou de l'article 34 de [l'accord EEE],
 - 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 EEE],
 - c) 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 [l'EstG].

[Deuxième phrase] La première phrase s'applique uniquement lorsque

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

2. les revenus du capital ne seraient, conformément à l'article 8b, paragraphe 1, pas pris en compte lors de la détermination du revenu,
3. en vertu de dispositions étrangères, les revenus du capital ne sont imputés à aucune personne qui n'aurait pas droit au remboursement en vertu du présent paragraphe si elle percevait directement les revenus du capital,
4. un droit au remboursement total ou partiel de l'impôt sur les revenus du capital ne serait pas exclu en cas d'application par analogie de l'article 50d, paragraphe 3, de l'['EStG], et
5. l'impôt sur les revenus du capital ne peut être imputé dans le chef du créancier ou d'un actionnaire direct ou indirect du créancier, ni être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels ; la possibilité d'un report de l'imputation équivaut à l'imputation.

[Troisième phrase] Il appartient au créancier des revenus du capital d'apporter la preuve que les conditions de remboursement sont remplies. [Quatrième phrase] 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. [Cinquième phrase] 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. [Sixième phrase] L'impôt sur les revenus du capital est remboursé pour tous les revenus du capital perçus au cours d'une année civile, au sens de la première phrase, sur la base d'une décision d'exonération prise en application de l'article 155, paragraphe 1, troisième phrase, de l'Abgabenordnung [(code des impôts)]. »

C. La convention tendant à éviter la double imposition conclue entre l'Allemagne et le Royaume-Uni

11. Le 26 novembre 1964, la République fédérale d'Allemagne a conclu avec le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord une convention tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après la « convention »)⁸.

12. L'article XVIII, paragraphe 1, sous a), de la convention dispose :

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

- a) L'impôt de la République fédérale d'Allemagne dû en vertu de la législation de la République fédérale et conformément à la présente convention, directement ou par déduction, sur les bénéfices, les revenus ou les plus-values imposables sur des sources au sein de la République fédérale (à l'exception, dans le cas des dividendes, de l'impôt dû au titre des bénéfices à partir

⁸ Convention du 26 novembre 1964 entre le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et la République fédérale d'Allemagne tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, modifiée en dernier lieu le 23 mars 1970 (BGBl. 1966 II, p. 358, BGBl. 1967 II, p. 828, et BGBl. 1971 II, p. 45). Dans sa décision de renvoi, la juridiction de renvoi s'appuie sur l'article 23, paragraphe 2, sous a), de la convention relative à l'élimination de la double imposition et à la prévention de l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue entre ces deux États, le 30 mars 2010. Dans leurs observations écrites, ACC Silicones, le gouvernement allemand et la Commission européenne affirment que l'article XVIII, paragraphe 1, sous a), de la convention, qui est rédigé en des termes identiques en substance, s'applique en l'espèce.

desquels le dividende est versé) est imputé sur l'impôt britannique calculé sur les mêmes bénéfices, revenus ou plus-values imposables sur la base desquels l'impôt de la République fédérale est calculé ».

III. Le litige au principal et les questions préjudicielles

13. ACC Silicones est une société établie au Royaume-Uni. Elle est détenue à 100 % par The Amber Chemical Co. Ltd, une société également établie au Royaume-Uni. Au cours des années litigieuses (2006 à 2008), ACC Silicones détenait une participation de 5,26 % dans le capital nominal d'Ambratec GmbH, une société établie en Allemagne. Ambratec a distribué des dividendes à ACC Silicones, sur lesquels a été retenu à la source l'impôt sur les revenus du capital au taux de 20 %, majoré du prélèvement de solidarité (*Solidaritätszuschlag*) au taux de 5,5 %.

14. Par demandes du 29 décembre 2009, chacune divisée en deux parties, ACC Silicones a demandé le remboursement des montants acquittés au titre de l'impôt retenu à la source pour chacune des années litigieuses. Dans la première partie, elle a sollicité, sur le fondement des dispositions combinées de l'article 50d, paragraphe 1, de l'ESTG et de l'article VI, paragraphe 1, de la convention⁹, que le taux de l'impôt prélevé sur les dividendes en cause soit limité à 15 %. Dans la seconde partie, elle a sollicité, en invoquant les libertés fondamentales garanties par le traité CE et le traité FUE¹⁰, le remboursement du solde de l'impôt retenu à la source.

15. Par décision du 7 octobre 2010, l'Office fédéral des impôts a fait droit à la première partie des demandes de remboursement.

16. En revanche, par deux décisions du 8 juin 2015, l'Office fédéral des impôts a rejeté la seconde partie de ces demandes au motif que les conditions prévues à l'article 32, paragraphe 5, du KStG pour obtenir le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital n'étaient pas remplies. À la suite du rejet de ses réclamations dirigées contre ces décisions, ACC Silicones a introduit un recours contre celles-ci devant la juridiction de renvoi, le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne, Allemagne), en faisant valoir qu'elle remplissait toutes les conditions requises et qu'elle avait fourni toutes les preuves exigées à cet effet.

17. Selon la juridiction de renvoi, ACC Silicones remplit toutes les conditions pour obtenir le remboursement des impositions acquittées, à l'exception de celle prévue à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG. La juridiction de renvoi indique qu'il découle de cette disposition que le remboursement n'est accordé que lorsque le désavantage subi par les bénéficiaires étrangers de dividendes par rapport aux bénéficiaires nationaux de dividendes ne peut être compensé par une imputation, une déduction de l'assiette ou un report d'imputation à l'étranger.

⁹ L'article VI, paragraphe 1, de la convention dispose :

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

¹⁰ Dans leurs observations écrites, le gouvernement allemand et la Commission affirment que ces libertés fondamentales ont été ultérieurement mises en œuvre par l'article 32, paragraphe 5, du KStG.

18. La juridiction de renvoi fait observer que, conformément à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG, il appartient à ACC Silicones d'apporter la preuve que la condition prévue à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG est remplie en produisant une attestation délivrée par l'administration fiscale de son État de résidence établissant que l'impôt allemand sur les revenus du capital ne peut être imputé, déduit ou reporté et qu'aucune imputation, aucune déduction ou aucun report n'a effectivement eu lieu. La juridiction de renvoi est d'avis que les attestations des administrations fiscales étrangères doivent être présentées tant pour le créancier des revenus du capital, à savoir ACC Silicones, que pour l'ensemble des actionnaires directs ou indirects du créancier.

19. La juridiction de renvoi considère que, dans le cas d'espèce, il n'est pas possible de déterminer si la condition prévue à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG est remplie. En effet, la manière dont est traité l'impôt sur les revenus du capital perçus par The Amber Chemical Co. ou par ses actionnaires n'apparaît pas clairement. Les éléments de preuve fournis par ACC Silicones ne permettent d'établir ni que l'impôt retenu à la source sur les revenus du capital n'a été imputé à aucun de ses actionnaires directs ou indirects ou qu'il a été pris en compte par l'un d'eux à des fins de réduction d'impôt, ni ne constituent une attestation d'une administration fiscale étrangère au sens de l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG.

20. Dans ces conditions, la juridiction de renvoi nourrit des doutes sur la conformité des exigences prévues à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, et à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG avec les articles 63 et 65 TFUE ainsi qu'avec les principes de proportionnalité et d'effectivité.

21. En premier lieu, la juridiction de renvoi se demande si le fait que le remboursement de l'impôt retenu à la source sur les revenus du capital aux sociétés établies à l'étranger détenant une participation de moins de 10 % ou de 15 % dans une société résidente soit soumis à des conditions plus strictes que le remboursement de cet impôt à des sociétés résidentes détenant une participation équivalente dans une société résidente est contraire à l'article 63 TFUE. En effet, en vertu de l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG, l'impôt retenu à la source n'est remboursé aux sociétés étrangères que s'il ne peut être imputé dans leur chef ou dans celui de leurs actionnaires directs ou indirects, ou bien être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels. La juridiction de renvoi relève également que l'exigence, prévue à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG, selon laquelle la preuve de ce qui précède doit être apportée au moyen d'une attestation de l'administration fiscale étrangère, ne s'applique pas au remboursement de l'impôt sur les revenus du capital aux sociétés résidentes. Elle se demande si ces règles, qui, selon elle, constituent une restriction à la libre circulation des capitaux, sont justifiées au regard de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE et des critères posés par la Cour dans, notamment, l'arrêt du 8 novembre 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655).

22. En second lieu, dans l'hypothèse où les règles nationales susmentionnées seraient considérées comme étant compatibles avec la libre circulation des capitaux, la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si l'obligation de preuve imposée par l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG aux sociétés établies à l'étranger percevant des dividendes provenant de parts sociales détenues par un « actionnariat dispersé »¹¹ respecte les principes de proportionnalité et d'effectivité lorsque, comme en l'espèce, il est pratiquement impossible pour ces sociétés d'apporter une telle preuve.

¹¹ La juridiction de renvoi définit les « dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé » comme étant 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) ».

23. C'est dans ce contexte que la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 63 TFUE (ancien article 56 CE) 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 [établie à l'étranger] 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] la preuve, au moyen d'une attestation délivrée par l'administration fiscale étrangère, que cet impôt ne peut pas être imputé par ladite société ou par le détenteur d'une participation directe ou indirecte dans celle-ci ou bien être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels, et qu'il n'y a eu effectivement ni imputation, ni déduction, ni report, lorsqu'une telle preuve n'est pas exigée, aux fins du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital, d'une société [résidant sur le territoire national] qui détient une participation équivalente ?

2) Dans l'hypothèse où la première question appellerait une réponse négative :

Le principe de proportionnalité et le principe de l'effet utile s'opposent-ils à l'exigence de l'attestation mentionnée dans la première question s'il est de facto impossible [pour une société établie à l'étranger] bénéficiaire de dividendes provenant de parts sociales détenues par un "actionnariat dispersé" de produire cette attestation ? »

24. ACC Silicones, le gouvernement allemand et la Commission ont déposé des observations écrites.

IV. Appréciation juridique

A. La recevabilité des questions préjudicielles

25. Dans ses observations écrites, le gouvernement allemand fait valoir que les questions posées par la juridiction de renvoi pourraient également concerner des sociétés dont le siège social et/ou le siège de direction est établi dans un État tiers. Dans cette mesure, ces questions n'ont aucun rapport avec les faits du litige au principal, qui se limitent au traitement fiscal des dividendes distribués à une société établie dans un autre État membre, et doivent dès lors être rejetées comme étant irrecevables.

26. Selon une jurisprudence constante de la Cour, dans le cadre de la coopération entre cette dernière et les juridictions nationales instituée à l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer [arrêt du 26 mars 2020, A. P. (Mesures de probation), C-2/19, EU:C:2020:237, point 25 et jurisprudence citée].

27. Il s'ensuit que les questions portant sur le droit de l'Union bénéficient d'une présomption de pertinence. Le refus de la Cour de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le

problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées [arrêt du 26 mars 2020, A. P. (Mesures de probation), C-2/19, EU:C:2020:237, point 26 et jurisprudence citée].

28. En l'occurrence, les dispositions nationales faisant l'objet du renvoi préjudiciel s'appliquent à des sociétés, au sens de l'article 54 TFUE ou de l'article 34 de l'accord EEE¹², qui ont leur siège social et leur siège de direction sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen (EEE)¹³. Par ailleurs, il ressort de la décision de renvoi que le litige au principal porte sur le droit d'une société ayant son siège social et son siège de direction au Royaume-Uni d'obtenir le remboursement d'un impôt retenu à la source sur les revenus du capital au titre des dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé qui lui avaient été distribués à une époque au cours de laquelle cet État était membre de l'Union.

29. Toutefois, dans sa décision de renvoi, la juridiction de renvoi relève que l'exigence selon laquelle le siège social et le siège de direction du créancier doivent être situés sur le territoire d'un État membre de l'Union ou de l'EEE enfreint le droit primaire de l'Union. Elle conclut que, « pour être valide, il convient d'interpréter 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 et/ou leur siège de direction dans des pays tiers » et que, « [d]ans le cas du présent litige, cela signifie que le régime prévu à l'article 32, paragraphe 5, [du KStG] serait pertinent même si le siège de direction de [ACC Silicones] ne se trouvait pas au Royaume-Uni ». En outre, ainsi que le relève à juste titre le gouvernement allemand, les questions soumises à la Cour visent de manière générale des sociétés « établies à l'étranger ». De même, les doutes soulevés par la juridiction de renvoi concernent des « sociétés étrangères » ou des « sociétés établies à l'étranger » en général et ne se limitent donc pas aux sociétés établies dans un État membre de l'Union ou de l'EEE autre que l'Allemagne.

30. À mon avis, la question de savoir si, dans le cas de dividendes distribués à des sociétés établies dans un pays tiers, les conditions prévues par la législation allemande en cause pour obtenir le remboursement de l'impôt retenu à la source sur les revenus du capital sont contraires aux règles de l'Union en matière de libre circulation des capitaux ne présente aucun rapport avec l'objet du litige au principal et est dès lors de nature hypothétique. Il s'ensuit que la réponse à cette question n'apparaît pas nécessaire à la solution du litige dont est saisie la juridiction de renvoi.

31. Certes, ainsi que le relève la juridiction de renvoi dans sa décision de renvoi, l'article 63, paragraphe 1, TFUE interdit les restrictions aux mouvements de capitaux tant entre les États membres qu'entre les États membres et les pays tiers. Toutefois, ainsi que le rappelle à juste titre le gouvernement allemand, la jurisprudence relative aux restrictions à l'exercice de la libre circulation des capitaux au sein de l'Union ne saurait être intégralement transposée aux mouvements de capitaux entre les États membres et les pays tiers, de tels mouvements s'inscrivant dans un contexte juridique différent [voir arrêt du 26 février 2019, X (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers), C-135/17, EU:C:2019:136, point 90 et jurisprudence citée]. Tel est le cas, notamment, des exigences de preuve imposées aux contribuables établis dans un pays tiers afin de bénéficier d'un avantage fiscal [voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2019, X (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers), C-135/17, EU:C:2019:136, points 91 et 92 ainsi que jurisprudence citée].

¹² Article 32, paragraphe 5, première phrase, point 1, sous a), du KStG.

¹³ Article 32, paragraphe 5, première phrase, point 1, sous b), du KStG.

32. Par conséquent, les questions préjudicielles sont, selon moi, irrecevables dans la mesure où elles concernent le remboursement de la retenue à la source sur les revenus du capital au titre de dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé distribués à des sociétés dont le siège social et/ou le siège de direction se trouvent dans un pays tiers.

B. Observations liminaires

33. Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, les dividendes versés par des sociétés établies en Allemagne à des sociétés résidentes dans n'importe quel État membre sont soumis à l'impôt sur les revenus du capital, prélevé au moyen d'une retenue à la source. Toutefois, durant les années litigieuses et jusqu'en mars 2013, conformément à l'article 8b, paragraphe 1, du KStG, les dividendes distribués à des sociétés établies en Allemagne n'ont pas été pris en considération dans le calcul des revenus de ces sociétés. Ces sociétés bénéficiaient ainsi d'un crédit d'impôt au titre de cette retenue à la source.

34. Les conditions selon lesquelles l'impôt sur les revenus du capital afférent aux dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé qui a été retenu et acquitté peut faire l'objet d'un remboursement diffèrent selon que la participation au capital flottant est détenue par une société non-résidente¹⁴ ou par une société résidente.

35. Dans le cas d'une société non-résidente, le remboursement de la retenue à la source est subordonné à la condition que l'impôt sur les revenus du capital n'a pu être imputé ni par la société non-résidente ni par le détenteur d'une participation directe ou indirecte dans celle-ci, ou bien être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels ou reporté au lieu de la résidence fiscale de la société. Le créancier des revenus est tenu de présenter des attestations des administrations fiscales étrangères concernées établissant que l'impôt allemand sur les revenus du capital ne peut être imputé, déduit ou reporté et qu'aucune imputation, déduction ou report n'a effectivement eu lieu ni dans son chef ni dans celui de l'ensemble de ses actionnaires directs ou indirects.

36. Dans le cas d'une société résidente, la retenue à la source est imputée intégralement sur l'impôt sur les sociétés dû par celle-ci et, le cas échéant, lui est remboursée. L'imputation et le remboursement (le cas échéant) de l'impôt ne sont subordonnés qu'à la condition que l'impôt ait été retenu et acquitté, dont la preuve est produite au moyen d'une simple attestation administrative¹⁵. Bien que les sociétés résidentes puissent avoir des actionnaires directs ou indirects non-résidents, la législation allemande ne leur impose pas les mêmes exigences que celles figurant à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG¹⁶.

¹⁴ Dans l'examen qui suit, l'expression « société non-résidente » vise une société ayant son siège social et son siège de direction sur le territoire d'un État membre de l'Union ou de l'EEE autre que l'Allemagne.

¹⁵ L'attestation est précisée à l'article 45a, paragraphe 2 ou 3, de l'EStG. Il ressort des observations écrites d'ACC Silicones et du gouvernement allemand que l'attestation doit contenir des informations minimales, et ce uniquement au sujet du créancier.

¹⁶ Selon le gouvernement allemand, en droit allemand, seule la société qui perçoit les dividendes et pour le compte de laquelle l'impôt sur les revenus du capital a été retenu a le droit d'imputer cet impôt et ne peut le déduire en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels. À mon avis, ce qui précède ne couvre pas la situation dans laquelle la société résidente a des actionnaires non-résidents directs ou indirects qui sont soumis à des législations nationales leur permettant de faire valoir la retenue à la source à leur niveau.

37. Force est donc de constater que, ainsi que le relève la juridiction de renvoi, en vertu de la législation allemande applicable, le remboursement de l'impôt retenu à la source sur les revenus du capital au titre de dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé est soumis à des conditions plus strictes lorsque le créancier des revenus est une société non-résidente que celles applicables lorsque le créancier des revenus est une société résidente.

C. Première question

38. À l'instar de la Commission, il me semble que, par sa première question, la juridiction de renvoi cherche principalement à savoir si la législation allemande en cause est compatible avec la libre circulation des capitaux en ce qu'elle permet de refuser le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital au titre de dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé à des sociétés non-résidentes lorsque cet impôt peut être imputé par ces dernières ou par le détenteur d'une participation directe ou indirecte dans celles-ci, ou bien être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels ou être reporté. Cette question doit être appréciée au regard du fait que les sociétés résidentes détenant une participation équivalente dans une autre société résidente ne sont pas soumises à une telle condition pour obtenir le remboursement de l'impôt retenu à la source sur les revenus du capital.

39. À mon avis, le problème soulevé par la première question préjudicielle, contrairement à ce que son libellé pourrait laisser entendre, ne concerne pas tant une exigence de preuve que l'une des conditions matérielles à remplir pour obtenir le remboursement de l'impôt retenu à la source. Le fait que, en vertu de l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG, les sociétés non-résidentes doivent apporter la preuve que la condition matérielle prévue à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG est satisfaite en produisant des attestations provenant des différentes autorités fiscales concernées, alors qu'une telle preuve n'est pas exigée des sociétés résidentes, ne constitue que l'application de cette condition aux sociétés non-résidentes. Si l'on devait conclure que la condition matérielle est incompatible avec la libre circulation des capitaux, cette conclusion s'appliquerait automatiquement à l'exigence de preuve. En revanche, si l'on devait conclure que la condition matérielle est compatible avec la libre circulation des capitaux, il conviendrait d'apprécier si cette conclusion devrait s'appliquer à l'exigence de preuve et, dans la négative, si l'éventuelle justification de la restriction découlant de cette exigence respecte le principe de proportionnalité. Je propose d'examiner ce second scénario dans le cadre de la seconde question posée par la juridiction de renvoi.

40. Il résulte d'une jurisprudence constante 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 (arrêt du 30 avril 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, point 22 et jurisprudence citée).

41. Pour des participations ne relevant pas de la directive 90/435, comme dans le cas d'espèce, il appartient aux États membres de déterminer si, et dans quelle mesure, la double imposition économique ou en chaîne des bénéfices distribués doit être évitée et d'introduire, à cet effet, de façon unilatérale ou au moyen de conventions relatives à la prévention de la double imposition conclues avec d'autres États membres, des mécanismes visant à prévenir ou à atténuer cette double imposition économique. Ce seul fait ne leur permet pas d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation garanties par le traité FUE (arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670, point 48 et jurisprudence citée).

42. Ainsi, dans son arrêt du 20 octobre 2011, *Commission/Allemagne* (C-284/09, EU:C:2011:670), la Cour a eu l'occasion de juger, s'agissant de participations ne relevant pas de la directive 90/435, qu'une législation fiscale nationale qui instaure une différence de traitement des dividendes, selon que ceux-ci sont distribués à des sociétés bénéficiaires non-résidentes ou résidentes, de sorte que ces dividendes font l'objet d'une imposition plus élevée dans le premier cas, sans que cette différence de traitement soit neutralisée au moyen de conventions, constituait une restriction aux mouvements des capitaux prohibée par l'article 63 TFUE.

43. En l'occurrence, contrairement à ce que soutient le gouvernement allemand, la législation allemande en cause traite clairement les dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé distribués à des sociétés non-résidentes moins favorablement que ceux distribués à des sociétés résidentes dès lors que, ainsi qu'il a été relevé au point 37 des présentes conclusions, le droit au remboursement de l'impôt retenu à la source sur les revenus du capital au titre de ces dividendes est soumis à des conditions plus strictes lorsque le créancier des revenus est une société non-résidente, par opposition à une société résidente.

44. Je suis d'avis qu'une telle différence de traitement est susceptible de dissuader les sociétés non-résidentes d'investir dans des sociétés établies en Allemagne et est par ailleurs de nature à constituer un obstacle à la collecte de capitaux par des sociétés résidentes auprès de sociétés établies dans d'autres États membres (voir, en ce sens, arrêt du 2 juin 2016, *Pensioenfond Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, point 28 et jurisprudence citée).

45. Il convient toutefois d'examiner si la restriction résultant de la législation allemande en cause est susceptible d'être justifiée au regard des dispositions du traité. À cet égard, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, l'article 63 TFUE ne porte toutefois pas atteinte au droit qu'ont les 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 en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis.

46. L'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, en tant qu'il constitue une dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Partant, il ne saurait être interprété en ce sens que toute législation nationale 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. En effet, la dérogation prévue à cette disposition 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] » (arrêt du 21 juin 2018, *Fidelity Funds e.a.*, C-480/16, EU:C:2018:480, point 47 et jurisprudence citée).

47. 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 que la législation allemande en cause puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement qui en résulte concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (arrêt du 30 avril 2020, *Société Générale*, C-565/18, EU:C:2020:318, point 24).

48. En l'occurrence, il convient de vérifier si, eu égard à l'objectif de la législation allemande en cause, qui, selon la décision de renvoi, est d'éviter une imposition en chaîne des dividendes, les sociétés bénéficiaires de dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé se trouvent dans des situations comparables selon qu'elles résident en Allemagne ou dans un autre État membre.

49. Contrairement à ce que soutient le gouvernement allemand, je partage la position de la juridiction de renvoi et de la Commission selon laquelle tel est le cas en l'espèce.

50. Certes, à l'égard des mesures prévues par un État membre afin de prévenir ou d'atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique de bénéfices distribués par une société résidente, les sociétés bénéficiaires résidentes ne se trouvent pas nécessairement dans une situation comparable à celle des sociétés bénéficiaires résidentes d'un autre État membre (arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670, point 55 et jurisprudence citée).

51. Toutefois, 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 (arrêt du 8 novembre 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, point 38 et jurisprudence citée).

52. 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 sociétés bénéficiaires non-résidentes ne soient pas confrontées à une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE, l'État de résidence de la société distributrice doit veiller à ce que, par rapport au mécanisme prévu par son droit national afin de prévenir ou d'atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique, les sociétés non-résidentes soient soumises à un traitement équivalent à celui dont bénéficient les sociétés résidentes (voir, en ce sens, arrêt du 8 novembre 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, point 39 et jurisprudence citée).

53. En l'espèce, la République fédérale d'Allemagne a choisi d'exercer sa compétence fiscale sur les dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé, distribués tant aux sociétés résidentes qu'aux sociétés non-résidentes, en prélevant un impôt sur le revenu du capital par voie d'une retenue à la source. Les sociétés non-résidentes bénéficiaires de ces dividendes se trouvent par conséquent dans une situation comparable à celle des sociétés résidentes en ce qui concerne le risque d'imposition en chaîne des dividendes distribués par les sociétés résidentes, de sorte qu'elles ne sauraient être traitées différemment de ces dernières (arrêt du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C-284/09, EU:C:2011:670, point 58 et jurisprudence citée).

54. Dans ses observations écrites, le gouvernement allemand invoque la convention en vertu de laquelle le taux de retenue à la source est limité à 15 % et cet impôt peut être imputé sur l'impôt dû au Royaume-Uni. Il soutient que le législateur allemand était en droit, dans le cas de sociétés non-résidentes, de faire dépendre le remboursement de l'impôt retenu sur les revenus du capital

du fait que ces sociétés – ou des sociétés détenant une participation directe ou indirecte dans ces dernières – ne peuvent pas déjà faire valoir cet impôt dans leur État de résidence, afin de prévenir le risque d'une double déduction dudit impôt.

55. Certes, selon la jurisprudence, il ne saurait être exclu qu'un État membre parvienne à garantir le respect de ses obligations résultant du traité en concluant une convention tendant à éviter la double imposition avec un autre État membre (arrêt du 8 novembre 2007, *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655, point 79 et jurisprudence citée).

56. Toutefois, à cette fin, l'application d'une telle convention doit permettre de compenser intégralement les effets de la différence de traitement issue de la législation nationale. Ce n'est que dans l'hypothèse dans laquelle l'impôt retenu à la source en application de la législation nationale peut être imputé sur l'impôt dû dans l'autre État membre à concurrence de la différence de traitement issue de la législation nationale que la différence de traitement entre les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres et les dividendes distribués aux sociétés résidentes disparaît (arrêt du 17 septembre 2015, *Miljoen e.a.*, C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608, point 79 et jurisprudence citée).

57. Dans la présente affaire, il ressort de la décision de renvoi que, comme le fait valoir le gouvernement allemand, en application de la convention, le taux de l'impôt prélevé sur les dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé distribués à ACC Silicones était limité à 15 %, et que la retenue à la source prélevée en Allemagne peut être imputée sur l'impôt dû au Royaume-Uni. Toutefois, l'imputation est limitée aux impôts du Royaume-Uni « qui sont calculés sur la base des bénéfices ou des revenus utilisés pour calculer l'impôt allemand »¹⁷. Ainsi, il ne saurait être exclu, comme le relève à juste titre ACC Silicones, que l'intégralité de l'impôt allemand sur les revenus du capital acquitté en Allemagne ne soit pas neutralisée, ce qui ne satisferait pas aux exigences posées par la jurisprudence citée au point 56 des présentes conclusions. Une telle neutralisation n'intervient que dans les cas où les dividendes en provenance d'Allemagne sont suffisamment imposés dans l'autre État membre, ce qui présuppose que le montant de l'impôt au Royaume-Uni calculé sur la base des dividendes distribués soit au moins égal au montant de la retenue à la source prélevée en Allemagne (voir, en ce sens, arrêts du 20 octobre 2011, *Commission/Allemagne*, C-284/09, EU:C:2011:670, points 67 et 68, ainsi que du 17 septembre 2015, *Miljoen e.a.*, C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608, point 86). Il incombe à la juridiction nationale de vérifier si tel est le cas dans l'affaire en cause au principal.

58. À cet égard, j'ajouterais que je partage l'avis de la Commission selon lequel une éventuelle imputation de l'impôt allemand sur les revenus du capital sur la dette fiscale des actionnaires directs ou indirects d'ACC Silicones ne peut pas être prise en considération, à tout le moins si ces actionnaires sont non-résidents. En effet, ainsi qu'il a déjà été indiqué au point 36 des présentes conclusions, dans le cas de sociétés résidentes percevant des dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé, la législation allemande soumet l'imputation ou le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital à la seule condition que l'impôt ait été retenu et acquitté, une autre imputation éventuelle de l'impôt dans l'État de résidence des actionnaires de ces sociétés, qui peuvent être des actionnaires non-résidents, n'étant pas prise en considération.

¹⁷ Voir point 12 des présentes conclusions.

59. Dans ce même contexte, je partage également l'avis de la Commission selon lequel une simple déduction de l'impôt retenu à la source sur les revenus du capital en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels par la société non-résidente ou par ses actionnaires directs ou indirects, dans leur État de résidence, ne suffirait pas à neutraliser la restriction à la libre circulation des capitaux ainsi identifiée. Ainsi, la Cour a jugé que, si la législation belge permet de déduire, en tant que frais, l'impôt acquitté à l'étranger de la base imposable des revenus, avant que soit appliqué un taux d'imposition de 25 % au montant net des dividendes reçus par le contribuable établi en Belgique, une telle déduction ne compense pas entièrement les effets d'une restriction éventuelle à la libre circulation des capitaux existant dans l'État membre de la source des dividendes (arrêt du 17 septembre 2015, *Miljoen e.a.*, C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:608, point 83).

60. Dans ses observations écrites, le gouvernement allemand soutient que, en tout état de cause, les dispositions nationales concernées sont justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général, à savoir, d'une part, la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et, d'autre part, la nécessité d'éviter une double prise en compte de l'impôt retenu à la source.

61. Selon une jurisprudence constante de la Cour, une restriction à la libre circulation des capitaux est admise uniquement si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général, si elle est propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et si elle ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre [voir, en ce sens, arrêts du 26 février 2019, *X (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers)*, C-135/17, EU:C:2019:136, point 70, et du 30 janvier 2020, *Köln-Aktienfonds Deka*, C-156/17, EU:C:2020:51, point 83 et jurisprudence citée].

62. À mon avis, aucune des deux justifications avancées par le gouvernement allemand n'est applicable dans la présente affaire.

63. En ce qui concerne la première justification, il convient de rappeler que la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres constitue un motif de nature à justifier une restriction à la libre circulation des capitaux dès lors, notamment, que les mesures nationales en cause visent à prévenir des comportements de nature à compromettre le droit d'un État membre d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire (voir, en ce sens, arrêts du 10 février 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 121, ainsi que du 10 avril 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, point 98).

64. Toutefois, dès lors qu'un État membre a choisi de ne pas imposer les sociétés bénéficiaires établies sur son territoire à l'égard de ce type de revenus, il ne saurait invoquer la nécessité d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres afin de justifier l'imposition des sociétés bénéficiaires établies dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 2011, *Commission/Allemagne*, C-284/09, EU:C:2011:670, point 78 et jurisprudence citée).

65. En l'espèce, il est constant que les dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé distribués par des sociétés résidentes bénéficient d'une neutralisation complète des effets de la retenue à la source (points 8, 33 et 36 des présentes conclusions).

66. S'agissant de la seconde justification, le gouvernement allemand fait valoir que les dispositions nationales en cause visent à éviter que l'impôt sur les revenus du capital prélevé sur les dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé ne soit pris en compte deux fois par les sociétés bénéficiaires non-résidentes ou par leurs actionnaires directs ou indirects, une première fois au moyen d'un remboursement par les autorités fiscales allemandes et une seconde fois par imputation sur leur dette fiscale ou au moyen d'une déduction en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels dans leur État de résidence.

67. Selon moi, un tel objectif pourrait, en principe, être considéré comme étant admissible. En effet, en l'absence de telles dispositions, les situations transfrontalières conférerait un avantage injustifié par rapport à des situations nationales comparables, dans lesquelles, selon le gouvernement allemand, il n'est pas possible de tenir compte, d'une autre manière ou de manière complémentaire, de l'impôt retenu et acquitté sur les revenus du capital au niveau des actionnaires directs ou indirects de la société résidente percevant des dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé.

68. Cela étant, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, pour pouvoir être considérée comme propre à atteindre l'objectif invoqué, une mesure doit répondre véritablement au souci de l'atteindre d'une manière cohérente et systématique (voir, en ce sens, en ce qui concerne les restrictions à la liberté d'établissement, arrêt du 14 novembre 2018, *Memoria et Dall'Antonia*, C-342/17, EU:C:2018:906, point 52 et jurisprudence citée).

69. À mon avis, les dispositions allemandes en cause ne permettent pas d'atteindre l'objectif d'éviter une double prise en compte de l'impôt retenu à la source dès lors que ces dispositions poursuivent cet objectif de manière incohérente. Ainsi qu'il a été relevé au point 36 des présentes conclusions, dans le cas des sociétés résidentes, le remboursement de la retenue à la source n'est pas soumis à des conditions équivalentes à celles exigées des sociétés non-résidentes, alors même qu'il ne saurait être exclu que les sociétés résidentes aient des actionnaires directs ou indirects non-résidents régis par des législations nationales permettant la prise en compte à leur niveau de l'impôt prélevé. Il ne saurait donc être exclu que cet impôt puisse être pris en compte deux fois dans le cas des sociétés résidentes. Le fait, invoqué par le gouvernement allemand, que, selon le droit allemand, la retenue à la source prélevée ne peut être prise en compte qu'au niveau de la société résidente bénéficiaire des dividendes ne modifie pas cette analyse.

70. Je suis donc d'avis que l'objectif avancé par le gouvernement allemand tenant à la nécessité d'éviter que l'impôt retenu à la source soit pris en compte deux fois ne justifie pas les restrictions à la libre circulation des capitaux prévues par la législation nationale en cause au principal.

71. Ainsi, l'article 63 TFUE s'oppose 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 parts sociales détenues par un actionnariat dispersé, la preuve, au moyen d'une attestation délivrée par l'administration fiscale étrangère, que cet impôt ne peut pas être imputé par le détenteur d'une participation directe ou indirecte dans cette société ou bien être déduit par ladite société ou par le détenteur d'une participation directe ou indirecte dans celle-ci en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels dans l'État de résidence, 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. Pour être compatible avec l'article 63 TFUE, une telle disposition nationale doit permettre le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital à la société bénéficiaire non-résidente dans

la mesure où cet impôt ne peut pas être imputé dans l'État de résidence en vertu d'une convention applicable en vue d'éviter la double imposition. Lorsque seule une imputation partielle est possible dans l'État de résidence, l'État source doit rembourser la différence.

D. Seconde question

72. Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande si, dans l'hypothèse où les dispositions allemandes en cause seraient jugées compatibles avec la libre circulation des capitaux, l'exigence de preuve prévue à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG respecte les principes de proportionnalité et d'effectivité.

73. Compte tenu de la réponse que je propose d'apporter à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde. Toutefois, par souci d'exhaustivité et compte tenu de l'éventualité que la Cour puisse adopter une position différente en ce qui concerne la première question, je l'aborderai brièvement en me focalisant sur le principe de proportionnalité, qui apparaît plus pertinent pour le cas d'espèce que celui de l'effectivité¹⁸.

74. Je pense par ailleurs qu'il convient d'examiner la seconde question sous un angle différent. Ainsi que je l'ai relevé au point 39 des présentes conclusions, le principe de proportionnalité s'inscrit principalement dans le cadre de justifications éventuelles à des restrictions à la libre circulation des capitaux.

75. À cet égard, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, s'il est inhérent au principe de l'autonomie fiscale des États membres que ces derniers déterminent quels sont, selon le système national qui leur est propre, les éléments de preuve requis afin de bénéficier d'un avantage fiscal, l'exercice de cette autonomie fiscale doit se faire dans le respect des exigences découlant du droit de l'Union, notamment celles imposées par les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux (arrêt du 30 juin 2011, *Meilicke* e.a., C-262/09, EU:C:2011:438, points 37 et 38).

76. Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que les autorités fiscales d'un État membre sont en droit d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier si les conditions d'un avantage fiscal prévu par la législation applicable sont réunies et, en conséquence, s'il y a lieu ou non d'accorder cet avantage (arrêt du 30 juin 2011, *Meilicke* e.a., C-262/09, EU:C:2011:438, point 45 et jurisprudence citée). À cet égard, la Cour a déjà précisé que les difficultés éventuelles qui peuvent se poser lors de la détermination de l'impôt effectivement acquitté dans un autre État membre ne sauraient justifier une restriction à la libre circulation des capitaux (arrêt du 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, point 70).

77. Je considère qu'une disposition nationale, telle que l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG, en vertu de laquelle le remboursement de l'impôt retenu à la source sur les revenus du capital à une société non-résidente n'est accordé que moyennant la production d'une attestation des autorités fiscales étrangères établissant que l'impôt ne peut être imputé, déduit ou différé et qu'aucune imputation, déduction ou report d'impôt n'a effectivement eu lieu ni à l'égard de cette société ni à l'égard de l'ensemble des actionnaires directs ou indirects, sans possibilité aucune pour la société non-résidente de produire d'autres preuves, est susceptible de constituer

¹⁸ Le principe d'effectivité signifie que l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union ne soit pas rendu impossible en pratique ou excessivement difficile (voir, en ce sens, arrêt du 30 juin 2011, *Meilicke* e.a., C-262/09, EU:C:2011:438, point 55).

une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux prohibée par l'article 65, paragraphe 3, TFUE (voir, en ce sens, arrêt du 30 juin 2011, *Meilicke e.a.*, C-262/09, EU:C:2011:438, point 40 et jurisprudence citée).

78. Certes, une restriction à la libre circulation des capitaux peut être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général. Toutefois, pour qu'une telle restriction puisse être justifiée, elle doit respecter le principe de proportionnalité, en ce sens qu'elle doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (arrêt du 30 juin 2011, *Meilicke e.a.*, C-262/09, EU:C:2011:438, point 42 et jurisprudence citée).

79. Il me semble évident que l'exigence de preuve prévue à l'article 32, paragraphe 5, cinquième phrase, du KStG, dans la mesure où elle concerne les actionnaires directs et indirects de la société non-résidente et où elle exclut la possibilité de fournir d'autres moyens de prouver les faits invoqués, est disproportionnée au regard des objectifs avancés par le gouvernement allemand. À cet égard, j'observe que, dans sa décision de renvoi, la juridiction de renvoi indique que « l'exigence d'apporter la preuve que [la] condition [prévue à l'article 32, paragraphe 5, deuxième phrase, point 5, du KStG] est remplie pour tous les actionnaires directs ou indirects au moyen d'attestations correspondantes des autorités fiscales étrangères [...] pose des problèmes considérables au contribuable sollicitant le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital » et que « [l]a production de ces attestations exige un effort de recherche disproportionné, voire impossible en pratique, comme c'est le cas en l'espèce ».

V. Conclusion

80. Je propose à la Cour de répondre à la première question préjudicielle posée par le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne, Allemagne) de la manière suivante :

L'article 63 TFUE s'oppose 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 minimal 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, la preuve, au moyen d'une attestation délivrée par l'administration fiscale étrangère, que cet impôt ne peut pas être imputé au détenteur d'une participation directe ou indirecte dans cette société ou bien être déduit par ladite société ou par le détenteur d'une participation directe ou indirecte dans celle-ci en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels dans l'État de résidence, 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. Pour être compatible avec l'article 63 TFUE, une telle disposition nationale doit permettre le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital à la société bénéficiaire non-résidente dans la mesure où cet impôt ne peut pas être imputé dans l'État de résidence en vertu d'une convention applicable tendant à éviter la double imposition. Lorsque seule une imputation partielle est possible dans l'État de résidence, l'État source doit rembourser la différence.