ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

26 juin 2008*

Dans l'affaire C-284/06,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 22 février 2006, parvenue à la Cour le 29 juin 2006, dans la procédure

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

contre

Burda GmbH, anciennement Burda Verlagsbeteiligungen GmbH,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. G. Arestis (rapporteur), M^me^ R. Silva de Lapuerta, MM. E. Juhász et T. von Danwitz, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. P. Mengozzi,
greffier: M. J. Swedenborg, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 13 juin 2007,

considérant les observations présentées:

— pour Burda GmbH, anciennement Burda Verlagsbeteiligungen GmbH, par M[es] H. Geißler, B. von Winterfeld et J. Lüdicke, Rechtsanwälte,

— pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma et C. Blaschke, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et W. Mölls, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 31 janvier 2008,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation 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), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la «directive 90/435»), et des articles 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) ainsi que 73 B et 73 D du traité CE (devenus, respectivement, articles 56 CE et 58 CE).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société Burda GmbH, anciennement Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (ci-après «Burda»), au Finanzamt Hamburg-Am Tierpark (ci-après le «Finanzamt»), au sujet de l'imposition du bénéfice que cette société a distribué en 1998 pour les exercices 1996 et 1997 à l'une de ses sociétés mères, à savoir RCS International Services BV (ci-après «RCS»), établie aux Pays-Bas.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Conformément à son premier considérant, la directive 90/435 vise à instaurer «des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international».

4 Aux termes de son troisième considérant, cette directive entend, en particulier, éliminer les désavantages fiscaux subis par les groupes de sociétés d'États membres différents par rapport aux groupes de sociétés d'un même État membre.

5 Les articles 1er à 7 de la directive 90/435 disposent:

«*Article premier*

1. Chaque État membre applique la présente directive:

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

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

[…]

Article 2

Aux fins de l'application de la présente directive, les termes 'société d'un État membre' désignent toute société:

a) qui revêt une des formes énumérées à l'annexe;

b) qui, selon la législation fiscale d'un État membre, est considérée comme ayant dans cet État son domicile fiscal et qui, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un État tiers, n'est pas considérée comme ayant son domicile fiscal hors de la Communauté;

c) qui, en outre, est assujettie, sans possibilité d'option et sans en être exonérée, à l'un des impôts suivants:

[…]

— Körperschaftsteuer en République fédérale d'Allemagne,

[…]

ou à tout autre impôt qui viendrait se substituer à l'un de ces impôts.

Article 3

1. Aux fins de l'application de la présente directive:

a) la qualité de société mère est reconnue au moins à toute société d'un État membre qui remplit les conditions énoncées à l'article 2 et qui détient, dans le capital d'une société d'un autre État membre remplissant les mêmes conditions, une participation minimale de 25 %;

b) on entend par 'société filiale' la société dans le capital de laquelle la participation visée au point a) est détenue.

[…]

Article 4

1. Lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de celle-ci, l'État de la société mère:

— soit s'abstient d'imposer ces bénéfices,

— soit les impose, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices et, le cas échéant, le montant de la retenue à la source perçue par l'État membre de résidence de la filiale en application des dispositions dérogatoires de l'article 5, dans la limite du montant de l'impôt national correspondant.

2. Toutefois, tout État membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère. […]

[…]

Article 5

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

[…]

3. Par dérogation au paragraphe 1, la République fédérale d'Allemagne peut, aussi longtemps qu'elle soumet les bénéfices distribués à un taux d'impôt des sociétés inférieur d'au moins 11 points à celui applicable aux bénéfices non distribués, mais au

plus tard jusqu'à la mi-1996, percevoir, à titre d'impôt compensatoire, une retenue à la source de 5 % sur les bénéfices distribués par ses sociétés filiales.

[…]

Article 6

L'État membre dont relève la société mère ne peut percevoir de retenue à la source sur les bénéfices que cette société reçoit de sa filiale.

Article 7

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

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

6 Conformément à l'annexe de la directive 90/435, celle-ci concerne les sociétés de droit allemand dénommées «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung» et «bergrechtliche Gewerkschaft».

La réglementation nationale

Le KStG 1996

7 L'article 1er de la loi de 1996 relative à l'impôt sur les sociétés, (Körperschaftsteuergesetz 1996), dans sa version applicable au litige au principal (BGBl. 1996 I, p. 340, ci-après le «KStG 1996»), prévoit, notamment, que les sociétés de capitaux ayant leur direction ou leur siège en Allemagne sont intégralement assujetties à l'impôt sur les sociétés.

8 Aux termes de l'article 2 du KStG 1996, sont partiellement assujetties à l'impôt sur les sociétés, pour leurs revenus en Allemagne, les entités, les associations de personnes et les masses patrimoniales qui n'ont ni leur direction ni leur siège en Allemagne.

9 En vertu de l'article 23 du KStG 1996, le taux normal de l'impôt sur les sociétés est de 45 % du revenu imposable.

10 L'article 27, paragraphe 1, du KStG 1996 prévoit que, «si une société de capitaux assujettie intégralement à l'impôt distribue des bénéfices, le montant de l'impôt sur les sociétés augmente ou diminue en conséquence, en fonction de la différence entre l'imposition des capitaux propres de la société de capitaux (imposition de la thésaurisation), qui conformément à l'article 28 sont considérés comme employés pour la distribution de bénéfices, et l'imposition qui en résulte par application d'un taux de 30 % du bénéfice avant déduction de l'impôt sur les sociétés (imposition de la distribution)».

11 L'article 28, paragraphes 3 et 4, du KStG 1996 énonce:

«3. Les éléments des capitaux propres utilisables sont réputés utilisés pour une distribution dans l'ordre figurant à l'article 30, sous réserve des paragraphes 4, 5 et 7. Le montant à concurrence duquel un élément est réputé utilisé doit être déterminé en fonction de son imposition régulière.

4. Si le ou les éléments du capital au sens de l'article 30, paragraphe 1, troisième phrase, points 1 ou 2, initialement réputés utilisés au sens du paragraphe 3 ne suffisent plus, par la suite, pour compenser une distribution de bénéfices, cette distribution de bénéfices doit être imputée sur l'élément du capital visé à l'article 30, paragraphe 2, point 2, même si cet élément devient négatif de ce fait.»

12 L'article 29, paragraphe 2, du KStG 1996 prévoit que, à la fin de chaque exercice comptable, les capitaux propres sont répartis en capitaux propres distribuables et en capitaux propres divers, et que les capitaux propres distribuables représentent la partie des capitaux propres dépassant le capital social.

13 L'article 30, paragraphes 1 et 2, du KStG 1996 dispose:

«1. À la fin de chaque exercice comptable, les capitaux propres distribuables sont répartis selon le régime d'imposition. Chaque fraction dépend de la répartition pendant l'exercice comptable précédent. Dans la répartition, il conviendra de présenter séparément les fractions qui correspondent:

1. à des revenus qui, à compter du 31 décembre 1993, étaient soumis au taux plein de l'impôt sur les sociétés;

[…]

3. à des accroissements de l'actif non soumis à l'impôt sur les sociétés ou qui ont augmenté les capitaux propres de la société de capitaux au cours des exercices comptables antérieurs au 1er janvier 1977.

2. Le montant indiqué au paragraphe 1, point 3, est à subdiviser en:

1. Capitaux propres provenant de revenus étrangers pendant les exercices comptables postérieurs au 31 décembre 1976 […]

2. Accroissements divers de l'actif non soumis à l'impôt sur les sociétés et ne relevant pas des catégories 3 et 4.

3. Capitaux propres distribuables générés avant la fin de l'exercice fiscal ayant précédé le 1er janvier 1977.

4. Apports des actionnaires qui ont augmenté les capitaux propres au cours des exercices comptables postérieurs au 31 décembre 1976.»

14 La part des revenus mentionnés à l'article 30, paragraphe 1, point 1, du KStG 1996, soumise au taux plein de l'impôt sur les sociétés, à savoir 45 %, est désignée sous la dénomination «EK 45».

15 Les accroissements d'actifs visés à l'article 30, paragraphe 1, point 3, du KStG 1996, non soumis à l'impôt sur les sociétés, sont désignés sous la dénomination «EK 0», et en fonction des quatre catégories visées à l'article 30, paragraphe 2, sous les dénominations «EK 01» à «EK 04».

16 L'article 40 du KStG 1996 dispose:

«En vertu de l'article 27, l'impôt sur les sociétés n'est pas augmenté:

1. pour les distributions des fractions relevant des dispositions de l'article 30, paragraphe 2, point 1 [EK 01];

2. pour les distributions des fractions relevant des dispositions de l'article 30, paragraphe 2, point 4 [EK 04].»

17 L'article 44, paragraphe 1, première phrase, du KStG 1996 énonce:

«Si une entité intégralement assujettie à l'impôt fournit des prestations pour son propre compte, équivalant, pour les actionnaires, à des recettes au sens de l'article 20, paragraphe 1, points 1 ou 2, de la loi relative à l'impôt sur les revenus, elle est tenue, sous réserve du paragraphe 2, de fournir à ses actionnaires, à leur demande, une attestation contenant les indications suivantes, sur le formulaire administratif officiel adéquat:

1. les nom et adresse de l'actionnaire;

2. le montant des prestations;

3. la date du règlement;

4. le montant de l'impôt sur les sociétés déductible en vertu de l'article 36, paragraphe 2, point 3, première phrase, de la loi relative à l'impôt sur les revenus;

5. le montant de l'impôt sur les sociétés à rembourser au sens de l'article 52; il suffit que l'indication se rapporte à une action, à une part ou à un droit de jouissance unique;

6. le montant de la prestation pour laquelle l'élément du capital au sens de l'article 30, paragraphe 2, point 1, est réputé utilisé;

7. le montant de la prestation pour laquelle l'élément du capital au sens de l'article 30, paragraphe 2, point 4, est réputé utilisé.»

18 L'article 50, paragraphe 1, point 2, du KStG 1996 prévoit, notamment, que l'impôt sur les sociétés dû au titre des recettes soumises à la retenue à la source est acquitté au moyen d'une retenue à la source, lorsque le bénéficiaire des recettes n'est que partiellement imposable et lorsque les recettes ne résultent pas d'une exploitation commerciale, agricole ou forestière, située sur le territoire national.

19 L'article 51 du KStG 1996 édicte que, «si l'actionnaire n'est pas assujetti à l'impôt sur les recettes au sens de l'article 20, paragraphe 1, points 1 à 3, ou paragraphe 2, point 2, sous a), de la loi relative à l'impôt sur les revenus ou si ces recettes ne sont

pas prises en compte dans l'établissement de l'assiette fiscale conformément à l'article 50, paragraphe 1, points 1 ou 2, il est exclu d'imputer ou de rembourser l'impôt sur les sociétés imputable en vertu de l'article 36, paragraphe 2, point 3, de la loi relative à l'impôt sur les revenus».

20 L'article 52, paragraphe 1, du KStG 1996 dispose:

«L'impôt sur les sociétés qui ne peut être imputé conformément à l'article 51 est remboursé au bénéfice des actionnaires intégralement assujettis mais exonérés de l'impôt sur les sociétés, des personnes morales de droit public et des actionnaires qui sont partiellement assujettis à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 2, point 1, à leur demande, dans la mesure où cet impôt augmente, conformément à l'article 27, parce que les capitaux propres au sens de l'article 30, paragraphe 2, point 3, sont réputés utilisés pour la distribution ou pour la prestation analogue.»

L'EStG 1990

21 L'article 20, paragraphe 1, de la loi de 1990 relative à l'impôt sur les revenus (Einkommensteuergesetz 1990, BGBl. 1990 I, p. 1898, ci-après l'«EStG 1990») prévoit:

«Les revenus des capitaux comprennent:

1. les distributions de dividendes;

2. […]

3. le montant de l'impôt sur les sociétés déductible en vertu de l'article 36, paragraphe 2, point 3.»

22 L'article 36, paragraphe 2, de l'EStG 1990 dispose:

«[…]

Les sommes suivantes seront déduites du montant de l'impôt sur le revenu:

[…]

3. L'impôt sur les sociétés payé par une entité ou une association de personnes totalement assujettie à l'impôt sur les sociétés, à hauteur de 3/7^{e} des recettes au sens de l'article 20, paragraphe 1, point 1 (dividendes) ou 2, dans la mesure où lesdites recettes ne proviennent pas de distributions pour lesquelles ont été utilisés des capitaux propres au sens de l'article 30, paragraphe 2, point 1, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés.»

23 L'article 43, paragraphe 1, de l'EStG 1990 énonce:

«Les revenus de capitaux perçus en Allemagne suivants sont soumis à l'impôt sur le revenu par prélèvement sur les revenus des capitaux (impôt sur les revenus des capitaux):

1. les revenus de capitaux au sens de l'article 20, paragraphe 1, points 1 et 2 […]»

Les faits à l'origine du litige au principal, les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour

24 Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, Burda est une société à responsabilité limitée de droit allemand ayant son siège et sa direction en Allemagne. Elle a été détenue, au cours des années pertinentes dans l'affaire au principal, à parts égales par la société de capitaux RCS, établie aux Pays-Bas, et par la société de capitaux Burda International Holding GmbH (ci-après «Burda International»), sise en Allemagne.

25 En 1998, Burda a décidé de distribuer les bénéfices correspondant aux exercices 1996 et 1997 à parts égales à RCS ainsi qu'à Burda International. La distribution de ces bénéfices a été imposée, en vertu de l'article 27, paragraphe 1, du KStG 1996, au taux de 30 %.

26 Il résulte de la décision de renvoi que, conformément à l'article 44 du KStG 1996, seule Burda International a reçu un certificat de déductibilité de l'impôt sur les sociétés pour la distribution des bénéfices effectuée par Burda.

27 Il résulte également de ladite décision que, à la suite d'un contrôle fiscal, il a été établi que Burda avait distribué des bénéfices pour un montant supérieur au montant des recettes imposables. Ainsi, le Finanzamt a réduit de 6 049 925 DEM à 4 915 490 DEM les différents éléments des capitaux propres distribuables soumis à l'impôt sur les sociétés à taux plein (EK 45) et, en vertu de l'article 28, paragraphe 4, du KStG 1996, a compensé les distributions qui, après diminution, n'étaient plus couvertes par des capitaux propres distribuables imposés avec les capitaux propres au sens de l'article 30, paragraphe 2, point 2, du KStG 1996 (EK 02).

28 Cette compensation a entraîné des augmentations de l'impôt sur les sociétés pour les deux années en cause au principal et, partant, l'adoption, notamment, des deux avis d'imposition modifiés.

29 Burda a formé un recours devant le Finanzgericht Hamburg contre ces avis, contestant l'application de l'article 28, paragraphe 4, du KStG 1996, au motif que la compensation avec l'EK 02 des distributions de bénéfices à RCS était erronée.

30 À cet égard, Burda a fait valoir qu'elle disposait d'apports en numéraires relevant de la catégorie EK 04 qui auraient suffi à financer la distribution des bénéfices et que, en tout état de cause, elle ne disposait pas d'accroissements de l'actif relevant de son EK 02.

31 Par jugement du 29 avril 2005, le Finanzgericht Hamburg a fait droit à la demande de Burda, estimant, en substance, qu'il fallait appliquer les dispositions de l'article 28, paragraphe 3, du KStG 1996 en ce sens que la part de bénéfices distribués à RCS aurait dû être imputée sur l'EK 04.

32 Le Finanzamt s'est pourvu en «Revision» contre ledit jugement devant le Bundesfinanzhof.

33 Ce dernier a considéré qu'il y avait lieu de rejeter l'interprétation que le Finanzgericht Hamburg avait faite de l'article 28, paragraphe 4, du KStG 1996. Selon le Bundesfinanzhof, le champ d'application de cette disposition ne peut être limité aux actionnaires ayant droit à l'imputation et donc exclure les actionnaires, comme RCS, qui n'ont pas droit au crédit d'impôt.

34 Toutefois, le Bundesfinanzhof a émis des doutes sur la question de savoir si l'établissement de l'imposition des distributions effectuées sur la catégorie EK 02 était compatible avec la directive 90/435 en ce qu'il constitue une retenue à la source et, le cas échéant, avec les dispositions du traité CE relatives à la libre circulation des capitaux ou à la liberté d'établissement.

35 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Lorsque le droit national prescrit, en cas de distribution de bénéfices d'une filiale à sa société mère, l'imposition de revenus et d'accroissements d'actifs de la société de capitaux qui n'auraient pas été imposés en vertu du droit national s'ils avaient été conservés par la filiale au lieu d'être distribués à la société mère, cela représente-t-il une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 […], devenu l'article 5 dans la version [résultant] de la directive 2003/123/CE du Conseil, du 22 décembre 2003 (JO 2004, L 7, p. 41)?

2) Dans la négative, une disposition nationale prévoyant la compensation dérogatoire de la distribution de bénéfices d'une société de capitaux avec des capitaux propres de cette dernière, avec la charge fiscale qui en découle, même lorsque ladite société prouve avoir distribué des dividendes à des actionnaires non-résidents et alors que pareils actionnaires, à l'inverse des actionnaires résidents, ne seraient pas fondés, en vertu du droit national, à déduire de leur propre impôt l'impôt sur les sociétés qui leur est appliqué, est-elle compatible avec [les articles 52, 73 B et 73 D du traité]?»

36 Par acte déposé au greffe de la Cour le 18 février 2008, Burda a demandé à la Cour d'ordonner la réouverture de la procédure orale, en application de l'article 61 du règlement de procédure, en vue de fixer des «mesures d'organisation de procédure».

Sur la demande tendant à la réouverture de la procédure orale et à la fixation des mesures d'organisation de la procédure

37 Il résulte de la jurisprudence que la Cour peut d'office ou sur proposition de l'avocat général, ou encore à la demande des parties, ordonner la réouverture de la procédure orale, conformément à l'article 61 de son règlement de procédure, si elle considère qu'elle est insuffisamment éclairée ou que l'affaire doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'a pas été débattu entre les parties (voir arrêts du 14 décembre 2004, Swedish Match, C-210/03, Rec. p. I-11893, point 25; du 7 décembre 2006, SGAE, C-306/05, Rec. p. I-11519, point 27, et du 28 juin 2007, Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, Rec. p. I-5357, point 29).

38 Aux fins de sa demande, Burda indique, en premier lieu, que M. l'avocat général ne prend pas en considération, dans ses conclusions, les dispositions de l'article 78, paragraphe 5, de la circulaire allemande relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuerrichtlinien, ci-après le «KStR»).

39 À cet égard, il convient de relever que, dans le cadre d'une procédure introduite en vertu de l'article 234 CE, il n'appartient pas à la Cour de préciser les dispositions nationales pertinentes applicables au principal. Une telle prérogative relève de la seule juridiction de renvoi qui, tout en dressant le cadre juridique interne, laisse à la Cour la possibilité de fournir tous les éléments d'interprétation relevant du droit communautaire permettant à la juridiction de renvoi d'apprécier la conformité d'une législation nationale avec la réglementation communautaire.

40 Or, il est constant que la juridiction de renvoi ne mentionne pas, dans sa décision préjudicielle, les dispositions de l'article 78, paragraphe 5, du KStR.

41 En réalité, par ses allégations, Burda critique la prise de position de M. l'avocat général concernant l'interprétation de l'article 28, paragraphe 4, du KStG 1996 et le fait que celui-ci ne suive pas son analyse.

42 Or, il résulte de la jurisprudence que le statut de la Cour de justice et le règlement de procédure ne prévoient pas la possibilité pour les parties de déposer des observations en réponse aux conclusions présentées par l'avocat général (voir, notamment, arrêt SGAE, précité, point 26 et jurisprudence citée).

43 Burda soutient, en second lieu, que, contrairement à ce que considère M. l'avocat général, elle ne disposait pas de bénéfice distribuable susceptible d'être imposé au taux de 30 % et que le dividende ne représentait pas plus que le remboursement, exempt d'impôts, d'apports en numéraire effectués par les associés.

44 Par ces allégations, Burda fait en substance valoir que certaines des prémisses factuelles sur lesquelles repose l'analyse de M. l'avocat général sont inexactes, voire incomplètes.

45 À cet égard, il y a lieu de relever qu'il appartient à la seule juridiction de renvoi de définir le cadre factuel dans lequel s'insèrent les questions qu'elle pose ou, à tout le moins, d'expliquer les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont fondées.

46 Or, il ressort de la question préjudicielle que les éléments factuels invoqués par Burda, dans le cadre de sa demande, n'ont pas été mis en évidence par la juridiction de renvoi.

47 Il s'ensuit que les allégations mentionnées au point 43 du présent arrêt ne peuvent pas non plus justifier la réouverture de la procédure orale au regard des exigences fixées par l'article 61 du règlement de procédure.

48 Dans ces conditions, la Cour, l'avocat général entendu, considère qu'elle dispose de tous les éléments nécessaires pour répondre aux questions posées par la juridiction de renvoi.

49 Dès lors, il n'y a pas lieu d'ordonner la réouverture de la procédure orale et, partant, il convient également de rejeter la demande connexe de fixation de mesures d'organisation de la procédure.

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

50 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour si une disposition nationale qui prévoit, en cas de distribution de bénéfices d'une filiale à sa société mère, l'imposition des revenus et des accroissements d'actifs de la filiale qui n'auraient pas été imposés si cette dernière les avait thésaurisés au lieu de les distribuer à la société mère, constitue une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435.

51 À cet égard, selon une jurisprudence constante, ladite directive, laquelle, ainsi qu'il résulte des points 5 et 24 du présent arrêt, trouve application dans l'affaire au

principal, vise à éliminer, par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à faciliter ainsi la coopération transfrontalière. Ainsi, l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 prévoit, afin d'éviter la double imposition, l'exemption de la retenue à la source dans l'État de la filiale lors de la distribution des bénéfices (voir arrêts du 17 octobre 1996, Denkavit e.a., C-283/94, C-291/94 et C-292/94, Rec. p. I-5063, point 22; du 8 juin 2000, Epson Europe, C-375/98, Rec. p. I-4243, point 20; du 4 octobre 2001, Athinaïki Zythopoiïa, C-294/99, Rec. p. I-6797, point 25; du 25 septembre 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Rec. p. I-9809, point 45, et du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, point 103).

52 En particulier, s'agissant de l'interdiction faite aux États membres, à l'article 5 de la directive 90/435, de prélever une retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale résidente à sa société mère résidant dans un autre État membre, la Cour a déjà jugé que constituait une retenue à la source toute imposition sur les revenus perçus dans l'État dans lequel les dividendes sont distribués et dont le fait générateur est le versement de dividendes ou de tout autre rendement des titres, lorsque l'assiette de cet impôt est le rendement desdits titres et que l'assujetti est le détenteur des mêmes titres (arrêts précités Epson Europe, point 23; Athinaïki Zythopoiïa, points 28 et 29; Océ van der Grinten, point 47, ainsi que Test Claimants in the FII Group Litigation, point 108).

53 Il résulte de cette jurisprudence que, en vue de l'application de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435, trois conditions doivent être cumulativement remplies.

54 À cet égard, il a été soutenu par le gouvernement allemand que la troisième des conditions visées au point 52 du présent arrêt, à savoir que l'assujetti doit être le «détenteur des titres», n'est pas remplie dans l'affaire au principal.

55 Or, force est de constater que Burda est redevable d'un impôt sur les sociétés à l'occasion de la distribution de bénéfices alors que Burda International et RCS sont les détenteurs des titres.

56 Dès lors, la troisième condition relative à l'existence d'une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 fait défaut dans l'affaire au principal.

57 Cette appréciation ne saurait être remise en cause par les arguments que Burda et la Commission des Communautés européennes tirent de l'arrêt Athinaïki Zythopoiïa, précité, pour soutenir que la Cour n'applique pas en réalité la condition susvisée et privilégie une approche fondée sur des appréciations économiques.

58 En particulier, selon la Commission, l'interprétation des conditions d'application de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 doit tenir compte de la fonction économique particulière du mécanisme de retenue à la source que cette directive prévoit. À défaut, l'application de cette disposition serait compromise dans les cas les plus fréquents, à savoir chaque fois qu'une filiale distribuerait des dividendes à ses sociétés mères lorsque ces dernières résideraient dans un État membre autre que celui de la filiale.

59 À ce titre, la Commission ajoute que l'effet économique de l'imposition de la société filiale correspond à une imposition de la société mère, étant donné que l'impôt est retenu par la société distribuant les bénéfices et est directement versé aux services fiscaux.

60 Les allégations qui précèdent ne sauraient être retenues.

61 Il convient de constater d'emblée qu'il résulte de la jurisprudence postérieure à l'arrêt Athinaïki Zythopoiïa, précité, que la Cour maintient, comme condition concernant la notion de «retenue à la source» au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435, celle selon laquelle l'assujetti est le détenteur des titres (voir arrêts précités, Océ van der Grinten, point 47, et Test Claimants in the FII Group Litigation, point 108).

62 Par ailleurs, cette constatation ne saurait être écartée sur la base de prétendues considérations économiques inhérentes au mécanisme de retenue à la source, comme celles invoquées par la Commission. En effet, de telles considérations, à les supposer pertinentes, ne sous-tendent l'application de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 que si les conditions énoncées par la jurisprudence citée au point 52 du présent arrêt sont toutes réunies.

63 La troisième condition relative à l'existence d'une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435 n'étant pas remplie dans l'affaire au principal, cette disposition ne s'oppose pas à un mécanisme de correction comptable tel que celui prévu à l'article 28, paragraphe 4, du KStG 1996.

64 Par conséquent, il convient de répondre à la première question qu'une disposition du droit national qui prévoit, en cas de distribution de bénéfices d'une filiale à sa société mère, l'imposition des revenus et des accroissements d'actifs de la filiale qui n'auraient pas été imposés si cette dernière les avait thésaurisés au lieu de les distribuer à la société mère, ne constitue pas une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435.

Sur la seconde question

65 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour si les articles 52, 73 B et 73 D du traité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à l'application d'une mesure nationale, telle que l'article 28, paragraphe 4, du KStG 1996, en vertu de laquelle l'imposition des bénéfices distribués par une filiale résidente d'un État membre à sa société mère est soumise à un même mécanisme correcteur, que la société mère réside dans ce même État membre ou dans un autre État membre, alors que, contrairement à une société mère résidente, une société mère non-résidente ne se voit pas octroyer de crédit d'impôt par l'État membre de résidence de sa filiale.

66 À titre liminaire, il convient de rappeler que, en vertu d'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 (voir, notamment, arrêts du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 40; du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 36, et du 18 juillet 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, point 20).

67 Dans les circonstances de l'affaire au principal, il convient de déterminer au préalable si, et dans quelle mesure, une réglementation nationale telle que celle en cause au principal est susceptible d'affecter les libertés visées aux articles 52, 73 B et 73 D du traité.

Sur la liberté applicable

68 Il résulte d'une jurisprudence constante que, dans la mesure où une réglementation nationale ne vise que des relations au sein d'un groupe de sociétés, elle affecte de manière prépondérante la liberté d'établissement (voir notamment, en ce sens, arrêts précités Test Claimants in the FII Group Litigation, point 118; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, point 33, et Oy AA, point 23).

69 En outre, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, lorsque une société détient une participation, au sein d'une autre société, qui lui confère une influence certaine sur les décisions de celle-ci et lui permet d'en déterminer les activités, ce sont les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement qui trouvent à s'appliquer (voir, notamment, arrêts Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 31; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, précité, point 39; du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, point 27; Oy AA, précité, point 20; du 23 octobre 2007, Commission/Allemagne, C-112/05, Rec. p. I-8995, point 13, ainsi

que du 6 décembre 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, point 29).

70 Il résulte de la décision de renvoi que Burda, qui réside sur le territoire allemand, est détenue à 50 % par une société non-résidente, en l'occurrence RCS. Un tel taux de participation au capital social de Burda de la part de RCS donne en principe à cette dernière le droit d'exercer une influence certaine et décisive sur l'activité de sa filiale, au sens de la jurisprudence citée au point précédent.

71 Il y a également lieu de relever qu'une législation nationale, telle que celle en cause au principal, dont l'application ne dépend pas de l'ampleur de la participation que la société bénéficiaire des dividendes détient dans la société distributrice, est susceptible de relever aussi bien de l'article 43 CE relatif à la liberté d'établissement que de l'article 56 CE relatif à la libre circulation des capitaux (voir, en ce sens, Test Claimants in the FII Group Litigation, précité, point 36).

72 À cet égard, force est toutefois de constater que le litige au principal porte exclusivement sur l'impact de la législation nationale en cause au principal sur la situation d'une société résidente ayant distribué des dividendes à des actionnaires détenant une participation leur conférant une influence certaine sur les décisions de ladite société et leur permettant d'en déterminer les activités (voir, en ce sens, Test Claimants in the FII Group Litigation, précité, point 38).

73 Dans ce contexte, les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement s'appliquent dans une affaire telle que celle au principal.

74 En toute hypothèse, à supposer que l'application des dispositions du KStG 1996 ait des effets restrictifs sur la libre circulation des capitaux, il résulte de la jurisprudence que de tels effets seraient la conséquence inéluctable d'une éventuelle entrave à la liberté d'établissement et ne justifieraient pas, dès lors, un examen autonome de

ladite législation au regard de l'article 73 B du traité (arrêt Oy AA, précité, point 24 et jurisprudence citée).

75 Il résulte de ce qui précède qu'il convient de répondre à la présente question à la lumière des seules dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement.

Sur l'existence d'une restriction à la liberté d'établissement

76 La liberté d'établissement, que l'article 52 du traité reconnaît aux ressortissants communautaires et qui comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre de résidence pour ses propres ressortissants, comprend, conformément à l'article 58 du traité CE (devenu article 48 CE), 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 européenne, 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, notamment, arrêts précités Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, point 41, ainsi que Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, point 42).

77 S'agissant des sociétés, il importe de relever que leur siège au sens de l'article 58 du traité sert à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État membre. Admettre que l'État membre de résidence puisse librement appliquer un traitement différent en raison du seul fait que le siège d'une société est situé dans un autre État membre viderait l'article 52 du traité de son contenu. La liberté d'établissement vise ainsi à garantir le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, en interdisant toute discrimination fondée sur le lieu du siège des sociétés (voir notamment, en ce sens, arrêt Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, précité, point 43 et jurisprudence citée).

78 Il ressort de la décision de renvoi que le mécanisme correcteur en cause dans l'affaire au principal vise à garantir que le montant de l'impôt payé par la société distributrice correspond, après correction, au montant du crédit d'impôt octroyé de manière erronée à l'actionnaire. À cet effet, le mécanisme correcteur prévoit que le capital propre, relevant de la catégorie EK 02, est pris en compte aux fins de l'imposition pour garantir que l'impôt et le crédit d'impôt soient conformes aux attestations fiscales fournies aux actionnaires.

79 Il convient de relever que, en application de ce mécanisme correcteur qui vise à éviter qu'un crédit d'impôt ne soit octroyé pour un impôt non payé, la correction concerne non pas le montant du crédit d'impôt, mais le montant de l'impôt payé par la société distributrice.

80 Il est de plus constant que le mécanisme correcteur prévu à l'article 28, paragraphe 4, du KStG 1996 trouve application pour une société résidente en Allemagne, que celle-ci soit la filiale d'une société mère également résidente en Allemagne ou d'une société mère résidente dans un autre État membre.

81 Dans ce contexte, Burda estime que le traitement discriminatoire dans l'affaire au principal consiste précisément dans l'application du même mécanisme correcteur à des situations différentes, en ce que, contrairement aux sociétés mères résidentes, les sociétés mères non-résidentes de filiales résidentes ne se voient pas octroyer un crédit d'impôt pour compenser l'impôt sur les sociétés payé par la société distributrice.

82 Une discrimination pouvant consister dans l'application de la même règle à des situations différentes, il convient de rechercher, afin d'établir, dans l'affaire au principal, l'existence d'un traitement fiscal discriminatoire et, partant, en principe interdit par l'article 52 du traité, si, à l'égard de la mesure nationale en cause, les sociétés filiales résidentes se trouvent dans une situation différente selon que leur société mère est résidente ou non-résidente et, partant, que ces dernières se voient ou non octroyer un crédit d'impôt.

83 À cet égard, il y a lieu de rappeler qu'il ressort de la décision de renvoi que l'application du mécanisme de correction comptable prévu à l'article 28, paragraphe 4, du KStG 1996 n'est pas susceptible de modifier la charge fiscale de Burda selon que sa société mère réside en Allemagne ou dans un autre État membre.

84 Il ne saurait dès lors être retenu que l'application de l'article 28, paragraphe 4, du KStG 1996 conduit, dans le chef de la filiale, à un traitement identique de situations différentes, la filiale ne se trouvant pas dans une position différente par rapport à la législation de son État de résidence, en l'occurrence la République fédérale d'Allemagne, selon qu'elle distribue ses bénéfices à une société mère non-résidente ou à une société mère résidente.

85 Cette appréciation ne saurait être remise en cause par le fait, souligné par la juridiction de renvoi, que, pour les actionnaires non-résidents, l'imposition de l'entreprise distributrice devient définitive, en ce sens que l'augmentation de la charge fiscale de la société distributrice ne se trouve pas compensée par l'octroi d'un crédit d'impôt correspondant.

86 À cet égard, il importe de préciser qu'il résulte de la jurisprudence qu'il appartient à chaque État membre d'organiser, dans le respect du droit communautaire, son système d'imposition des bénéfices distribués et de définir, dans ce cadre, l'assiette imposable ainsi que le taux d'imposition qui s'appliquent, dans le chef de la société distributrice et/ou dans celui de l'actionnaire bénéficiaire, pour autant qu'ils sont assujettis à l'impôt dans cet État (arrêt Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, précité, point 50).

87 Selon la même jurisprudence, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation communautaires, 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 (arrêt Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, précité, point 52).

88 À ce titre, le crédit d'impôt octroyé, en application de la législation nationale applicable dans l'affaire au principal, à la société mère résidente vise à éviter une double imposition économique des bénéfices distribués par une filiale résidente et taxés une première fois dans le chef de cette dernière.

89 Or, dans l'affaire au principal qui a trait à une distribution transfrontalière de bénéfices, c'est en principe non pas à l'État membre de résidence de la filiale qu'il incombe de prévenir cette double imposition économique, mais bien à l'État membre sur le territoire duquel réside la société mère.

90 En effet, conformément à l'article 4 de la directive 90/435, l'État membre de résidence de la société mère doit soit exonérer les bénéfices perçus par elle d'une filiale résidant dans un autre État membre, soit l'autoriser à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices.

91 Partant, dans ces deux hypothèses, l'État membre de résidence de la société mère est tenu d'accorder un traitement fiscal poursuivant le même objectif que le crédit d'impôt octroyé, par l'État membre de résidence de la filiale, aux sociétés mères qui y résident, de sorte que la double imposition économique des bénéfices distribués sous la forme de dividendes est également évitée.

92 Ainsi, tout comme la société mère résidente d'une société filiale résidente se voit octroyer un crédit d'impôt par son État de résidence, agissant également en tant qu'État de résidence de la filiale, la société mère non-résidente d'une filiale résidente est prémunie contre le risque d'une double imposition économique des bénéfices distribués sous la forme de dividendes, mais ce par l'État membre de sa résidence.

93 L'imposition des bénéfices distribués, comme les bénéfices relevant de l'EK 02 dans les circonstances de l'affaire au principal, est par conséquent compensée, en tout état de cause, par l'État membre de résidence de la société mère.

94 Le défaut d'octroi d'un crédit d'impôt par l'État membre de la filiale en faveur d'une société mère non-résidente ne saurait donc différencier la situation de la filiale résidente d'une société mère résidente de celle de la filiale résidente d'une société mère non-résidente.

95 Il s'ensuit que la situation de la société filiale résidente d'une société mère résidente n'est pas différente de celle de la société filiale résidente d'une société mère non-résidente aux fins de l'application de la législation en cause au principal, de sorte qu'aucun traitement discriminatoire dans le chef de la société filiale résidente ne saurait être établi à cet égard.

96 Il résulte de ce qui précède qu'il convient de répondre à la seconde question que l'article 52 du traité doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'application d'une mesure nationale, telle que l'article 28, paragraphe 4, du KStG 1996, en vertu de laquelle l'imposition des bénéfices distribués par une filiale résidente d'un État membre à sa société mère est soumise à un même mécanisme correcteur, que la société mère réside dans le même État membre ou dans un autre État membre, alors que, contrairement à une société mère résidente, une société mère non-résidente ne se voit pas octroyer de crédit d'impôt par l'État membre de résidence de sa filiale.

Sur les dépens

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

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

1) **Une disposition du droit national qui prévoit, en cas de distribution de bénéfices d'une filiale à sa société mère, l'imposition de revenus et d'accroissements d'actifs de la filiale qui n'auraient pas été imposés si cette dernière les avait thésaurisés au lieu de les distribuer à la société mère ne constitue pas une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.**

2) **L'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à l'application d'une mesure nationale, telle que l'article 28, paragraphe 4, de la loi de 1996 relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz 1996), dans sa version applicable au litige au principal, en vertu de laquelle l'imposition des bénéfices distribués par une filiale résidente d'un État membre à sa société mère est soumise à un même mécanisme correcteur, que la société mère réside dans le même État membre ou dans un autre État membre, alors que, contrairement à une société mère résidente, une société mère non-résidente ne se voit pas octroyer de crédit d'impôt par l'État membre de résidence de sa filiale.**

Signatures