# ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

8 mars 2001 *

Dans les affaires jointes C-397/98 et C-410/98,

ayant pour objet des demandes adressées à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Royaume-Uni), et tendant à obtenir, dans les litiges pendants devant cette juridiction entre

**Metallgesellschaft Ltd e.a.** (C-397/98),

**Hoechst AG,**

**Hoechst (UK) Ltd** (C-410/98)

et

**Commissioners of Inland Revenue,**

**HM Attorney General,**

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 6 et 52 du traité CE (devenus, après modification, articles 12 CE et 43 CE), 58 du traité CE (devenu article 48 CE) et/ou 73 B du traité CE (devenu article 56 CE),

* Langue de procédure: l'anglais.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. A. La Pergola, président de chambre, M. Wathelet (rapporteur), D. A. O. Edward, P. Jann et L. Sevón, juges,

avocat général: M. N. Fennelly,
greffier: M^me^ L. Hewlett, administrateur,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Metallgesellschaft Ltd e.a., par MM. J. Gardiner, QC, et F. Fitzpatrick, barrister, mandatés par Slaughter and May, solicitors,

— pour Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd, par M. M. Barnes, QC, mandaté par Slaughter and May, solicitors,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. J. E. Collins, en qualité d'agent, assisté de MM. D. Wyatt, QC, et R. Singh, barrister,

— pour le gouvernement néerlandais, par M. M. A. Fierstra, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement finlandais, par M. H. Rotkirch et M^me^ T. Pynnä, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal, M^mes^ H. Michard et M. Patakia, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Metallgesellschaft Ltd e.a., représentées par MM. J. Gardiner et F. Fitzpatrick, de Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd, représentées par M. M. Barnes, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M^me^ G. Amodeo, en qualité d'agent, assistée de M. D. Wyatt, du gouvernement allemand, représenté par M^me^ B. Muttelsee-Schön, en qualité d'agent, du gouvernement français, représenté par M. S. Seam, en qualité d'agent, du gouvernement néerlandais, représenté par M. M. A. Fierstra, et de la Commission, représentée par M. R. Lyal et M^me^ H. Michard, à l'audience du 25 mai 2000,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 12 septembre 2000,

rend le présent

## Arrêt

1 Par deux ordonnances du 2 octobre 1998, parvenues à la Cour respectivement les 6 novembre (C-397/98) et 17 novembre (C-410/98) suivants, la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), cinq questions préjudicielles sur l'inter-

prétation des articles 6 et 52 du traité CE (devenus, après modification, articles 12 CE et 43 CE), 58 du traité CE (devenu article 48 CE) et/ou 73 B du traité CE (devenu article 56 CE).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre de litiges opposant, dans l'affaire C-397/98, Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG et The Metal and Commodity Company Ltd (ci-après «Metallgesellschaft e.a.») et, dans l'affaire C-410/98, Hoechst AG et Hoechst (UK) Ltd (ci-après «Hoechst e.a.») aux Commissioners of Inland Revenue à propos de l'obligation faite aux sociétés résidant au Royaume-Uni de payer de manière anticipée l'impôt sur les sociétés au titre des dividendes versés à leurs sociétés mères.

## Le cadre juridique national

3 En vertu des dispositions de la partie I de l'Income and Corporation Taxes Act 1988 (loi de 1988 relative aux impôts sur le revenu et les sociétés, ci-après l'«ICTA»), les bénéfices réalisés au cours d'un exercice comptable par toute société résidant au Royaume-Uni ainsi que par toute société ne résidant pas au Royaume-Uni mais y exerçant une activité commerciale par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence sont soumis à l'impôt sur les sociétés («corporation tax»).

4 Conformément à l'article 12 de l'ICTA, l'exercice comptable comporte, en règle générale, douze mois. Pour les exercices comptables clos avant le 1er octobre 1993, l'impôt sur les sociétés était exigible, au choix du contribuable, soit neuf mois après la date de clôture, soit un mois après l'émission de l'avis d'imposition relatif à cette période. Pour les exercices comptables clos après le 1er octobre 1993, l'impôt sur les sociétés est exigible neuf mois et un jour après la clôture de l'exercice.

*Le paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés («advance corporation tax»)*

5 Conformément à l'article 14 de l'ICTA, toute société résidant au Royaume-Uni qui procède à certaines distributions, tel le versement de dividendes à ses actionnaires, a l'obligation de procéder au paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés («advance corporation tax», ci-après l'«ACT») calculé sur un montant égal au montant ou à la valeur de la distribution effectuée.

6 Il convient de relever que l'ACT n'est pas une somme retenue sur le dividende, lequel est versé dans son intégralité, mais qu'il a la nature d'impôt sur les sociétés à la charge de la société distributrice de dividendes, payé par anticipation et s'imputant sur l'impôt de base sur les sociétés («mainstream corporation tax», ci-après le «MCT») dû au titre de chaque exercice comptable.

7 Toute société est tenue d'établir une déclaration, en principe trimestrielle, indiquant le montant de toute distribution effectuée au cours de cette période et le montant exigible au titre de l'ACT. L'ACT dû au titre d'une distribution doit être acquitté dans les quatorze jours suivant la fin du trimestre au cours duquel la distribution a été effectuée.

8 Conformément aux articles 239 et 240 de l'ICTA, l'ACT payé par une société au titre d'une distribution réalisée au cours d'un exercice comptable donné doit en principe, sous réserve du droit de renoncement de ladite société, soit être imputé sur le montant dont la société est redevable au titre du MCT pour cet exercice, soit être transféré aux filiales de cette société qui pourront l'imputer sur le montant dont elles-mêmes sont redevables au titre du MCT. Si la société n'est redevable d'aucun impôt sur les sociétés au titre de l'exercice comptable en cause (par exemple, parce que les bénéfices sont insuffisants), elle pourra soit imputer l'ACT sur l'impôt sur les sociétés dû au titre d'exercices comptables ultérieurs, soit demander que cette imputation porte sur des exercices antérieurs.

9 Alors que le MCT devient exigible neuf mois ou neuf mois et un jour après la clôture de l'exercice comptable, selon que cette clôture est antérieure ou postérieure au 1er octobre 1993, l'ACT doit être acquitté dans les quatorze jours suivant la fin du trimestre au cours duquel la distribution a été effectuée. Ainsi, l'ACT est toujours acquitté avant le moment où le MCT — sur lequel il s'impute normalement — devient exigible. La juridiction de renvoi souligne que l'ACT a donc pour effet, pour la société distributrice de dividendes, d'avancer de huit mois et demi (dans le cas d'une distribution effectuée le dernier jour d'un exercice) à un an et cinq mois et demi (lorsque la distribution a eu lieu le premier jour de l'exercice) la date du paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des dividendes versés.

10 L'ACT pouvant même être imputé sur les bénéfices réalisés au cours d'exercices comptables ultérieurs lorsqu'aucun MCT n'est dû pour l'exercice en cause, la juridiction de renvoi relève que, dans ce cas, l'avance est consentie pour une période plus longue, voire, dans certaines circonstances, pour une période indéterminée.

*L'avoir fiscal («tax credit»)*

11 Une société résidant au Royaume-Uni n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés au titre des dividendes reçus d'une société résidant également au Royaume-Uni (article 208 de l'ICTA). Dès lors, toute distribution de dividendes soumise à l'ACT par une société résidente à une autre société résidente donnera lieu à un avoir fiscal («tax credit») au profit de la société qui reçoit les dividendes (article 231, paragraphe 1, de l'ICTA).

12 Cet avoir fiscal est égal au montant de l'ACT versé par la société distributrice de dividendes au titre de cette distribution (article 231, paragraphe 1, de l'ICTA).

13 Lorsqu'une société résidant au Royaume-Uni a reçu de sa filiale résidente une distribution ouvrant droit à l'avoir fiscal, elle peut déduire le montant de l'ACT acquitté par sa filiale du montant de l'ACT qu'elle-même doit payer lorsqu'elle effectue des distributions à ses propres actionnaires, en sorte qu'elle n'acquittera l'ACT que pour le surplus.

14 Lorsqu'une société résidant au Royaume-Uni, mais totalement exonérée du MCT, reçoit d'une filiale résidente un dividende pour lequel l'ACT a été payé, elle a droit au remboursement d'un montant égal à l'avoir fiscal (article 231, paragraphe 2, de l'ICTA).

15 Les sociétés ne résidant pas au Royaume-Uni et n'y exerçant pas d'activité commerciale par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés au Royaume-Uni. Elles sont cependant assujetties en principe à l'impôt sur le revenu au Royaume-Uni («income tax») pour les revenus ayant leur source dans cet État membre, ce qui inclut les dividendes qui leur sont versés par leurs filiales résidentes.

16 Toutefois, en application de l'article 233, paragraphe 1, de l'ICTA, dans la mesure où une société mère non-résidente n'est en principe pas admise au bénéfice de l'avoir fiscal, sauf disposition en ce sens résultant d'une convention en matière de double imposition conclue entre le Royaume-Uni et son État de résidence, elle n'est pas soumise à l'impôt sur le revenu au Royaume-Uni au titre des dividendes provenant de sa filiale résidente.

17 Inversement, si la société mère non-résidente a droit à l'avoir fiscal en vertu d'une convention en matière de double imposition conclue entre le Royaume-Uni et son État de résidence, elle est soumise à l'impôt sur le revenu au Royaume-Uni au titre des dividendes reçus de sa filiale résidente.

18 La convention en matière de double imposition conclue le 26 novembre 1964 entre le Royaume-Uni et la République fédérale d'Allemagne, telle que modifiée le 23 mars 1970, n'octroie pas le bénéfice de l'avoir fiscal aux sociétés résidant en Allemagne qui détiennent une participation dans le capital de sociétés résidant au Royaume-Uni et reçoivent d'elles des dividendes.

19 En conséquence, une société mère ayant son siège en Allemagne et recevant d'une filiale résidant au Royaume-Uni une distribution assujettie à l'ACT n'a pas droit au Royaume-Uni à un avoir fiscal correspondant à l'ACT versé et, en vertu de la législation fiscale du Royaume-Uni, n'est pas imposable au Royaume-Uni au titre des dividendes reçus de sa filiale résidente.

20 Lorsqu'une société mère ne résidant pas au Royaume-Uni est admise au bénéfice d'un avoir fiscal en application d'une convention en matière de double imposition conclue entre le Royaume-Uni et l'État de sa résidence, elle peut demander l'imputation de cet avoir fiscal sur l'impôt sur le revenu dont elle est alors redevable au Royaume-Uni au titre des dividendes reçus de sa filiale résidente et, au cas où le montant de l'avoir fiscal excède celui de l'impôt, le remboursement du surplus. En cas de rejet de la demande, la société qui l'a déposée peut introduire un recours devant les « Special Commissioners » ou devant les « General Commissioners » puis, le cas échéant, devant la High Court.

*L'option pour l'imposition de groupe (« Group Income Election »)*

21 En application de l'article 247 de l'ICTA, deux sociétés résidant au Royaume-Uni dont l'une détient au moins 51 % de l'autre peuvent opter pour le régime de l'imposition de groupe (« Group Income Election »).

22 L'adoption de ce régime a pour effet que la filiale n'acquitte pas l'ACT au titre des dividendes qu'elle verse à sa société mère, à moins qu'elle déclare souhaiter que le régime de l'imposition de groupe ne s'applique pas à un versement de dividendes déterminé.

23 La demande d'admission au bénéfice du régime de l'imposition de groupe doit être introduite auprès d'un « Inspector of Taxes ». En cas de décision de rejet, la société ayant introduit la demande peut contester cette décision auprès des « Special Commissioners » ou auprès des « General Commissioners » et peut éventuellement décider d'introduire un appel sur des points de droit devant la High Court.

24 Dans le cas où un dividende est versé par une filiale résidant au Royaume-Uni à sa société mère résidant également au Royaume-Uni dans le cadre du régime de l'imposition de groupe, aucun ACT n'est exigible de la filiale et la société mère n'a pas droit à un avoir fiscal. Un groupe de sociétés ne peut en effet bénéficier à la fois du régime de l'imposition de groupe et d'un avoir fiscal pour un même dividende.

25 Il convient de préciser que l'ACT a été abrogé à compter du 6 avril 1999 par l'article 31 de la Finance Act 1998 (loi de finances de 1998). Le cadre juridique décrit aux points 5 à 24 du présent arrêt est celui qui était en vigueur avant cette date.

## Les faits au principal

26 Dans l'affaire C-397/98, Metallgesellschaft Ltd et The Metal and Commodity Company Ltd, sociétés résidant au Royaume-Uni, ont versé des dividendes à leurs sociétés mères, Metallgesellschaft AG et Metallgesellschaft Handel & Beteili-

gungen AG, sociétés ayant leur siège en Allemagne, et, à ce titre, ont été tenues d'acquitter l'ACT. Les deux filiales ont pu, par la suite, déduire l'ACT du MCT dont elles étaient redevables.

27 Metallgesellschaft e.a. ont assigné les Commissioners of Inland Revenue devant la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, aux fins de voir juger qu'elles ont subi un préjudice du fait de l'assujettissement à l'ACT des distributions de dividendes par les filiales à leurs sociétés mères. Le litige au principal a trait aux montants d'ACT versés entre le 16 avril 1974 et le 1er novembre 1995 par Metallgesellschaft Ltd et entre le 11 avril 1991 et le 13 octobre 1995 par The Metal and Commodity Company Ltd.

28 Dans l'affaire C-410/98, Hoechst (UK) Ltd, société résidant au Royaume-Uni, a distribué des dividendes à sa société mère, Hoechst AG, société ayant son siège en Allemagne, et a acquitté au Royaume-Uni l'ACT grevant ces dividendes. Elle a pu par la suite déduire l'ACT du MCT dont elle était redevable.

29 Hoechst e.a. ont également assigné les Commissioners of Inland Revenue devant la High Court aux fins de voir juger qu'elles ont subi un préjudice du fait de l'assujettissement à l'ACT des distributions de dividendes effectuées par Hoechst (UK) Ltd à Hoechst AG entre le 16 janvier 1989 et le 26 avril 1994. Le litige au principal a trait aux montants d'ACT versés entre le 14 avril 1989 et le 13 juillet 1994.

30 Dans chacune des affaires au principal, les sociétés mères soutiennent que, du fait de l'impossibilité pour elles et leurs filiales d'opter pour le régime de l'imposition de groupe, qui aurait permis à ces dernières d'échapper au paiement de l'ACT, lesdites filiales ont subi un préjudice de trésorerie que n'ont pas eu à supporter les filiales des sociétés mères résidant au Royaume-Uni, qui, en optant pour le régime de l'imposition de groupe, ont pu conserver, jusqu'à la date d'exigibilité du MCT dont elles étaient redevables, les sommes qu'elles auraient autrement dû verser au titre de l'ACT afférent à la distribution de dividendes à leurs sociétés mères. Elles

estiment que ce préjudice équivaut à une discrimination indirecte selon la nationalité contraire au traité CE.

31 À titre subsidiaire, dans l'affaire C-397/98, Metallgesellschaft AG et Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG soutiennent qu'elles devraient bénéficier d'un avoir fiscal correspondant au moins en partie à l'ACT versé par leurs filiales résidentes, à l'instar d'une société mère résidant au Royaume-Uni, qui a droit à cet avoir fiscal, ou d'une société mère ne résidant pas au Royaume-Uni mais ayant droit à l'avoir fiscal en vertu d'une convention en matière de double imposition.

32 Dans l'affaire C-410/98, si la Cour estimait que Hoechst (UK) Ltd n'a pas droit au remboursement des intérêts dus au titre de l'ACT acquitté, Hoechst AG demande à titre subsidiaire à bénéficier d'avoirs fiscaux correspondant à cet ACT ou d'un montant équivalant aux avoirs qu'aurait reçus une société mère résidant aux Pays-Bas. Selon Hoechst AG, le fait que la législation fiscale du Royaume-Uni n'autorise l'octroi d'avoirs fiscaux à des sociétés mères non-résidentes au titre de l'ACT versé par leurs filiales résidentes que lorsque la convention applicable en matière de double imposition le prévoit, ce qui est le cas de la convention conclue entre le Royaume-Uni et le royaume des Pays-Bas, mais non de la convention entre le Royaume-Uni et la République fédérale d'Allemagne, constitue une discrimination injustifiée entre sociétés mères résidant dans des États membres différents, contraire au traité.

## Les questions préjudicielles

33 Considérant que la solution des litiges pendants devant elle nécessitait une interprétation du droit communautaire, la High Court of Justice (England &

Wales), Chancery Division, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes, libellées en termes identiques dans chaque affaire:

« 1) Dans les conditions exposées par l'ordonnance de renvoi, le fait que la législation d'un État membre n'autorise l'option en faveur du régime de l'imposition de groupe [permettant le versement de dividendes par une filiale à sa société mère sans assujettissement au paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés ('ACT')] que dans le cas où tant la filiale que sa société mère sont résidentes dans cet État membre est-il compatible avec le droit communautaire, et notamment avec les articles 6, 52, 58 et/ou 73 B du traité CE?

2) En cas de réponse négative à la première question, les dispositions du traité CE ci-dessus mentionnées ouvrent-elles droit à réparation pour une filiale résidente d'une société mère ayant son siège dans un autre État membre et/ou pour ladite société mère de réclamer une somme d'argent par le biais d'intérêts sur l'ACT acquitté par la filiale, sachant que la législation nationale ne l'a pas autorisée à opter pour le régime de l'imposition de groupe, ou bien une telle somme ne peut-elle être, le cas échéant (si elle peut l'être tout court), réclamée que par le biais d'un recours en indemnité sur le fondement des principes dégagés par la Cour de justice des Communautés européennes dans ses arrêts du 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur et Factortame (C-46/93 et C-48/93, Rec. p. I-1029), et du 22 avril 1997, Sutton (C-66/95, Rec. p. I-2163); dans un cas comme dans l'autre, la juridiction nationale est-elle tenue d'accorder réparation même si, en vertu de la législation nationale, les intérêts ne sauraient être accordés (que ce soit directement ou par le biais d'une réparation ou de dommages et intérêts) sur des sommes au principal qui ne sont plus dues aux demanderesses?

3) Dans les conditions exposées par l'ordonnance de renvoi, le fait que les autorités d'un État membre refusent l'admission au bénéfice de tout avoir fiscal à une société résidente dans un autre État membre, alors qu'elles l'accordent à des sociétés résidentes et à des sociétés ayant leur siège dans certains autres États membres en application des dispositions des conventions en matière de double imposition qu'elles ont conclues avec ces autres États

membres, est-il compatible avec les dispositions du traité CE ci-dessus mentionnées?

4) En cas de réponse négative à la troisième question, le premier État membre était-il et reste-t-il pendant les périodes pertinentes aux fins de la présente affaire tenu d'accorder un avoir fiscal à une telle société et dans les mêmes conditions que pour les sociétés résidentes ou pour les sociétés résidentes dans des États membres ayant prévu l'admission au bénéfice de tels avoirs dans leurs conventions en matière de double imposition?

5) Un État membre est-il habilité à opposer à une telle demande de réparation, d'avoir fiscal ou de dommages et intérêts la circonstance que les demanderesses ne sont pas fondées dans leur revendication, ou que leur demande devrait être réduite, aux motifs que — malgré les dispositions contraires de la législation nationale — elles auraient dû opter en faveur du régime d'imposition de groupe, ou revendiquer un avoir fiscal et avoir contesté auprès des 'Commissioners' et, le cas échéant, des juridictions, en invoquant la primauté et l'effet direct des dispositions juridiques communautaires, les décisions de rejet des 'Inspector of Taxes' de ce choix ou de la demande?»

34 Par ordonnance du président de la Cour du 14 décembre 1998, les affaires C-397/98 et C-410/98 ont été jointes aux fins de la procédure écrite, de la procédure orale et de l'arrêt.

**Sur la première question préjudicielle**

35 Par sa première question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande en substance si les articles 6, 52, 58 et/ou 73 B du traité s'opposent à la législation

fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui accorde aux sociétés résidant dans cet État membre la possibilité de bénéficier d'un régime d'imposition leur permettant de verser des dividendes à leur société mère sans être assujetties au paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés lorsque leur société mère réside également dans cet État membre et le leur refuse lorsque leur société mère a son siège dans un autre État membre.

36 Selon Metallgesellschaft e.a. et Hoechst e.a., la législation nationale en cause au principal est de nature à dissuader les sociétés résidant dans un autre État membre de s'établir au Royaume-Uni sous la forme de filiales et constitue ainsi une restriction injustifiée à la liberté d'établissement. Ce n'est qu'à titre secondaire que cette législation leur paraît également incompatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux.

37 Il convient de rappeler à titre liminaire que, selon une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire et s'abstenir de toute discrimination fondée sur la nationalité (arrêts du 11 août 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16; du 27 juin 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, point 36; du 29 avril 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, point 19, et du 13 avril 2000, Baars, C-251/98, Rec. p. I-2787, point 17).

38 Il résulte de la jurisprudence de la Cour que l'article 6 du traité, qui édicte un principe général d'interdiction de toute discrimination en raison de la nationalité, n'a vocation à s'appliquer de manière autonome que dans des situations régies par le droit communautaire pour lesquelles le traité ne prévoit pas de règle spécifique de non-discrimination (arrêts du 30 mai 1989, Commission/Grèce, 305/87, Rec. p. 1461, points 12 et 13; du 12 avril 1994, Halliburton Services, C-1/93, Rec. p. I-1137, point 12; Royal Bank of Scotland, précité, point 20, et Baars, précité, point 23).

39 Or, il est constant que le principe de non-discrimination a été mis en œuvre, dans le domaine du droit d'établissement, par l'article 52 du traité (arrêts Halliburton Services, précité, point 12; du 29 février 1996, Skanavi et Chryssanthakopoulos, C-193/94, Rec. p. I-929, point 21, et Baars, précité, point 24).

40 Par conséquent, l'article 6 du traité ne trouve pas à s'appliquer dans les affaires au principal. C'est donc au regard de l'article 52 du traité qu'il convient d'apprécier en premier lieu si une législation telle que celle en cause au principal comporte une restriction injustifiée à la liberté d'établissement.

41 L'article 52 du traité constitue une des dispositions fondamentales du droit communautaire et est directement applicable dans les États membres depuis la fin de la période transitoire. En vertu de cette disposition, la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants. La suppression des restrictions à la liberté d'établissement s'étend aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un autre État membre (arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 13, et Royal Bank of Scotland, précité, point 22).

42 La liberté d'établissement ainsi définie comprend, conformément à l'article 58 du traité, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (voir arrêts du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 20 et jurisprudence citée, et du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 35). Pour les sociétés, il importe de relever dans ce contexte que leur siège au sens précité sert à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État (voir arrêts précités ICI, point 20 et jurisprudence citée, et Saint-Gobain ZN, point 36). Admettre que l'État membre d'établissement puisse librement appli-

quer un traitement différent en raison du seul fait que le siège d'une société est situé dans un autre État membre viderait donc l'article 52 du traité de son contenu (arrêt Commission/France, précité, point 18).

43 À cet égard, il convient de relever que la législation en cause au principal introduit, en ce qui concerne la faculté d'opter pour le régime de l'imposition de groupe, une différence de traitement entre filiales résidant au Royaume-Uni selon que leur société mère a ou non son siège au Royaume-Uni. En effet, les filiales résidentes de sociétés ayant leur siège au Royaume-Uni peuvent bénéficier, sous certaines conditions, du régime de l'imposition de groupe et être ainsi dispensées de l'obligation de payer l'ACT lorsqu'elles distribuent des dividendes à leurs sociétés mères. Cet avantage est en revanche refusé aux filiales résidentes de sociétés n'ayant pas leur siège au Royaume-Uni, qui sont donc, en toute hypothèse, soumises à l'obligation de payer l'ACT lorsqu'elles versent des dividendes à leurs sociétés mères.

44 Il n'est pas contesté que, de ce fait, la filiale d'une société mère résidant au Royaume-Uni dispose d'un avantage de trésorerie puisqu'elle conserve les montants qu'elle aurait autrement dû verser au titre de l'ACT jusqu'au moment où le MCT devient exigible, soit pendant une période allant de huit mois et demi, au minimum, à dix-sept mois et demi, au maximum, selon la date de la distribution, voire, lorsque le MCT n'est pas dû pour l'exercice comptable en cause, pendant une période plus longue, puisque l'ACT peut être imputé sur l'impôt sur les sociétés dû au titre d'exercices comptables ultérieurs.

45 Selon les gouvernements du Royaume-Uni, finlandais et néerlandais, la différence de traitement fiscal existant entre filiales résidant au Royaume-Uni selon que leur société mère réside ou non dans cet État membre est objectivement justifiée.

46 En premier lieu, le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que la situation des filiales résidentes de sociétés mères résidentes n'est pas comparable à celle de filiales résidentes de sociétés mères non-résidentes.

47 En ce qui concerne les filiales résidentes de sociétés mères résidentes, le gouvernement du Royaume-Uni affirme que, même si le choix du régime de l'imposition de groupe dispense la filiale de l'obligation de payer l'ACT lorsqu'elle verse des dividendes à sa société mère, ce paiement est seulement différé dans le temps dans la mesure où la société mère, en tant que résidente, sera elle-même tenue de payer l'ACT lorsqu'elle effectuera des distributions soumises à cet impôt. L'obligation de payer l'ACT lors du versement de dividendes serait donc transférée de la filiale à la société mère et l'exonération de l'ACT dont bénéficie la filiale serait compensée par l'assujettissement à l'ACT de la société mère.

48 Par opposition, selon le gouvernement du Royaume-Uni, si les filiales résidentes et leurs sociétés mères non-résidentes pouvaient bénéficier du régime de l'imposition de groupe, aucun ACT ne serait payé au Royaume-Uni. La filiale serait exonérée du paiement de l'ACT lorsqu'elle verse des dividendes à sa société mère, sans que cette exonération soit compensée par le paiement ultérieur de l'ACT par la société mère non-résidente lorsqu'elle-même procède à des distributions, cette dernière n'étant pas assujettie à l'impôt sur les sociétés au Royaume-Uni et, partant, à l'ACT.

49 Le gouvernement néerlandais soutient qu'il est conforme au principe de territorialité qu'un État membre réserve aux sociétés mères résidentes la possibilité d'opter pour un régime tel que l'imposition de groupe, car, même si, dans un tel régime, l'État renonce à percevoir l'impôt auprès de la filiale, il n'abandonne pas son droit à cette imposition, ledit régime n'ayant pour effet que de reporter le prélèvement de l'ACT à un autre niveau à l'intérieur du même groupe de sociétés. En revanche, si l'exonération de l'ACT qui résulte du régime de l'imposition de groupe était accordée aux filiales de sociétés mères ne résidant pas au Royaume-Uni, aucun ACT ne serait alors prélevé au Royaume-Uni sur les transactions effectuées au sein du groupe puisque les autres sociétés du groupe se trouvent dans un autre État membre et ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés au Royaume-Uni, ce qui équivaudrait à une évasion fiscale.

50 Le gouvernement finlandais estime également qu'accorder aux filiales de sociétés mères ne résidant pas au Royaume-Uni la possibilité d'opter pour le régime de

l'imposition de groupe permettrait à ces filiales d'échapper à l'impôt au Royaume-Uni puisque leurs sociétés mères ne sont pas soumises à l'impôt dans cet État membre.

51 Une telle argumentation ne saurait être retenue.

52 Premièrement, dans la mesure où l'ACT n'est nullement un impôt sur les dividendes, mais un paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés, il est erroné de considérer qu'accorder aux filiales résidentes de sociétés non-résidentes la possibilité d'opter pour le régime de l'imposition de groupe permettrait à la filiale d'éluder le paiement au Royaume-Uni de tout impôt sur les bénéfices versés sous forme de dividendes.

53 En effet, la fraction de l'impôt sur les sociétés que la filiale résidente n'est pas tenue de payer de manière anticipée lorsqu'elle verse des dividendes à sa société mère dans le cadre du régime de l'imposition de groupe sera en principe acquittée au moment où le MCT dont la filiale est redevable sera devenu exigible. Il convient de rappeler, à cet égard, que la filiale résidente d'une société résidant dans un autre État membre est assujettie au MCT au Royaume-Uni au titre de ses bénéfices de la même manière qu'une filiale résidente d'une société mère également résidente.

54 En conséquence, accorder aux filiales résidentes de sociétés non-résidentes la possibilité d'opter pour le régime de l'imposition de groupe aboutirait uniquement à leur permettre de conserver les sommes autrement dues au titre de l'ACT jusqu'au moment où le MCT devient exigible et de bénéficier ainsi du même avantage de trésorerie que celui dont bénéficient les filiales résidentes de sociétés mères résidentes, sans qu'aucune autre différence, à assiette d'imposition égale, ne subsiste entre les montants du MCT dont les unes et les autres sont redevables pour le même exercice comptable.

55 Deuxièmement, il ne saurait être tiré argument, pour refuser à la filiale résidente d'une société mère non-résidente la possibilité d'être dispensée du paiement de l'ACT lorsqu'elle lui verse des dividendes, du fait que la société mère ne sera pas soumise à l'ACT lorsqu'elle-même effectuera des versements de dividendes, contrairement à une société mère résidente.

56 En effet, il y a lieu de relever que le non-assujettissement à l'ACT de la société mère non-résidente résulte du fait qu'elle n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés au Royaume-Uni, étant soumise à cet impôt dans son État d'établissement. Il est donc logique qu'une société ne doive pas payer par anticipation un impôt auquel elle ne sera jamais assujettie.

57 Troisièmement, quant au risque d'évasion fiscale, il convient de rappeler que, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, l'établissement d'une société en dehors du Royaume-Uni n'implique pas, en soi, l'évasion fiscale, la société en question étant en tout état de cause soumise à la législation fiscale de l'État d'établissement (arrêt ICI, précité, point 26).

58 Au demeurant, il apparaît que le droit fiscal du Royaume-Uni tolère, en ce qui concerne les sociétés mères résidentes, qu'aucun ACT ne soit finalement versé par les sociétés ayant opté pour le régime de l'imposition de groupe. En effet, dans certains cas, la société mère à laquelle ont été distribués des dividendes dans le cadre d'un tel régime d'imposition ne versera elle-même aucun ACT. Elle peut notamment n'effectuer aucune distribution soumise à ACT ou procéder, dans le cadre du régime de l'imposition de groupe, à des distributions qui seraient autrement soumises à l'ACT. L'assujettissement à l'ACT de la société mère résidente d'une filiale résidente ne compense donc même pas en toute hypothèse la dispense, dans le chef de sa filiale, de l'obligation de payer l'ACT qui résulte de l'adoption du régime de l'imposition de groupe.

59 Quatrièmement, enfin, quant à la perte financière qui résulterait, pour l'administration fiscale du Royaume-Uni, de l'octroi aux filiales résidentes de

sociétés mères non-résidentes de la possibilité d'opter pour le régime de l'imposition de groupe et d'être ainsi dispensées du paiement de l'ACT, il suffit de rappeler que, conformément à une jurisprudence bien établie, 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, en ce qui concerne l'article 52 du traité, arrêt ICI, précité, point 28).

60 Par conséquent, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 25 de ses conclusions, la différence de régime fiscal applicable aux sociétés mères selon qu'elles sont ou non résidentes ne peut justifier de refuser aux filiales résidant au Royaume-Uni de sociétés mères ayant leur siège dans un autre État membre un avantage fiscal dont peuvent bénéficier les filiales résidant au Royaume-Uni de sociétés mères résidant également au Royaume-Uni, toutes ces filiales étant soumises au MCT sur leurs bénéfices sans distinction selon la résidence de leur société mère.

61 En second lieu, le gouvernement du Royaume-Uni soutient que le refus d'accorder aux filiales résidentes de sociétés mères non-résidentes le droit d'opter pour le régime de l'imposition de groupe est justifié par la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal du Royaume-Uni.

62 Selon ce gouvernement, le principe sur lequel est fondé le système fiscal du Royaume-Uni consiste à imposer à la fois les sociétés sur leurs bénéfices et les actionnaires de ces sociétés sur la part de ces mêmes bénéfices qu'elles leur distribuent, le cas échéant, sous forme de dividendes. Ce serait dans le but d'atténuer cette double imposition en termes économiques que les sociétés actionnaires résidant au Royaume-Uni seraient exonérées de l'impôt sur les sociétés au titre des dividendes qu'elles perçoivent de leurs filiales résidentes, cette exonération étant compensée par la perception de l'ACT sur le versement de dividendes par les filiales à leurs sociétés mères.

63 Le gouvernement du Royaume-Uni considère qu'il existe ainsi un lien direct entre l'exonération de l'impôt sur les sociétés dont bénéficie la société mère quant aux dividendes reçus de sa filiale et l'assujettissement à l'ACT de cette filiale lors du versement des mêmes dividendes. L'exigence du paiement de l'ACT par la société distributrice de dividendes serait essentielle pour garantir que, avant tout octroi d'une exonération à la société bénéficiaire des dividendes, la société distributrice est imposée sur les mêmes dividendes, qu'elle soit ou non assujettie à l'impôt sur les sociétés au titre des bénéfices réalisés au cours de l'exercice comptable au cours duquel les dividendes sont versés.

64 Dans le cas où la filiale résidente n'est pas tenue de payer l'ACT lorsqu'elle verse des dividendes parce qu'elle a opté avec sa société mère résidente pour le régime de l'imposition de groupe, ce serait l'ACT que versera la société mère lorsqu'elle-même effectuera des distributions de dividendes qui compenserait l'exonération de l'impôt sur les sociétés au titre des dividendes reçus dans le chef de la société mère bénéficiaire.

65 Selon le gouvernement du Royaume-Uni, autoriser l'exonération de l'ACT lors du versement de dividendes par la filiale résidente à sa société mère non-résidente aboutirait à ce que l'exonération fiscale dans le chef de la société mère au titre des dividendes qu'elle reçoit ne soit compensée par aucun impôt prélevé sur le versement de ces dividendes, ce qui serait incompatible avec la cohérence du système fiscal du Royaume-Uni.

66 Cette argumentation ne saurait être accueillie.

67 Certes, la Cour a considéré que la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal peut justifier une réglementation de nature à restreindre les libertés fondamentales (arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, et Commission/Belgique, C-300/90, Rec. p. I-305).

68 Tel n'est cependant pas le cas en l'espèce.

69 Tandis que, dans les affaires Bachmann et Commission/Belgique, précitées, un lien direct existait entre la déductibilité des cotisations versées dans le cadre des contrats d'assurance contre la vieillesse et le décès et l'imposition des sommes perçues en exécution desdits contrats, lien qu'il convenait de préserver en vue de sauvegarder la cohérence du système fiscal en cause, aucun lien direct de cette nature n'existe en l'espèce entre, d'une part, le refus de reconnaître aux filiales au Royaume-Uni de sociétés mères non-résidentes la possibilité d'être dispensées de l'obligation de verser l'ACT en optant pour le régime de l'imposition de groupe et, d'autre part, la non-imposition à l'impôt sur les sociétés au Royaume-Uni des sociétés mères ayant leur siège dans un autre État membre qui reçoivent des dividendes de leurs filiales au Royaume-Uni.

70 En effet, les sociétés mères, qu'elles soient ou non résidentes, sont exonérées de l'impôt sur les sociétés au Royaume-Uni au titre des dividendes reçus de leurs filiales résidentes. Il est sans pertinence aux fins de l'octroi d'un avantage fiscal tel que la dispense du paiement de l'ACT résultant du régime de l'imposition de groupe que, pour les sociétés mères résidentes, cette exonération de l'impôt sur les sociétés vise à éviter que ledit impôt frappe à deux reprises les bénéfices de la filiale au Royaume-Uni et que, pour les sociétés mères non-résidentes, elle résulte du seul fait que ces sociétés ne sont en tout état de cause pas soumises à l'impôt sur les sociétés dans cet État membre, étant soumises à un tel impôt dans l'État où elles sont établies.

71 Du reste, le seul impôt auquel soit assujettie au Royaume-Uni une société mère non-résidente au titre des dividendes que lui a versés sa filiale résidente est l'impôt sur le revenu, mais son exigibilité est liée à l'octroi d'avoirs fiscaux éventuellement prévu par une convention de double imposition conclue entre le Royaume-Uni et l'État de résidence de la société mère.

72 Dans le cas des demanderesses au principal, l'impôt sur le revenu n'est pas exigé au Royaume-Uni des sociétés mères résidant en Allemagne au titre des dividendes reçus de leurs filiales résidant au Royaume-Uni, car la convention en matière de double imposition passée entre le Royaume-Uni et la République fédérale d'Allemagne ne prévoit pas l'octroi d'avoirs fiscaux correspondant à l'ACT versé par les filiales.

73 Par conséquent, le fait de refuser le droit d'opter pour le régime de l'imposition de groupe aux filiales résidant au Royaume-Uni de sociétés mères résidant dans un autre État membre ne saurait être justifié par des raisons tenant à la nécessité d'assurer la cohérence du système fiscal du Royaume-Uni.

74 Par ailleurs, la circonstance que l'ACT a été entre-temps abrogé tend à démontrer que son paiement n'était pas indispensable au bon fonctionnement du régime d'imposition des sociétés au Royaume-Uni.

75 Les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement s'opposant ainsi à une législation nationale telle que celle en cause au principal, il n'est pas nécessaire d'examiner si les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux s'y opposent également.

76 En conséquence, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 52 du traité s'oppose à la législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui accorde aux sociétés résidant dans cet État membre la possibilité de bénéficier d'un régime d'imposition leur permettant de verser des dividendes à leur société mère sans être assujetties au paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés lorsque leur société mère réside également dans cet État membre et le leur refuse lorsque leur société mère a son siège dans un autre État membre.

## Sur la deuxième question préjudicielle

77 Compte tenu de la réponse apportée à la première question préjudicielle, la deuxième question vise en substance à savoir si l'article 52 du traité doit être interprété en ce sens que, lorsqu'une filiale résidant dans l'État membre concerné et sa société mère ayant son siège dans un autre État membre ont été indûment privées du bénéfice d'un régime d'imposition qui aurait permis à la première de verser des dividendes à la seconde sans être assujettie au paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés, cette filiale et/ou sa société mère ont le droit d'obtenir une somme égale aux intérêts courus sur les paiements prématurés effectués par la filiale depuis la date desdits paiements jusqu'à la date d'exigibilité de l'impôt, même si le droit national interdit l'octroi d'intérêts sur une somme en principal qui n'est pas due. La juridiction de renvoi pose cette question à la fois dans l'hypothèse où la demande de la filiale et/ou de la société mère est formée dans le cadre d'un recours en restitution de taxes perçues en violation du droit communautaire et dans l'hypothèse où elle est formée dans le cadre d'un recours en réparation du préjudice résultant de la violation du droit communautaire.

78 À cet égard, le gouvernement du Royaume-Uni soutient, en premier lieu, que, si le refus d'admettre au bénéfice du régime de l'imposition de groupe les filiales résidant au Royaume-Uni de sociétés mères non-résidentes était jugé contraire au droit communautaire, le droit communautaire exigerait qu'il soit porté remède à cette violation non par la voie d'une action en restitution, mais par celle d'une action en responsabilité de l'État pour les dommages causés par une violation du droit communautaire. Selon lui, en effet, l'ACT n'est pas un impôt prélevé en violation du droit communautaire, puisque les filiales sont de toute façon tenues de payer au titre du MCT les montants acquittés au titre de l'ACT. Ce serait l'omission par le législateur du Royaume-Uni de prévoir la possibilité pour une filiale résidente et une société mère non-résidente d'opter pour le régime de l'imposition de groupe qui serait à l'origine des litiges au principal et qui pourrait engager la responsabilité extra-contractuelle du Royaume-Uni. Or, dans l'arrêt Sutton, précité, la Cour aurait jugé, en particulier, que, en cas de dommage causé par la violation d'une directive, le droit communautaire n'exige pas qu'un État membre verse un montant correspondant aux intérêts sur une somme payée en retard, s'agissant en l'occurrence d'arriérés de prestations de sécurité sociale. Le gouvernement du Royaume-Uni en déduit que le droit communautaire n'exige

pas que des intérêts soient octroyés au titre de la perte d'usage d'une somme d'argent pendant une certaine période, en raison d'une perception d'impôt prématurée qui serait contraire au droit communautaire.

79 En second lieu, le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que, même si les conclusions des demanderesses au principal devaient être considérées comme des demandes en restitution relatives à des sommes perçues en violation du droit communautaire, de telles demandes ne sauraient être accueillies dans la mesure où, selon une jurisprudence constante, il appartient au droit national de déterminer si des intérêts sont payables au titre du remboursement de taxes indûment perçues au regard du droit communautaire. Or, en droit anglais, le droit aux intérêts dépendrait du point de savoir si la procédure a été engagée avant le versement du montant sur lequel les intérêts sont demandés.

80 Par conséquent, les demanderesses au principal ne pourraient prétendre à des intérêts ni au titre d'une demande en restitution ni au titre d'une demande en dommages et intérêts dans la mesure où les montants en principal ont été remboursés par imputation compensatoire de l'ACT sur les sommes dues au titre du MCT, exigible des filiales avant l'ouverture de la procédure.

81 Il y a lieu de préciser qu'il n'appartient pas à la Cour de qualifier juridiquement les requêtes introduites par les demanderesses au principal devant la juridiction de renvoi. En l'espèce, il incombe à Metallgesellschaft e.a. et à Hoechst e.a. de préciser la nature et le fondement de leur action (demande en restitution ou demande en réparation du préjudice), sous le contrôle de la juridiction de renvoi.

82 En premier lieu, dans l'hypothèse où les requêtes des demanderesses au principal s'analyseraient comme des demandes en restitution d'une taxe perçue en violation du droit communautaire, la question est de savoir si, dans des circonstances telles que celles au principal, la violation de l'article 52 du traité par un État membre ouvre aux contribuables un droit au remboursement des intérêts courus sur la

taxe qu'ils ont payée depuis la date de son paiement prématuré jusqu'à la date à laquelle elle est devenue valablement exigible.

83 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, dans les affaires au principal, ce qui est contraire au droit communautaire n'est pas le fait qu'un impôt est levé au Royaume-Uni à l'occasion du versement de dividendes d'une filiale à sa société mère, mais le fait que les filiales résidant au Royaume-Uni de sociétés mères ayant leur siège dans un autre État membre ont été mises dans l'obligation de s'acquitter de cet impôt par anticipation alors que les filiales résidentes de sociétés mères résidentes avaient la possibilité d'échapper à cette obligation.

84 Selon une jurisprudence bien établie, le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit communautaire est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions communautaires telles qu'elles ont été interprétées par la Cour (arrêts du 9 novembre 1983, San Giorgio, 199/82, Rec. p. 3595, point 12; du 2 février 1988, Barra, 309/85, Rec. p. 355, point 17; du 6 juillet 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 40; du 9 février 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. p. I-579, point 23, et du 21 septembre 2000, Michaïlidis, C-441/98 et C-442/98, Rec. p. I-7145, point 30). L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit communautaire (arrêts du 14 janvier 1997, Comateb e.a., C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165, point 20, Dilexport, précité, point 23, et Michaïlidis, précité, point 30).

85 En l'absence de réglementation communautaire en matière de restitution de taxes nationales indûment perçues, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire, pour autant, d'une part, que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'elles ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (principe d'effectivité) (voir, notamment, arrêts du 15 septembre 1998, Edis, C-231/96, Rec. p. I-4951,

points 19 et 34; Spac, C-260/96, Rec. p. I-4997, point 18; du 17 novembre 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. I-7141, point 18, et Dilexport, précité, point 25).

86 C'est également au droit national qu'il appartient de régler toutes questions accessoires ayant trait à la restitution de taxes indûment perçues, tel le versement éventuel d'intérêts, y compris la date à partir de laquelle ceux-ci doivent être calculés et leur taux (arrêts du 21 mai 1976, Roquette frères/Commission, 26/74, Rec. p. 677, points 11 et 12, et du 12 juin 1980, Express Dairy Foods, 130/79, Rec. p. 1887, points 16 et 17).

87 Dans les affaires au principal, toutefois, la demande en paiement d'intérêts couvrant le coût de l'immobilisation des sommes versées au titre de l'ACT n'est pas accessoire, mais constitue l'objet même des réclamations des demanderesses au principal. Dans de telles circonstances, dans lesquelles la violation du droit communautaire résulte non du paiement de l'impôt lui-même, mais du caractère prématuré de son exigibilité, l'octroi d'intérêts représente le « remboursement » de ce qui a été indûment versé et apparaît indispensable au rétablissement de l'égalité de traitement garantie par l'article 52 du traité.

88 La juridiction de renvoi ayant présenté comme contestée la thèse selon laquelle le droit anglais ne prévoirait pas de réparation du préjudice découlant de l'indisponibilité de sommes d'argent lorsqu'aucune somme n'est plus due à titre principal, il importe de souligner que, dans le cadre d'une action en restitution, la somme due à titre principal est précisément le montant des intérêts qu'aurait généré la somme devenue indisponible à la suite de l'exigibilité prématurée de l'impôt.

89 En conséquence, l'article 52 du traité ouvre à une filiale résidant au Royaume-Uni et/ou à sa société mère ayant son siège dans un autre État membre le droit d'obtenir les intérêts courus sur l'ACT acquitté par la filiale pendant la période séparant le paiement de l'ACT de la date d'exigibilité du MCT, cette somme pouvant être réclamée sur le fondement d'une action en restitution.

90 En second lieu, dans l'hypothèse où les requêtes des demanderesses au principal s'analyseraient comme des demandes en réparation d'un préjudice causé par la violation du droit communautaire, la question est de savoir si, dans des circonstances telles que celles au principal, la violation de l'article 52 du traité par un État membre ouvre aux contribuables un droit au paiement de dommages et intérêts d'un montant égal aux intérêts courus sur la taxe qu'ils ont payée depuis la date de son paiement prématuré jusqu'à la date à laquelle elle est devenue valablement exigible.

91 À cet égard, il convient de rappeler que, ainsi que la Cour l'a déjà jugé au point 87 de l'arrêt Brasserie du pêcheur et Factortame, précité, l'exclusion totale, au titre du dommage réparable, du manque à gagner ne peut être admise en cas de violation du droit communautaire, car, spécialement à propos de litiges d'ordre économique ou commercial, une telle exclusion totale du manque à gagner serait de nature à rendre en fait impossible la réparation du dommage.

92 À cet égard, l'argument du gouvernement du Royaume-Uni selon lequel des intérêts ne sauraient être octroyés aux demanderesses au principal si elles demandaient réparation dans le cadre d'actions en dommages et intérêts ne saurait être retenu.

93 Certes, dans l'arrêt Sutton, précité, la Cour a jugé que la directive communautaire en cause dans cette affaire conférait uniquement un droit à obtenir le paiement de prestations auxquelles la personne aurait eu droit en l'absence de discrimination et que le versement d'intérêts sur des arriérés de prestations payés avec retard n'était pas une composante essentielle du droit ainsi défini. Mais, dans les affaires au principal, ce sont précisément les intérêts qui représentent ce dont auraient disposé les demanderesses au principal en l'absence d'inégalité de traitement et qui constituent la composante essentielle du droit qui leur est reconnu.

94 Aux points 23 à 25 de l'arrêt Sutton, précité, la Cour a d'ailleurs distingué les circonstances de l'affaire au principal dans cet arrêt de celles dans l'arrêt du

2 août 1993, Marshall, dit « Marshall II » (C-271/91, Rec. p. I-4367). Dans cette dernière affaire, concernant l'octroi d'intérêts sur des montants dus à titre de réparation du préjudice subi du fait d'un licenciement discriminatoire, la Cour a jugé qu'une réparation intégrale du préjudice subi ne saurait faire abstraction d'éléments, tels que l'écoulement du temps, susceptibles d'en réduire la valeur et que l'octroi d'intérêts est une composante indispensable d'un dédommagement permettant le rétablissement d'une égalité de traitement effective (arrêt Marshall II, précité, points 24 à 32). L'octroi d'intérêts avait en l'espèce été jugé comme étant une composante indispensable du dédommagement exigé par le droit communautaire en cas de licenciement discriminatoire.

95 Dans des circonstances telles que celles en cause au principal, l'octroi d'intérêts apparaît donc indispensable à la réparation du préjudice causé par la violation de l'article 52 du traité.

96 En conséquence, il convient de répondre à la deuxième question préjudicielle que:

— lorsqu'une filiale résidant dans un État membre a été soumise à l'obligation d'acquitter par anticipation l'impôt sur les sociétés au titre des dividendes versés à sa société mère ayant son siège dans un autre État membre alors que, dans des circonstances similaires, les filiales de sociétés mères résidant dans le premier État membre ont pu opter pour un régime d'imposition les faisant échapper à cette obligation, l'article 52 du traité exige que les filiales résidentes et leurs sociétés mères non-résidentes bénéficient d'une voie de recours effective pour obtenir le remboursement ou le dédommagement de la perte financière qu'elles ont subie au profit des autorités de l'État membre concerné à la suite du paiement anticipé de l'impôt par les filiales.

— Le simple fait qu'un tel recours aurait pour seul objet le paiement des intérêts correspondant à la perte financière subie en raison de l'indisponibilité des sommes prématurément versées ne constitue pas un motif pour rejeter un tel recours.

— Si, en l'absence de réglementation communautaire, il appartient à l'ordre juridique interne de l'État membre concerné de régler les modalités procédurales de pareils recours, en ce compris les questions accessoires, tel le versement éventuel d'intérêts, ces règles ne doivent pas rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.

**Sur les troisième et quatrième questions préjudicielles**

97 Compte tenu de la réponse à la première question préjudicielle, il n'est pas nécessaire de répondre aux troisième et quatrième questions.

**Sur la cinquième question préjudicielle**

98 Par sa cinquième question, la juridiction de renvoi demande en substance si le droit communautaire s'oppose à ce qu'une juridiction nationale rejette ou réduise une demande introduite devant elle par une filiale résidente et sa société mère non-résidente, afin d'obtenir le remboursement ou le dédommagement de la perte financière qu'elles ont subie à la suite du paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés par la filiale, au seul motif qu'elles n'ont pas demandé à l'administration fiscale à bénéficier du régime d'imposition qui aurait fait échapper la filiale à l'obligation de paiement anticipé et n'ont donc pas utilisé les voies de droit à leur disposition pour contester les décisions de rejet de l'administration fiscale, en invoquant la primauté et l'effet direct des dispositions juridiques communautaires, alors que la législation nationale refusait en tout état de cause le bénéfice de ce régime d'imposition aux filiales résidentes et à leurs sociétés mères non-résidentes.

99 Selon le gouvernement du Royaume-Uni, si le refus d'admettre au bénéfice du régime de l'imposition de groupe les filiales résidant au Royaume-Uni de sociétés mères non-résidentes était jugé contraire au droit communautaire, la voie de droit appropriée pour former une réclamation serait une action tendant à établir la responsabilité de l'État conformément aux critères dégagés par la Cour dans l'arrêt Brasserie du pêcheur et Factortame, précité. Il prétend pouvoir opposer à de telles actions en dommages et intérêts le manque de diligence dont auraient fait preuve les demanderesses au principal, en ne demandant pas dès le départ à bénéficier du régime de l'imposition de groupe, ce qui leur aurait permis de contester le refus de l'administration fiscale et d'invoquer la primauté et l'effet direct du droit communautaire dans le but, notamment, d'obtenir à la première occasion un renvoi préjudiciel devant la Cour.

100 Il y a lieu de souligner que cet argument ne repose pas sur l'existence en droit national d'une règle de prescription ou de forclusion.

101 En effet, le gouvernement du Royaume-Uni estime sa position fondée eu égard, en particulier, à l'arrêt Brasserie du pêcheur et Factortame, précité (points 84 et 85), dans lequel la Cour a jugé que, selon un principe général commun aux systèmes juridiques des États membres, la personne lésée, au risque de devoir supporter elle-même le dommage, doit faire preuve d'une diligence raisonnable pour limiter la portée du préjudice et, partant, que, pour déterminer le préjudice indemnisable, le juge national peut vérifier si la personne lésée a fait preuve d'une diligence raisonnable pour éviter le préjudice ou en limiter la portée et si, notamment, elle a utilisé en temps utile toutes les voies de droit qui étaient à sa disposition.

102 Il y a lieu de rappeler, tout d'abord, que les demandes telles que celles au principal sont soumises aux règles nationales de procédure, qui peuvent en particulier imposer aux demanderesses au principal d'agir avec une diligence raisonnable afin d'éviter le préjudice ou d'en limiter la portée.

103 Il convient de relever, ensuite, qu'il est constant que, dans les affaires au principal, la législation fiscale du Royaume-Uni refusait clairement aux filiales résidentes de sociétés mères non-résidentes le bénéfice du régime de l'imposition de groupe, en sorte que l'on ne saurait reprocher aux demanderesses au principal de ne pas avoir marqué leur intention d'opter pour le régime de l'imposition de groupe. Selon les ordonnances de renvoi, il n'est pas contesté que, si les demanderesses au principal avaient demandé à bénéficier de ce régime d'imposition, leur demande aurait été rejetée par l'« Inspector of Taxes », car les sociétés mères n'étaient pas résidentes au Royaume-Uni.

104 Il ressort, enfin, des ordonnances de renvoi qu'une telle décision de rejet de l'administration fiscale aurait pu être contestée devant les « Special Commissioners » ou devant les « General Commissioners » puis, le cas échéant, devant la High Court. Selon la juridiction de renvoi, d'une part, avant qu'il ne soit statué sur un tel recours, les filiales auraient dû néanmoins s'acquitter de l'ACT afférent à tous les dividendes versés par elles et, d'autre part, au cas où le recours aurait été accueilli, elles n'auraient pas obtenu le remboursement de l'ACT, un tel droit à remboursement n'existant pas en droit anglais. Si les filiales avaient choisi de ne pas acquitter l'ACT afférent aux dividendes versés avant qu'il n'ait été statué sur leur recours, elles auraient néanmoins été imposées au titre de l'ACT, auraient dû verser des intérêts sur ces sommes et se seraient exposées à une éventuelle amende légale si leur comportement avait été jugé négligent sans excuse valable.

105 Il apparaît en conséquence que, dans les affaires au principal, le gouvernement du Royaume-Uni reproche aux demanderesses au principal d'avoir manqué de diligence en n'ayant pas contesté plus tôt, au moyen d'autres voies de droit que celles auxquelles elles ont eu recours, la compatibilité avec le droit communautaire des dispositions nationales refusant un avantage fiscal aux filiales de sociétés mères non-résidentes. Il est ainsi fait grief aux demanderesses au principal d'avoir tenu compte de la législation nationale et acquitté l'ACT sans avoir cherché à être admises au bénéfice du régime de l'imposition de groupe ni utilisé les voies de droit à leur disposition pour contester le refus qui leur aurait inévitablement été opposé par l'administration fiscale.

106 Mais l'exercice des droits que les dispositions directement applicables du droit communautaire confèrent aux particuliers serait rendu impossible ou excessivement difficile si leurs demandes en restitution ou leurs demandes en réparation fondées sur la violation du droit communautaire devaient être rejetées ou réduites au seul motif que les particuliers n'avaient pas demandé à bénéficier de l'avantage fiscal que la loi nationale leur refusait, en vue de contester le refus de l'administration fiscale par les voies de droit prévues à cet effet, en invoquant la primauté et l'effet direct du droit communautaire.

107 Il y a donc lieu de répondre à la cinquième question préjudicielle que le droit communautaire s'oppose à ce qu'une juridiction nationale rejette ou réduise une demande introduite devant elle par une filiale résidente et sa société mère non-résidente, afin d'obtenir le remboursement ou le dédommagement de la perte financière qu'elles ont subie à la suite du paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés par la filiale, au seul motif qu'elles n'ont pas demandé à l'administration fiscale à bénéficier du régime d'imposition qui aurait fait échapper la filiale à l'obligation de paiement anticipé et n'ont donc pas utilisé les voies de droit à leur disposition pour contester les décisions de rejet de l'administration fiscale, en invoquant la primauté et l'effet direct des dispositions juridiques communautaires, alors que la législation nationale refusait en tout état de cause le bénéfice de ce régime d'imposition aux filiales résidentes et à leurs sociétés mères non-résidentes.

## Sur les dépens

108 Les frais exposés par les gouvernements du Royaume-Uni, allemand, français, néerlandais et finlandais ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, par ordonnances du 2 octobre 1998, dit pour droit:

1) L'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) s'oppose à la législation fiscale d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui accorde aux sociétés résidant dans cet État membre la possibilité de bénéficier d'un régime d'imposition leur permettant de verser des dividendes à leur société mère sans être assujetties au paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés lorsque leur société mère réside également dans cet État membre et le leur refuse lorsque leur société mère a son siège dans un autre État membre.

2) Lorsqu'une filiale résidant dans un État membre a été soumise à l'obligation d'acquitter par anticipation l'impôt sur les sociétés au titre des dividendes versés à sa société mère ayant son siège dans un autre État membre alors que, dans des circonstances similaires, les filiales de sociétés mères résidant dans le premier État membre ont pu opter pour un régime d'imposition les faisant échapper à cette obligation, l'article 52 du traité exige que les filiales résidentes et leurs sociétés mères non-résidentes bénéficient d'une voie de recours effective pour obtenir le remboursement ou le dédommagement de la perte financière qu'elles ont subie au profit des autorités de l'État membre concerné à la suite du paiement anticipé de l'impôt par les filiales.

Le simple fait qu'un tel recours aurait pour seul objet le paiement des intérêts correspondant à la perte financière subie en raison de l'indisponibilité des

**sommes prématurément versées ne constitue pas un motif pour rejeter un tel recours.**

**Si, en l'absence de réglementation communautaire, il appartient à l'ordre juridique interne de l'État membre concerné de régler les modalités procédurales de pareils recours, en ce compris les questions accessoires, tel le versement éventuel d'intérêts, ces règles ne doivent pas rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.**

3) **Le droit communautaire s'oppose à ce qu'une juridiction nationale rejette ou réduise une demande introduite devant elle par une filiale résidente et sa société mère non-résidente, afin d'obtenir le remboursement ou le dédommagement de la perte financière qu'elles ont subie à la suite du paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés par la filiale, au seul motif qu'elles n'ont pas demandé à l'administration fiscale à bénéficier du régime d'imposition qui aurait fait échapper la filiale à l'obligation de paiement anticipé et n'ont donc pas utilisé les voies de droit à leur disposition pour contester les décisions de rejet de l'administration fiscale, en invoquant la primauté et l'effet direct des dispositions juridiques communautaires, alors que la législation nationale refusait en tout état de cause le bénéfice de ce régime d'imposition aux filiales résidentes et à leurs sociétés mères non-résidentes.**

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 8 mars 2001.

Le greffier

R. Grass

Le président de la cinquième chambre

A. La Pergola