

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

10 février 2011 \*

Dans les affaires jointes C-436/08 et C-437/08,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduites par l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Autriche), par décisions du 29 septembre 2008, parvenues à la Cour le 3 octobre 2008, et reformulées par ladite juridiction, le 30 octobre 2009, dans les procédures

**Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08),**

**Österreichische Salinen AG (C-437/08)**

contre

**Finanzamt Linz,**

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts (rapporteur), président de chambre, M. D. Šváby, M<sup>me</sup> R. Silva de Lapuerta, MM. J. Malenovský et T. von Danwitz, juges,

\* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M<sup>me</sup> J. Kokott,  
greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 15 septembre 2010,

considérant les observations présentées:

- pour Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, par M. R. Leitner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, et M. G. Gahleitner, Steuerberater, ainsi que par M<sup>me</sup> B. Prechtl,
- pour le gouvernement autrichien, par M. J. Bauer et M<sup>me</sup> C. Pesendorfer, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par MM. J. Möller et C. Blaschke, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement italien, par M<sup>me</sup> G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. P. Gentili, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement néerlandais, par M. J. Langer ainsi que M<sup>mes</sup> C. Wissels, M. Noort et B. Koopman, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement finlandais, par M. J. Heliskoski, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, initialement par M<sup>me</sup> V. Jackson, puis par MM. S. Hathaway et L. Seeboruth, en qualité d’agents, assistés de M. R. Hill, barrister,

— pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et W. Mölls, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 11 novembre 2010,

rend le présent

### **Arrêt**

- 1 Les demandes de décisions préjudicielles portent sur l’interprétation du droit de l’Union.
  
- 2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de litiges opposant Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (ci-après «Haribo»), société à responsabilité limitée de droit autrichien, ainsi que Österreichische Salinen AG (ci-après «Salinen»), société anonyme de droit autrichien, au Finanzamt Linz (administration fiscale de Linz) au sujet de l’imposition en Autriche de dividendes perçus de sociétés établies dans d’autres États membres ainsi que dans des États tiers.

## I — Le cadre juridique national

- 3 Aux fins de prévenir la double imposition économique des dividendes distribués par une société résidente ou non-résidente et perçus par une société résidente, la législation fiscale autrichienne prévoit, dans certaines circonstances, que ceux-ci sont soumis soit à la «méthode d'exonération», ce qui implique que les dividendes perçus par la société bénéficiaire sont exonérés de l'impôt sur les sociétés, soit à la «méthode d'imputation», ce qui implique que l'impôt sur les sociétés acquitté sur les bénéfices sous-jacents aux dividendes distribués est imputé sur l'impôt sur les sociétés dû en Autriche par la société bénéficiaire.
  
- 4 L'article 10 de la loi de 1988 relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988), telle que modifiée par la loi de finances de 2009 (BGBl. I, 52/2009, ci-après le «KStG»), et applicable, conformément à l'article 26 quater, point 16, sous b), du KStG, à l'ensemble des procédures d'imposition en cours, est ainsi libellé:

«1) Les produits de participations sont exonérés de l'impôt sur les sociétés. Les produits de participations se définissent comme:

1. les parts de bénéfices de toute nature provenant d'une participation dans des sociétés de capitaux résidentes ou dans des coopératives commerciales résidentes sous la forme de parts sociales.

[...]

5. les parts de bénéfices [...] provenant d'une participation dans une société non-résidente qui remplit les conditions prévues à l'annexe 2 de la loi de 1988 relative à l'impôt sur le revenu, de l'article 2 de la directive 90/435/CEE [du Conseil,] du 23 juillet 1990[, concernant le régime fiscal applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 255, p. 6),] et qui ne relève pas du point 7.
  
6. les parts de bénéfices [...] provenant d'une participation dans une société d'un État [tiers] partie à l'accord sur l'Espace économique européen[, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 1, ci-après l'accord EEE'),] [...] et dont l'État d'établissement a conclu un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement, si elle ne relève pas du point 7.
  
7. les parts de bénéfices de toute nature provenant d'une participation d'affiliation internationale (ci-après 'participation internationale') au sens du paragraphe 2 [ci-dessous].

2) Il y a participation internationale lorsqu'il est prouvé que des contribuables [...] détiennent pendant une période ininterrompue d'au moins un an, sous la forme de parts sociales, une participation d'au moins un dixième du capital [dans une société non-résidente].

[...]

4) Par dérogation au paragraphe 1, point 7, les parts de bénéfices [...] provenant de participations internationales au sens du paragraphe 2 ne sont pas exonérées de l'impôt sur les sociétés, dans les conditions définies ci-après, lorsqu'il existe des motifs justifiant que le ministre fédéral des Finances le décide par arrêté afin d'éviter les

fraudes fiscales et les abus (article 22 du code fédéral des impôts). Il peut être conclu à l'existence de tels motifs notamment:

1. lorsque l'activité principale de la société non-résidente consiste directement ou indirectement à tirer des revenus d'intérêts, de la cession de biens meubles corporels ou incorporels et de la cession de participations; et
  
2. lorsque le revenu de la société non-résidente n'est soumis à aucun impôt étranger qui soit comparable, sur le plan de la base imposable ou des taux d'imposition, à l'impôt autrichien sur les sociétés.

5) Par dérogation au paragraphe 1, points 5 et 6, les parts de bénéfices ne sont pas exonérées de l'impôt sur les sociétés:

1. lorsque la société non-résidente n'est effectivement soumise à l'étranger ni directement ni indirectement à un impôt comparable à l'impôt autrichien sur les sociétés ou
  
2. lorsque les bénéfices de la société non-résidente sont soumis à l'étranger à un impôt comparable à l'impôt autrichien sur les sociétés, mais dont le taux d'imposition applicable est inférieur de plus de 10 points de pourcentage à l'impôt autrichien sur les sociétés [...] ou

3. lorsque la société non-résidente fait l'objet à l'étranger d'une exonération fiscale complète à raison de sa personne ou de la matière imposable. [...]

6) Dans les cas énoncés aux paragraphes 4 et 5, à l'égard des parts de bénéfices, le dégrèvement de l'un des impôts étrangers correspondant à l'impôt [autrichien] sur les sociétés se fait de la manière suivante: l'impôt étranger qui doit être considéré comme une imposition en amont frappant la distribution [de bénéfices] est imputé à la demande à l'impôt sur les sociétés national applicable aux parts de bénéfices de toute nature provenant de la participation internationale. Lors du calcul des revenus, l'impôt étranger imputable doit être ajouté aux parts de bénéfices de toute nature provenant de la participation internationale.»

5 Le 13 juin 2008, le Bundesministerium für Finanzen (ministère fédéral des Finances) a publié, à la suite des décisions du Verwaltungsgerichtshof du 17 avril 2008 exposées au point 13 du présent arrêt, une communication au sujet de l'article 10, paragraphe 2, du KStG dans sa version antérieure à la loi de finances de 2009 (BMF-010216/0090-VI/6/2008). Cette disposition prévoyait que les produits de participations détenues dans une société résidente étaient exonérés de l'impôt sur les sociétés, alors que les produits de participations détenues dans une société non-résidente n'étaient exonérés que si la participation du bénéficiaire de ces produits dans le capital social de la société distributrice était d'au moins 25 %.

6 S'agissant de dividendes provenant de participations dans des sociétés de capitaux non-résidentes qui étaient inférieures au seuil de 25 %, la communication du 13 juin 2008 prévoit que sont imputés sur l'impôt sur les sociétés national tant l'impôt sur les sociétés frappant les bénéfices distribués dans l'État de résidence de la société distributrice que la retenue à la source effectivement prélevée dans ce même État conformément à la convention bilatérale pertinente préventive de la double imposition.

- 7 Dans ce cadre, ladite communication mentionne que le contribuable doit fournir les données suivantes aux fins de bénéficier de l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt dû en Autriche:
- l'indication précise de la société distributrice dans laquelle il détient une participation;
  
  - l'indication précise du pourcentage de la participation détenue;
  
  - l'indication précise du taux de l'impôt sur les sociétés auquel est assujettie la société distributrice dans son État de résidence. Si celle-ci n'est pas soumise au régime fiscal de droit commun de son État de résidence (en ce sens qu'elle bénéficie, par exemple, d'un taux d'imposition plus favorable, d'une exonération personnelle ou d'importantes exonérations ou réductions d'impôt), il convient d'indiquer le taux d'imposition effectivement applicable;
  
  - l'indication du montant de l'impôt sur les sociétés frappant sa part, compte tenu des paramètres énoncés ci-dessus;
  
  - l'indication précise du taux de la retenue à la source effectivement prélevée, limité au taux de retenue à la source prévu par la convention pertinente préventive de la double imposition;
  
  - un calcul de l'impôt imputable.



- 8 La juridiction de renvoi estime que la communication du 13 juin 2008 reste applicable nonobstant les modifications législatives intervenues au cours de l'année 2009.

## II — Les litiges au principal et les questions préjudicielles

- 9 Au cours de l'exercice fiscal 2001, Haribo a perçu des revenus provenant d'une participation dans un fonds d'investissement et contenant des dividendes versés par des sociétés de capitaux établies dans des États membres autres que la République d'Autriche ainsi que dans des États tiers. Salinen a perçu des revenus similaires au cours de l'exercice fiscal 2002. Au cours de ce même exercice fiscal, cette dernière société a subi une perte d'exploitation.
- 10 À la suite du rejet par le Finanzamt Linz de leurs demandes tendant à ce que les dividendes issus de sociétés de capitaux non-résidentes soient exonérés d'impôt, Haribo et Salinen ont introduit des recours devant la juridiction de renvoi.
- 11 Dans ses décisions du 13 janvier 2005, la juridiction de renvoi a considéré que l'article 10, paragraphe 2, du KStG dans sa version antérieure à la loi de finances de 2009 était contraire au principe de la libre circulation des capitaux en ce qu'il soumettait les dividendes provenant de sociétés non-résidentes, y compris ceux provenant de sociétés établies dans des États tiers, à une imposition moins favorable que celle applicable aux dividendes provenant de sociétés résidentes, sans que cette différence de traitement soit justifiée. En appliquant par analogie le régime d'imposition prévu à l'article 10, paragraphe 1, du KStG pour les dividendes provenant de sociétés de capitaux nationaux, ladite juridiction a traité les dividendes perçus de sociétés de

capitaux établies dans d'autres États membres ou dans des États tiers comme des produits exonérés d'impôt.

- 12 Le Finanzamt Linz a interjeté appel de ces décisions devant le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) en faisant valoir, notamment, que les parts de fonds d'investissement nationaux ne relèvent pas de l'article 63 TFUE.
- 13 Par décisions du 17 avril 2008, ladite juridiction a jugé, tout d'abord, que relèvent de l'article 63 TFUE l'acquisition et la détention, dans des sociétés non-résidentes, de participations ne permettant pas d'exercer une influence notable sur ces sociétés, y compris lorsque de telles participations sont détenues à travers un fonds d'investissement.
- 14 À l'instar de la juridiction de renvoi, le Verwaltungsgerichtshof a ensuite considéré que les dispositions de l'article 10, paragraphe 2, du KStG dans sa version antérieure à la loi de finances de 2009 violaient le principe de la liberté de circulation des capitaux et ne pouvaient, par conséquent, être appliquées que d'une manière conforme au droit de l'Union. Il a estimé que, lorsqu'il existe plusieurs approches qui sont conformes au droit de l'Union, il faudrait appliquer celle qui permet de préserver autant que possible la volonté du législateur national.
- 15 À cet égard, le Verwaltungsgerichtshof a considéré que, pour remédier au traitement fiscal moins favorable auquel sont soumis les dividendes provenant de sociétés non-résidentes dans lesquelles l'actionnaire détient moins de 25 % du capital par rapport à celui auquel sont soumis les dividendes provenant de sociétés résidentes, il convenait d'appliquer à cette première catégorie de dividendes non pas la méthode

d'exonération, mais celle consistant à imputer sur l'impôt dû en Autriche celui ayant frappé les dividendes dans l'État de résidence de la société distributrice.

- 16 Enfin, selon le Verwaltungsgerichtshof, la méthode d'imputation correspondrait davantage à l'approche choisie par le législateur autrichien que celle de l'exonération. En effet, lorsque l'État de résidence de la société distributrice soumet les dividendes à un impôt identique ou supérieur à celui appliqué par l'État de l'actionnaire, la méthode d'imputation et celle de l'exonération conduiraient au même résultat. Toutefois, lorsque le niveau d'imposition applicable dans ce premier État est moins élevé que dans celui de l'État de l'actionnaire, seule la méthode d'imputation entraînerait dans ce dernier État une imposition du même montant que celle applicable aux dividendes d'origine nationale.
- 17 Considérant que l'application, par analogie, de la méthode d'exonération prévue à l'article 10, paragraphe 2, du KStG dans sa version antérieure à la loi de finances de 2009 a entaché d'illégalité les décisions prises par la juridiction de renvoi, le Verwaltungsgerichtshof a annulé ces décisions et renvoyé les affaires devant cette même juridiction.
- 18 Par décisions parvenues à la Cour le 3 octobre 2008, la juridiction de renvoi demande à la Cour si les méthodes d'exonération et d'imputation peuvent être considérées comme équivalentes au regard du droit de l'Union.
- 19 L'article 10 du KStG, dans sa version initiale, a été modifié, de manière rétroactive, par la loi de finances de 2009. Dès lors que cette nouvelle disposition prévoit l'application, sous certaines conditions, de la méthode d'exonération également pour les dividendes qu'une société résidente perçoit de sociétés non-résidentes, la Cour a adressé,

le 8 octobre 2009, une demande d'éclaircissements à la juridiction de renvoi en vertu de l'article 104, paragraphe 5, de son règlement de procédure. Celle-ci a été invitée à préciser l'incidence du changement législatif intervenu sur le libellé des questions préjudicielles.

- 20 Dans sa réponse du 30 octobre 2009 à cette demande d'éclaircissements, la juridiction de renvoi a reformulé les questions posées dans chacune des affaires.
- 21 Dans l'affaire C-436/08, elle explique, tout d'abord, que le KStG soumet l'exonération des dividendes provenant de participations inférieures à 10 % du capital social d'une société distributrice, à savoir les dividendes de portefeuille, perçus d'une société établie dans un État tiers partie à l'accord EEE à l'existence d'un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement entre la République d'Autriche et l'État tiers concerné. Une telle condition ne serait pas prévue pour les participations internationales au sens de l'article 10, paragraphe 2, du KStG.
- 22 Elle souligne ensuite que l'exonération fiscale des dividendes de portefeuille perçus de sociétés non-résidentes établies dans des États membres autres que l'Autriche ou dans un État tiers partie à l'accord EEE ne s'applique pas, en tout état de cause, dans la majeure partie des cas en raison des informations que le contribuable est tenu de fournir à l'administration fiscale pour pouvoir bénéficier de cet avantage fiscal. En effet, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que les conditions posées à l'article 10, paragraphe 5, du KStG ne sont pas remplies. Ainsi, le contribuable devrait procéder à une comparaison d'impôts (article 10, paragraphe 5, point 1, du KStG), déterminer le taux de l'impôt à appliquer (article 10, paragraphe 5, point 2, du KStG) ainsi que les exonérations personnelles et matérielles de la personne morale non-résidente (article 10, paragraphe 5, point 3, du KStG), se procurer les justificatifs correspondants et les tenir à la disposition de l'administration fiscale dans l'éventua-

lité d'un contrôle. En particulier, en ce qui concerne les participations dans des fonds d'investissement, il serait pratiquement impossible de prouver que les conditions posées à l'article 10, paragraphe 5, du KStG ne sont pas réunies.

- 23 La position exprimée par le Verwaltungsgerichtshof dans ses décisions du 17 avril 2008 selon laquelle les méthodes d'exonération et d'imputation doivent toujours être considérées comme équivalentes n'est pas partagée par la juridiction de renvoi.
- 24 Enfin, la juridiction de renvoi fait observer que le législateur n'a pas prévu, dans l'article 10 du KStG, d'avantage fiscal en faveur des dividendes provenant de participations de moins de 10 % dans le capital de personnes morales établies dans des États tiers, le seuil en deçà duquel cet avantage n'est pas accordé ayant été antérieurement fixé à 25 %. Si cette réglementation violait le droit de l'Union, la juridiction de renvoi devrait normalement appliquer la méthode d'imputation, conformément à la décision du Verwaltungsgerichtshof du 17 avril 2008.
- 25 Dans ces circonstances, l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour, dans l'affaire C-436/08, les questions préjudicielles suivantes, telles que reformulées:
- «1) Le droit [de l'Union] s'oppose-t-il à ce que l'exonération fiscale des dividendes de portefeuille étrangers en provenance d'États parties à l'accord EEE soit subordonnée à l'existence d'un accord d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement alors que l'exonération des dividendes provenant de participations internationales (y compris en cas de dividendes provenant de sociétés établies

dans des États tiers et même en cas de passage à la méthode d'imputation) n'est pas subordonnée à cette condition?

- 2) Le droit [de l'Union] s'oppose-t-il à l'obligation d'appliquer la méthode d'imputation aux dividendes de portefeuille étrangers en provenance d'États de l'Union [européenne] ou d'États parties à l'accord EEE dès lors que les conditions d'application de la méthode d'exonération ne sont pas réunies, alors qu'il est très difficile, voire impossible, pour l'actionnaire, soit de prouver que ces conditions (imposition comparable, niveau du taux d'imposition étranger, absence d'exonérations personnelles ou matérielles de la personne morale non-résidente) sont remplies, soit de fournir les renseignements nécessaires à l'imputation de l'impôt sur les sociétés étranger?
  
- 3) Le droit [de l'Union] s'oppose-t-il à ce que la loi exclue tant l'exonération de l'impôt sur les sociétés que l'imputation de l'impôt sur les sociétés acquitté, pour les produits de participations dans des personnes morales établies dans des États tiers, dès lors que la participation est inférieure au seuil de 10 % (25 %), alors que les produits de participations dans des personnes morales résidentes sont exonérés quel que soit le niveau de la participation?
  
- 4) a) En cas de réponse affirmative à la troisième question, le droit [de l'Union] s'oppose-t-il à ce qu'une administration nationale emploie la méthode d'imputation afin d'éviter que les participations dans des personnes morales établies dans des États tiers ne subissent une discrimination, la preuve de l'impôt (sur les sociétés) acquitté en amont à l'étranger, du fait du niveau relativement peu élevé de ces participations, étant impossible à apporter ou ne pouvant être apportée qu'au prix d'efforts disproportionnés, au motif que cette conséquence correspondrait le mieux, selon une décision du Verwaltungsgerichtshof, à la

volonté (hypothétique) du législateur, tandis que si l'on se contente de ne pas appliquer ce seuil de participation de 10 % (ou de 25 %) ayant un effet discriminatoire, il en résulterait une exonération fiscale pour les participations dans des personnes morales établies dans des États tiers?

- b) En cas de réponse affirmative à la quatrième question, sous a), le droit [de l'Union] s'oppose-t-il à ce que l'exonération soit refusée aux produits de participations dans des personnes morales établies dans des États tiers dès lors que la participation est inférieure au seuil de 10 % (25 %) alors que l'exonération des produits, s'agissant des participations supérieures à ce seuil, n'est pas subordonnée à l'existence d'un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement?
- c) En cas de réponse négative à la quatrième question, sous a), le droit [de l'Union] s'oppose-t-il à ce que l'imputation de l'impôt sur les sociétés étranger soit exclue pour les produits de participations provenant de personnes morales établies dans des États tiers dans la mesure où la participation est inférieure au seuil de 10 % (25 %), alors que l'imputation de l'impôt — prescrite dans certains cas déterminés — en cas de produits de participations provenant de personnes morales établies dans des États tiers, s'agissant des participations supérieures à ce seuil, n'est pas subordonnée à l'existence d'un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement?»

<sup>26</sup> Dans l'affaire C-437/08, la juridiction de renvoi fait observer que la décision du Verwaltungsgerichtshof du 17 avril 2008 laisse ouverte la question de savoir si l'impôt à imputer comprend non seulement l'impôt sur les sociétés acquitté dans l'État de résidence de la société distributrice, mais également l'impôt que ce même État a retenu à la source conformément à la convention bilatérale pertinente en matière de prévention de la double imposition.

27 En outre, s'agissant d'un exercice fiscal pendant lequel la société résidente bénéficiaire des dividendes a connu une perte d'exploitation, se pose la question de savoir si, afin d'éviter une discrimination liée au traitement différent des dividendes provenant de sociétés non-résidentes par rapport à ceux provenant de sociétés résidentes, l'administration fiscale ne devrait pas reporter l'imputation de l'impôt acquitté à l'étranger aux exercices fiscaux ultérieurs.

28 Dans ces circonstances, l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour, dans l'affaire C-437/08, les questions préjudicielles suivantes, telles que reformulées:

«1) Le droit [de l'Union] s'oppose-t-il à l'obligation d'appliquer la méthode d'imputation aux dividendes d'origine étrangère en cas de changement de méthode alors que, dans le même temps, ni un report de l'imputation aux exercices suivants ni un crédit d'impôt pour l'exercice déficitaire ne sont admis en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés à imputer ou la retenue à la source à imputer?

2) Le droit [de l'Union] s'oppose-t-il à ce qu'il faille appliquer la méthode d'imputation aux dividendes provenant d'États tiers au motif que cette conséquence correspondrait le mieux, selon une décision du Verwaltungsgerichtshof, à la volonté (hypothétique) du législateur, alors que, dans le même temps, ni un report de l'imputation ni un crédit d'impôt pour l'exercice déficitaire ne sont admis?»

29 Par ordonnance du président de la Cour du 16 janvier 2009, les affaires C-436/08 et C-437/08 ont été jointes aux fins des procédures écrite et orale ainsi que de l'arrêt.



<sup>30</sup> Par ailleurs, eu égard à la reformulation des questions préjudicielles dans la réponse, du 30 octobre 2009, de la juridiction de renvoi à la demande d'éclaircissements qui lui a été adressée, la Cour a décidé, le 18 novembre 2009, de rouvrir la procédure écrite dans les présentes affaires.

### III — Sur les questions préjudicielles

#### A — *Sur la liberté en cause dans les affaires au principal*

<sup>31</sup> Il y a lieu de constater que les questions posées dans chacune des affaires n'indiquent aucune disposition précise du traité FUE dont l'interprétation serait nécessaire aux fins de permettre à la juridiction de renvoi de rendre son jugement dans les litiges au principal. Lesdites questions se réfèrent uniquement, de manière générale, au droit de l'Union.

<sup>32</sup> Selon une jurisprudence constante, il reste réservé à la Cour, en présence de questions formulées de manière imprécise, d'extraire de l'ensemble des éléments fournis par la juridiction nationale et du dossier du litige au principal les éléments de droit de l'Union qui appellent une interprétation, compte tenu de l'objet du litige (arrêts du 18 novembre 1999, Teckal, C-107/98, Rec. p. I-8121, point 34, ainsi que du 23 janvier 2003, Makedoniko Metro et Michaniki, C-57/01, Rec. p. I-1091, point 56).

- 33 À cet égard, il doit être rappelé que le traitement fiscal de dividendes est susceptible de relever de l'article 49 TFUE relatif à la liberté d'établissement et de l'article 63 TFUE relatif à la libre circulation des capitaux (voir, en ce sens, arrêt du 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rec. p. I-11753, point 36).
- 34 Quant à la question de savoir si une législation nationale relève de l'une ou l'autre des libertés de circulation, il résulte d'une jurisprudence à présent bien établie qu'il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (voir, en ce sens, arrêts du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-7995, points 31 à 33; du 3 octobre 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, Rec. p. I-9521, points 34 et 44 à 49; du 12 décembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rec. p. I-11673, points 37 et 38; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 36, ainsi que du 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rec. p. I-2107, points 26 à 34).
- 35 À cet égard, il a déjà été jugé qu'une législation nationale qui a vocation à s'appliquer aux seules participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions d'une société et de déterminer les activités de celle-ci relève des dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement (voir arrêts *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 37, et du 21 octobre 2010, *Idryma Typou*, C-81/09, Rec. p. I-10161, point 47). En revanche, des dispositions nationales qui trouvent à s'appliquer à des participations effectuées dans la seule intention de réaliser un placement financier sans intention d'influer sur la gestion et le contrôle de l'entreprise doivent être examinées exclusivement au regard de la libre circulation des capitaux (voir, en ce sens, arrêts *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 38, ainsi que du 17 septembre 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rec. p. I-8591, points 40 et 45 à 52).

- 36 En l'espèce, il doit être constaté, d'une part, que les deux litiges au principal concernent l'imposition en Autriche de dividendes perçus par des sociétés résidentes provenant de participations qu'elles détiennent dans des sociétés non-résidentes et qui sont inférieures à 10 % du capital de ces dernières sociétés. Or, des participations d'une telle importance ne confèrent pas la possibilité d'exercer une influence certaine sur les décisions des sociétés concernées et d'en déterminer les activités.
- 37 D'autre part, il doit être constaté que la législation fiscale nationale en cause au principal opère une distinction entre l'origine nationale ou non des dividendes lorsque ceux-ci proviennent de participations inférieures à 10 % du capital de la société distributrice. En effet, les dividendes de portefeuille sont toujours exonérés de l'impôt sur les sociétés lorsque les participations concernées sont détenues dans des sociétés résidentes selon l'article 10, paragraphe 1, point 1, du KStG. En revanche, les dividendes de portefeuille ne sont ni exonérés ni ne bénéficient d'une imputation de l'impôt acquitté sur les bénéfices sous-jacents aux dividendes distribués lorsque les participations concernées sont détenues dans des sociétés établies dans un État tiers partie à l'accord EEE avec lequel il n'existe aucun accord d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement, en application de l'article 10, paragraphe 1, point 6, du KStG, ou dans des sociétés établies dans un autre État tiers. S'agissant des dividendes de portefeuille provenant d'autres États membres ou d'États parties à l'accord EEE avec lequel un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement a été conclu, ceux-ci sont soumis à la méthode d'imputation et non pas à la méthode d'exonération lorsque, en substance, les bénéfices de la société distributrice n'ont pas été effectivement soumis, dans l'État de résidence de cette société, à un impôt sur les sociétés comparable à celui prévalant en Autriche, conformément à l'article 10, paragraphe 5, du KStG.
- 38 Dans ces conditions, il doit être considéré qu'une réglementation, telle que celle en cause au principal, relève des seules dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux.

B — *Sur les questions dans l'affaire C-436/08*

1. Sur la première question

<sup>39</sup> Par cette question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 63 TFUE s'oppose à une réglementation nationale qui subordonne l'exonération fiscale des dividendes de portefeuille perçus de sociétés établies dans les États parties à l'accord EEE à l'existence d'un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement, alors que pour les «participations internationales» aucune condition similaire n'est imposée.

a) Sur la recevabilité

<sup>40</sup> Le gouvernement autrichien estime que la question est irrecevable. Il souligne que, d'après l'exposé des faits dans la décision de renvoi, la requérante au principal détient des participations dans des fonds d'investissement dont les actifs n'auraient pas été composés de parts dans des sociétés ayant leur siège dans un État tiers partie à l'accord EEE. La question n'aurait donc aucun rapport avec l'objet du litige au principal.

<sup>41</sup> À cet égard, il y a lieu de rappeler que, dans le cadre d'une procédure visée à l'article 267 TFUE, fondée sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, toute appréciation des faits de la cause relève de la compétence du juge national. Il appartient de même au seul juge national, qui est saisi du litige

et 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 (voir, notamment, arrêt du 22 octobre 2009, *Zurita García et Choque Cabrera*, C-261/08 et C-348/08, Rec. p. I-10143, point 34 ainsi que jurisprudence citée).

- 42 Le refus de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que lorsqu'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation du droit de l'Union sollicitée 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 (voir, notamment, arrêts du 13 mars 2001, *PreussenElektra*, C-379/98, Rec. p. I-2099, point 39; du 22 janvier 2002, *Canal Satélite Digital*, C-390/99, Rec. p. I-607, point 19, ainsi que *Zurita García et Choque Cabrera*, précité, point 35).
- 43 Dans la décision de renvoi, il est expliqué que la requérante au principal a perçu, au cours de l'exercice fiscal pertinent, des dividendes de portefeuille provenant de sociétés de capitaux ayant leur siège dans des États membres autres que la République d'Autriche et dans des États tiers. Or, il est permis de considérer que, lorsque la juridiction de renvoi s'est référée aux participations détenues dans des sociétés établies dans des «États tiers», elle a utilisé cette expression par opposition à celle d'«États membres». Dans ces conditions, la référence aux États tiers est censée comprendre également les États parties à l'accord EEE.
- 44 Dès lors que la juridiction de renvoi éprouve des doutes quant à la compatibilité de la réglementation nationale applicable aux dividendes de portefeuille provenant de participations détenues dans des sociétés établies dans les États parties à l'accord EEE, d'une part, et que la décision de renvoi ne comporte aucun indice quant au fait que

la requérante au principal ne détiendrait pas de participations dans de telles sociétés, d'autre part, il n'apparaît pas de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union est dépourvue de pertinence au regard de la décision que la juridiction de renvoi est appelée à rendre.

<sup>45</sup> Par conséquent, la première question doit être déclarée recevable.

b) Sur le fond

i) Observations liminaires

<sup>46</sup> Il importe de rappeler que l'article 63, paragraphe 1, TFUE met en œuvre la libéralisation des capitaux entre les États membres ainsi qu'entre les États membres et les États tiers. À cet effet, il dispose que, dans le cadre du chapitre du traité FUE intitulé «Les capitaux et les paiements», toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres ainsi qu'entre les États membres et les États tiers sont interdites.

<sup>47</sup> Par sa question, la juridiction de renvoi s'interroge sur l'interprétation de l'article 63 TFUE aux fins d'apprécier la compatibilité avec ladite disposition de la réglementation en cause au principal, qui accorde aux dividendes provenant de «participations internationales», à savoir des participations d'au moins 10 % dans le capital de sociétés non-résidentes, un traitement fiscal plus favorable que celui réservé aux dividendes de portefeuille perçus de sociétés établies dans les États tiers parties à l'accord EEE.

48 Toutefois, comme le relèvent les gouvernements autrichien, allemand, et néerlandais ainsi que la Commission européenne, dans un cas comme celui de l'affaire au principal, il y a lieu de procéder à une comparaison entre, d'une part, le traitement fiscal réservé aux dividendes de portefeuille perçus de sociétés résidentes et, d'autre part, celui réservé aux dividendes de portefeuille perçus de sociétés établies dans les États tiers parties à l'accord EEE. L'article 63 TFUE s'oppose en effet, en principe, au traitement différencié, dans un État membre, des dividendes provenant de sociétés établies dans un État tiers par rapport à ceux provenant de sociétés ayant leur siège dans ledit État membre (voir ordonnance du 4 juin 2009, KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 et C-499/07, Rec. p. I-4409, point 71). En revanche, le traitement différencié entre les revenus provenant d'un État tiers par rapport aux revenus provenant d'un autre État tiers n'est pas concerné, en tant que tel, par ladite disposition.

49 Dans le cadre de la présente question, il y a donc lieu d'examiner si l'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit que les dividendes de portefeuille provenant de participations détenues dans des sociétés résidentes sont toujours exonérés de l'impôt sur les sociétés, en application de l'article 10, paragraphe 1, point 1, du KStG, alors que, en vertu de l'article 10, paragraphe 1, point 6, du KStG, les dividendes de portefeuille provenant d'une société établie dans un État tiers partie à l'accord EEE ne bénéficient de cette exonération que si la République d'Autriche et l'État tiers concerné ont conclu un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement.

## ii) Sur l'existence d'une restriction aux mouvements de capitaux

50 Il résulte d'une jurisprudence constante que les mesures interdites par l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements

dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États (arrêts du 25 janvier 2007, *Festersen*, C-370/05, Rec. p. I-1129, point 24, et du 18 décembre 2007, *A*, C-101/05, Rec. p. I-11531, point 40).

51 S'agissant de la question de savoir si une réglementation nationale telle que celle en cause au principal constitue une restriction aux mouvements de capitaux, il doit être constaté que, pour qu'elles puissent bénéficier de l'exonération de l'impôt sur les sociétés, les sociétés résidentes percevant des dividendes de portefeuille provenant d'une société établie dans un État tiers partie à l'accord EEE sont, à la différence des sociétés résidentes percevant des dividendes de portefeuille provenant de sociétés résidentes, soumises à une condition supplémentaire, à savoir celle liée à l'existence d'un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement entre la République d'Autriche et l'État tiers concerné. Or, compte tenu du fait qu'il appartient aux seuls États concernés de décider de s'engager par voie conventionnelle, il s'avère que la condition liée à l'existence d'un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement est susceptible d'entraîner de facto, pour les dividendes de portefeuille provenant d'une société établie dans un État tiers partie à l'accord EEE, un régime permanent de non-exonération de l'impôt sur les sociétés (voir, par analogie, arrêt du 28 octobre 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rec. p. I-10659, point 25).

52 Il s'ensuit que, en raison des conditions prévues par la réglementation en cause au principal, pour que les dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans les États tiers parties à l'accord EEE et perçus par les sociétés établies en Autriche puissent être exonérés de l'impôt sur les sociétés en Autriche, l'investissement dans les premières sociétés qui pourrait être réalisé par les secondes est moins attrayant que l'investissement qui pourrait être réalisé dans une société établie en Autriche ou dans un autre État membre. Une telle différence de traitement est susceptible de dissuader les sociétés établies en Autriche de procéder à l'acquisition d'actions dans des sociétés établies dans les États tiers parties à l'accord EEE.



53 Dès lors, ladite réglementation constitue une restriction à la libre circulation des capitaux entre un État membre et certains États tiers, laquelle est, en principe, interdite par l'article 63 TFUE.

54 Il convient, toutefois, d'examiner si cette restriction à la libre circulation des capitaux est susceptible d'être justifiée au regard des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux.

iii) Sur les éventuelles justifications de la mesure

55 Conformément à l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, «[l]article 63 [TFUE] ne porte 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».

56 Cette disposition, en tant qu'elle constitue une dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Partant, elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'État dans lequel ils investissent leurs capitaux est automatiquement compatible avec le traité (voir arrêts du 11 septembre 2008, *Eckelkamp e.a.*, C-11/07, Rec. p. I-6845, point 57, ainsi que du 22 avril 2010, *Mattner*, C-510/08, Rec. p. I-3553, point 32).

- 57 En effet, la dérogation prévue à ladite 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».
- 58 Les différences de traitement autorisées par l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE doivent être ainsi distinguées des discriminations interdites par le paragraphe 3 de ce même article. Or, il ressort de la jurisprudence que, pour qu'une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement qu'elle prévoit, entre dividendes de portefeuille provenant de sociétés résidentes et ceux provenant de sociétés établies dans un État tiers partie à l'accord EEE, concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (voir arrêts du 6 juin 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, point 43; du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, point 29; du 8 septembre 2005, Blanckaert, C-512/03, Rec. p. I-7685, point 42, et du 19 novembre 2009, Commission/Italie, C-540/07, Rec. p. I-10983, point 49).
- 59 Il y a lieu de rappeler que, à l'égard d'une règle fiscale, telle que celle en cause au principal, visant à prévenir la double imposition économique des bénéfices distribués, la situation d'une société actionnaire percevant des dividendes d'origine étrangère est comparable à celle d'une société actionnaire percevant des dividendes d'origine nationale dans la mesure où, dans les deux cas, les bénéfices réalisés sont, en principe, susceptibles de faire l'objet d'une imposition en chaîne (voir arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 62).
- 60 Dans ces conditions, l'article 63 TFUE impose à un État membre qui connaît un système de prévention de la double imposition économique, dans le cas de dividendes versés à des sociétés résidentes par d'autres sociétés résidentes, d'accorder un

traitement équivalent aux dividendes versés à des sociétés résidentes par des sociétés établies dans les États tiers parties à l'accord EEE (voir, en ce sens, arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 72).

- 61 Toutefois, la législation nationale en cause au principal ne prévoit pas un tel traitement équivalent. En effet, alors que cette législation prévient systématiquement la double imposition économique des dividendes de portefeuille d'origine nationale perçus par une société résidente, elle n'élimine, ni n'atténue, une telle double imposition lorsqu'une société résidente perçoit des dividendes de portefeuille provenant d'une société établie dans un État tiers partie à l'accord EEE avec lequel la République d'Autriche n'a pas conclu un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement. Dans cette dernière hypothèse, ladite législation nationale ne prévoit ni l'exonération fiscale des dividendes perçus ni l'imputation de l'impôt acquitté dans l'État tiers concerné sur les bénéfices ainsi distribués, alors que la nécessité de prévenir la double imposition économique est la même dans le chef des sociétés résidentes, qu'elles perçoivent des dividendes de sociétés résidentes ou de sociétés établies dans un État tiers partie à l'accord EEE.
- 62 Il s'ensuit que la différence de traitement, au titre de l'impôt sur les sociétés, entre les dividendes d'origine nationale et ceux provenant d'une société établie dans un État tiers partie à l'accord EEE ne peut pas être justifiée par une différence de situation liée au lieu où les capitaux ont été investis.
- 63 Il convient encore d'examiner si la restriction résultant d'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général (voir arrêt du 11 octobre 2007, *ELISA*, C-451/05, Rec. p. I-8251, point 79).

- 64 Les gouvernements autrichien, allemand, italien, néerlandais et du Royaume-Uni expliquent à cet effet que, à défaut d'un cadre de coopération entre les autorités compétentes concernées, tel que celui résultant de la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects (JO L 336, p. 15), telle que modifiée par la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992 (JO L 76, p. 1, ci-après la «directive 77/799»), un État membre est en droit de subordonner l'exonération de dividendes de portefeuille perçus de sociétés établies dans un État tiers partie à l'accord EEE à l'existence d'un accord d'assistance mutuelle avec l'État tiers concerné. La vérification de l'impôt acquitté par la société distributrice de dividendes impliquerait, en effet, un échange d'informations avec l'administration fiscale de l'État dans lequel est établie ladite société.
- 65 Il y a lieu de rappeler que la jurisprudence relative aux restrictions à l'exercice des libertés de circulation au sein de l'Union ne saurait être intégralement transposée aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers, de tels mouvements s'inscrivant dans un contexte juridique différent (voir arrêts précités A, point 60, et Commission/Italie, point 69).
- 66 Il convient de relever, à cet égard, que le cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres établi par la directive 77/799 n'existe pas entre celles-ci et les autorités compétentes d'un État tiers lorsque ce dernier n'a pris aucun engagement d'assistance mutuelle (arrêts précités Commission/Italie, point 70, et Établissements Rimbaud, point 41).
- 67 Il s'ensuit que, lorsque la réglementation d'un État membre fait dépendre le bénéfice d'un avantage fiscal de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements des autorités compétentes d'un État tiers partie à l'accord EEE, il est, en principe, légitime pour cet État membre de refuser l'octroi de cet avantage si, notamment en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle

de cet État tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir ces renseignements de ce dernier (arrêt Établissements Rimbaud, précité, point 44).

- 68 Il ressort de la réglementation en cause au principal que l'article 10, paragraphe 5, du KStG exclut l'exonération des dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans les États tiers parties à l'accord EEE lorsque, en substance, les bénéfices de la société distributrice n'ont pas été effectivement soumis, dans l'État tiers concerné, à un impôt sur les sociétés comparable à celui prévalant en Autriche. Il peut ainsi être considéré que les conditions d'application de l'exonération fiscale ne peuvent être vérifiées par l'État membre concerné en l'absence d'une obligation conventionnelle de l'État tiers de fournir certaines informations aux autorités fiscales dudit État membre.
- 69 Il s'ensuit qu'une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui subordonne l'exonération de dividendes perçus de sociétés établies dans un État tiers partie à l'accord EEE à l'existence d'un accord d'assistance mutuelle avec l'État tiers concerné, est susceptible d'être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général liées à l'efficacité des contrôles fiscaux et à la lutte contre la fraude fiscale.
- 70 Toutefois, la restriction à une liberté de circulation, même si elle est appropriée à l'objectif poursuivi, ne peut pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre celui-ci (voir arrêt ELISA, précité, point 82 et jurisprudence citée). Il convient donc d'examiner si la restriction résultant d'une réglementation telle que celle en cause au principal respecte le principe de proportionnalité.
- 71 À cet égard, il doit être constaté, premièrement, qu'il est, eu égard aux considérations précédentes, en principe loisible pour un État membre de subordonner l'exonération

des dividendes provenant de sociétés établies dans un État tiers partie à l'accord EEE à l'existence d'un accord d'assistance mutuelle conclu avec cet État. Ainsi, la proportionnalité d'une telle réglementation n'est pas remise en cause par la seule circonstance qu'un État membre ne prévoit pas une telle exigence pour l'exonération des dividendes provenant des participations d'au moins 10 % du capital de la société distributrice.

- 72 Deuxièmement, il doit être constaté que la réglementation en cause au principal subordonne l'exonération des dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans un État tiers partie à l'accord EEE à l'existence, avec cet État, d'un accord d'assistance mutuelle non seulement au niveau administratif, mais également en matière de recouvrement.
- 73 Or, seule l'existence d'un accord d'assistance mutuelle en matière administrative peut être considérée comme étant nécessaire aux fins de permettre à l'État membre concerné de vérifier le niveau d'imposition effectif de la société non-résidente distributrice de dividendes. En effet, la règle nationale en cause concerne l'imposition en Autriche, au titre de l'impôt sur les sociétés, de revenus que des sociétés résidentes perçoivent en Autriche. Le recouvrement de tels impôts par les autorités autrichiennes ne saurait requérir l'assistance des autorités d'un État tiers.
- 74 L'argument avancé par le gouvernement autrichien lors de l'audience, selon lequel l'assistance en matière de recouvrement est nécessaire en cas de départ du contribuable, doit être rejeté. En effet, ainsi que le relève M<sup>me</sup> l'avocat général au point 90 de ses conclusions, le départ est une hypothèse trop éloignée pour pouvoir justifier de subordonner sans exception la suppression de la double imposition économique de dividendes de portefeuille provenant d'un État tiers partie à l'accord EEE à une convention d'assistance en matière de recouvrement.

75 Il convient, par conséquent, de répondre à la première question posée que l'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation d'un État membre qui prévoit l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les dividendes de portefeuille provenant de participations détenues dans des sociétés résidentes et qui subordonne une telle exonération pour les dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans les États tiers parties à l'accord EEE à l'existence d'un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement entre l'État membre et l'État tiers concernés, dans la mesure où seule l'existence d'un accord d'assistance mutuelle en matière administrative s'avère nécessaire aux fins d'atteindre les objectifs de la législation en cause.

## 2. Sur la deuxième question

### a) Observations liminaires

76 La juridiction de renvoi rappelle que, en vertu de l'article 10 du KStG, dans l'hypothèse où il existe un accord complet d'assistance mutuelle, les dividendes de portefeuille provenant de sociétés résidentes, de sociétés établies dans d'autres États membres et de sociétés établies dans des États tiers parties à l'accord EEE bénéficient d'une exonération fiscale. Toutefois, selon la juridiction de renvoi, l'exonération fiscale des dividendes perçus de sociétés non-résidentes ne s'applique pas dans la majeure partie des cas en raison des informations que la société bénéficiaire est tenue de fournir à l'administration fiscale pour pouvoir bénéficier de cet avantage. La méthode d'imputation serait donc généralement applicable pour les dividendes provenant des sociétés non-résidentes. Selon la juridiction de renvoi, le contribuable ne pourrait que difficilement rapporter les preuves relatives à l'impôt étranger imputable.

77 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande ainsi, en substance, si l'article 63 TFUE s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui applique la méthode d'imputation aux dividendes de portefeuille distribués par des sociétés établies dans d'autres États membres et dans des États tiers parties à l'accord EEE lorsqu'il n'est pas établi que les conditions d'application de l'exonération fiscale sont réunies, alors qu'il est très difficile, voire impossible, pour l'actionnaire, soit de prouver que ces conditions sont remplies, à savoir l'imposition comparable, le niveau du taux d'imposition étranger et l'absence d'exonérations personnelles ou matérielles de la personne morale non-résidente, soit de fournir les renseignements nécessaires à l'imputation de l'impôt sur les sociétés étranger.

78 La réponse que la Cour sera amenée à donner devra permettre à la juridiction de renvoi d'apprécier la compatibilité avec l'article 63 TFUE, premièrement, du «passage» de la méthode d'exonération à la méthode d'imputation prévue par la législation nationale en cause au principal lorsque le bénéficiaire de dividendes provenant de sociétés non-résidentes ne dispose pas de certains éléments de preuve et, deuxièmement, de l'application d'une méthode d'imputation qui imposerait audit bénéficiaire des charges administratives considérables, voire excessives.

b) Sur l'existence d'une restriction aux mouvements de capitaux

79 Il convient de rappeler que l'article 10, paragraphe 1, point 1, du KStG exonère de l'impôt sur les sociétés les dividendes de portefeuille perçus de sociétés résidant en Autriche. Conformément à l'article 10, paragraphe 1, points 5 et 6, et paragraphe 5, du KStG, la double imposition économique des dividendes perçus de sociétés établies dans les États membres autres que la République d'Autriche ou dans les États tiers parties à l'accord EEE n'est évitée, grâce à l'exonération fiscale ou à la méthode d'imputation, que lorsque le bénéficiaire desdits dividendes dispose d'éléments de preuve



relatifs au niveau de l'impôt auquel sont soumises les sociétés distributrices de tels dividendes dans l'État de leur résidence.

- 80 Or, la différence de traitement à laquelle sont soumis les dividendes de portefeuille a pour effet de dissuader les sociétés résidant en Autriche d'investir des capitaux dans des sociétés établies dans d'autres États membres et dans des États tiers parties à l'accord EEE. En effet, dans la mesure où, en Autriche, les dividendes perçus de sociétés établies dans d'autres États membres et dans des États tiers parties à l'accord EEE sont fiscalement traités de manière moins favorable que ceux perçus d'une société établie en Autriche, les actions des premières sociétés sont moins attrayantes pour les investisseurs résidant en Autriche que celles de sociétés établies dans ce dernier État membre.
- 81 Une réglementation telle que celle en cause au principal comporte donc une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les États tiers qui, en principe, est interdite par l'article 63, paragraphe 1, TFUE.
- 82 Il convient, toutefois, d'examiner si cette restriction à la libre circulation des capitaux est susceptible d'être justifiée au regard des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux.

c) Sur les éventuelles justifications de la mesure

- 83 Il ressort de la jurisprudence citée au point 58 du présent arrêt que, pour qu'une réglementation fiscale nationale, telle que celle en cause au principal, 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.

- <sup>84</sup> À cet égard, il y a lieu de rappeler, d'abord, que, à l'égard d'une règle fiscale, telle que celle en cause au principal, visant à prévenir la double imposition économique des bénéfices distribués, la situation d'une société actionnaire percevant des dividendes d'origine étrangère est comparable à celle d'une société actionnaire percevant des dividendes d'origine nationale dans la mesure où, dans les deux cas, les bénéfices réalisés sont, en principe, susceptibles de faire l'objet d'une imposition en chaîne (voir arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 62).
- <sup>85</sup> Dans ces conditions, l'article 63 TFUE impose à un État membre, qui connaît un système de prévention de la double imposition économique dans le cas de dividendes versés à des résidents par des sociétés résidentes, d'accorder un traitement équivalent aux dividendes versés à des résidents par des sociétés non-résidentes (voir, en ce sens, arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 72).
- <sup>86</sup> Or, il a été jugé que le droit de l'Union n'interdit pas à un État membre de prévenir l'imposition en chaîne de dividendes perçus par une société résidente en appliquant des règles qui exonèrent ces dividendes de l'imposition lorsqu'ils sont versés par une société résidente, tout en évitant, au moyen d'une méthode d'imputation, l'imposition en chaîne desdits dividendes lorsqu'ils sont versés par une société non-résidente, pour autant toutefois que le taux d'imposition sur les dividendes d'origine étrangère n'est pas supérieur au taux d'imposition appliqué aux dividendes d'origine nationale et que le crédit d'impôt est au moins égal au montant acquitté dans l'État de la société distributrice jusqu'à hauteur du montant d'imposition appliqué dans l'État membre de la société bénéficiaire (voir arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, points 48 et 57, ainsi que ordonnance du 23 avril 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Rec. p. I-2875, point 39).

- 87 Ainsi, lorsque les bénéfiques sous-jacents aux dividendes d'origine étrangère sont soumis dans l'État de la société distributrice à un impôt inférieur à l'impôt prélevé par l'État membre de la société bénéficiaire, ce dernier doit accorder un crédit d'impôt total correspondant à l'impôt acquitté par la société distributrice dans son État de résidence (arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 51).
- 88 Lorsque, en revanche, ces bénéfiques sont soumis dans l'État de la société distributrice à un impôt supérieur à l'impôt prélevé par l'État membre de la société bénéficiaire, ce dernier n'est contraint d'accorder un crédit d'impôt que dans la limite du montant de l'impôt sur les sociétés dû par la société bénéficiaire. Il n'est pas tenu de rembourser la différence, c'est-à-dire le montant acquitté dans l'État de la société distributrice qui excède le montant de l'impôt dû dans l'État membre de la société bénéficiaire (voir arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 52).
- 89 La méthode d'imputation permet, dans ces conditions, d'accorder aux dividendes provenant de sociétés non-résidentes un traitement équivalent à celui accordé, par la méthode d'exonération, aux dividendes versés par des sociétés résidentes. L'application de la méthode d'imputation aux dividendes provenant de sociétés non-résidentes permet, en effet, d'assurer que les dividendes de portefeuille d'origine étrangère et ceux d'origine nationale supportent la même charge fiscale, notamment, lorsque l'État dont proviennent les dividendes applique, dans le cadre de l'impôt sur les sociétés, un taux d'imposition plus faible que celui applicable dans l'État membre où est établie la société bénéficiaire des dividendes. Dans un tel cas, exonérer les dividendes provenant de sociétés non-résidentes favoriserait les contribuables ayant investi dans des participations étrangères par rapport à ceux ayant investi dans des participations nationales.
- 90 Eu égard à l'équivalence entre les méthodes d'exonération et d'imputation, les difficultés que le contribuable pourrait rencontrer aux fins de prouver que les conditions de l'exonération fiscale des dividendes perçus de sociétés non-résidentes sont réunies sont, en principe, sans incidence pour apprécier si l'article 63 TFUE s'oppose à une

réglementation telle que celle en cause au principal. En effet, ces difficultés, voire l'impossibilité pour le contribuable d'apporter les preuves demandées, auront pour seule conséquence que la méthode d'imputation, équivalente à celle de l'exonération, sera appliquée aux dividendes qu'il perçoit de sociétés non-résidentes.

- <sup>91</sup> Quant à la charge administrative imposée au contribuable afin de pouvoir bénéficier de la méthode d'imputation, il a déjà été jugé que le seul fait que, comparé à un système d'exonération, un système d'imputation impose aux contribuables des charges administratives additionnelles ne peut être considéré comme une différence de traitement contraire au libre mouvement des capitaux (voir, en ce sens, arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 53).
- <sup>92</sup> Selon la juridiction de renvoi, la charge administrative ainsi imposée à la société bénéficiaire de dividendes de portefeuille par la réglementation nationale en cause au principal pourrait toutefois s'avérer excessive.
- <sup>93</sup> Haribo explique à cet effet que, contrairement aux dividendes de portefeuille versés par des sociétés résidentes qui sont exonérés, les dividendes de portefeuille versés en Autriche par des sociétés établies dans un autre État membre ou dans un État tiers partie à l'accord EEE et perçus par l'intermédiaire d'un fonds d'investissement sont normalement soumis, en Autriche, à un impôt sur les sociétés de 25 % en raison de la charge administrative excessive imposée au contribuable. Selon Haribo, les méthodes d'exonération et d'imputation ne seraient équivalentes que dans les cas où la preuve de l'impôt sur les sociétés acquitté à l'étranger pourrait effectivement être apportée ou pourrait l'être sans efforts disproportionnés.

- <sup>94</sup> En revanche, les gouvernements autrichien, allemand, italien, néerlandais et du Royaume-Uni ainsi que la Commission soutiennent que la charge administrative imposée à la société bénéficiaire de dividendes de portefeuille n'est pas excessive. Le gouvernement autrichien insiste à cet effet sur le fait que la communication du 13 juin 2008 a substantiellement simplifié les preuves nécessaires pour obtenir l'imputation de l'impôt étranger.
- <sup>95</sup> À cet égard, il importe de rappeler 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 en cause sont réunies et, en conséquence, s'il y a lieu ou non d'accorder ledit avantage (voir, en ce sens, arrêts du 3 octobre 2002, *Danner*, C-136/00, Rec. p. I-8147, point 50; du 26 juin 2003, *Skandia et Ramstedt*, C-422/01, Rec. p. I-6817, point 43, ainsi que du 27 janvier 2009, *Persche*, C-318/07, Rec. p. I-359, point 54).
- <sup>96</sup> Certes, s'il devait s'avérer que les sociétés bénéficiaires de dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans des États membres autres que la République d'Autriche et dans des États tiers parties à l'accord EEE se trouvent, en raison d'une charge administrative excessive, dans l'impossibilité effective de bénéficier de la méthode d'imputation, une telle législation ne permettrait pas de prévenir, ni même d'atténuer, la double imposition économique de tels dividendes. Dans de telles circonstances, il ne saurait être considéré que la méthode d'imputation et celle de l'exonération, qui, elle, permet d'éviter l'imposition en chaîne des dividendes distribués, aboutissent à un résultat équivalent.
- <sup>97</sup> Toutefois, dès lors qu'un État membre est, en principe, libre d'éviter l'imposition en chaîne de dividendes de portefeuille perçus par une société résidente en optant pour la méthode d'exonération lorsque les dividendes sont versés par une société résidente et pour la méthode d'imputation lorsqu'ils sont versés par une société non-résidente établie dans un autre État membre ou dans un État tiers partie à l'accord EEE, les charges administratives additionnelles qui sont imposées à la société résidente,

notamment le fait que l'administration fiscale nationale réclame des informations relatives à l'impôt ayant effectivement frappé les bénéfices de la société distributrice de dividendes dans son État de résidence, sont inhérentes au fonctionnement même de la méthode d'imputation et ne sauraient être considérées comme étant excessives (voir, en ce sens, arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, points 48 et 53). En effet, en l'absence de telles informations, les autorités fiscales de l'État membre où est établie la société bénéficiaire de dividendes d'origine étrangère ne sont, en principe, pas à même de déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés acquitté dans l'État de la société distributrice qui doit être imputé sur le montant de l'impôt dû par la société bénéficiaire.

98 S'il est vrai que la société bénéficiaire de dividendes ne dispose pas elle-même de l'ensemble des informations relatives à l'impôt sur les sociétés ayant frappé les dividendes distribués par une société établie dans un autre État membre ou dans un État tiers partie à l'accord EEE, de telles informations sont connues, en tout état de cause, de cette dernière société. Or, dans ces conditions, toute difficulté dans le chef de la société bénéficiaire de fournir les informations requises relatives à l'impôt acquitté par la société distributrice de dividendes est liée non pas à la complexité intrinsèque de celles-ci, mais au défaut de coopération éventuel de la part de la société qui en dispose. Ainsi que le souligne M<sup>me</sup> l'avocat général au point 58 de ses conclusions, la défaillance du flux d'informations à laquelle l'investisseur se trouve confronté n'est pas un problème dont l'État membre concerné devrait répondre.

99 Par ailleurs, il doit être constaté que, ainsi que le relève le gouvernement autrichien, la communication du 13 juin 2008 a simplifié les preuves nécessaires pour obtenir l'imputation de l'impôt étranger en ce sens que, pour calculer l'impôt acquitté à l'étranger, il est tenu compte de la formule suivante. Le bénéfice de la société distributrice de dividendes doit être multiplié par le taux nominal de l'impôt sur les sociétés applicable dans l'État où est établie cette société et par la participation détenue par la société bénéficiaire dans le capital de la société distributrice. Or, un tel calcul ne requiert qu'une coopération limitée de la part de la société distributrice de dividendes ou du fonds d'investissement lorsque la participation concernée est détenue par l'intermédiaire d'un tel fonds.

- 100 Enfin, ainsi que le soulignent les gouvernements autrichien, allemand, néerlandais et du Royaume-Uni ainsi que la Commission, le fait que, pour les dividendes distribués par des sociétés établies dans des États membres autres que la République d'Autriche, l'administration fiscale de cet État membre puisse avoir recours au mécanisme d'assistance mutuelle prévue par la directive 77/799 n'implique pas qu'elle serait tenue de dispenser la société bénéficiaire de dividendes de lui apporter la preuve de l'impôt acquitté par la société distributrice dans un autre État membre.
- 101 En effet, la directive 77/799 prévoyant la faculté pour les administrations fiscales nationales de demander des informations qu'elles ne peuvent obtenir elles-mêmes, la Cour a relevé que la référence, à l'article 2, paragraphe 1, de la directive 77/799, au terme «peut» est de nature à indiquer que, si lesdites administrations ont la possibilité de demander des informations à l'autorité compétente d'un autre État membre, une telle demande ne constitue nullement une obligation. Il appartient à chaque État membre d'apprécier les cas spécifiques dans lesquels des informations concernant les transactions effectuées par les assujettis établis sur son territoire font défaut et de décider si ces cas justifient la présentation d'une demande d'information à un autre État membre (arrêts du 27 septembre 2007, *Twoh International*, C-184/05, Rec. p. I-7897, point 32, et *Persche*, précité, point 65).
- 102 Par conséquent, la directive 77/799 ne requiert pas de l'État membre où est établie la société bénéficiaire de dividendes qu'il ait recours au mécanisme d'assistance mutuelle qu'elle prévoit dès que les informations fournies par cette société ne suffisent pas pour vérifier si celle-ci remplit les conditions fixées par la législation nationale pour l'application de la méthode d'imputation.
- 103 Pour les mêmes motifs, l'existence éventuelle d'une convention d'assistance mutuelle entre la République d'Autriche et un État tiers partie à l'accord EEE, qui prévoirait la faculté pour cet État membre de demander aux autorités de l'État tiers concerné des informations pertinentes aux fins de l'application de la méthode d'imputation,

n'impliquerait pas que la charge administrative imposée à la société bénéficiaire des dividendes relative à la preuve de l'impôt acquitté dans l'État tiers en cause soit excessive.

<sup>104</sup> Par conséquent, eu égard à ce qui précède, il y a lieu de répondre à la deuxième question posée que l'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation d'un État membre qui exonère de l'impôt sur les sociétés les dividendes de portefeuille qu'une société résidente perçoit d'une autre société résidente, alors qu'elle soumet à cet impôt les dividendes de portefeuille qu'une société résidente perçoit d'une société établie dans un autre État membre ou dans un État tiers partie à l'accord EEE, pour autant toutefois que l'impôt acquitté dans l'État de résidence de cette dernière société est imputé sur l'impôt dû dans l'État membre de la société bénéficiaire et que les charges administratives imposées à la société bénéficiaire pour pouvoir bénéficier d'une telle imputation ne sont pas excessives. Des informations réclamées par l'administration fiscale nationale à la société bénéficiaire de dividendes relatives à l'impôt ayant effectivement frappé les bénéfices de la société distributrice de dividendes dans l'État de résidence de cette dernière sont inhérentes au fonctionnement même de la méthode d'imputation et ne sauraient être considérées comme une charge administrative excessive.

### 3. Sur la troisième question

#### a) Observations liminaires

<sup>105</sup> Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande si l'article 63 TFUE s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui exclut tant l'exonération de l'impôt sur les sociétés que l'imputation de l'impôt sur les sociétés



acquitté à l'étranger, pour les dividendes provenant de participations détenues dans des sociétés établies dans des États tiers, dès lors que la participation de la société bénéficiaire est inférieure à 10 %, antérieurement 25 %, du capital de la société distributrice, alors que les dividendes provenant de participations détenues dans des sociétés résidentes sont exonérés quel que soit le niveau de la participation.

<sup>106</sup> À cet égard, il doit être constaté que le seuil de 25 % auquel la juridiction de renvoi fait référence dans sa question se rapporte à l'article 10 du KStG tel qu'il était rédigé avant la modification législative intervenue au cours de l'année 2009. Toutefois, il ressort du dossier soumis à la Cour que l'article 10, paragraphe 1, point 7, ainsi que paragraphes 2 et 4, du KStG, applicable de manière rétroactive aux litiges au principal, prévoit que les dividendes provenant d'une participation détenue dans une société établie dans un État tiers soit sont exonérés de l'impôt sur les sociétés en Autriche, soit bénéficient de l'imputation de l'impôt acquitté à l'étranger lorsque la participation en cause représente au moins 10 % du capital de cette dernière société.

<sup>107</sup> S'agissant des participations n'atteignant pas ce seuil, la législation nationale en cause au principal opère une distinction, pour les dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans des États tiers, entre les États parties à l'accord EEE et les autres États tiers. Alors que les dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans un État tiers partie à l'accord EEE avec lequel la République d'Autriche a conclu un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement sont exonérés de l'impôt sur les sociétés ou bénéficient de l'imputation de l'impôt acquitté dans l'État tiers partie à l'accord EEE concerné dans lequel est établie la société distributrice de dividendes, il n'en va pas de même pour les dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans d'autres États tiers.

<sup>108</sup> Dès lors que le traitement fiscal de dividendes provenant de sociétés établies dans les États parties à l'accord EEE fait l'objet de la première question posée, il doit être considéré que, par sa troisième question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si

l'article 63 TFUE s'oppose à une réglementation, telle que celle en cause au principal, qui prévoit que les dividendes de portefeuille provenant de participations dans des sociétés établies dans des États tiers autres que les États parties à l'accord EEE ne sont ni exonérés ni soumis à un régime d'imputation de l'impôt étranger acquitté, alors que les dividendes provenant de participations similaires détenues dans des sociétés résidentes sont, quant à eux, toujours exonérés.

b) Sur l'existence d'une restriction aux mouvements de capitaux

- <sup>109</sup> Il doit être constaté qu'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal a pour effet de dissuader les sociétés établies en Autriche d'investir leurs capitaux dans des sociétés établies dans des États tiers autres que les États parties à l'accord EEE. En effet, dans la mesure où les dividendes que ces dernières sociétés versent aux sociétés établies en Autriche sont fiscalement traités de manière moins favorable que ceux distribués par des sociétés établies dans cet État membre, les actions des sociétés établies dans des États tiers sont moins attrayantes pour les investisseurs résidant en Autriche que celles de sociétés établies en Autriche (voir, en ce sens, arrêts précités *Test Claimants in the FII Group Litigation*, point 166, et A, point 42).
- <sup>110</sup> Une réglementation telle que celle en cause au principal comporte donc une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers concernés qui, en principe, est interdite par l'article 63, paragraphe 1, TFUE.
- <sup>111</sup> Il convient, toutefois, d'examiner si cette restriction à la libre circulation des capitaux est susceptible d'être justifiée au regard des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux.

## c) Sur les éventuelles justifications de la mesure

- 112 Ainsi qu'il a été rappelé aux points 58 et 83 du présent arrêt, pour qu'une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal 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.
- 113 Or, à l'égard d'une règle fiscale telle que celle en cause au principal, visant à prévenir la double imposition économique des bénéfices distribués, la situation d'une société actionnaire percevant des dividendes provenant d'États tiers est comparable à celle d'une société actionnaire percevant des dividendes d'origine nationale dans la mesure où, dans les deux cas, les bénéfices réalisés sont, en principe, susceptibles de faire l'objet d'une imposition en chaîne (arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 62).
- 114 Dans ces conditions, l'article 63 TFUE impose à un État membre qui connaît un système de prévention de la double imposition économique dans le cas de dividendes versés à des sociétés résidentes par d'autres sociétés résidentes d'accorder un traitement équivalent aux dividendes versés à des sociétés résidentes par des sociétés établies dans un État tiers autre qu'un État partie à l'accord EEE (voir, en ce sens, arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 72).
- 115 Or, la législation nationale en cause au principal ne prévoit pas un tel traitement équivalent. En effet, alors que cette législation prévient systématiquement la double imposition économique des dividendes de portefeuille d'origine nationale perçus par une société résidente, elle n'élimine, ni n'atténue, une telle double imposition lorsqu'une société résidente perçoit des dividendes de portefeuille provenant d'une société établie dans un État tiers autre qu'un État partie à l'accord EEE.

- 116 Il s'ensuit que la différence de traitement, au titre de l'impôt sur les sociétés, des dividendes perçus par des sociétés résidentes, en fonction de l'origine de ces derniers, ne peut être justifiée par une différence de situation liée au lieu où les capitaux sont investis.
- 117 Il convient encore d'examiner si la restriction résultant d'une réglementation telle que celle en cause au principal est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général (voir arrêt ELISA, précité, point 79).
- 118 Selon les gouvernements autrichien, allemand, italien, finlandais, et néerlandais, si une restriction aux mouvements de capitaux provenant d'États tiers peut être justifiée, il n'en va pas de même lorsque cette restriction concerne les mouvements de capitaux entre les États membres (voir arrêts précités *Test Claimants in the FII Group Litigation*, point 171, et *A*, point 37). Ces gouvernements estiment que la nécessité de garantir une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition dans les relations entre les États membres et les États tiers autres que les États parties à l'accord EEE peut constituer une raison impérieuse d'intérêt général qui dispense les États membres de soumettre les dividendes originaires desdits États tiers au même traitement fiscal que les dividendes provenant de sociétés résidentes. Ils expliquent que, alors que les États membres sont tenus d'accorder à une société établie dans un autre État membre les mêmes avantages fiscaux que ceux qu'ils accordent aux sociétés établies sur leur territoire, une telle obligation n'existe pas entre les États membres de l'Union et les États tiers à l'égard des sociétés établies sur leur territoire respectif. Si l'article 63 TFUE devait être considéré comme posant l'obligation, pour un État membre, de traiter les dividendes provenant d'États tiers autres que les États parties à l'accord EEE de la même manière que les dividendes versés par des sociétés résidentes, la marge de manœuvre des États membres pour négocier les conventions fiscales et s'assurer ainsi d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition dans leurs rapports avec les États tiers deviendrait en pratique inexistante.

- 119 À cet égard, il y a lieu de rappeler que la jurisprudence relative aux restrictions à l'exercice des libertés de circulation au sein de l'Union ne saurait être intégralement transposée aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers, de tels mouvements s'inscrivant dans un contexte juridique différent (arrêt *Établissements Rimbaud*, précité, point 40 et jurisprudence citée).
- 120 Dans ces conditions, il ne saurait être exclu qu'un État membre puisse démontrer qu'une restriction aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'États tiers est justifiée par un motif donné dans des circonstances où ce motif ne serait pas de nature à constituer une justification valide pour une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres (arrêt *A*, précité, points 36 et 37, ainsi que ordonnances précitées *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, point 93, et *KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, point 73).
- 121 Il a déjà été reconnu qu'une restriction à l'exercice d'une liberté de circulation au sein de l'Union peut être justifiée afin de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres (voir, en ce sens, arrêts du 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Rec. p. I-10837, point 45; du 18 juillet 2007, *Oy AA*, C-231/05, Rec. p. I-6373, point 51, ainsi que du 15 mai 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Rec. p. I-3601, point 42). Une telle justification, constituant une raison impérieuse d'intérêt général, peut dès lors, a fortiori, être reconnue dans les relations des États membres avec les États tiers.
- 122 Toutefois, afin que la différence de traitement entre les dividendes d'origine nationale et les dividendes provenant d'un État tiers autre qu'un État partie à l'accord EEE puisse être justifiée par une telle raison impérieuse d'intérêt général, cette différence doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif invoqué et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre celui-ci (voir arrêts du 15 mai 1997, *Futura Participations et Singer*, C-250/95, Rec. p. I-2471, point 26; du 11 mars 2004, de *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec. p. I-2409, point 49, ainsi que *Marks & Spencer*, précité, point 35).

<sup>123</sup> Il y a lieu de préciser que soumettre à un même traitement des dividendes de portefeuille perçus par une société résidente, qu'ils proviennent d'une autre société résidente ou d'une société établie dans un État tiers autre qu'un État partie à l'accord EEE, n'aurait pas pour conséquence que des revenus normalement imposables dans l'État membre de résidence de la société bénéficiaire seraient déplacés vers l'État tiers concerné (voir, en ce sens, arrêt *Glaxo Wellcome*, précité, point 87). Ainsi que le souligne M<sup>me</sup> l'avocat général au point 120 de ses conclusions, il est question, dans l'affaire au principal, non pas du pouvoir d'imposition concernant les activités économiques sur le territoire national, mais de l'imposition de revenus étrangers.

<sup>124</sup> Dans ces conditions, la différence de traitement entre les dividendes de portefeuille selon l'origine nationale ou étrangère de ceux-ci ne saurait être justifiée au regard de la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres et les États tiers autres que les États parties à l'accord EEE.

<sup>125</sup> Certes, l'exonération des dividendes de portefeuille distribués par des sociétés établies dans un État tiers autre qu'un État partie à l'accord EEE, ou l'imputation de l'impôt acquitté dans ce dernier État, entraînerait, pour la République d'Autriche, une réduction de ses propres recettes fiscales au titre de l'impôt sur les sociétés.

<sup>126</sup> Toutefois, il ressort d'une jurisprudence constante que la réduction de recettes fiscales ne saurait être considérée comme une raison impérieuse d'intérêt général pouvant être invoquée pour justifier une mesure en principe contraire à une liberté fondamentale (voir, notamment, arrêts *Manninen*, précité, point 49, et du 14 septembre 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rec. p. I-8203, point 59).

- 127 S'agissant de l'absence de réciprocité dans les relations entre les États membres et les États tiers, il doit être rappelé que, lorsque le principe de la libre circulation des capitaux a été étendu, par l'article 56, paragraphe 1, CE, devenu l'article 63, paragraphe 1, TFUE, aux mouvements de capitaux entre les États tiers et les États membres, ces derniers ont choisi de consacrer ce principe dans le même article et dans les mêmes termes pour les mouvements de capitaux qui ont lieu à l'intérieur de l'Union et ceux qui concernent des relations avec des États tiers (arrêt A, précité, point 31).
- 128 Dans ces conditions, une absence de réciprocité dans les relations entre les États membres et les États tiers autres que les États parties à l'accord EEE ne saurait justifier une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres et lesdits États tiers.
- 129 Le gouvernement autrichien soutient, ensuite, que son régime fiscal est justifié par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux dès lors que les conventions pertinentes préventives de la double imposition avec les États tiers n'assurent pas le même niveau d'échanges d'informations avec les autorités compétentes des États concernés que celui qui est prévu, par la directive 77/799, entre les autorités des États membres.
- 130 À cet égard, il y a lieu de rappeler que le cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres établi par la directive 77/799 n'existe pas entre celles-ci et les autorités compétentes d'un État tiers lorsque ce dernier n'a pris aucun engagement d'assistance mutuelle (voir, arrêts précités Commission/Italie, point 70, et Établissements Rimbaud, point 41).
- 131 Il s'ensuit que, lorsqu'une réglementation d'un État membre fait dépendre le bénéfice d'un avantage fiscal de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements des autorités compétentes d'un État tiers autre

qu'un État partie à l'accord EEE, il est, en principe, légitime pour cet État membre de refuser l'octroi de cet avantage si, notamment en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de cet État tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir ces renseignements de ce dernier (voir, par analogie, arrêt *Établissements Rimbaud*, précité, point 44).

- <sup>132</sup> Toutefois, il doit être constaté que la réglementation nationale en cause au principal ne subordonne pas une éventuelle exonération de dividendes de portefeuille perçus d'une société établie dans un État tiers autre qu'un État partie à l'accord EEE, ou une éventuelle imputation de l'impôt acquitté dans un tel État tiers, à l'existence d'un accord d'assistance mutuelle entre l'État membre et l'État tiers concerné. En effet, en vertu de l'article 10 du KStG, les dividendes de portefeuille provenant d'États tiers autres que les États partie à l'accord EEE sont toujours soumis à l'impôt sur les sociétés en Autriche sans que la législation nationale en cause ne prévoie aucun avantage fiscal en faveur de tels dividendes en vue de prévenir leur double imposition économique.
- <sup>133</sup> Dans ces conditions, la différence qui existe, au niveau de la coopération entre les autorités fiscales, entre la situation prévalant entre les États membres au sein de l'Union, d'une part, et entre les États membres et les États tiers, d'autre part, ne saurait justifier une différence de traitement fiscal entre les dividendes de portefeuille d'origine nationale et ceux provenant d'États tiers autres que les États parties à l'accord EEE.
- <sup>134</sup> Enfin, le gouvernement autrichien relève que, si la réglementation en cause au principal était contraire à la libre circulation des capitaux, il incomberait de vérifier si les participations dans des sociétés établies dans des États tiers ne devraient pas être qualifiées d'investissements directs au sens de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, dès lors que, dans un tel cas, le régime national pourrait être considéré comme ayant déjà existé à la date du 31 décembre 1993. Ce régime pourrait, par conséquent, être dans ce cas considéré comme justifié par la clause de «standstill» figurant audit article du traité FUE.



- 135 À cet égard, il doit être rappelé que, conformément à l'article 64, paragraphe 1, TFUE, l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte à l'application, aux États tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'États tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs.
- 136 Il s'ensuit que, lorsque, avant le 31 décembre 1993, un État membre a adopté une législation qui contient des restrictions aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'États tiers prohibées par l'article 63 TFUE et, après cette date, adopte des mesures qui, tout en constituant également une restriction auxdits mouvements, sont, dans leur substance, identiques à la législation antérieure ou se bornent à réduire ou à supprimer un obstacle à l'exercice des droits et des libertés de l'Union figurant dans la législation antérieure, l'article 63 TFUE ne s'oppose pas à l'application aux États tiers de ces dernières mesures lorsqu'elles s'appliquent à des mouvements de capitaux impliquant des investissements directs (arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 196).
- 137 Il a déjà été jugé que ne peuvent pas être considérées comme investissements directs les participations dans une société qui ne sont pas prises en vue de créer ou de maintenir des liens économiques durables et directs entre l'actionnaire et cette société et ne permettent pas à l'actionnaire de participer effectivement à la gestion de cette société ou à son contrôle (arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 196). La législation examinée dans le cadre de la présente question ne concernant que des participations inférieures à 10 % du capital social de la société distributrice, il doit être considéré qu'elle ne relève pas du champ d'application matériel de l'article 64, paragraphe 1, TFUE.
- 138 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a donc lieu de répondre à la troisième question posée que l'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui, en vue de prévenir une double imposition économique, exonère de l'impôt sur les sociétés les dividendes de portefeuille

perçus par une société résidente et distribués par une autre société résidente et qui, pour les dividendes distribués par une société établie dans un État tiers autre qu'un État partie à l'accord EEE, ne prévoit ni l'exonération des dividendes ni un système d'imputation de l'impôt acquitté par la société distributrice dans son État de résidence.

#### 4. Sur la quatrième question

<sup>139</sup> Par sa quatrième question la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 63 TFUE s'oppose à ce qu'une administration nationale emploie, pour les dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans un État tiers partie à l'accord EEE avec lequel la République d'Autriche n'a pas conclu un accord complet en matière administrative et de recouvrement ou dans un autre État tiers, la méthode d'imputation en dépit du fait que celle-ci induirait une charge administrative prétendument excessive pour le bénéficiaire des dividendes, au motif que l'emploi de la méthode d'imputation correspondrait le mieux, selon une décision du Verwaltungsgerichtshof, à la volonté du législateur, alors que l'inapplicabilité du seuil de participation de 10 % aboutirait à une exonération fiscale, et, partant, à la prévention automatique de la double imposition économique pour les dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans les États tiers.

<sup>140</sup> À cet égard, il doit être rappelé que le Verwaltungsgerichtshof a considéré que, pour remédier au traitement fiscal moins favorable auquel sont soumis les dividendes provenant de sociétés non-résidentes par rapport à ceux provenant de sociétés résidentes, il convenait d'appliquer à cette première catégorie de dividendes non pas la méthode d'exonération, mais celle consistant à imputer sur l'impôt dû en Autriche celui ayant frappé les dividendes dans l'État de résidence de la société distributrice.

- 141 Ainsi qu'il a été rappelé au point 86 du présent arrêt, le droit de l'Union n'interdit pas à un État membre de prévenir l'imposition en chaîne de dividendes perçus par une société résidente en appliquant des règles qui exonèrent ces dividendes de l'imposition lorsqu'ils sont versés par une société résidente, tout en évitant, au moyen d'un système d'imputation, l'imposition en chaîne desdits dividendes lorsqu'ils sont versés par une société non-résidente, pour autant toutefois que le taux d'imposition sur les dividendes d'origine étrangère n'est pas supérieur au taux d'imposition appliqué aux dividendes d'origine nationale et que le crédit d'impôt est au moins égal au montant acquitté dans l'État de la société distributrice jusqu'à hauteur du montant d'imposition appliqué dans l'État membre de la société bénéficiaire.
- 142 Par ailleurs, il appartient en principe aux États membres, lorsqu'ils introduisent des mécanismes visant à prévenir ou à atténuer l'imposition en chaîne de bénéfices distribués, de déterminer la catégorie de contribuables pouvant bénéficier desdits mécanismes et d'instaurer, à cet effet, des seuils fondés sur la participation que ces contribuables détiennent dans les sociétés distributrices concernées (arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 67).
- 143 L'article 63 TFUE ne s'oppose donc pas à la pratique d'une autorité fiscale nationale qui, pour les dividendes provenant de certains États tiers, applique la méthode d'imputation en dessous d'un certain seuil de participation de la société bénéficiaire dans le capital de la société distributrice et la méthode d'exonération au-dessus dudit seuil, alors qu'elle applique systématiquement la méthode d'exonération pour les dividendes d'origine nationale, pour autant, toutefois, que les mécanismes concernés visant à prévenir ou à atténuer l'imposition en chaîne de bénéfices distribués aboutissent à un résultat équivalent.

- <sup>144</sup> La charge administrative prétendument excessive qu'implique l'application de la méthode d'imputation a déjà été examinée aux points 92 à 99 et 104 du présent arrêt.
- <sup>145</sup> La juridiction de renvoi, par sa quatrième question, sous b) et c), interroge également la Cour sur le point de savoir si l'article 63 TFUE s'opposerait à une législation ou une pratique nationale qui, pour les dividendes de portefeuille distribués par une société établie dans un État tiers autre qu'un État partie à l'accord EEE subordonnerait l'application de la méthode d'imputation à l'existence d'un accord d'assistance mutuelle avec l'État tiers concerné.
- <sup>146</sup> Toutefois, une telle question est de nature purement hypothétique et dès lors irrecevable (voir arrêt du 22 juin 2010, Melki et Abdeli, C-188/10 et C-189/10, Rec. p. I-5667, point 27 ainsi que jurisprudence citée).
- <sup>147</sup> Il y a donc lieu de répondre à la quatrième question posée que l'article 63 TFUE ne s'oppose pas à la pratique d'une autorité fiscale nationale qui, pour les dividendes provenant de certains États tiers, applique la méthode d'imputation en dessous d'un certain seuil de participation de la société bénéficiaire dans le capital de la société distributrice et la méthode d'exonération au-dessus dudit seuil, alors qu'elle applique systématiquement la méthode d'exonération pour les dividendes d'origine nationale, pour autant, toutefois, que les mécanismes concernés visant à prévenir ou à atténuer l'imposition en chaîne de bénéfices distribués aboutissent à un résultat équivalent. Le fait que l'administration fiscale nationale réclame des informations à la société bénéficiaire de dividendes relatives à l'impôt ayant effectivement frappé les bénéfices de la société distributrice de dividendes dans l'État tiers de résidence de cette dernière est inhérent au fonctionnement même de la méthode d'imputation et n'affecte pas, en tant que tel, l'équivalence entre les méthodes d'exonération et d'imputation.

C — *Sur les questions dans l'affaire C-437/08*

<sup>148</sup> Par ses questions dans l'affaire C-437/08, la juridiction de renvoi demande, en substance, premièrement, si l'article 63 TFUE s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit, sous certaines conditions, l'application de la méthode d'imputation aux dividendes provenant d'une société établie dans un autre État membre ou dans un État tiers, alors que les dividendes d'origine nationale sont toujours exonérés de l'impôt sur les sociétés, et qui, pour les exercices fiscaux au cours desquels la société bénéficiaire a enregistré une perte d'exploitation, ne prévoit aucun report de l'imputation aux exercices suivants.

<sup>149</sup> Deuxièmement, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'article 63 TFUE oblige un État membre à tenir compte, aux fins de l'application de la méthode d'imputation aux dividendes d'origine étrangère, non seulement de l'impôt sur les sociétés acquitté dans l'État où la société distributrice de dividendes est établie, mais également de l'impôt retenu à la source dans ce dernier État.

## 1. Sur la recevabilité

<sup>150</sup> Le gouvernement autrichien estime que les questions sont sans rapport avec le litige au principal dès lors que celui-ci porte sur le seul exercice fiscal 2002, à savoir l'exercice durant lequel a été subie la perte d'exploitation. L'éventuel report de l'imputation de l'impôt acquitté à l'étranger ne pourrait concerner que les exercices ultérieurs.

151 Cette argumentation doit être rejetée.

152 À cet égard, il y a lieu de constater que, même si l'affaire au principal ne concerne que l'imposition au titre de l'exercice fiscal 2002, à savoir l'année au cours de laquelle Salinen a subi des pertes, la juridiction de renvoi cherche à savoir, par ses questions, si l'application, pour cet exercice fiscal, de la méthode d'imputation aux dividendes que cette société perçoit d'une société non-résidente peut être considérée comme étant équivalente à une exonération fiscale desdits dividendes. Elle demande également si cette application est compatible avec l'article 63 TFUE, dans l'hypothèse où ladite méthode ne permettrait pas à la société bénéficiaire de reporter aux exercices ultérieurs l'impôt acquitté dans l'État de résidence de la société distributrice de dividendes.

153 Dans ces conditions, les questions posées dans l'affaire C-437/08 sont recevables.

## 2. Sur le fond

154 Eu égard aux questions posées par la juridiction de renvoi, il y a lieu d'examiner, premièrement, si l'article 63 TFUE oblige un État membre, qui applique la méthode d'imputation pour les dividendes distribués par des sociétés non-résidentes et la méthode d'exonération pour les dividendes provenant de sociétés résidentes, de prévoir le report de l'imputation de l'impôt acquitté, lorsque, pour l'exercice fiscal au cours duquel la société bénéficiaire perçoit les dividendes, celle-ci enregistre une perte d'exploitation.

- 155 Le gouvernement autrichien estime que l'article 63 TFUE ne lui impose pas de prévoir un tel report. En effet, si les bénéficiaires seraient soumis dans l'État de résidence de la société distributrice à un impôt supérieur à l'impôt prélevé par l'État de la société bénéficiaire, ce dernier État ne serait tenu d'accorder un crédit d'impôt que dans la limite du montant de l'impôt sur les sociétés dû par la société bénéficiaire (arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 52). De même, lorsque, en raison d'une perte subie par la société bénéficiaire au cours de l'année de la distribution, aucun impôt national n'est acquitté sur les dividendes perçus, l'État de la société bénéficiaire ne serait pas tenu d'accorder un crédit d'impôt, ni pour l'exercice fiscal correspondant à cette année ni, a fortiori, pour les exercices fiscaux ultérieurs.
- 156 À cet égard, il doit être rappelé que l'article 63 TFUE impose à un État membre, qui connaît un système de prévention de la double imposition économique dans le cas de dividendes versés à des sociétés résidentes par d'autres sociétés résidentes, d'accorder un traitement équivalent aux dividendes versés à des sociétés résidentes par des sociétés non-résidentes (voir arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 72).
- 157 Dans l'affaire au principal, il ressort de l'article 10, paragraphe 6, du KStG que, dans le cadre du système d'imputation concerné, les dividendes distribués par les sociétés non-résidentes sont intégrés dans l'assiette imposable de la société bénéficiaire, réduisant ainsi, lorsqu'une perte est enregistrée pour l'exercice fiscal concerné, le montant de celle-ci à hauteur des dividendes perçus. Le montant de la perte reportable sur les exercices fiscaux ultérieurs est ainsi, dans une même mesure, réduit. En revanche, les dividendes provenant de sociétés résidentes, qui sont exonérés, n'ont aucune incidence sur l'assiette imposable de la société bénéficiaire ni, partant, sur les pertes éventuellement reportables de cette dernière.
- 158 Il s'ensuit que, même si les dividendes distribués par une société non-résidente et perçus par une société résidente ne sont pas frappés par l'impôt sur les sociétés dans l'État membre où cette dernière société est établie au titre de l'exercice fiscal au cours

duquel ces dividendes ont été perçus, la réduction des pertes de la société bénéficiaire est susceptible d'entraîner, pour cette société, si elle ne bénéficie pas d'un report de l'imputation de l'impôt acquitté par la société distributrice, une double imposition économique sur ces dividendes lors des exercices fiscaux ultérieurs, lorsque son résultat est positif (voir, en ce sens, arrêt du 12 février 2009, *Cobelfret*, C-138/07, Rec. p. I-731, points 39 et 40, ainsi que ordonnance *KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, précitée, points 39 et 40). En revanche, aucun risque de double imposition économique ne pèse sur les dividendes d'origine nationale, en raison de l'application à leur égard de la méthode d'exonération.

- 159 Dès lors qu'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, ne prévoit pas le report de l'imputation de l'impôt sur les sociétés acquitté dans l'État d'établissement de la société distributrice des dividendes, les dividendes d'origine étrangère subissent, dans un système tel que celui en cause au principal, une imposition supérieure à celle résultant de l'application de la méthode d'exonération pour les dividendes d'origine nationale.
- 160 Eu égard à ce qui a été exposé au point 156 du présent arrêt, il doit être considérée que l'article 63 TFUE s'oppose à une telle réglementation.
- 161 Contrairement à ce qu'affirme le gouvernement autrichien, une réglementation telle que celle en cause au principal ne saurait être justifiée par le fait que, dans le cadre de l'application de la méthode d'imputation, un État membre n'est tenu d'accorder un crédit d'impôt que dans la seule limite du montant de l'impôt sur les sociétés dû par les sociétés bénéficiaires (voir arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, points 50 et 52).
- 162 Certes, il ressort de la jurisprudence que l'équivalence entre la méthode d'exonération et la méthode d'imputation ne requiert pas que, dans le cadre de cette dernière



méthode, un crédit d'impôt soit accordé pour les dividendes provenant de sociétés non-résidentes qui serait supérieur au niveau d'imposition national (voir arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, points 50 et 52). En effet, l'octroi d'un crédit d'impôt dans la limite du montant de l'impôt sur les sociétés dû par les sociétés bénéficiaires suffit à éliminer la double imposition économique des dividendes distribués.

<sup>163</sup> Cependant, ainsi qu'il ressort du point 158 du présent arrêt, une législation nationale qui n'admet pas, pour les dividendes provenant de sociétés non-résidentes, le report de l'imputation de l'impôt acquitté à l'étranger, alors qu'elle exonère de l'impôt sur les sociétés les dividendes d'origine nationale, ne prévient pas la double imposition économique à l'égard des dividendes d'origine étrangère.

<sup>164</sup> Or, dès lors que, à l'égard d'une règle fiscale visant à prévenir ou à atténuer la double imposition des bénéfices distribués, la situation d'une société percevant des dividendes d'origine étrangère est comparable à celle d'une société percevant des dividendes d'origine nationale dans la mesure où, dans les deux cas, les bénéfices réalisés sont, en principe, susceptibles de faire l'objet d'une imposition en chaîne (voir arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 62), une différence de traitement, telle que celle en cause au principal, entre les dividendes d'origine nationale, d'une part, et les dividendes d'origine étrangère, d'autre part, ne saurait être justifiée par une différence de situation liée au lieu où les capitaux sont investis.

<sup>165</sup> Enfin, et contrairement à ce que prétend le gouvernement italien, la différence de traitement en cause au principal ne saurait être justifiée par la nécessité d'éviter que, au sein d'un groupe de sociétés auquel appartiendraient la société bénéficiaire des dividendes et la société non-résidente distributrice de ceux-ci, des montages artificiels soient mis en place afin de modifier l'origine des dividendes aux seules fins d'obtenir des avantages fiscaux. À cet effet, il suffit de constater que la mesure nationale en cause au principal, qui restreint la libre circulation des capitaux, ne vise pas spécifiquement

les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont la seule fin serait l'obtention d'un avantage fiscal (voir, en ce sens, arrêt *Glaxo Wellcome*, précité, point 89 et jurisprudence citée). Par ailleurs, ainsi que le souligne M<sup>me</sup> l'avocat général au point 160 de ses conclusions, l'existence de montages purement artificiels au sein d'un groupe de sociétés semble être exclue dans un cas comme celui de l'affaire au principal, dès lors que Salinen a perçu des dividendes issus de participations inférieures à 10 % du capital de la société distributrice et détenues en copropriété avec d'autres investisseurs par l'intermédiaire d'un fonds d'investissement national.

<sup>166</sup> Deuxièmement, s'agissant du point de savoir si, dans le cadre de l'application de la méthode d'imputation, il doit être tenu compte de l'impôt retenu à la source dans l'État de la société distributrice, il y a lieu de rappeler qu'un tel impôt crée, à défaut de l'imputation de celui-ci dans l'État où est établie la société qui perçoit les dividendes concernés, les conditions d'une double imposition juridique.

<sup>167</sup> À cet égard, il doit être rappelé qu'il appartient à chaque État membre d'organiser, dans le respect du droit de l'Union, son système d'imposition des bénéfices distribués et de définir, dans ce cadre, l'assiette imposable ainsi que le taux d'imposition qui s'appliquent dans le chef de l'actionnaire bénéficiaire (voir, notamment, arrêts *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, précité, point 50; *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 47, et du 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rec. p. I-3747, point 30).

<sup>168</sup> Il s'ensuit, d'une part, que les dividendes distribués par une société établie dans un État membre à un actionnaire résidant dans un autre État membre sont susceptibles de faire l'objet d'une double imposition juridique lorsque les deux États membres choisissent d'exercer leur compétence fiscale et de soumettre lesdits dividendes à l'imposition dans le chef de l'actionnaire (arrêt du 16 juillet 2009, *Damseaux*, C-128/08, Rec. p. I-6823, point 26).

- 169 D'autre part, la Cour a déjà jugé que les désavantages pouvant découler de l'exercice parallèle des compétences fiscales des différents États membres, dans la mesure où un tel exercice n'est pas discriminatoire, ne constituent pas des restrictions interdites par le traité (arrêt du 3 juin 2010, Commission/Espagne, C-487/08, Rec. p. I-4843, point 56 et jurisprudence citée).
- 170 Dès lors que le droit de l'Union, dans son état actuel, ne prescrit pas de critères généraux pour la répartition des compétences entre les États membres s'agissant de l'élimination de la double imposition à l'intérieur de l'Union, la circonstance que tant l'État membre de la source des dividendes que l'État membre de résidence de l'actionnaire sont susceptibles d'imposer lesdits dividendes n'implique pas que l'État membre de résidence soit tenu, en vertu du droit de l'Union, de prévenir les désavantages qui pourraient découler de l'exercice de la compétence ainsi répartie par les deux États membres (voir arrêts Damseaux, précité, points 30 et 34, ainsi que du 15 avril 2010, CIBA, C-96/08, Rec. p. I-2911, points 27 et 28).
- 171 Dans ces conditions, l'article 63 TFUE ne saurait être interprété comme obligeant un État membre à prévoir, dans sa législation fiscale, l'imputation de l'impôt prélevé sur les dividendes par voie de retenue à la source dans un autre État membre en vue de prévenir la double imposition juridique des dividendes perçus par une société établie dans le premier État membre, laquelle imposition résulte de l'exercice parallèle, par les États membres concernés, de leur compétence fiscale respective (voir, en ce sens, arrêt du 14 novembre 2006, Kerckhaert et Morres, C-513/04, Rec. p. I-10967, points 22 à 24).
- 172 Une même constatation s'impose a fortiori lorsque la double imposition juridique découle de l'exercice parallèle par un État membre et par un État tiers de leur compétence fiscale respective, ainsi que cela ressort des points 119 et 120 du présent arrêt.

173 Eu égard à l'ensemble de ces considérations, il convient de répondre aux questions posées que l'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens:

- qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui accorde aux sociétés résidentes la possibilité de reporter des pertes subies au cours d'un exercice fiscal aux exercices fiscaux ultérieurs et qui prévient la double imposition économique des dividendes en appliquant la méthode d'exonération aux dividendes d'origine nationale, alors qu'elle applique la méthode d'imputation aux dividendes distribués par des sociétés établies dans un autre État membre ou dans un État tiers, dans la mesure où une telle réglementation n'admet pas, en cas d'application de la méthode d'imputation, le report de l'imputation de l'impôt sur les sociétés acquitté dans l'État où est établie la société distributrice de dividendes aux exercices suivants si, pour l'exercice au cours duquel la société bénéficiaire a perçu les dividendes d'origine étrangère, cette société a enregistré une perte d'exploitation, et
  
- qu'il n'oblige pas un État membre à prévoir, dans sa législation fiscale, l'imputation de l'impôt prélevé sur les dividendes par voie de retenue à la source dans un autre État membre ou dans un État tiers, en vue de prévenir la double imposition juridique des dividendes perçus par une société établie dans le premier État membre, laquelle imposition résulte de l'exercice parallèle par les États concernés de leur compétence fiscale respective.

#### IV — Sur les dépens

174 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

- 1) **L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation d'un État membre qui prévoit l'exonération de l'impôt sur les sociétés pour les dividendes de portefeuille provenant de participations détenues dans des sociétés résidentes et qui subordonne une telle exonération pour les dividendes de portefeuille provenant de sociétés établies dans les États tiers parties à l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992, à l'existence d'un accord complet d'assistance mutuelle en matière administrative et de recouvrement entre l'État membre et l'État tiers concernés, dans la mesure où seule l'existence d'un accord d'assistance mutuelle en matière administrative s'avère nécessaire aux fins d'atteindre les objectifs de la législation en cause.**
  
- 2) **L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une législation d'un État membre qui exonère de l'impôt sur les sociétés les dividendes de portefeuille qu'une société résidente perçoit d'une autre société résidente, alors qu'elle soumet à cet impôt les dividendes de portefeuille qu'une société résidente perçoit d'une société établie dans un autre État membre ou dans un État tiers partie à l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992, pour autant toutefois que l'impôt acquitté dans l'État de résidence de cette dernière société est imputé sur l'impôt dû dans l'État membre de la société bénéficiaire et que les charges administratives imposées à la société bénéficiaire pour pouvoir bénéficier d'une telle imputation ne sont pas excessives. Des informations réclamées par l'administration fiscale nationale à la société bénéficiaire de dividendes relatives à l'impôt ayant effectivement frappé les bénéfices de la société distributrice de dividendes dans l'État de résidence de cette dernière sont inhérentes au fonctionnement même de la méthode d'imputation et ne sauraient être considérées comme une charge administrative excessive.**

- 3) **L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui, en vue de prévenir une double imposition économique, exonère de l'impôt sur les sociétés les dividendes de portefeuille perçus par une société résidente et distribués par une autre société résidente et qui, pour les dividendes distribués par une société établie dans un État tiers autre qu'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992, ne prévoit ni l'exonération des dividendes ni un système d'imputation de l'impôt acquitté par la société distributrice dans son État de résidence.**
  
- 4) **L'article 63 TFUE ne s'oppose pas à la pratique d'une autorité fiscale nationale qui, pour les dividendes provenant de certains États tiers, applique la méthode d'imputation en dessous d'un certain seuil de participation de la société bénéficiaire dans le capital de la société distributrice et la méthode d'exonération au-dessus dudit seuil, alors qu'elle applique systématiquement la méthode d'exonération pour les dividendes d'origine nationale, pour autant, toutefois, que les mécanismes concernés visant à prévenir ou à atténuer l'imposition en chaîne de bénéfices distribués aboutissent à un résultat équivalent. Le fait que l'administration fiscale nationale réclame des informations à la société bénéficiaire de dividendes relatives à l'impôt ayant effectivement frappé les bénéfices de la société distributrice de dividendes dans l'État tiers de résidence de cette dernière est inhérent au fonctionnement même de la méthode d'imputation et n'affecte pas, en tant que tel, l'équivalence entre les méthodes d'exonération et d'imputation.**
  
- 5) **L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens:**
  - **qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui accorde aux sociétés résidentes la possibilité de reporter des pertes subies au cours d'un exercice fiscal aux exercices fiscaux ultérieurs et qui prévient la double imposition économique des dividendes en appliquant la méthode d'exonération aux dividendes d'origine nationale, alors qu'elle applique la méthode**

**d'imputation aux dividendes distribués par des sociétés établies dans un autre État membre ou dans un État tiers, dans la mesure où une telle réglementation n'admet pas, en cas d'application de la méthode d'imputation, le report de l'imputation de l'impôt sur les sociétés acquitté dans l'État où est établie la société distributrice de dividendes aux exercices suivants si, pour l'exercice au cours duquel la société bénéficiaire a perçu les dividendes d'origine étrangère, cette société a enregistré une perte d'exploitation, et**

- **qu'il n'oblige pas un État membre à prévoir, dans sa législation fiscale, l'imputation de l'impôt prélevé sur les dividendes par voie de retenue à la source dans un autre État membre ou dans un État tiers, en vue de prévenir la double imposition juridique des dividendes perçus par une société établie dans le premier État membre, laquelle imposition résulte de l'exercice parallèle par les États concernés de leur compétence fiscale respective.**

Signatures