ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

19 novembre 2009 *

Dans l'affaire C-540/07,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 30 novembre 2007,

Commission des Communautés européennes, représentée par MM. R. Lyal et A. Aresu, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République italienne, représentée par M. R. Adam, en qualité d'agent, assisté de M. P. Gentili, avvocato dello Stato, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

* Langue de procédure: l'italien.

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot (rapporteur), président de la quatrième chambre, faisant fonction de président de la deuxième chambre, Mme C. Toader, MM. C. W. A. Timmermans, K. Schiemann et P. Kūris, juges,

avocat général: Mme J. Kokott,
greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 juillet 2009,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en maintenant en vigueur, pour les dividendes distribués à des sociétés établies dans les autres États membres et dans les États parties à l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE»), un régime fiscal moins favorable que le régime appliqué aux dividendes distribués aux sociétés résidentes, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 56 CE et 40 de l'accord EEE en ce qui concerne la libre circulation des capitaux entre États membres et entre les États parties à cet accord ainsi qu'aux

obligations visées à l'article 31 dudit accord quant à la liberté d'établissement dans les États parties à ce même accord.

Le cadre juridique

L'accord EEE

2 L'article 6 de l'accord EEE prévoit:

«Sans préjudice de l'évolution future de la jurisprudence, les dispositions du présent accord, dans la mesure où elles sont identiques en substance aux règles correspondantes du traité instituant la Communauté économique européenne, du traité instituant la Communauté européenne du charbon et de l'acier et des actes arrêtés en application de ces deux traités, sont, pour leur mise en œuvre et leur application, interprétées conformément à la jurisprudence pertinente de la Cour de justice des Communautés européennes antérieure à la date de signature du présent accord.»

3 L'article 31, paragraphe 1, de l'accord EEE est libellé comme suit:

«Dans le cadre du présent accord, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre de la [Communauté européenne] ou d'un État de l'[Association européenne de libre-échange (AELE)] sur le territoire d'un autre de ces États sont interdites. La présente disposition s'étend également à la création d'agences, de succursales ou de filiales par les ressortissants d'un État membre de la [Communauté] ou d'un État de l'AELE, établis sur le territoire de l'un de ces États.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, notamment de sociétés au sens de l'article 34 [second] alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre 4.»

4 L'article 40 de l'accord EEE stipule pour sa part:

«Dans le cadre du présent accord, les restrictions entre les parties contractantes aux mouvements des capitaux appartenant à des personnes résidant dans les États membres de la [Communauté] ou dans les États de l'AELE, ainsi que les discriminations de traitement fondées sur la nationalité ou la résidence des parties ou sur la localisation du placement, sont interdites. Les dispositions nécessaires à l'application du présent article figurent à l'annexe XII.»

La réglementation communautaire

5 L'article 3, 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 (JO L 225, p. 6), telle que modifiée par la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003 (JO 2004, L 7, p. 41, ci-après la «directive 90/435»), dispose:

«[…]

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

Cette qualité est également reconnue, dans les mêmes conditions, à une société d'un État membre qui détient une participation d'au moins 20 % dans le capital d'une société du même État membre, participation détenue en tout ou en partie par un établissement stable de la première société situé dans un autre État membre.

[…]»

6 Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435:

«Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État de la société mère et l'État de son établissement stable:

— soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices,

— soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque

niveau la société et sa sous-filiale respectent les exigences prévues aux articles 2 et 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant.»

7 L'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 dispose:

«Les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés de retenue à la source.»

La législation nationale

Le régime des dividendes nationaux

8 Le régime italien d'imposition des dividendes nationaux versés à des sociétés et à des établissements commerciaux soumis en Italie à l'impôt sur le revenu des personnes morales est issu du décret législatif n° 344, portant réforme de l'impôt sur le revenu des personnes morales, en vertu de l'article 4 de la loi n° 80 du 7 avril 2003 («decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80»), du 12 décembre 2003 (supplément ordinaire à la GURI n° 291, du 16 décembre 2003), entré en vigueur le 1er janvier 2005.

9 Depuis cette réforme, le régime en cause est fixé par l'article 89, intitulé «Dividendes et intérêts», deuxième alinéa, du texte unique des impôts sur le revenu, adopté par le décret nº 917 du président de la République du 22 décembre 1986, qui dispose:

«Les bénéfices distribués, sous quelque forme et sous quelque dénomination que ce soit, même dans les cas visés à l'article 47, paragraphe 7, par les sociétés et les établissements visés à l'article 73, paragraphe 1, sous a) et b), ne constituent pas un élément du revenu de l'exercice dans lequel ils sont perçus, car ils sont exclus à 95 % de leur montant du revenu de la société ou de l'établissement bénéficiaire.»

10 Aux termes de l'article 73, premier alinéa, sous a) et b), dudit texte unique:

«Sont soumis à l'impôt sur le revenu des personnes morales:

a) les sociétés par actions et les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés coopératives et les sociétés d'assurance mutuelle, établies sur le territoire de l'État;

b) les organismes publics et privés autres que les sociétés, établis sur le territoire de l'État, qui ont l'exercice d'activités commerciales pour objet exclusif ou principal.»

Le régime des dividendes sortants

11 L'article 27, intitulé «Retenue sur les dividendes», troisième alinéa, du décret nº 600 du président de la République, portant dispositions communes en matière d'établissement de l'impôt sur le revenu (decreto del Presidente della Republica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), du 29 septembre 1973, dispose:

«La retenue est opérée à titre d'impôt et au taux de 27 % sur les bénéfices distribués à des personnes ne résidant pas sur le territoire national. Le taux de la retenue est réduit à 12,50 % pour les bénéfices payés aux détenteurs d'actions d'épargne. Les non-résidents autres que les détenteurs d'actions d'épargne ont droit au remboursement, jusqu'à concurrence de quatre neuvièmes de la retenue, de l'impôt dont il est établi qu'il a été payé à l'étranger à titre définitif sur les mêmes bénéfices par un certificat délivré par l'autorité fiscale compétente de l'État étranger.»

12 L'article 27 bis de ce décret prévoit le remboursement ou, à certaines conditions, la non-application de la retenue prévue à l'article 27 dudit décret dans le cas de sociétés établies dans un État membre et remplissant les conditions relatives au niveau de participation dans le capital de la société distributrice et à la durée de la participation elle-même prévues par la directive 90/435.

La procédure précontentieuse

13 La Commission, considérant le régime fiscal des dividendes de source italienne distribués à des sociétés établies dans un autre État membre ou dans un État partie à l'accord EEE incompatible avec la libre circulation des capitaux et avec la liberté d'établissement, a décidé d'engager la procédure prévue à l'article 226 CE et a mis en demeure la République italienne par lettre du 18 octobre 2005.

14 N'étant pas convaincue par l'argumentation avancée par la République italienne dans sa lettre du 9 février 2006, la Commission a, par lettre du 4 juillet 2006, transmis un avis motivé à cet État membre l'invitant à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de la réception de celui-ci.

15 La République italienne a répondu à l'avis motivé par lettre du 30 janvier 2007. La Commission, considérant que cet État membre n'avait pas remédié à l'infraction reprochée, a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Sur la recevabilité

16 La République italienne soutient que le recours est irrecevable faute d'être suffisamment précis quant à son objet. La Commission se serait bornée à rapprocher divers textes législatifs et à constater qu'ils prévoient des retenues sur les dividendes sortants plus élevés que le niveau de taxation prévu pour les dividendes distribués à des sociétés établies en Italie, sans procéder à une analyse précise et complète de chacune de ces réglementations et sans démontrer de manière spécifique l'incompatibilité de chacune d'entre elles avec les principes qu'elle invoque.

17 Il y a lieu, à cet égard, de rappeler que l'article 38, paragraphe 1, sous c), du règlement de procédure prévoit que toute requête introductive d'instance doit contenir, notamment, l'objet du litige et l'exposé sommaire des moyens invoqués. Par conséquent, il incombe à la Commission, dans toute requête déposée au titre de l'article 226 CE, d'indiquer de manière suffisamment précise et cohérente les griefs invoqués, afin de permettre à l'État membre de préparer sa défense et à la Cour de vérifier l'existence du manquement allégué (voir, en ce sens, arrêts du 13 décembre 1990, Commission/Grèce, C-347/88,

Rec. p. I-4747, point 28, et du 4 mai 2006, Commission/Royaume-Uni, C-98/04, Rec. p. I-4003, point 18).

18 En l'espèce, il ressort de manière suffisamment claire et précise de la motivation ainsi que des conclusions du recours de la Commission que celui-ci porte sur la compatibilité avec les principes de libre circulation des capitaux et de liberté d'établissement de la différence entre le régime fiscal des dividendes distribués à des résidents italiens et celui des dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres ou dans des États parties à l'accord EEE.

19 Le recours étant dépourvu d'ambiguïté, il y a lieu, par conséquent, d'écarter l'exception d'irrecevabilité soulevée par la République italienne.

Sur le fond

Argumentation des parties

20 La Commission soutient, en substance, que les dividendes versés aux sociétés établies dans d'autres États membres ou dans les États parties à l'accord EEE sont moins favorablement traités que ceux versés aux sociétés résidentes en Italie. Cela découragerait les investissements dans des sociétés établies en Italie par des sociétés établies dans d'autres États membres ou dans des États parties à l'accord EEE et ferait, en ce sens, obstacle à la libre circulation des capitaux.

21 La directive 90/435 n'étant pas applicable aux sociétés établies dans les États parties à l'accord EEE et dans la mesure où le régime fiscal italien des dividendes sortants

concerne aussi les participations de contrôle sur des sociétés italiennes détenues par des sociétés établies dans les États parties à l'accord EEE, la Commission soutient que l'article 31 de l'accord EEE, qui interdit, d'une façon comparable aux dispositions correspondantes du traité CE, toute restriction à la liberté d'établissement, est également méconnu.

22 La République italienne soutient que le fait d'exempter d'impôts les dividendes nationaux mais d'assujettir à une retenue les dividendes sortants à destination d'autres États membres n'est pas nécessairement et dans toutes les hypothèses contraire au droit communautaire. L'incompatibilité avec le droit communautaire ne pourrait être constatée que dans la situation concrète dans laquelle, après application des stipulations de la convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions, la société de l'autre État membre percevant les dividendes ne serait pas en mesure d'éliminer dans l'État membre où se situe son siège la double imposition, par exemple en imputant sur son propre revenu imposable au plan national la retenue effectuée dans l'État membre de la société ayant distribué les dividendes. Ainsi, dans l'hypothèse dans laquelle la convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions prévoit, dans l'État membre de destination, un mécanisme d'imputation, dans cet État, de la retenue appliquée dans l'État membre de la source, la République italienne estime qu'il ne saurait y avoir de discrimination contraire à l'article 56 CE. Les clauses d'imputation prévues par ces conventions bilatérales correspondraient au pouvoir dont disposent les États membres de répartir leur compétence fiscale.

23 La Commission n'apporterait à cet égard pas la preuve de ce qu'aucune des conventions bilatérales conclues par la République italienne ne permet d'éliminer l'impact de la retenue appliquée dans cet État membre.

24 La République italienne soutient également que le traitement fiscal des dividendes sortants doit être apprécié au regard de l'intégralité du système d'imposition des dividendes distribués à des bénéficiaires à l'intérieur de cet État membre. Dans ce dernier cas, la distribution d'un dividende à une personne physique actionnaire, résidant en Italie, est assujettie à l'impôt. L'exonération de 95 % des dividendes perçus par les assujettis serait simplement un stade préparatoire à la taxation des personnes physiques actionnaires. Dans l'hypothèse dans laquelle l'actionnaire est une société non-résidente, qui distribuera normalement les dividendes à des personnes physiques

non-résidentes, il n'y a pas de taxation des personnes physiques. La société non-résidente se voit davantage taxée, soutient la République italienne, pour tenir compte du fait que le niveau d'imposition sur les bénéfices des sociétés doit être cohérent avec celui prévu pour les personnes physiques. De la sorte, le niveau de taxation entre l'actionnaire personne physique résidente et l'actionnaire non-résident serait équivalent.

25 La République italienne soutient subsidiairement que la différence de traitement est justifiée par la différence de situation, laquelle tient au fait que les sociétés non-résidentes n'ont aucune obligation de communiquer aux services fiscaux italiens la présence, au sein du capital de telles sociétés, de personnes physiques résidant en Italie.

26 À supposer même, poursuit la République italienne, que les situations ne soient pas différentes, la discrimination est justifiée par les exigences de cohérence du système fiscal ainsi que par la nécessité de prévenir la fraude ou l'évasion fiscales.

27 La République italienne soutient enfin que la Commission ne peut en tout état de cause lui reprocher de ne pas avoir anticipé l'évolution de la jurisprudence de la Cour et les arrêts du 14 décembre 2006, Denkavit Internationaal et Denkavit France (C-170/05, Rec. p. I-11949), et du 8 novembre 2007, Amurta (C-379/05, Rec. p. I-9569), prononcés après l'expiration du délai qui lui a été assigné par l'avis motivé.

Appréciation de la Cour

— Sur la méconnaissance de l'article 56, paragraphe 1, CE

28 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire (voir, notamment, arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, point 29).

29 Ainsi, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaire, les États membres demeurent compétents pour définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir de taxation, en vue, notamment, d'éliminer les doubles impositions (arrêts du 12 mai 1998, Gilly, C-336/96, Rec. p. I-2793, points 24 et 30, ainsi que du 7 septembre 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-7409, point 44).

30 La directive 90/435 vise à éliminer, par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre les sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre les sociétés d'un même État membre et à faciliter ainsi le regroupement de sociétés à l'échelle communautaire (arrêt du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, point 103).

31 Pour des participations ne relevant pas de la directive 90/435, il appartient aux États membres de déterminer si, et dans quelle mesure, la double imposition économique des bénéfices distribués doit être évitée et d'introduire, à cet effet, de façon unilatérale ou au moyen de conventions conclues avec d'autres États membres, des mécanismes visant à prévenir ou à atténuer cette double imposition économique. Toutefois, ce seul fait ne leur permet pas d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation garanties par le traité CE (voir, en ce sens, arrêt du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 54).

32 En l'espèce, la législation italienne exempte d'imposition, à hauteur de 95 %, les dividendes distribués à des sociétés résidentes et soumet les 5 % restants au taux normal de l'impôt sur le revenu des sociétés, qui est de 33 %. Les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres sont soumis à une retenue à la source au taux de 27 %, quatre neuvième au plus de cette somme pouvant être, par ailleurs et sur demande, remboursés. Une retenue à la source à un taux réduit peut également être appliquée, en vertu des stipulations des différentes conventions préventives de la double imposition, lorsque certaines conditions de participation et de durée de détention sont remplies, mais ce taux reste supérieur à celui imposé aux dividendes distribués aux sociétés résidentes.

33 Il n'est pas contesté, en définitive, que la législation italienne soumet les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres à un taux d'imposition supérieur à celui auquel sont soumis les dividendes distribués aux sociétés résidentes.

34 La République italienne soutient toutefois que cette différence de traitement ne serait qu'apparente au motif qu'il faudrait tenir compte, d'une part, des conventions tendant à éviter la double imposition et, d'autre part, de l'ensemble du système fiscal italien.

35 Sur le premier point, la République italienne soutient que les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres ne sont en réalité pas traités différemment que les dividendes distribués à des sociétés résidentes dès lors que les conventions tendant à éviter la double imposition permettraient d'imputer l'impôt retenu à la source en Italie sur celui dû dans l'autre État membre.

36 À cet égard, il est certes vrai que la Cour a jugé qu'il ne saurait être exclu qu'un État membre parvienne à garantir le respect de ses obligations résultant du traité en concluant une convention tendant à éviter la double imposition avec un autre État membre (voir, en ce sens, arrêts précités Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, point 71, et Amurta, point 79).

37 Il est toutefois nécessaire à cette fin que l'application de la convention tendant à éviter la double imposition permette de compenser les effets de la différence de traitement issue de la législation nationale. Ce n'est en effet que dans l'hypothèse dans laquelle l'impôt retenu à la source en application de la législation nationale peut être imputé sur l'impôt dû dans l'autre État membre à concurrence de la différence de traitement issue de la législation nationale que la différence de traitement entre les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres et les dividendes distribués aux sociétés résidentes disparaît totalement.

38 En l'espèce, force est de constater qu'une telle imputation sur l'impôt dû dans l'autre État membre de l'impôt retenu à la source en Italie n'est pas garantie par la législation italienne. En effet, l'imputation suppose notamment que les dividendes en provenance d'Italie soient suffisamment imposés dans l'autre État membre. Ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé aux points 58 et 59 de ses conclusions, si ces dividendes ne sont pas imposés ou s'ils ne le sont pas suffisamment, la somme retenue à la source en Italie ou une fraction de celle-ci ne peut être imputée. Dans ce cas, la différence de traitement issue de l'application de la législation nationale ne peut être compensée par l'application des stipulations de la convention tendant à éviter la double imposition.

39 Or, le choix d'imposer, dans l'autre État membre, les revenus en provenance d'Italie ou le niveau auquel ils sont imposés ne dépend pas de la République italienne mais des modalités d'imposition définies par l'autre État membre. La République italienne n'est, par suite, pas fondée à soutenir que l'imputation de l'impôt retenu à la source en Italie sur l'impôt dû dans l'autre État membre, en application des stipulations des conventions tendant à éviter la double imposition, permet dans tous les cas de compenser la différence de traitement issue de l'application de la législation nationale.

40 Il s'ensuit que la République italienne ne peut soutenir que, du fait de l'application des conventions tendant à éviter la double imposition, les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres ne seraient en définitive pas traités différemment que les dividendes distribués aux sociétés résidentes.

41 La République italienne a par ailleurs indiqué au cours de la procédure qu'elle n'a pas conclu de convention tendant à éviter la double imposition avec la Slovénie. Son argumentation ne saurait dès lors, en tout état de cause, prospérer s'agissant des dividendes distribués à des sociétés établies en Slovénie.

42 Sur le second point, la République italienne ne saurait non plus soutenir que la différence de traitement constatée au point 33 du présent arrêt n'existerait pas au motif qu'il faudrait tenir compte de l'intégralité du système d'imposition italien, dont l'objectif serait d'assurer d'une manière directe ou indirecte l'imposition des personnes physiques bénéficiaires finaux des dividendes, et notamment de la circonstance que la personne physique résidente et actionnaire est assujettie à l'impôt personnel sur son revenu, de sorte que le niveau d'imposition entre l'actionnaire personne physique résidente et l'actionnaire non-résident serait en réalité équivalent.

43 Il suffit en effet, pour écarter cet argument, de relever qu'il revient à comparer des régimes et des situations qui ne sont pas comparables, à savoir d'un côté des personnes physiques bénéficiaires de dividendes nationaux et leur régime d'imposition sur le revenu et, de l'autre, des sociétés de capitaux bénéficiaires de dividendes sortants et la retenue à la source qui est prélevée par la République italienne. Est à cet égard sans incidence la circonstance que la législation italienne viserait, selon la République italienne, à corriger un éventuel déséquilibre au niveau de l'imposition des personnes physiques qui détiennent des participations dans les sociétés auxquelles les dividendes sont versés.

44 Cet État membre ne peut par conséquent soutenir qu'il n'y aurait pas de différence de traitement entre le mode d'imposition des dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres et celui des dividendes distribués aux sociétés résidentes.

45 Or, une telle différence de traitement est susceptible de dissuader les sociétés établies dans d'autres États membres de procéder à des investissements en Italie. Elle constitue, par conséquent, une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 56, paragraphe 1, CE.

46 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.

47 Conformément à l'article 58, paragraphe 1, CE, «[l]'article 56 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 […]».

48 La dérogation prévue à ladite disposition est elle-même limitée par l'article 58, paragraphe 3, CE, 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 56».

49 Les différences de traitement autorisées par l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE 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 ici en cause puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement 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, et du 8 septembre 2005, Blanckaert, C-512/03, Rec. p. I-7685, point 42).

50 Il y a lieu, dès lors, de vérifier si, au regard de l'objectif de la législation nationale en cause, les sociétés bénéficiaires de dividendes résidentes en Italie et celles établies dans un autre État membre se trouvent ou ne se trouvent pas dans des situations comparables.

51 La Cour a déjà jugé que, à l'égard des mesures prévues par un État membre afin de prévenir ou d'atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique de bénéfices distribués par une société résidente, les actionnaires bénéficiaires résidents ne se trouvent pas nécessairement dans une situation comparable à celle d'actionnaires bénéficiaires résidents d'un autre État membre (arrêt Denkavit Internationaal et Denkavit France, précité, point 34).

52 Toutefois, à partir du moment où un État membre, de manière unilatérale ou par voie conventionnelle, assujettit à l'impôt sur le revenu non seulement les actionnaires résidents, mais également les actionnaires non-résidents, pour les dividendes qu'ils perçoivent d'une société résidente, la situation desdits actionnaires non-résidents se rapproche de celle des actionnaires résidents (arrêts précités Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, point 68; Denkavit Internationaal et Denkavit France, point 35, ainsi que Amurta, point 38).

53 En effet, c'est le seul exercice par ce même État de sa compétence fiscale qui, indépendamment de toute imposition dans un autre État membre, engendre un risque d'imposition en chaîne ou de double imposition économique. En pareil cas, pour que les bénéficiaires non-résidents ne soient pas confrontés à une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 56 CE, l'État de résidence de la société distributrice doit veiller à ce que, par rapport au mécanisme prévu par son droit national afin de prévenir ou d'atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique, les non-résidents soient soumis à un traitement équivalent à celui dont bénéficient les résidents (voir arrêts précités Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, point 70, ainsi que Amurta, point 39).

54 Or, force est en l'espèce de constater que le législateur italien a choisi d'exercer sa compétence fiscale sur les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres. Les non-résidents bénéficiaires de ces dividendes se trouvent par conséquent dans une situation comparable à celle des résidents en ce qui concerne le risque de double imposition économique des dividendes distribués par les sociétés résidentes, de sorte que les bénéficiaires non-résidents ne peuvent être traités différemment des bénéficiaires résidents.

55 À cet égard, la République italienne soutient que la différence de traitement est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général tenant à la cohérence du système fiscal, au maintien d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition et à la lutte contre la fraude fiscale, motifs que la Cour a effectivement reconnus comme de nature à justifier de telles différences (voir, en ce sens, arrêts Marks & Spencer, précité, point 51; du 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec. p. I-3601, point 42, ainsi que, s'agissant de la justification tirée de la cohérence du système fiscal, arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, point 28, et du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, point 68).

56 S'agissant de la justification tirée de la cohérence du système fiscal et du maintien d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, il suffit, pour l'écarter, de relever que la République italienne reprend en substance les arguments exposés afin de défendre la thèse selon laquelle la différence de traitement relevée au point 33 du présent arrêt n'existerait pas au motif qu'il faudrait également tenir compte de ce que les personnes physiques actionnaires résidentes sont soumises en Italie à l'impôt sur le revenu. Pour les raisons exposées au point 43 du présent arrêt, une telle argumentation ne saurait prospérer.

57 S'agissant de la justification tirée de la lutte contre la fraude fiscale, il y a lieu de rappeler qu'une restriction à la libre circulation des capitaux ne saurait être admise à ce titre qu'à la condition qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (arrêts Marks & Spencer, précité, point 35; du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 47, ainsi que Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, précité, point 64).

58 Ainsi, une justification tirée de la lutte contre la fraude fiscale n'est admissible que si elle vise des montages purement artificiels dont le but est de contourner la loi fiscale, ce qui exclut toute présomption générale de fraude. Partant, une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait suffire à justifier une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs du traité (voir, en ce sens, arrêts du 26 septembre 2000, Commission/Belgique, C-478/98, Rec. p. I-7587, point 45, ainsi que Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 50 et jurisprudence citée).

59 Or, en l'espèce, c'est de manière générale que tous les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres sont soumis à un régime fiscal moins favorable. Un tel traitement moins favorable ne peut, par suite, être justifié au regard de la lutte contre la fraude fiscale.

60 Par ailleurs, 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»), peut être invoquée par un État membre afin d'obtenir des autorités compétentes d'un autre État membre toutes les informations nécessaires pour lui permettre d'établir correctement le montant des taxes couvertes par ladite directive (voir arrêt Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 71).

61 Le traitement moins favorable auquel la législation italienne soumet les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres constitue, par suite, une restriction à la libre circulation des capitaux incompatible avec l'article 56, paragraphe 1, CE.

62 La République italienne ne saurait, enfin, soutenir que le recours en manquement devrait en tout état de cause être rejeté au motif que l'incompatibilité de sa législation avec l'article 56, paragraphe 1, CE résulterait de l'interprétation faite de cet article par la Cour de justice dans des arrêts rendus sur renvoi préjudiciel à une date postérieure à celle de l'avis motivé dans la présente affaire.

63 En effet, l'interprétation que, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 234 CE, la Cour donne d'une règle de droit communautaire éclaire et précise la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de sa mise en vigueur (voir, en ce sens, arrêt du 27 mars 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, point 16), sauf si la Cour a limité pour le passé la possibilité d'invoquer la disposition ainsi interprétée (voir, en ce sens, arrêt Denkavit italiana, précité, point 17).

64 Il résulte de l'ensemble de ce qui précède que, en soumettant les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres à un régime fiscal moins favorable que celui appliqué aux dividendes distribués aux sociétés résidentes, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56, paragraphe 1, CE.

— Sur la méconnaissance de l'accord EEE

65 L'un des principaux objectifs de l'accord EEE est de réaliser de la manière la plus complète possible la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux dans l'ensemble de l'Espace économique européen (EEE), de sorte que le marché intérieur réalisé sur le territoire de la Communauté soit étendu aux États de l'AELE. Dans cette perspective, plusieurs stipulations dudit accord visent à garantir une interprétation aussi uniforme que possible de celui-ci sur l'ensemble de l'EEE (voir avis 1/92, du 10 avril 1992, Rec. p. I-2821). Il appartient à la Cour, dans ce cadre, de veiller à ce que les règles de l'accord EEE identiques en substance à celles du traité soient interprétées de manière uniforme à l'intérieur des États membres (arrêt du 23 septembre 2003, Ospelt et Schlössle Weissenberg, C-452/01, Rec. p. I-9743, point 29).

66 Il en résulte que, si des restrictions à la libre circulation des capitaux entre ressortissants d'États parties à l'accord EEE doivent être appréciées au regard de l'article 40 et de l'annexe XII dudit accord, ces stipulations revêtent la même portée juridique que celle des dispositions, identiques en substance, de l'article 56 CE (voir arrêt du 11 juin 2009, Commission/Pays-Bas, C-521/07, Rec. p. I-4873, point 33).

67 Par suite et pour les motifs exposés lors de l'examen du recours au regard de l'article 56, paragraphe 1, CE, il y a lieu de considérer que le traitement moins favorable auquel la législation italienne soumet les dividendes distribués à des sociétés établies dans les États parties à l'accord EEE constitue une restriction à la libre circulation des capitaux au sens de l'article 40 de l'accord EEE.

68 Il y a lieu, toutefois, de constater que cette restriction est justifiée par la raison impérieuse d'intérêt général tenant à la lutte contre la fraude fiscale.

69 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, la jurisprudence relative aux restrictions à l'exercice des libertés de circulation au sein de la Communauté 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, en ce sens, arrêt du 18 décembre 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, point 60).

70 En l'espèce, il y a lieu de relever, tout d'abord, 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.

71 La République italienne a, ensuite, soutenu sans être contredite qu'aucun dispositif d'échange de renseignements n'existe entre elle et la Principauté de Liechtenstein. Enfin, la République italienne a soutenu, également sans être contredite sur ce point, que les conventions tendant à prévenir la double imposition qu'elle a signées avec la République d'Islande et le Royaume de Norvège ne contiennent pas de stipulations prévoyant une obligation de fournir des renseignements.

72 Dans ces conditions, la législation italienne en cause doit être considérée comme justifiée vis-à-vis des États parties à l'accord EEE par la raison impérieuse d'intérêt général tenant à la lutte contre la fraude fiscale et propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

73 Le recours doit, par suite, être rejeté en tant qu'il porte sur la méconnaissance, par la République italienne, des obligations qui lui incombent en vertu de l'article 40 de l'accord EEE.

74 La Commission soutient également que la législation italienne constituerait une restriction injustifiée à la liberté d'établissement garantie par l'article 31 de l'accord EEE.

75 Toutefois, et pour les raisons développées en relation avec l'article 40 de l'accord EEE, la législation italienne en cause doit être considérée comme justifiée vis-à-vis des États parties à l'accord EEE par la raison impérieuse d'intérêt général tenant à la lutte contre la fraude fiscale et propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

76 Le recours doit, par suite, être rejeté également en tant qu'il porte sur la méconnaissance, par la République italienne, des obligations qui lui incombent en vertu de l'article 31 de l'accord EEE.

Sur les dépens

77 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. En vertu de l'article 69, paragraphe 3, du même règlement, la Cour peut répartir les dépens ou décider que chaque partie supporte ses propres dépens si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs, ou pour des motifs exceptionnels.

78 Dans le présent litige, il convient de tenir compte du fait que certains griefs de la Commission n'ont pas été accueillis.

79 Il y a donc lieu de condamner la République italienne aux trois quarts de l'ensemble des dépens. La Commission est condamnée à supporter l'autre quart.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) déclare et arrête:

1) En soumettant les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres États membres à un régime fiscal moins favorable que celui appliqué aux dividendes distribués aux sociétés résidentes, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56, paragraphe 1, CE.

2) Le recours est rejeté pour le surplus.

3) La République italienne est condamnée à supporter les trois quarts de l'ensemble des dépens. La Commission des Communautés européennes est condamnée à supporter l'autre quart.

Signatures