territoire national pour l'octroi d'une éventuelle majoration de remboursement des impôts indus risque de jouer plus particulièrement au détriment des sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres, car ce seront le plus souvent celles-ci qui auront établi leur résidence fiscale en dehors du territoire de l'État membre en question.

RAPPORT D'AUDIENCE
présenté dans l'affaire C-330/91 *

I — Faits et procédure

A — *Exposé des faits*

La Commerzbank AG (ci-après « Commerzbank »), qui est une société anonyme de droit allemand, dispose au Royaume-Uni d'une succursale. Par l'intermédiaire de cette succursale, elle a consenti, entre 1973 et 1976, des prêts à diverses sociétés américaines. Sur les intérêts que lui ont versés ces sociétés, la Commerzbank a payé aux Inland Revenue Commissioners (ci-après « l'administration fiscale ») un impôt de 4 222 234 UKL.

Par la suite, la Commerzbank a demandé à l'administration fiscale le remboursement de cette somme au motif que les intérêts en question étaient exemptés au Royaume-Uni en application de l'article XV de la convention du 2 août 1946 entre le gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et le gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'éviter la double imposition et de prévenir l'évasion fiscale dans le domaine de l'impôt sur le revenu (S. R. & O. 1946 n° 1327) tel qu'amendé par un protocole du 20 septembre 1966 (S. I. 1966 n° 1188). Cette disposition prévoit en substance que les intérêts payés par une société américaine ne sont imposés au Royaume-Uni que lorsque le bénéficiaire est une société britannique ou à une société ayant sa résidence fiscale au Royaume-Uni. L'impôt indûment payé a été remboursé à la Commerzbank en 1990.

En relation avec ce remboursement, la Commerzbank a également demandé à l'administration fiscale une indemnité correspondant à la perte de revenus subie pendant la période où cette administration avait en sa possession le trop-perçu d'impôt; selon le calcul effectué par cette société, la perte s'élevait au moment du remboursement à 5 199 258 UKL, soit un montant supérieur à l'impôt payé.

Comme base de sa demande, la Commerzbank a invoqué l'article 825 de l'Income and Corporation Taxes Act 1988 (loi de 1988 relative à l'impôt sur les revenus et les

* Langue de procédure: l'anglais.

sociétés) qui prévoit qu'en cas de remboursement d'impôt une société a droit à une indemnité calculée au taux annuel de 8,25 % des sommes remboursées, à la condition qu'elle ait sa résidence fiscale au Royaume-Uni. Cette disposition est ainsi rédigée:

« 1. Le présent article s'applique aux versements suivants effectués à une société durant une période comptable pendant laquelle la société était une résidente du Royaume-Uni...:

(a) le remboursement de l'impôt sur les sociétés acquitté par la société pendant cette période comptable...;

2. Sans préjudice des paragraphes suivants du présent article, lorsqu'un versement visé au présent article d'un montant minimum de 100 UKL est effectué par l'administration fiscale ou un inspecteur après une période de douze mois suivant la date prise en considération, ce versement est augmenté, au titre du présent article, d'un montant appelé 'majoration de remboursement'y égal à l'intérêt sur la somme payée, calculé au taux annuel de 8,25 %... »

La demande de la Commerzbank a été rejetée. Cette société a alors introduit contre la décision de rejet une action en contrôle de légalité (judicial review) devant la High Court of Justice of England and Wales (ci-après « High Court »). Devant cette juridiction, elle a fait valoir que le refus d'accorder l'indemnité aux non-résidents constituait une restriction au droit d'établissement ainsi qu'une discrimination indirecte fondée sur la nationalité, les sociétés affectées étant pour la plupart étrangères.

A cette position, l'administration fiscale a objecté que, loin de subir un préjudice, la Commerzbank avait en réalité bénéficié d'un traitement préférentiel, du fait de l'exemption qui lui avait été accordée.

De son côté, la High Court a fait remarquer que l'issue du litige dépend de la méthode utilisée afin d'analyser la situation fiscale de la Commerzbank. Si l'on se concentre sur le fait précis ayant généré le dommage allégué, à savoir le refus de l'indemnité, la discrimination apparaît de manière manifeste. En revanche, si l'on prend en considération l'exemption dont a bénéficié la Commerzbank, le préjudice n'est plus apparent et il devient difficile de comparer la situation de la société avec celle de ses concurrentes britanniques.

C'est dans ces conditions que la High Court a décidé de surseoir à statuer et a posé à la Cour, par ordonnance du 12 avril 1991, la question préjudicielle suivante:

« Au cas où

(i) une société, qui est constituée conformément à la loi d'un État membre et qui y a son principal établissement, exerce des activités commerciales par l'intermédiaire d'une succursale située dans un second État membre;

(ii) la société se voit réclamer, dans ce second État membre, le paiement d'un impôt sur certains profits dégagés par la succursale et paie cet impôt;

(iii) l'impôt en question n'est pas dû, étant donné que la société peut bénéficier d'une exemption accordée, en vertu d'un accord contre la double imposition conclu entre le second État membre et un État tiers, aux sociétés qui ne sont ni des ressortissantes ni des résidentes (au sens fiscal) du second État membre;

(iv) la société demande avec succès à bénéficier de l'exemption et obtient le remboursement de l'impôt qui a été payé sans être dû;

(v) le droit du second État membre prévoit une indemnisation légale sous la forme d'intérêts (appelée 'repayment supplement': majoration de remboursement) au cas où la société recouvrant l'impôt versé sans être dû est une résidente de cet État membre au moment pertinent;

(vi) la société réclame la majoration de remboursement nonobstant le fait qu'elle n'était pas une résidente de cet État membre au moment pertinent;

(vii) le second État membre refuse pour ce motif de payer la majoration de remboursement à la société;

le refus du second État membre de payer à la société une quelconque majoration de remboursement en raison de sa non-résidence est-il incompatible avec le droit communautaire et en particulier avec les articles 5, 7 et 52-58 du traité CEE et le fait que la société n'aurait pas été exemptée de l'impôt (si bien que la question du remboursement de cet impôt et donc de la majoration du remboursement ne se serait pas posée) si la société avait été une résidente de cet État membre revêt-il une importance pour la réponse à cette question? »

B — *Procédure devant la Cour*

L'ordonnance de la High Court a été enregistrée au greffe de la Cour le 18 décembre 1991.

Conformément à l'article 20 du Protocole sur le statut de la Cour de justice des Communautés européennes, des observations écrites ont été déposées:

— le 15 avril 1992, par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. Thomas Cusack, conseiller juridique, en qualité d'agent,

— le 22 avril 1992, par la Commerzbank AG, représentée par M. Gerald Barling, QC, et M. David Anderson, barrister, mandatés par M. Stephen Kon, solicitor, et

— le 23 avril 1992, par le gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. John Collins, assistant Treasury Solicitor, assisté de M. Alan Moses, QC, et de M. Derrick Wyatt, barrister.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans mesure d'instruction préalable.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

A — *Observations de la Commerzbank*

La *Commerzbank* soutient en premier lieu que la différence de traitement dont elle est l'objet en raison de son statut de non-résidente constitue une restriction au droit d'établissement et que cette restriction est contraire à l'article 52 (en liaison avec l'article 58) du traité.

A cet égard, la Commerzbank fait tout d'abord référence à l'arrêt du 28 janvier 1986, Commission/France « Liberté d'établissement des assurances — Impôt sur les sociétés et avoir fiscal » (270/83, Rec. p. 273) dont les faits sont à son estime parfaitement semblables au cas d'espèce. Voici la description qu'elle en donne. Il s'agissait d'une loi française accordant aux actionnaires un avantage fiscal à la condition qu'ils aient en France leur domicile réel (dans le cas d'un particulier) ou leur siège social (pour une personne morale). L'objectif était d'éviter qu'après avoir été taxés dans le chef de la société les revenus soient à nouveau imposés lors de leur distribution dans le chef de l'actionnaire. De manière à éviter cette double imposition, la loi permettait à l'actionnaire de déduire de son impôt une partie de l'impôt payé sur le même revenu par la société.

Dans cette affaire, expose la Commerzbank, la Cour a estimé qu'en réservant un avantage fiscal aux résidents la France avait opéré à l'encontre des non-résidents une discrimination portant atteinte à leur liberté de créer un établissement secondaire. Selon la Commerzbank, la jurisprudence de la Cour doit également être appliquée au cas d'espèce étant donné que, comme dans l'arrêt précité, un avantage fiscal aurait été refusé au motif que la société concernée n'avait pas sa résidence au Royaume-Uni.

Ensuite, la Commerzbank fait valoir que l'interdiction de traiter différemment des ressortissants des États membres en fonction du lieu de leur résidence découle non seulement des articles 52 et 58 du traité mais également du programme général pour la suppression des restrictions à la liberté d'établissement (JO 1962, 2, p. 36). Ce programme viserait à éliminer toute mesure qui, bien qu'applicable sans distinction de nationalité, gênerait exclusivement ou principalement l'accès à une activité non salariée ou l'exercice de cette activité par des ressortissants d'autres États membres. La Commerzbank estime qu'une mesure subordonnant à une condition de résidence l'octroi d'une indemnité serait de nature à entraver l'accès des ressortissants d'autres États membres à une activité professionnelle ainsi que l'exercice par ces personnes d'une telle activité.

L'interdiction des discriminations fondées sur la résidence découlerait encore, de manière indirecte, des dispositions sur la circulation des travailleurs, la prestation des services et les mouvements de capitaux. Ces dispositions prohiberaient en effet, pour les matières qu'elles règlent, de telles discriminations. Comme par ailleurs le droit d'établissement serait « fondé sur les mêmes principes » que ces dispositions, il devrait également être interprété comme contenant une telle prohibition.

En deuxième lieu, la Commerzbank fait valoir que la différence de traitement dont

elle est l'objet peut également être analysée comme une discrimination indirecte fondée sur la nationalité, discrimination qui serait interdite par les articles 7 et 52 (en liaison avec l'article 58) du traité.

Afin de démontrer l'existence d'une telle discrimination, la Commerzbank fait remarquer que les sociétés auxquelles est refusée l'indemnité sont principalement des sociétés étrangères. Elle explique cela par le fait que les sociétés affectées ont leur résidence dans un autre État membre ainsi que, comme plusieurs de ces États utilisent selon elle la résidence des sociétés comme critère pour l'attribution de leur nationalité, la nationalité de cet État.

Pour étayer son argumentation, la Commerzbank cite encore l'arrêt du 8 mai 1990, Biehl (C-175/88, Rec. p. I-1779), selon lequel le critère de résidence permanente sur le territoire national pour obtenir un avantage (il s'agissait en l'occurrence du droit d'obtenir le remboursement d'un trop-perçu d'impôt) risque, même lorsqu'il s'applique indépendamment de la nationalité du contribuable concerné, de défavoriser les contribuables ressortissants d'autres États membres.

Après avoir examiné le traitement dont sont l'objet les non-résidents, la Commerzbank relève en troisième lieu qu'une différence de traitement — qu'elle soit fondée sur la résidence ou la nationalité — peut être compatible avec le traité lorsqu'elle est justifiée par une raison objective.

Selon elle, les justifications avancées par le gouvernement britannique ne répondent pas à cette exigence.

La Commerzbank conteste ainsi que l'octroi de l'indemnité aux sociétés ayant leur siège social dans un autre État membre entraînerait des contraintes administratives et financières supplémentaires liées à la nécessité de vérifier le statut et les revenus de ces sociétés.

Elle critique également l'argument du gouvernement britannique selon lequel le refus d'octroyer l'indemnité serait destiné à compenser ou à circonscrire l'exemption d'impôt dont la Commerzbank a bénéficié. A cet égard, cette société fait valoir deux arguments. Tout d'abord, elle souligne que les circonstances du remboursement, et en particulier la raison pour laquelle l'impôt n'est pas dû, ne peuvent pas être prises en considération pour déterminer si la différence de traitement est justifiée; seul importe, selon elle, le fait que des contribuables subissant la même perte en cas de paiement indu sont traités différemment lorsqu'ils sont remboursés. Ensuite, la Commerzbank rappelle qu'aux termes de l'arrêt du 28 janvier 1986, Commission/France, précité, refuser un avantage fiscal aux sociétés ayant leur résidence dans un autre État membre ne peut pas être justifié par le souci de compenser des avantages fiscaux dont elles bénéficieraient; à supposer même que de tels avantages existent, ils ne pourraient pas justifier une violation de l'obligation prévue à l'article 52 d'accorder le traitement national aux sociétés des autres États membres.

La Commerzbank conteste en outre la position du gouvernement britannique selon laquelle le traité ne serait violé que dans l'hypothèse où les non-résidents subiraient un préjudice. A cet effet, elle se réfère à l'arrêt du 8 mai 1990, Biehl, précité, dans lequel, relève-t-elle, une législation nationale ne causant aucun préjudice dans le cas

considéré a été jugée contraire au traité au motif qu'elle était susceptible de nuire aux non-résidents dans d'autres circonstances. Pour la Commerzbank, cette jurisprudence doit s'appliquer dans la présente affaire. Selon elle, la législation britannique est en effet susceptible de causer un préjudice aux non-résidents dans certaines situations même si en l'espèce — à supposer que l'analyse du gouvernement britannique soit correcte — la société n'a subi aucun dommage. Pour justifier sa position, la Commerzbank envisage l'hypothèse d'un résident et d'un non-résident ayant tous deux droit à un remboursement d'impôt. Dans un tel cas, l'indemnité serait, conformément à la législation britannique, octroyée au résident et refusée au non-résident; celui-ci subirait, de ce fait, un préjudice.

La Commerzbank fait encore remarquer que l'article 220 du traité, qui invite les États membres à engager des négociations en vue d'éliminer la double imposition au sein de la Communauté, ne les autorise pas à déroger aux obligations qui découlent de l'article 52, en traitant de manière moins favorable les non-résidents. A ce propos, la Commerzbank rappelle que, dans l'arrêt du 28 janvier 1986, Commission/France, précité, la Cour a jugé que les droits découlant de l'article 52 du traité sont inconditionnels et qu'un État membre ne saurait faire dépendre leur respect du contenu d'une convention conclue avec un autre État membre.

Enfin, la Commerzbank fait remarquer que, conscient de la discrimination opérée, le gouvernement britannique a promis en 1975 d'envisager la modification de la mesure critiquée et a depuis lors décidé que l'indemnité serait également versée aux non-résidents à partir d'une date à fixer par le ministre des finances.

En conclusion de son argumentation, la Commerzbank propose de répondre de la façon suivante à la question posée par la juridiction nationale:

« Les articles 5, 7, 52 et 58 du traité doivent être interprétés en ce sens qu'un État membre ne peut pas refuser de verser une somme comme des intérêts sur un impôt perçu à tort, au seul motif que la société qui demande le versement desdits intérêts n'était pas à l'époque considérée une résidente de cet État membre, mais était enregistrée dans un autre État membre et résidente sur le territoire de celui-ci. »

B — *Observations du gouvernement du Royaume-Uni*

Le *gouvernement du Royaume-Uni* estime que la mesure en cause n'est contraire ni à l'article 7 ni aux articles 52 et 58 du traité.

Son argumentation est construite autour de l'analyse de la situation fiscale de la succursale de la Commerzbank. A ce sujet, le gouvernement britannique fait tout d'abord remarquer que le débat sur le versement de l'indemnité est né à propos d'un remboursement auquel seul les non-résidents ont droit. C'est en effet en raison de son statut de non-résident que la succursale aurait bénéficié d'une exemption, alors qu'une banque britannique opérant au Royaume-Uni aurait été dans les mêmes circonstances soumise à l'impôt.

Approfondissant son analyse, le gouvernement du Royaume-Uni fait ensuite valoir qu'à sa connaissance aucun impôt n'a été payé, dans un quelconque État membre, sur

les intérêts versés par les sociétés américaines à la Commerzbank. Selon lui, ces intérêts ont été exemptés non seulement au Royaume-Uni mais également, en vertu de la même convention, aux États-Unis ainsi que, en application d'une convention similaire conclue entre l'Allemagne et le Royaume-Uni, en Allemagne.

De l'exemption dont a bénéficié la succursale de la Commerzbank, le gouvernement du Royaume-Uni tire les implications suivantes.

En premier lieu, il conviendrait de replacer dans son contexte le refus d'octroyer l'indemnité aux non-résidents en l'examinant à la lumière de l'exemption accordée. La Cour aurait consacré une telle approche globale dans son arrêt du 12 février 1974, Sotgiu (152/73, Rec. p. 153) à propos d'une indemnité versée à des travailleurs et dont le montant était plus élevé lorsque la personne avait été recrutée sur le territoire national plutôt que dans un autre État membre. Malgré cette différence, souligne le gouvernement britannique, la législation en cause a été considérée compatible avec le traité parce le montant moins élevé en cas de recrutement dans un autre État membre était compensé par une durée plus longue de la période de paiement de l'indemnité.

En deuxième lieu, le droit d'établissement dont se prévaut la Commerzbank n'aurait subi dans le cas d'espèce aucune restriction contraire au traité dès lors qu'ayant bénéficié d'une exemption, cette société n'aurait subi aucun préjudice. Dans ces conditions, octroyer une indemnité à la Commerzbank reviendrait, selon ce gouvernement, à rendre plus favorable encore le traitement préférentiel dont elle jouit déjà. Ce serait dépasser le but de l'article 52 que de l'interpréter de façon à accorder un avantage supplémentaire aux non-résidents.

Pour étayer cette position, le gouvernement du Royaume-Uni se réfère à l'arrêt du 7 mai 1981, Rumhaus Hansen (153/80, Rec. p. 1165), rendu en matière d'impositions intérieures discriminatoires (article 95); aux termes de cet arrêt, le droit communautaire n'oblige pas les États membres à traiter les produits importés plus favorablement que la production nationale.

En troisième lieu, le gouvernement du Royaume-Uni conteste que la Commerzbank ait fait l'objet d'une quelconque discrimination. A cet effet, il rappelle tout d'abord qu'une discrimination requiert le traitement différent de personnes se trouvant dans une situation identique. Or, de l'exemption dont a bénéficié la Commerzbank, il y aurait lieu de déduire que cette société ne se trouve pas dans une situation comparable à celle des ses concurrents britanniques; en conséquence, il serait impossible d'établir une quelconque discrimination.

Dans le même ordre d'idées, le gouvernement du Royaume-Uni relève également que, selon la formule utilisée dans l'arrêt du 28 janvier 1986, Commission/France, précité, l'article 52 interdit qu'un avantage accordé aux résidents soit refusé aux non-résidents lorsque ces deux catégories de contribuables sont mises par ailleurs prises sur le même plan aux fins de l'imposition de leurs bénéfices. Il en résulterait qu'il ne peut y avoir discrimination lorsque des sociétés ne sont pas traitées de la même façon pour l'imposition de leurs bénéfices, ce qui serait le cas en l'espèce puisque la Commerzbank

a bénéficié d'une exemption qui n'est pas accordée aux sociétés résidentes.

Le gouvernement du Royaume-Uni fait encore valoir que la discrimination alléguée ne saurait en aucun cas être fondée sur la nationalité. Selon lui, une discrimination sur la nationalité suppose qu'une mesure affecte principalement des ressortissants d'autres États membres. Cette règle devrait toutefois être nuancée en matière fiscale, où la discrimination serait exclue lorsqu'est également affectée une quantité « significative » de contribuables nationaux; la Cour aurait dégagé cette exception dans sa jurisprudence relative aux impôts indirects mais devrait également l'appliquer aux impôts directs. Or, fait valoir le gouvernement du Royaume-Uni, la législation en cause dans le cas d'espèce affecte de nombreuses sociétés britanniques, qui ont leur résidence fiscale à l'étranger.

En dernier lieu, le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que le refus d'octroyer l'indemnité aux non-résidents est justifié par des raisons objectives. A cet égard, il expose que l'indemnité est destinée à compenser le retard dans le remboursement d'un impôt payé à tort. Or, remarque-t-il, ce retard est dans bien des cas dû à la négligence des non-résidents, qui introduiraient tardivement leur demande de remboursement. Ce retard serait également dû au partage du pouvoir de taxation entre plusieurs États membres; le montant à rembourser pourrait dépendre, en raison de ce partage, de l'impôt perçu dans d'autres États membres ou de l'exemption qui y serait accordée. L'on ne peut, souligne-t-il, exiger de l'administration fiscale britannique qu'elle compense par une indemnité un retard dont elle n'est pas responsable.

Pour les raisons mentionnées ci-dessus, le gouvernement du Royaume-Uni propose de répondre de la manière suivante à la question posée par la juridiction de renvoi:

« Pour décider, dans le cadre de l'article 52 du traité CEE, si un contribuable non-résident a bénéficié de l'égalité de traitement en vertu de la réglementation fiscale nationale pour ce qui est d'une majoration du remboursement d'un trop-perçu d'impôt, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances de l'espèce, y compris le fait que le remboursement de l'impôt a été effectué du fait de la qualité de non-national et de non-résident du bénéficiaire. Il en résulte qu'une entreprise enregistrée dans un État membre qui a une succursale dans un second État membre ne peut pas se prévaloir de l'article 52 du traité CEE à l'encontre de l'administration fiscale du second État membre pour obtenir le paiement d'une majoration du remboursement d'un trop-perçu d'impôt lorsque le remboursement a été effectué en application d'une convention contre la double imposition du fait de la non-résidence de la société en question et qu'un tel remboursement n'aurait en aucun cas pu être réclamé par une entreprise enregistrée dans le second État membre. »

C — *Observations de la Commission*

La *Commission* estime que la législation britannique viole de façon manifeste les articles 7, 52 et 58 du traité.

Dans son raisonnement, elle rappelle en premier lieu que l'article 7 énonce le principe général de l'interdiction des discriminations fondées sur la nationalité, principe que

viendrait appliquer et préciser l'article 52 en matière de libre établissement. De l'articulation de ces dispositions, il résulterait qu'une législation contraire à l'article 52 enfreint également l'article 7.

En deuxième lieu, la Commission soutient qu'afin de déterminer si le refus d'octroyer l'indemnité aux non-résidents est contraire au traité, il y a lieu de le replacer dans son contexte et de l'examiner à la lumière de l'exemption accordée à cette catégorie de contribuables; cette approche, qu'elle qualifie de globale, aurait été retenue par la Cour dans ses arrêts précités du 12 février 1974, Sotgiu et du 8 mai 1990, Biehl.

En troisième lieu, la Commission fait valoir que refuser une indemnité à certaines sociétés au motif qu'elles n'ont pas leur résidence sur le territoire national constitue une discrimination interdite par les articles 7, 52 et 58 du traité.

Pour justifier sa position, elle rappelle tout d'abord qu'ainsi que la Cour l'a jugé dans son arrêt du 28 janvier 1986, Commission/France, précité, un avantage fiscal accordé aux résidents ne peut pas être refusé aux non-résidents lorsque ces deux catégories de contribuables sont placés « sur le même plan, aux fins de l'imposition de leurs bénéfices ». A cet égard, la Commission précise que les résidents sont imposables au Royaume-Uni sur l'ensemble de leurs revenus tandis que les non-résidents ne le sont que pour les revenus de source britannique. Nonobstant cette différence, ces deux catégories de contribuables se trouveraient sur le même plan d'un point de vue fiscal, dans la mesure où tous sont assujettis à l'impôt britannique.

Poursuivant son raisonnement, la Commission envisage ensuite le cas de deux sociétés, l'une ayant son siège au Royaume-Uni et l'autre dans un autre État membre, ayant payé trop d'impôts. Selon elle, ces deux sociétés devraient être traitées de manière identique et recevoir l'indemnité prévue par la loi en cas de remboursement. La seule circonstance qu'une indemnité soit refusée à l'une au motif qu'elle a sa résidence dans un autre État membre suffit, à son estime, pour conclure à l'existence d'une discrimination contraire aux articles 7, 52 et 58 du traité.

Puis la Commission fait valoir qu'aux termes de l'arrêt du 28 janvier 1986, Commission/France, précité, un État membre ne peut compenser un traitement favorable dont bénéficieraient les non-résidents en leur refusant un avantage fiscal accordé aux résidents. A cet égard, la Commission fait remarquer que l'exemption dont a bénéficié la Commerzbank ne constitue pas un traitement préférentiel mais le résultat du partage du pouvoir de taxation entre les différents États membres concernés; en l'occurrence, c'est à l'Allemagne qu'aurait été reconnu le pouvoir de taxer les intérêts payés à la succursale britannique de la Commerzbank, étant donné que les sociétés allemandes sont en principe soumises à l'impôt allemand sur la totalité de leurs revenus même lorsqu'ils sont produits par des succursales se trouvant à l'étranger.

La Commission souligne encore à ce sujet que pas plus que l'exemption, l'indemnité accordée en cas de remboursement d'impôt ne constitue un avantage fiscal; cette indemnité ne ferait en effet que réparer la perte de revenus subie du fait de la détention par l'administration fiscale d'une somme qui ne lui appartenait pas.

En conclusion de ses observations, la Commission propose de répondre de la façon suivante à la question posée par la juridiction nationale:

« a) Le refus du second État membre de payer à la société une quelconque majoration de remboursement en raison de sa non-résidence est incompatible avec le droit communautaire et en particulier avec les articles 7 et 52 à 58 du traité CEE.

b) Le fait que la société n'aurait pas été exemptée de l'impôt (si bien que la question du remboursement de cet impôt et donc de la majoration de ce remboursement ne se serait pas posée) si la société avait été une résidente de cet État membre ne revêt aucune importance à cet égard. »

R. Joliet

Juge rapporteur