CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. SIEGBERT ALBER

présentées le 10 mai 2001 [1]

I — Introduction

1. Par la présente demande de décision à titre préjudiciel, le Dioikitiko Protodikeio Athinon (tribunal administratif de première instance d'Athènes) (Grèce) saisit la Cour en vue de l'interprétation de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents. [2] La juridiction de renvoi aimerait savoir si l'on est en présence d'une retenue à la source, interdite par cette disposition, lorsque, selon la législation hellénique en matière d'impôt sur le revenu, la distribution de bénéfices à une société mère (non établie en Grèce) entraîne, pour ces bénéfices, la suppression de certaines exonérations fiscales qui auraient joué si la société distribuant les bénéfices avait conservé ces derniers, de sorte que la charge fiscale de celle-ci est accrue du fait de ladite distribution.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — JO L 225, p. 6, ci-après la «directive».

II — Le cadre juridique

A — *La directive*

2. Les dispositions pertinentes de la directive sont libellées comme suit:

«*Article premier*

1. Chaque État membre applique la présente directive:

— aux distributions de bénéfices reçues par des sociétés de cet État et provenant de leurs filiales d'autres États membres,

— aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet État à des sociétés d'autres États membres dont elles sont les filiales.

2. [...]

[...]

Article 5

1. Les bénéfices distribués par une société filiale à sa société mère sont, au moins lorsque celle-ci détient une participation minimale de 25 % dans le capital de la filiale, exemptés de retenue à la source.

2. à 4. [...]

[...]

Article 7

1. L'expression 'retenue à la source' utilisée dans la présente directive ne comprend pas le paiement anticipé ou préalable (précompte) de l'impôt sur les sociétés à l'État membre où est située la filiale, effectué en liaison avec la distribution des bénéfices à la société mère.

2. La présente directive n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes.»

B — *La législation hellénique*

3. L'article 106 du code de l'impôt sur le revenu — loi n° 2238/94 — est libellé comme suit:

«1. Lorsque les revenus des personnes morales [...] comprennent aussi des dividendes ou des bénéfices provenant de participations dans d'autres sociétés, dont les bénéfices ont été imposés conformément aux dispositions du présent article ou de l'article 10, ces revenus sont déduits du

bénéfice net global aux fins du calcul des bénéfices imposables de la personne morale. Toutefois, dans le cas où les bénéfices nets d'une société [...] grecque incluent, outre les dividendes et les bénéfices résultant de participations dans d'autres sociétés telles que visées ci-dessus, également des revenus soumis à imposition spéciale entraînant l'extinction de la dette fiscale ou des revenus non imposables et où, *en outre, des bénéfices sont distribués*, [c'est nous qui soulignons] pour déterminer les bénéfices distribués correspondant aux revenus par les dispositions des paragraphes 2 et 3 du présent article, on prend en considération les bénéfices nets globaux tels qu'ils apparaissent dans les bilans de ces personnes morales.

2. Si les bénéfices nets, tels qu'ils apparaissent dans les bilans des [...] sociétés anonymes grecques, [...] incluent aussi des revenus non imposables, les bénéfices imposables de la personne morale sont déterminés en y ajoutant la partie des revenus non imposables qui correspond aux bénéfices distribués, de quelque manière que ce soit, après avoir transformé ce montant en un montant brut par l'adjonction de l'impôt y afférent [...]

3. Les dispositions du paragraphe précédent sont aussi applicables par analogie en cas de distribution de bénéfices par des [...] sociétés anonymes grecques [...], dont les bénéfices comprennent aussi les bénéfices liquidés ou imposables selon des modalités spéciales sous leur nom.»

C — *Convention relative à la double imposition conclue par la République hellénique et le royaume des Pays-Bas, signée à Athènes le 16 juillet 1981*

4. L'article 10 de la convention relative à la double imposition est libellé comme suit:

«1. Les dividendes payés par une société établie dans l'un des États contractants à un résident de l'autre État sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ces dividendes sont également imposables dans l'État du siège de la société qui les paye, conformément à la législation de cet État, étant donné que, lorsque le destinataire est le bénéficiaire, l'imposition ne doit pas excéder:

a) [...]

b) pour ce qui est des dividendes versés par une société établie en Grèce à un résident aux Pays-Bas: 35 % du montant brut des dividendes.

3. à 5. [...]»

III — Les faits

5. La société anonyme demanderesse, Athinaïki Zythopoiïa AE a pour objet la production et la commercialisation de la bière. Elle est établie à Aigaleo (nomos d'Attique). 92,17 % de son capital appartiennent à la société néerlandaise Amstel International.

6. En 1996, la société Athinaïki Zythopoiïa AE avait des revenus qui, en principe, étaient exonérés de l'impôt grec sur le revenu, mais qui y ont cependant été soumis, au motif que la société Athinaïki Zythopoiïa AE a distribué des bénéfices à Amstel International.

7. Concrètement, la société Athinaïki Zythopoiïa AE a déclaré:

1) des revenus non imposables de 2 391 600 073 GRD, provenant:

   a) d'une plus-value résultant de la vente de parts dans des fonds communs de placement (article 48, paragraphe 3, de la loi n° 1969/91) d'un montant de 2 082 270 518 GRD, auquel correspondait un montant d'impôt de 540 405 967 GRD, et

   b) de la réduction de 5 % qui lui avait été accordée en raison du versement en une seule fois de l'impôt sur le revenu pour 1996 d'un montant de 309 329 555 GRD, auquel correspondait un montant d'impôt de 80 279 452 GRD, et

2) des revenus soumis à imposition spéciale provenant d'intérêts sur des dépôts dans des établissements de crédit (article 12, paragraphes 1 et 2, de la loi n° 2238/94) d'un montant de 1 170 631 283 GRD, auquel correspondait un montant d'impôt de 173 606 134 GRD.

8. Par conséquent, la société Athinaïki Zythopoiïa AE a fait valoir que sur ce montant d'impôts supplémentaires d'un total de 794 291 553 GRD, correspondant aux revenus non imposables et aux revenus soumis à imposition spéciale pour l'exercice 1997, 738 384 406 GRD ont été versés indûment. Elle explique que ce montant est constitué, à hauteur de 92,17 %, d'un montant correspondant aux bénéfices distribués à Amstel, ainsi que d'un montant total de 80 279 452 GRD pour la réduction de 5 % [évoquée ci-dessus sous b)].

9. La demanderesse estime que ce montant doit lui être remboursé, étant donné que les dispositions de l'article 106, paragraphes 2 et 3, de la loi n° 2238/94 prévoient un type d'imposition qui, du seul fait qu'il est lié à la distribution de bénéfices, constitue une «retenue à la source» et viole l'article 5, paragraphe 1, de la directive. Selon elle, les dispositions helléniques imposent l'intégralité des bénéfices distribués, même si une partie d'entre eux provient de sources qui, en l'absence de distribution, en font des revenus non imposables ou des revenus soumis à imposition spéciale.

IV — La question préjudicielle

10. Par conséquent, le Dioikitiko Protodikeio Athinon défère à la Cour la question préjudicielle suivante conformément à l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE):

«Y a-t-il 'retenue à la source' au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, lorsqu'une disposition de droit national prévoit, en cas de distribution de bénéfices par une filiale (société anonyme ou société similaire) à sa société mère, que, pour déterminer le revenu imposable de la filiale, on prend en considération les bénéfices nets totaux réalisés par celle-ci, y compris les revenus qui ont été soumis à une imposition spéciale entraînant l'extinction de la dette fiscale ainsi que les revenus non imposables, alors que ces deux catégories de revenus ne seraient pas imposables, sur la base de la législation nationale, s'ils étaient restés au sein de la filiale et n'avaient pas été distribués à la société mère?»

V — Analyse

A — *Interprétation de l'article 5, paragraphe 1, de la directive*

Arguments des parties

11. Le gouvernement hellénique est d'avis que la directive corrige le principe de l'imposition territoriale afin, premièrement, d'éviter que les participations transfrontalières dans des sociétés ne soient défavorisées par rapport aux participations grecques et, deuxièmement, de créer un régime d'imposition neutre eu égard à la concurrence. Il fait valoir que l'objectif de la directive est d'éviter la double imposition. C'est ce qui, selon lui, explique qu'il est possible soit d'imposer les bénéfices distribués au niveau de la société mère, soit, pour la société mère, de déduire de ses impôts les impôts versés par la filiale.

12. Le gouvernement hellénique indique que la directive ne prévoit pas d'exonération d'impôt. Il fait valoir que l'article 4 de la directive suppose, en effet, une imposition de la filiale et que l'article 5, paragraphe 1, de la directive n'exclut la retenue à la source qu'au moment de la distribution des bénéfices.

13. Le gouvernement hellénique souligne que les dispositions en cause ne correspondent pas à une retenue à la source, mais qu'elles relèvent de l'imposition du revenu de la société filiale. Il signale que l'imposition de la distribution de bénéfices à la source est expressément exclue par la loi. Selon lui, on ne saurait en aucun cas interpréter les dispositions de la législation sur l'impôt sur le revenu, en cause, comme une imposition des distributions de bénéfices à la source.

14. La société Athinaïki Zythopoïa AE et la Commission estiment, pour des motifs largement concordants, que les dispositions fiscales en cause constituent une retenue à la source interdite.

15. Elles précisent que la directive est destinée à assurer la neutralité fiscale, afin de réduire la charge fiscale des coopérations transfrontalières et de favoriser ainsi la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux.

16. Elles affirment que la notion de retenue à la source n'est pas définie. Selon elles, seul l'article 7, paragraphe 1, de la directive fournit une définition a contrario. Cependant, comme l'article 5, paragraphe 1, de la directive confère un droit au citoyen communautaire, il conviendrait d'interpréter cette disposition de manière large, alors que les exceptions devraient, en revanche, être interprétées de manière stricte. La société Athinaïki Zythopoïa AE et la Commission affirment que la qualification nationale de l'imposition n'a aucune incidence. D'après elles, il suffirait de vérifier si elle relève des conditions prévues pour une retenue à la source.

17. Elles font valoir que les dispositions fiscales en cause aboutissent à une imposition spéciale en cas de distribution de bénéfices. D'ailleurs, cette imposition interviendrait précisément en raison desdites distributions de bénéfices. Elles en déduisent que, même si l'imposition est rattachée à l'impôt sur le revenu de l'entreprise distribuant les bénéfices, il s'agit d'une retenue à la source.

18. Selon ces parties, l'exception prévue à l'article 7, paragraphe 1, de la directive n'est pas applicable en l'espèce, étant donné qu'il ne s'agit pas d'un paiement anticipé mais d'une imposition définitive.

19. Elles estiment que la souveraineté fiscale des États membres ne s'oppose pas à

l'application de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, étant donné qu'elle doit être exercée en conformité avec le droit communautaire.

20. Au cours de la procédure orale, la représentante de la Commission a, à titre d'argument supplémentaire dans le sens d'une qualification de l'imposition comme impôt sur la distribution de bénéfices, fait valoir que le report à nouveau de pertes par l'entreprise distribuant les bénéfices n'est pas pris en compte dans le cadre de ladite imposition.

Appréciation

21. Les conditions d'application de la directive sont remplies. La société Athinaïki Zythopoiïa AE et Amstel sont des sociétés au sens de l'article 2. La société Athinaïki Zythopoiïa AE est une filiale d'Amstel, étant donné que cette dernière détient plus de 25 % de son capital [article 3, paragraphe 1, sous a) et b)]. La société Athinaïki Zythopoiïa AE distribue des bénéfices à Amstel (article 1er, deuxième tiret).

22. La disposition dérogatoire pour la République hellénique, prévue à l'article 5, paragraphe 2, n'a plus d'objet à l'heure actuelle.

23. Par conséquent, il convient de déterminer si la réglementation en cause constitue une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive. La notion de retenue à la source n'est pas définie dans la directive. Cependant, dans l'arrêt Epson Europe, la Cour a déjà eu l'occasion d'interpréter la directive sur ce point:

«À titre liminaire, il convient de rappeler que la directive, ainsi qu'il ressort notamment de son troisième considérant, vise à éliminer, par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à faciliter ainsi le regroupement de sociétés à l'échelle communautaire. Ainsi l'article 5, paragraphe 1, de la directive prévoit, afin d'éviter la double imposition, l'exemption de la retenue à la source dans l'État de la filiale lors de la distribution des bénéfices.

[...]

Afin d'apprécier si l'imposition des bénéfices distribués [...] relève de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, il convient de se référer, notamment, au libellé de cette disposition. Les termes 'retenue à la source' qui y figurent ne sont pas limités à certains types d'impositions nationales précises. En particulier l'article 2, sous c), de la directive énumère, aux fins de désigner les sociétés

des États membres qui sont censées relever du champ d'application de la directive, les impôts nationaux auxquels ces sociétés sont normalement assujetties [...]. Pourtant, il ne saurait en être déduit que d'autres d'impositions ayant le même effet seraient autorisées, d'autant plus que l'article 2, in fine, se réfère expressément à 'tout autre impôt qui viendrait se substituer à l'un de ces impôts'». [3]

24. Pour l'application de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, peu importe donc de savoir comment la disposition fiscale nationale est dénommée ou de quel régime fiscal elle relève, le seul élément déterminant étant son effet.

25. La notion de retenue à la source apparaît encore plus clairement lorsqu'on considère que, dans le cadre du droit international des conflits de lois en matière fiscale, cette notion constitue la contrepartie classique du principe de l'imposition universelle. Elle désigne donc l'application des impôts locaux aux revenus locaux de non-résidents. Lors de la distribution de bénéfices d'entreprises à des non-résidents (mais également à des résidents), l'imposition intervient à la source, en ce sens que l'entreprise distribuant les bénéfices déduit l'impôt de ceux-ci et le verse directement aux services fiscaux. Lorsque l'intégralité des revenus des bénéficiaires des distributions de bénéfices est imposée au niveau national, les retenues à la source sont normalement prises en compte lors de la péréquation globale des impôts.

26. En revanche, lorsque les bénéficiaires ne résident pas sur le territoire national et que ce n'est donc qu'au lieu de leur siège qu'ils sont imposés de manière globale eu égard à la totalité des revenus perçus dans le monde, une telle prise en compte n'est normalement pas prévue. Dans ce cas, ils sont, en pratique, imposés deux fois pour les mêmes revenus. Afin d'éviter le cumul de retenues à la source et d'une imposition universelle ou, du moins, de les limiter, les États concluent fréquemment des conventions portant sur la double imposition. La directive poursuit exactement le même objectif. Selon l'interprétation large, exigée par la Cour, la notion de retenue à la source comprend donc toute réglementation fiscale qui entraîne une imposition des distributions des bénéfices effectuées par une société filiale se trouvant sur le territoire national à destination de la société mère se trouvant à l'étranger. La désignation concrète ou l'organisation de l'impôt importent peu.

27. En revanche, ne saurait faire partie de la retenue à la source l'imposition de l'activité de la société filiale établie sur le territoire national. Celle-ci n'est en principe pas concernée par la directive. D'ailleurs, les États membres ne sont pas autorisés à instituer, à cet égard, des dispositions équivalant, en pratique, à une retenue à la source. On constate donc que, dans le champ d'application de la directive, sont interdites toutes les dispositions fiscales qui

3 — Arrêt du 8 juin 2000 (C-375/98, Rec. p. I-4243, points 20 et suiv., avec des références complémentaires).

lient à la distribution de bénéfices des charges fiscales particulières qui n'existeraient pas en l'absence de cette distribution de bénéfices. Ainsi, la distribution de bénéfices est, en fait, assimilée à la thésaurisation de ceux-ci [4].

28. C'est pourquoi, la Cour a, dans l'arrêt Epson Europe, pris comme critère

— que le fait générateur est le versement de dividendes et de tout autre rendement des titres,

— que l'assiette de cet impôt est le rendement de ceux-ci et

— que l'assujetti est le détenteur de ces titres [5].

29. Dans la présente espèce, la charge fiscale est accrue du seul fait que la demanderesse distribue ses bénéfices. Nous sommes donc en présence d'un fait générateur comparable.

30. L'assiette de la charge fiscale accrue est le bénéfice distribué, étant donné que les montants devant être pris en compte en vue d'une diminution des impôts sont réduits par rapport à la part du bénéfice qui a été distribuée.

31. Cependant, dans la présente espèce, l'assujetti n'est pas le détenteur de la participation dans la société distribuant les bénéfices. L'augmentation de l'impôt vise formellement la société distribuant les bénéfices, société dont l'impôt sur le revenu augmente. C'est pourquoi, dans la présente espèce, ce n'est pas, comme dans l'affaire Epson Europe, la société mère établie dans un autre État membre qui a introduit un recours, mais la société filiale qui réside dans l'État membre prélevant l'impôt.

32. On ne saurait cependant conférer une importance déterminante au fait que la charge fiscale pèse sur la société filiale. L'effet économique d'une imposition de la société filiale correspond à une imposition de la société mère, étant donné que l'impôt — ce qui est le principe même des retenues à la source — est retenu par la société distribuant les bénéfices et directement versé aux services fiscaux.

33. Cette analyse est confirmée par l'argument de la Commission, selon lequel la réglementation en cause ne tient pas compte du report à nouveau de pertes provenant des années précédentes, alors

4 — Voir Forster, J., et Schollmeier, A., «Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung», dans Birk, D., *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe Herne, 1995, § 30, point 131.

5 — Arrêt Epson Europe (précité à la note 3, point 23).

que cela est normalement le cas dans le cadre de l'impôt des sociétés.

34. Par conséquent, les réglementations aboutissant à cette augmentation de l'impôt doivent être assimilées à une retenue à la source et sont incompatibles avec l'article 5 de la directive.

B — *La convention relative à la double imposition, conclue par la République hellénique et le royaume des Pays-Bas*

Arguments des parties

35. Le gouvernement hellénique invoque la convention relative à la double imposition conclue par la République hellénique et le royaume des Pays-Bas, pour affirmer que les dividendes résultant de la participation de sociétés étrangères dans des sociétés grecques sont imposés en Grèce. Selon lui, cela est autorisé par l'article 7, paragraphe 2, de la directive.

36. Un représentant de la société Athinaïki Zythopoiïa AE a, au cours de la procédure orale, plaidé en faveur d'une interprétation stricte de l'article 7, paragraphe 2, de la directive, au motif qu'il s'agit d'une dérogation aux principes généraux de la directive.

37. De plus, il a évoqué la demande de décision préjudicielle, actuellement pendante, dans l'affaire Océ van der Grinten [6], pour attirer l'attention sur une éventuelle irrégularité de l'article 7, paragraphe 2, de la directive, étant donné que le Parlement n'a pas été entendu sur cette disposition et que cette dernière n'a fait l'objet d'aucune explication dans les considérants.

38. La représentante de la Commission a, au cours de la procédure orale, invoqué la priorité du droit communautaire par rapport aux conventions conclues entre les États membres. Elle en déduit que la convention relative à la double imposition ne saurait réduire l'effet de l'interdiction de la retenue à la source.

Appréciation

39. Aux termes de l'article 7, paragraphe 2, de la directive, celle-ci n'affecte pas les dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes.

6 — C-58/01.

40. Cette disposition inclut tant les dispositions nationales que les conventions internationales. Il est évident que le champ d'application de cette disposition dérogatoire ne saurait comprendre toutes les dispositions nationales, car, au cas contraire, l'interdiction de la retenue à la source resterait lettre morte. Il convient, au contraire, de prendre pour critère l'effet juridique concret des dispositions nationales. Seules les dispositions qui visent directement à empêcher une double imposition sont donc épargnées.

41. Au vu de cela, il convient de conclure que, si les dispositions d'une convention relative à la double imposition, conclue par des États membres de la Communauté, ne sont pas affectées, il ne s'agit pas de l'intégralité des dispositions d'une telle convention, mais uniquement des dispositions visant concrètement à éviter une double imposition. En revanche, les dispositions qui ne constituent qu'une partie de la compensation des intérêts des États concernés au regard de l'affectation des recettes fiscales en cause, sans cependant empêcher directement la double imposition, ne relèvent pas du champ d'application de l'article 7, paragraphe 2, de la directive.

42. La convention relative à la double imposition, invoquée par la République hellénique, permet à celle-ci de prévoir, pour les dividendes versés par des sociétés grecques à un résident aux Pays-Bas, un impôt pouvant aller jusqu'à 35 % du montant brut. Il se peut que cette disposition ait, du point de vue de la République hellénique, conditionné la conclusion d'une convention relative à la double imposition avec le royaume des Pays-Bas. Cette disposition ne contribue cependant pas directement à empêcher la double imposition. Par conséquent, l'article 7, paragraphe 2, de la directive n'est pas applicable en l'espèce.

43. Étant donné que l'article 7, paragraphe 2, de la directive n'a donc aucune incidence sur la réponse à la question préjudicielle, il n'est pas nécessaire d'anticiper sur la procédure dans l'affaire Océ van der Grinten en prenant position sur la régularité de l'article 7, paragraphe 2, de la directive.

C — *Application des libertés fondamentales*

44. Étant donné que l'application directe de l'article 5, paragraphe 1, de la directive aboutit, à elle seule, à la réponse à la question préjudicielle et que celle-ci n'a pas pour objet l'incidence des libertés fondamentales, il n'est pas nécessaire, dans la présente espèce de prendre position sur l'application des libertés fondamentales.

VI — La limitation de l'effet de l'arrêt dans le temps

Arguments des parties

45. Le représentant du gouvernement hellénique a, au cours de la procédure orale, demandé que, dans l'hypothèse où il serait constaté que le droit communautaire s'oppose à une imposition du type de celle qui a donné lieu à la procédure au fond, on exclue tout effet rétroactif de l'arrêt. À titre de motif, il a invoqué le coût important que représenterait la restitution des impôts retenus.

46. La société Athinaïki Zythopoïïa AE a refusé toute limitation de l'effet de l'arrêt dans le temps. Selon elle, il n'y a aucune raison justifiant que l'État hellénique retienne des recettes fiscales perçues de manière illégale. Elle estime que, en aucun cas, il ne saurait y avoir une limitation de la rétroactivité concernant les procédures pendantes devant les juridictions ou les autorités administratives ou concernant les cas dans lesquels un recours devant celles-ci est encore possible.

Appréciation

47. Lorsque la Cour, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 177 du traité, interprète une disposition du droit communautaire, elle détermine la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation, si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies [7].

48. La Cour limite cependant la rétroactivité des arrêts relatifs à des demandes préjudicielles, lorsque, avant le prononcé de l'arrêt, la situation juridique n'était, pour le moins, pas claire et que l'on peut craindre des conséquences graves — surtout financières — pour des rapports juridiques créés de bonne foi par le passé [8]. Pour ce qui est des conséquences financières, il s'agit souvent des budgets des États membres concernés, mais, dans le cadre de

7 — Arrêt du 13 février 1996, Bautiaa et Société française maritime (C-197/94 et C-252/94, Rec. p. I-505, point 47); voir également l'arrêt du 9 mars 2000, EKW et Wein & Co (C-437/97, Rec. p. I-1157, point 57, avec des références supplémentaires).

8 — Arrêts du 8 avril 1976, Defrenne (43/75, Rec. p. 455, points 71 et 73 et suiv.); du 2 février 1988, Blaizot e.a. (24/86, Rec. p. 379, points 31 et suiv.); du 15 décembre 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921, points 143 et suiv.); du 4 mai 1999, Sürül (C-262/96, Rec. p. I-2685, points 109 et suiv.), et EKW et Wein & Co (précité à la note 7, points 58 et suiv.).

cette seconde condition, le nombre des relations juridiques concernées et les éventuels effets au détriment de particuliers semblent avoir un poids particulier [9]. Du reste, la Cour a déclaré qu'une telle limitation de l'effet d'un arrêt statuant sur une demande préjudicielle doit rester tout à fait exceptionnelle [10].

49. En l'espèce, aucune charge au détriment de particuliers n'est à craindre. Cependant, il n'est pas exclu que l'application de la réponse proposée à la question préjudicielle entraîne, pour le passé, des charges financières importantes pour la République hellénique.

50. Pour ce qui concerne la clarté de la situation juridique, il convient de constater que les dispositions helléniques ayant donné lieu à la demande de décision préjudicielle ont été adoptées en 1994, c'est-à-dire après l'expiration du délai de transposition de la directive, qui était fixé au 1er janvier 1992.

51. La République hellénique était donc déjà avant l'adoption des dispositions en cause tenue de respecter l'article 5, paragraphe 1, de la directive. Il est vrai que la notion de retenue à la source qui y est employée n'est pas facilement compréhensible en soi. Il convient cependant de considérer que, sous l'angle du droit fiscal, il était clair dès 1994 qu'une imposition ayant pour fait générateur la distribution de bénéfices comportait le risque d'une violation de l'interdiction de la retenue à la source.

52. Par ailleurs, rien ne permettait de se fier au fait que les dispositions en cause n'étaient pas expressément désignées comme instituant une retenue à la source, mais qu'elles étaient intégrées dans les dispositions relatives à l'imposition du revenu de la société distribuant les bénéfices. Un des principes généraux de l'application du droit communautaire est que, pour l'appréciation d'une réglementation, l'élément déterminant n'est pas sa dénomination, mais uniquement son effet pratique.

53. La République hellénique ne pourrait donc invoquer une prétendue absence de clarté concernant la portée de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, que si elle s'était assurée de la compatibilité de la réglementation en cause avec cette disposition — par exemple en se renseignant, au préalable, auprès de la Commission [11]. Le

9 — Arrêts Defrenne, points 71 et 73 et suiv., et Bosman point 143 (tous deux précités à la note 8).

10 — Arrêt Bautiaa et Société française maritime (précité à la note 7, point 48).

11 — Voir arrêts Defrenne, points 71 à 73, et Blaizot e.a., point 32 (tous deux précités à la note 8), ainsi que l'arrêt EKW et Wein & Co (précité à la note 7, point 58), où la Cour, pour limiter la rétroactivité de son arrêt, a invoqué le fait que, selon le cas, la Commission, le Conseil ou des États membres avaient, à l'égard de la situation juridique, adopté une attitude qui était susceptible de prêter à confusion.

gouvernement hellénique n'a cependant fourni aucun élément permettant de conclure qu'il s'est assuré de la compatibilité de la réglementation en cause avec la directive.

54. Eu égard au caractère tout à fait exceptionnel d'une limitation de la rétroactivité des arrêts de la Cour, il n'y a donc aucune raison de procéder à une telle limitation.

VII — Conclusion

55. Par conséquent, nous proposons qu'il soit répondu comme suit à la question préjudicielle:

«Il y a retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, lorsqu'une disposition de droit national prévoit, en cas de distribution de bénéfices par une filiale (société anonyme ou société similaire) à sa société mère, que, pour déterminer le revenu imposable de la filiale, on prend en considération les bénéfices nets totaux réalisés par celle-ci, y compris les revenus qui ont été soumis à une imposition spéciale entraînant l'extinction de la dette fiscale ainsi que les revenus non imposables, alors que ces deux catégories ne seraient pas imposables, sur la base de la législation nationale, s'ils étaient restés au sein de la filiale et n'avaient pas été distribués à la société mère.»