

62001J0058

Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 25 septembre 2003. - Océ Van der Grinten NV contre Commissioners of Inland Revenue. - Demande de décision préjudicielle: Special Commissioners of Income Tax - Royaume-Uni. - Directive 90/435/CEE - Impôt sur les sociétés - Sociétés mères et filiales d'États membres différents - Notion de retenue à la source. - Affaire C-58/01.

Recueil de jurisprudence 2003 page I-09809

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

1. Rapprochement des législations - Régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents - Directive 90/435 - Exemption, dans l'État membre de la filiale, de la retenue à la source des bénéfices distribués à la société mère - Notion de retenue à la source - Prélèvement prévu par une convention relative à la double imposition

(Directive du Conseil 90/435, art. 5, § 1)

2. Rapprochement des législations - Régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents - Directive 90/435 - Exemption, dans l'État membre de la filiale, de la retenue à la source des bénéfices distribués à la société mère - Exception pour les dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes - Prélèvement prévu par une convention relative à la double imposition

(Directive du Conseil 90/435, art. 5, § 1, et 7, § 2)

3. Rapprochement des législations - Régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents - Directive 90/435 - Dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes - Respect des obligations de motivation et de consultation du Parlement et du Comité économique et social

(Art. 94 CE et 253 CE; directive du Conseil 90/435, art. 7, § 2)

Sommaire

1. *Constitue une retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, qui exempte ces bénéfices d'une telle retenue, une imposition telle que le prélèvement prévu par une convention relative à la double imposition sur les dividendes versés par une filiale résidente à sa société mère non-résidente. En revanche, en tant qu'elle frappe l'avoir fiscal auquel cette distribution de dividendes donne droit dans l'État membre de la filiale, la même imposition ne constitue pas une retenue à la source interdite par l'article 5, paragraphe 1, de la directive.*

(voir points 51, 54, 56-57, 59-60, disp. 1)

2. *L'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, qui prévoit que ladite 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, doit être interprété en ce sens qu'il autorise une imposition telle qu'un prélèvement de 5 % sur les dividendes versés par une filiale résidente à sa société mère non-résidente, prévu par une convention relative à la double imposition, même si ce prélèvement constitue une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la même directive, lequel exempte d'une telle retenue les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère.*

(voir point 89, disp. 2)

3. *La directive 90/435, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, indique clairement dans sa motivation, conformément à l'article 253 CE, l'objectif général qu'elle poursuit, à savoir la neutralité fiscale des opérations de distribution de bénéfices à caractère transfrontalier, et cette motivation suffit pour couvrir également la clause de réserve des dispositions nationales ou conventionnelles qui visent le même objectif, à savoir l'article 7, paragraphe 2, de la directive.*

Par ailleurs, l'insertion de cette disposition dans le texte de la directive après que la proposition initiale de la Commission a été soumise au Parlement et au Comité économique et social, conformément à l'article 94 CE, doit être regardée comme un ajustement technique et ne constitue pas une modification substantielle nécessitant une seconde consultation.

(voir points 99, 101-102)

Parties

Dans l'affaire C-58/01,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par les Special Commissioners of Income Tax (Royaume-Uni) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Océ van der Grinten NV

et

Commissioners of Inland Revenue,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 225, p. 6), ainsi que sur l'interprétation et la validité de l'article 7, paragraphe 2, de cette directive,

LA COUR (cinquième chambre),

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

avocat général: M. A. Tizzano,

greffier: Mme L. Hewlett, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

- pour Océ van der Grinten NV, par MM. G. Aaronson, QC, et M. Barnes, QC,*
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. J. E. Collins, en qualité d'agent, assisté de MM. L. Henderson, QC, et R. Singh, barrister,*
- pour le gouvernement italien, par M. U. Leanza, en qualité d'agent, assisté de M. G. De Bellis, avvocato dello Stato,*
- pour le Conseil de l'Union européenne, par M. J. Monteiro, en qualité d'agent,*
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Lyal, en qualité d'agent,*

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Océ van der Grinten NV, représentée par MM. G. Aaronson et M. Barnes, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par Mme P. Ormond, en qualité d'agent, assistée de MM. L. Henderson, QC, et M. Hoskins, barrister, du gouvernement italien, représenté par M. G. De Bellis, et de la Commission, représentée par M. R. Lyal, à l'audience du 3 octobre 2002,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 23 janvier 2003,

rend le présent

Arrêt

Motifs de l'arrêt

1 Par ordonnance du 6 février 2001, parvenue à la Cour le 12 février suivant, les Special Commissioners of Income Tax (ci-après les «Commissioners») ont posé, en application de l'article 234 CE, trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 225, p. 6, ci-après la «directive»), ainsi qu'à l'interprétation et à la validité de l'article 7, paragraphe 2, de la directive.

2 Ces trois questions ont été soulevées dans le cadre d'un recours opposant Océ van der Grinten NV (ci-après «Océ NV»), société de droit néerlandais résidant aux Pays-Bas et détenant 100 % du capital de la société de droit anglais, Océ UK Ltd, aux Commissioners of Inland Revenue

(administration fiscale britannique), à propos de l'imposition au Royaume-Uni des bénéfices que sa filiale lui a distribués sous forme de dividendes.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 5, paragraphe 1, de la directive est libellé comme suit:

«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.»

4 L'article 7, paragraphe 2, de la directive prévoit:

«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.»

Le droit national

5 En application 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»), est assujettie à l'impôt sur les sociétés («corporation tax») toute société résidant au Royaume-Uni ou toute société non-résidente qui exerce une activité commerciale au Royaume-Uni par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence (articles 8 et 11 de l'ICTA).

6 L'impôt sur les sociétés a pour assiette les bénéfices réalisés par une société au cours d'un exercice comptable (articles 6, paragraphe 1, et 8, paragraphes 1 et 3, de l'ICTA), lequel comporte en règle générale douze mois (article 12 de l'ICTA).

Le paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés

7 En vertu du régime fiscal en vigueur en 1992 et en 1993, 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») (article 14 de l'ICTA), qui est calculé sur une somme égale au montant ou à la valeur de la distribution effectuée. Ainsi, si le taux de l'ACT est de 25 % et le montant de la distribution de 4 000 GBP, l'ACT dû s'élève à 1 000 GBP.

8 Le système a été modifié depuis, l'article 31 de la Finance Act 1998 ayant supprimé l'ACT à compter du 6 avril 1999, mais ces modifications sont sans pertinence pour le litige au principal.

9 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 (annexe 13, paragraphes 1 et 3, de l'ICTA). L'ACT doit donc être acquitté bien avant l'impôt général sur les sociétés sur lequel il peut être imputé, celui-ci devenant exigible neuf mois et un jour après la clôture de l'exercice comptable.

10 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 de l'impôt général sur les sociétés 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 de l'impôt général sur les sociétés.

11 Une société résidant au Royaume-Uni n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés au titre des dividendes ou autres distributions 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 résidant au Royaume-Uni à une autre société résidente donnera lieu à un avoir fiscal au profit de la société qui reçoit les dividendes.

L'avoir fiscal

12 Lorsqu'une société résidant au Royaume-Uni ou toute autre personne résidant au Royaume-Uni reçoit, de la part d'une autre société résidant au Royaume-Uni, une distribution qui aura été soumise à l'ACT, cette société ou cette personne bénéficiaire de la distribution a droit à un avoir fiscal.

13 L'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). Ainsi, si le taux de l'ACT en vigueur s'élève à 25 % et si le montant des dividendes versés est de 4 000 GBP, l'avoir fiscal s'élève à 1 000 GBP.

14 Dans le cas d'une société résidant au Royaume-Uni qui reçoit une distribution ouvrant droit au bénéfice de l'avoir fiscal, visé à l'article 241 de l'ICTA, la principale utilité des avoirs fiscaux est d'exonérer cette société de l'obligation de s'acquitter à nouveau de l'ACT lorsqu'elle redistribue elle-même un dividende d'un montant équivalent à ses propres actionnaires.

15 En vertu du droit du Royaume-Uni, une société ne résidant pas au Royaume-Uni et n'exerçant pas d'activité commerciale au Royaume-Uni par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence n'est pas admise au bénéfice de l'avoir fiscal lorsqu'elle reçoit des dividendes de la part d'une société résidant au Royaume-Uni. Toutefois, elle peut avoir droit à l'avoir fiscal si cela résulte d'une convention relative à la double imposition.

16 Il faut préciser qu'une telle société non-résidente n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés au Royaume-Uni. Elle est, en principe, assujettie 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 lui sont versés par ses filiales résidentes. Cela étant, lorsqu'une société non-résidente perçoit de la part d'une société résidant au Royaume-Uni des dividendes n'ouvrant pas droit pour la société non-résidente à l'avoir fiscal, elle n'est pas imposée au titre de l'impôt sur le revenu sur le montant ou la valeur de la distribution, en application de l'article 233, paragraphe 1, de l'ICTA.

17 En vertu du système fiscal en vigueur au Royaume-Uni en 1992 et en 1993, une personne admise au bénéfice de l'avoir fiscal au titre d'une distribution et n'étant pas une société résidant au Royaume-Uni (par exemple, un particulier résidant au Royaume-Uni ou un particulier ou une société résidant dans un pays dans lequel la convention relative à la double imposition conclue avec le Royaume-Uni prévoit l'admission au bénéfice des avoirs fiscaux) peut demander l'imputation de son avoir fiscal sur son impôt sur le revenu dû au Royaume-Uni et, lorsque le montant de l'avoir excède celui de l'impôt, le versement du surplus (article 231, paragraphe 3, de l'ICTA).

18 En cas de rejet de la demande, la personne qui l'a déposée peut introduire un recours devant les Special Commissioners ou les General Commissioners, puis devant la High Court.

La convention relative à la double imposition

19 Est en cause dans la présente affaire la convention conclue en 1980 entre le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et le royaume des Pays-Bas pour l'élimination de la double imposition et la prévention de l'évasion fiscale en ce qui concerne l'imposition du revenu et des gains en capital.

20 Cette convention prévoit à l'article 10, paragraphe 3, sous c):

«c) [...] une société qui est une résidente des Pays-Bas et reçoit des dividendes d'une société qui est une résidente du Royaume-Uni a droit, [...] dès lors qu'elle est le bénéficiaire effectif des dividendes, à un avoir fiscal égal à la moitié de l'avoir fiscal auquel un particulier résidant au Royaume-Uni aurait droit s'il avait touché ces dividendes et au paiement de tout excédent de cet avoir fiscal sur l'impôt dû au Royaume-Uni [...]»

21 Cela signifie qu'une société mère qui est une résidente des Pays-Bas et qui reçoit des dividendes d'une société qui est une résidente du Royaume-Uni a droit, dès lors qu'elle est le bénéficiaire effectif des dividendes, à un avoir fiscal (ou crédit d'impôt) égal à la moitié de l'avoir fiscal auquel un particulier résidant au Royaume-Uni aurait droit s'il avait perçu ces dividendes.

22 L'article 10, paragraphe 3, sous a), ii), de la convention relative à la double imposition prévoit que:

«ii) Lorsqu'un résident des Pays-Bas a droit à un avoir fiscal au titre d'un [...] dividende [versé par une société résidant au Royaume-Uni] en vertu du point c) du présent paragraphe, l'impôt peut également être perçu au Royaume-Uni, et conformément à la législation du Royaume-Uni, sur le total du montant ou de la valeur de ce dividende et du montant de cet avoir fiscal à un taux n'excédant pas 5 %.»

23 La juridiction de renvoi illustre cela par l'exemple chiffré suivant:

dividende payé par une société britannique 80

avoir fiscal pour un particulier britannique 20

1/2 avoir fiscal pour la société néerlandaise 10

90

moins 5 % d'impôt sur (80+10) 4,5

total reçu par la société néerlandaise 85,5.

24 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que, en vertu de l'article 10, paragraphe 3, sous a), ii), de la convention relative à la double imposition, la société mère néerlandaise a droit au remboursement de tout excédent de la moitié de l'avoir fiscal sur le montant de l'impôt ainsi prélevé. Dans l'exemple donné par la juridiction de renvoi et exposé au point précédent, le montant remboursable s'élève à 5,5.

25 Il convient d'ajouter, sur la base des indications données par Océ NV dans ses observations écrites, que la convention relative à la double imposition prévoyait initialement, tant pour le Royaume-Uni que pour les Pays-Bas, une imposition des dividendes dans l'État du bénéficiaire des dividendes et dans l'État de la société distributrice. Selon Océ NV, toutefois, depuis la

transposition de la directive dans l'ordre juridique néerlandais, les Pays-Bas n'appliquent plus le prélèvement de 5 % aux dividendes versés par des filiales établies aux Pays-Bas à leurs sociétés mères établies au Royaume-Uni, en application de la loi du 10 septembre 1992 (Staatsblad 1992, p. 518), alors que le Royaume-Uni continue à appliquer ledit prélèvement sur la base de la convention.

26 En vertu de l'article 22, paragraphe 2, sous c), de la convention relative à la double imposition:

«c) [...] Les Pays-Bas autorisent une déduction sur l'impôt néerlandais ainsi calculé pour les éléments du revenu qui, en vertu [, notamment, de l'article 10, paragraphe 3,] de la présente convention, peuvent être imposés au Royaume-Uni dans la mesure où ces éléments sont inclus dans la base visée au point a) du présent paragraphe. Le montant de cette déduction sera égal à l'impôt payé au Royaume-Uni sur ces éléments du revenu, mais ne dépassera pas le montant de la réduction qui serait autorisée si les éléments de revenu ainsi inclus étaient les seuls éléments de revenu qui sont exonérés d'impôt aux Pays-Bas en vertu des dispositions de la législation néerlandaise relatives à l'élimination des doubles impositions.»

27 Par conséquent, les Pays-Bas doivent accorder une déduction sur tout impôt néerlandais dû au titre du dividende par la société mère résidant aux Pays-Bas, d'un montant égal à l'impôt payé au Royaume-Uni conformément à l'article 10, paragraphe 3, sous a), ii), de la convention relative à la double imposition.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

28 Océ NV est la société mère d'Océ UK Ltd, société constituée au Royaume-Uni et y résidant.

29 En 1992 et en 1993, Océ UK Ltd a versé des dividendes à sa société mère pour un montant total d'environ 13 millions de GBP et, à ce titre, a été tenue d'acquitter l'ACT. Océ NV s'est vu octroyer un avoir fiscal égal à la moitié de l'avoir fiscal dont un particulier résidant au Royaume-Uni aurait bénéficié (soit environ 2,174 millions de GBP), moins la réduction de 5 % opérée sur le montant cumulé du dividende et de l'avoir fiscal (761 000 GBP), de sorte qu'elle a perçu un montant supplémentaire d'environ 1,4 million de GBP.

30 Estimant que la réduction de 5 % constituait, en violation de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, une retenue à la source sur les dividendes payés par sa filiale, Océ NV a formé un recours contre cette imposition devant les Commissioners. Par décision du 17 février 2000, ceux-ci ont considéré que le prélèvement de 5 % constituait un impôt en droit britannique et qu'un renvoi préjudiciel à la Cour de justice des CE était nécessaire. L'administration fiscale a fait appel devant la High Court of Justice (England & Wales) Chancery division (Revenue) en contestant uniquement la qualification de la réduction de 5 % comme impôt en droit britannique.

31 Dans son arrêt du 2 novembre 2000, la High Court a jugé que la qualification du prélèvement en droit britannique importait peu, étant donné que la question de savoir si le prélèvement de 5 % relevait de l'article 5, paragraphe 1, était une question de droit communautaire. Elle a renvoyé l'affaire devant les Commissioners en vue de la formulation des questions à déférer à la Cour.

32 C'est dans ces circonstances que les Special Commissioners of Income Tax ont posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Dans les circonstances exposées dans l'ordonnance de renvoi, le prélèvement de 5 % prévu à l'article 10, paragraphe 3, sous a), ii), de la convention contre la double imposition conclue entre le Royaume-Uni et les Pays-Bas en 1980 (le prélèvement de 5 %) est-il une retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 (la directive)?

2) Si le prélèvement de 5 % est une telle retenue à la source, demeure-t-il applicable en vertu de l'article 7, paragraphe 2, de la directive?

3) Si le prélèvement de 5 % ne subsiste qu'en vertu de l'article 7, paragraphe 2, de la directive, l'article 7, paragraphe 2, est-il invalide pour défaut de motivation ou non-consultation du Comité économique et social et du Parlement européen, si bien qu'il n'a pas pour effet de conserver au Royaume-Uni le droit de percevoir l'impôt de 5 %?»

Sur la première question préjudicielle

33 Par sa première question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande en substance si une imposition telle que le prélèvement de 5 % prévu par la convention relative à la double imposition en cause au principal constitue une retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive.

Observations soumises à la Cour

34 Océ NV, les gouvernements italiens et du Royaume-Uni, ainsi que la Commission s'accordent pour qualifier le prélèvement de 5 % de retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, en principe interdite par cet article.

35 Océ NV se réfère au point 26 des conclusions de l'avocat général Alber dans l'affaire *Athinaïki Zythopoiia* (arrêt du 4 octobre 2001, C-294/99, Rec. p. I-6797), dans lequel il aurait considéré que, selon l'interprétation large, exigée par la Cour, la notion de retenue à la source comprend toute réglementation fiscale qui entraîne une imposition des distributions de bénéfices effectuées par une société filiale se trouvant sur le territoire national à destination de la société mère se trouvant dans un autre État membre. L'article 5, paragraphe 1, de la directive devrait donc être interprété comme interdisant toutes les dispositions fiscales qui lient à la distribution de bénéfices des charges particulières qui n'existeraient pas en l'absence de cette distribution de bénéfices.

36 Océ NV rappelle que le prélèvement de 5 % a été opéré sur la somme totale des dividendes déclarés par Océ UK Ltd et la moitié des avoirs fiscaux. Les dividendes déclarés par Océ UK Ltd constitueraient clairement des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, en sorte que le prélèvement de 5 % serait, en tout état de cause, une retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère en tant qu'il frappe les dividendes.

37 Pour Océ NV, toutefois, le prélèvement doit également être considéré comme une retenue à la source en tant qu'il est appliqué à la moitié de l'avoir fiscal. Ses arguments à cet égard sont les suivants.

38 D'abord, selon Océ NV, la notion de «bénéfices» ne se limite pas aux dividendes versés en espèces et peut également inclure toute autre forme de revenu d'une action. L'avoir fiscal représenterait un avantage appréciable en argent qui accompagne la distribution de bénéfices. Dans le cas d'une société non-résidente bénéficiant de la moitié de l'avoir fiscal en vertu d'une convention relative à la double imposition, cet avoir fiscal partiel serait remboursable en espèces, sous réserve du prélèvement de 5 %. L'avoir fiscal devrait donc être regardé comme faisant partie

des bénéfices distribués par la filiale. D'ailleurs, la moitié de l'avoir fiscal serait considérée comme faisant partie du revenu imposable aux fins de l'application de l'impôt sur le revenu néerlandais.

39 Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que, dans l'arrêt du 8 juin 2000, Epson Europe (C-375/98, Rec. p. I-4243), la Cour a consacré une interprétation large de la notion de retenue à la source sur les bénéfices distribués, qu'aurait confirmée l'avocat général Alber dans l'affaire Athinaïki Zythopoïia, précitée. Il ressortirait ainsi du point 23 de l'arrêt Epson Europe que constitue une retenue à la source l'imposition dont le fait générateur est le versement de dividendes ou de tout autre rendement des titres, dont l'assiette est le rendement des titres et dont l'assujetti est le détenteur des mêmes titres.

40 À la lumière de cette jurisprudence, le gouvernement du Royaume-Uni abandonne la position qu'il avait défendue jusqu'alors, et même lors des négociations de la directive, selon laquelle le prélèvement de 5 % ne constituait pas une retenue à la source au sens de la directive, car, au sens littéral, il n'existe de retenue à la source sur des bénéfices distribués que lorsque le montant de ces bénéfices était réduit de celui de la retenue. Il fait valoir que le fait générateur du prélèvement de 5 % est le paiement de l'avoir fiscal, lequel n'existe que s'il y a versement d'un dividende; que l'assiette du prélèvement est représentée par la somme du montant ou de la valeur du dividende et de l'avoir fiscal, et que l'assujetti audit prélèvement est l'actionnaire. Il estime par conséquent, à l'instar d'Océ NV, que le prélèvement constitue une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive.

41 Quant à la Commission, elle rappelle que la qualification d'un impôt comme retenue à la source sur les bénéfices dépend de ses effets et non pas des termes utilisés pour le définir en droit national.

42 Elle soutient que le prélèvement de 5 % doit être considéré comme un impôt sur les bénéfices distribués. En effet, la filiale résidente a réalisé des bénéfices et a distribué à sa société mère au moins une partie du montant de ses bénéfices après impôt. En vertu de la convention, le Royaume-Uni a renoncé à une partie de son droit d'imposer les bénéfices de la filiale. Il a accordé à la société mère un avoir fiscal afférent à une partie des bénéfices et, dans la mesure où elle n'avait pas d'autre obligation fiscale au Royaume-Uni, lui a versé le montant de l'avoir. La Commission estime que ce paiement a pour origine, en réalité, une fraction des bénéfices de la filiale qui est d'abord prélevée sous forme d'impôt en vertu du droit national, puis cédée par l'administration fiscale conformément à la convention et transférée à la société mère. Le dividende et le montant de l'avoir fiscal qui lui est adjoint représenteraient ainsi des bénéfices distribués et le prélèvement de 5 % qui frappe ce montant cumulé constituerait donc un impôt sur les bénéfices distribués.

43 Il serait significatif à cet égard que l'impôt perçu au Royaume-Uni entraîne le droit, en vertu de l'article 22, paragraphe 2, sous c), de la convention, à une déduction du même montant sur l'impôt dû par la société mère aux Pays-Bas, pour autant que le dividende et l'avoir fiscal sont inclus dans la base d'imposition aux Pays-Bas.

44 Enfin, selon la Commission, cet impôt sur les bénéfices distribués devrait être considéré comme une retenue à la source en ce sens qu'il est retenu avant le paiement du solde des bénéfices distribués à la société mère. Le fait générateur du prélèvement de 5 % est le versement des dividendes et le recouvrement n'intervient pas ultérieurement.

Réponse de la Cour

45 À titre liminaire, il convient de rappeler que la directive, ainsi qu'il ressort notamment de son troisième considérant, vise à éliminer, par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à faciliter ainsi le regroupement de sociétés

à l'échelle communautaire. Ainsi, l'article 5, paragraphe 1, de la directive prévoit, afin d'éviter la double imposition, l'exemption de la retenue à la source dans l'État de la filiale lors de la distribution des bénéfices (arrêts du 17 octobre 1996, *Denkavit e.a.*, C-283/94, C-291/94 et C-292/94, Rec. p. I-5063, point 22; *Epson Europe*, précité, point 20, et *Athinaïki Zythopoïia*, précité, point 25).

46 Afin d'apprécier si l'imposition des bénéfices distribués au titre de la législation du Royaume-Uni en cause au principal relève de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, il convient, d'une part, de se référer au libellé de cette disposition et de constater que les termes «retenue à la source» qui y figurent ne sont pas limités à certains types d'impositions nationales précises (voir arrêts précités *Epson Europe*, point 22, et *Athinaïki Zythopoïia*, point 26). D'autre part, selon une jurisprudence constante, la qualification d'une imposition, d'une taxe, d'un droit ou d'un prélèvement au regard du droit communautaire incombe à la Cour en fonction des caractéristiques objectives de l'imposition, indépendamment de la qualification qui lui est donnée en droit national (voir arrêt *Athinaïki Zythopoïia*, précité, point 27 et jurisprudence citée).

47 La Cour a déjà jugé que constituait une retenue à la source sur les bénéfices distribués au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 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 (en ce sens, voir arrêts précités *Epson Europe*, point 23, et *Athinaïki Zythopoïia*, points 28 et 29).

48 Le prélèvement en cause au principal présente la particularité de frapper le montant cumulé des dividendes versés par la filiale résidant au Royaume-Uni à sa société mère résidant aux Pays-Bas et de l'avoir fiscal partiel auquel cette distribution ouvre le droit. Afin de répondre à la première question, il convient, ainsi que le préconise M. l'avocat général au point 19 de ses conclusions, d'examiner l'imposition de 5 % de manière séparée selon qu'elle frappe le dividende en tant que tel ou l'avoir fiscal auquel donne droit la distribution dudit dividende, et ce même si l'ensemble des parties ayant soumis des observations à la Cour s'accordent à considérer que le prélèvement de 5 % constitue dans son ensemble une retenue à la source.

49 En ce qui concerne la partie du prélèvement de 5 % s'appliquant au dividende, il y a lieu de relever qu'elle frappe directement les dividendes dans l'État dans lequel ils sont distribués puisque ceux-ci sont compris dans son assiette.

50 Elle a pour fait générateur le versement desdits dividendes et il faut souligner, à cet égard, qu'il est sans importance que le prélèvement en cause au principal ne soit prévu que s'il existe un droit à l'avoir fiscal en sorte que, en l'absence d'un avoir fiscal accordé en vertu d'une convention relative à la double imposition, les dividendes seraient versés dans leur intégralité. En effet, il est constant que l'avoir fiscal est accordé par la convention en liaison avec le versement de dividendes par une filiale établie au Royaume-Uni à sa société mère établie aux Pays-Bas. En l'absence d'une telle distribution, il n'y aurait évidemment pas de prélèvement sur le montant cumulé de la distribution et de l'avoir fiscal auquel elle ouvre le droit.

51 Enfin, la partie du prélèvement de 5 % s'appliquant aux dividendes est proportionnelle à leur valeur ou à leur montant, l'assujetti étant la société mère bénéficiaire des dividendes. Elle affecte le revenu que la société mère établie aux Pays-Bas tire de sa participation dans le capital de sa filiale établie au Royaume-Uni puisqu'elle implique une diminution de la valeur de cette participation.

52 À cet égard, il est sans incidence sur la qualification de retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive s'agissant de la partie du prélèvement qui frappe les dividendes que, dans l'affaire au principal, la société mère actionnaire reçoive en fin de compte un montant global supérieur à celui des dividendes qui lui sont versés par sa filiale dans la mesure où il est

constant que les dividendes sont compris dans la base d'imposition et sont donc soumis audit prélèvement, celui-ci ne pouvant apparaître comme un moyen de calculer l'avoir fiscal. Le fait de recevoir, après que le prélèvement a été effectué, un montant finalement supérieur à celui des dividendes résulte à la fois du niveau auquel est fixé le prélèvement et du fait qu'il frappe le montant cumulé des dividendes et de l'avoir fiscal partiel. Il suffirait que le taux d'une telle imposition soit fixé à un niveau plus élevé pour que la somme reçue in fine par la société mère actionnaire soit inférieure au montant des dividendes.

53 Or, il serait contraire au principe d'une interprétation uniforme du droit communautaire que la notion de retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, dont les caractéristiques ont été mentionnées dans la jurisprudence rappelée au point 47 du présent arrêt, puisse dépendre du pourcentage auquel est fixée l'imposition considérée.

54 Il en résulte que, en ce qu'il frappe les dividendes distribués par la filiale résidente à sa société mère non-résidente, le prélèvement de 5 % prévu par la convention relative à la double imposition en cause au principal doit être considéré comme une retenue à la source sur les bénéfices distribués en principe interdite par l'article 5, paragraphe 1, de la directive.

55 En ce qui concerne la partie du prélèvement de 5 % s'appliquant à l'avoir fiscal auquel donne droit la distribution du dividende, elle ne présente pas les caractéristiques d'une retenue à la source sur les bénéfices distribués, en principe interdite par l'article 5, paragraphe 1, de la directive, puisqu'elle ne frappe pas les bénéfices distribués par la filiale.

56 En effet, l'avoir fiscal est un instrument fiscal visant à éviter une double imposition, en termes économiques, une première fois dans le chef de la filiale et une seconde fois dans le chef de la société mère bénéficiaire des dividendes, des bénéfices distribués sous forme de dividendes. Il ne constitue donc pas un rendement de titres.

57 De plus, comme le souligne M. l'avocat général aux points 30, 33 et 34 des conclusions, les effets du prélèvement sur l'avoir fiscal ne sont pas contraires à l'interdiction d'une retenue à la source prévue par la directive. En effet, la réduction partielle de l'avoir fiscal, au titre de l'imposition de 5 % dont il est grevé, n'affecte pas la neutralité fiscale de la distribution transfrontalière des dividendes puisqu'elle ne s'applique pas à la distribution des dividendes et n'en diminue pas la valeur pour la société mère à laquelle ils sont versés.

58 Une telle interprétation est par ailleurs corroborée par le fait que, dans le système de la convention relative à la double imposition en cause au principal, le prélèvement de 5 % au Royaume-Uni a pour contrepartie l'obligation pour le Trésor néerlandais d'autoriser l'imputation sur l'impôt de la société mère, en application de l'article 22, paragraphe 2, sous c), de la convention.

59 Il en résulte que, en ce qu'il s'applique à l'avoir fiscal auquel donne droit la distribution du dividende par la filiale résidente à sa société mère non-résidente, le prélèvement de 5 % prévu par la convention relative à la double imposition en cause au principal ne doit pas être considéré comme une retenue à la source sur les bénéfices distribués en principe interdite par l'article 5, paragraphe 1, de la directive.

60 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la première question qu'une imposition telle que le prélèvement de 5 % prévu par la convention relative à la double imposition en cause au principal, en tant qu'elle frappe les dividendes versés par la filiale résidant au Royaume-Uni à sa société mère résidant dans un autre État membre, constitue une retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive. En revanche, en tant qu'elle frappe l'avoir fiscal auquel cette distribution de dividendes donne droit au Royaume-Uni, la même imposition ne constitue pas une retenue à la source interdite par l'article 5, paragraphe 1, de la directive.

Sur la deuxième question préjudicielle

61 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi vise à savoir, en substance, si l'article 7, paragraphe 2, de la directive doit être interprété en ce sens qu'il autorise une imposition telle que le prélèvement de 5 % prévu par la convention relative à la double imposition en cause au principal même si ce prélèvement constitue une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la même directive.

62 En raison de la réponse apportée à la première question, la deuxième ne concerne que le prélèvement de 5 % en ce qu'il frappe les dividendes.

Observations soumises à la Cour

63 D'après Océ NV, l'article 7, paragraphe 2, de la directive ne saurait être interprété comme autorisant une législation nationale ou une convention relative à la double imposition dans leur intégralité, en ce qu'elles visent d'une manière générale à supprimer ou à atténuer la double imposition. Ainsi que l'a soutenu l'avocat général Alber au point 41 de ses conclusions dans l'affaire *Athinaïki Zythopoïia*, précitée, seules les dispositions visant concrètement à éviter ou à atténuer une double imposition relèvent du champ d'application de l'article 7, paragraphe 2, de la directive, non les dispositions qui ne constituent qu'une partie de la compensation des intérêts des États concernés au regard de l'affectation des recettes fiscales en cause, sans empêcher directement la double imposition.

64 Par conséquent, selon Océ NV, les dispositions de la convention en cause au principal qui sont relatives au versement d'un avoir fiscal partiel correspondent aux dispositions dont l'article 7, paragraphe 2, de la directive réserve l'application, mais pas celles instituant une retenue à la source correspondant au prélèvement de 5 %. Selon Océ NV, en effet, un prélèvement de 5 % sur la somme totale des dividendes et de l'avoir fiscal ne constitue pas une mesure destinée à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes. Il aurait au contraire pour seul effet de répartir entre le Royaume-Uni et les Pays-Bas les rentrées de la double imposition économique des dividendes.

65 Océ NV ajoute que l'article 7, paragraphe 2, de la directive ne saurait être interprété comme autorisant l'application des dispositions nationales ou conventionnelles relatives de près ou de loin au paiement d'avoirs fiscaux.

66 Elle rejette à cet égard l'argument avancé dans le cadre de la procédure au principal par l'administration fiscale, selon lequel le prélèvement de 5 % devrait être considéré comme autorisé au titre de l'article 7, paragraphe 2, de la directive, car il est imposé en liaison avec le paiement d'un crédit d'impôt. Une telle interprétation reviendrait à considérer que l'article 7, paragraphe 2, de la directive prévoit une exception au principe d'une exemption de retenue à la source consacré à l'article 5, paragraphe 1, et ne pourrait être retenue.

67 En effet, la directive prévoit au cinquième considérant certaines exceptions à l'article 5, paragraphe 1, mais celles-ci sont expressément mentionnées dans l'article 5 même et sont

introduites par les termes «par dérogation au paragraphe 1». Rien n'indique en revanche dans les considérants de la directive une intention d'instituer avec l'article 7, paragraphe 2, une exception au principe posé à l'article 5, paragraphe 1, et aucune justification n'est suggérée à cet égard.

68 Selon le gouvernement du Royaume-Uni, soutenu par le gouvernement italien et la Commission, si le prélèvement de 5 % constitue une retenue à la source, il est néanmoins autorisé au titre de l'article 7, paragraphe 2, de la directive.

69 Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir, à cet égard, que cet article est rédigé dans les termes les plus larges («la présente directive n'affecte pas») et signifie qu'une disposition qui rassemble les caractéristiques mentionnées à l'article 7, paragraphe 2, doit continuer à s'appliquer, indépendamment de tout ce qui pourrait figurer dans un autre sens dans la directive.

70 Il serait sans importance que l'article 10, paragraphe 3, sous a), ii), qui prévoit le prélèvement de 5 %, ne vise pas en tant que tel à atténuer la double imposition. En effet, le prélèvement de 5 % ne devrait pas être considéré de façon isolée; il ferait partie intégrante des dispositions relatives au paiement d'un crédit d'impôt à Océ NV dans le cadre de la convention relative à la double imposition. Dans le même sens, le gouvernement italien soutient que le prélèvement de 5 % fait partie, dans le contexte des règles bilatérales, d'un ensemble de dispositions dont l'objectif est d'atténuer la double imposition des dividendes.

71 Pour le gouvernement du Royaume-Uni, l'article 10, envisagé comme un tout indissociable, serait une disposition qui a trait au paiement de crédits d'impôt et vise à atténuer la double imposition économique des dividendes, relevant du champ d'application de l'article 7, paragraphe 2, de la directive. La Commission ne vise pour sa part que l'article 10, paragraphe 3, de la convention.

72 Au soutien de leur position, ils font valoir qu'il faudrait envisager la position des sociétés mères néerlandaises en l'absence de l'article 10 (ou du paragraphe 3 de cet article) de la convention relative à la double imposition. En un tel cas, il n'y aurait pas d'atténuation de la double imposition économique pour un actionnaire - tel Océ NV - ne résidant pas au Royaume-Uni. De fait, les bénéfices d'Océ UK Ltd auraient été pleinement assujettis à l'impôt sur les sociétés au Royaume-Uni et, lors du versement de dividendes à Océ NV, aucune retenue à la source n'aurait été effectuée mais les dividendes, en principe, auraient été pleinement imposables aux Pays-Bas. Le Royaume-Uni (à la différence des Pays-Bas) réduirait de façon significative la double imposition puisqu'il confère, à l'article 10, paragraphe 3, sous c), de la convention, un droit au paiement d'un crédit d'impôt égal à la moitié de l'impôt fiscal dont aurait bénéficié un particulier résidant au Royaume-Uni, moins le prélèvement de 5 %. Le Royaume-Uni fait donc valoir que, grâce à la convention, Océ NV reçoit non seulement le dividende lui-même dans sa totalité, mais également une somme supplémentaire qui, en fait, serait un remboursement d'une fraction de l'impôt sur les sociétés dû par la filiale au Royaume-Uni.

73 Le gouvernement du Royaume-Uni précise que l'article 7, paragraphe 2, de la directive ne doit pas être interprété comme réservant l'application de toutes les dispositions d'une convention relative à la double imposition ou de toute disposition concernant le paiement d'un crédit d'impôt. Seules les dispositions dont la conséquence directe est d'éviter ou de réduire la double imposition seraient concernées, conformément à ce qu'a soutenu l'avocat général Alber aux points 40 et 41 des conclusions dans l'affaire *Athinaïki Zythopoïia*, précitée. Par conséquent, une retenue à la source qui, en d'autres circonstances, serait interdite par l'article 5, paragraphe 1, de la directive ne resterait applicable que si elle fait partie intégrante d'une disposition dont la conséquence directe est d'éliminer ou de réduire la double imposition, tel l'article 10 de la convention en cause au principal.

74 Pour le gouvernement du Royaume-Uni, ce dont se plaint en réalité Océ NV, c'est que l'article 10, paragraphe 3, de la convention relative à la double imposition n'atténue pas autant qu'elle le

souhaiterait la double imposition économique des dividendes. Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir à cet égard que l'article 7, paragraphe 2, de la directive ne pose aucune exigence selon laquelle la double imposition devrait être réduite d'un montant minimal.

75 Il ajoute enfin que, si l'interprétation défendue par Océ NV devait être retenue et si l'article 7, paragraphe 2, de la directive ne pouvait couvrir une retenue à la source prélevée dans le cadre de l'octroi d'un crédit d'impôt, cette disposition serait privée de toute signification et de toute substance.

76 Le gouvernement italien ajoute qu'Océ NV ne saurait se plaindre du fait que la disposition conventionnelle qui lui permet de bénéficier d'un crédit d'impôt prévoit également une réduction de ce crédit d'impôt avec le prélèvement de 5 %. Il n'en irait autrement que si le prélèvement était fixé à un pourcentage tel qu'il réduirait à néant l'effet du crédit d'impôt, ce qui ne serait pas le cas en l'occurrence.

77 Selon la Commission, l'article 7, paragraphe 2, de la directive a pour finalité d'exempter de l'interdiction de retenue à la source un impôt qui fait partie intégrante du mécanisme d'octroi d'un avoir fiscal visant à atténuer la double imposition. Elle précise à cet égard que l'article 7, paragraphe 2, a été inséré dans la directive à la demande du Royaume-Uni, alors que les discussions au sein du Conseil qui devaient aboutir à l'adoption de la directive touchaient à leur fin, afin précisément de garantir que des dispositions telles que celles de l'article 10, paragraphe 3, de la convention relative à la double imposition puissent continuer à s'appliquer. La Commission reconnaît que les positions prises lors des discussions du Conseil ne revêtent pas une importance décisive pour l'interprétation des dispositions qui en résultent, mais estime qu'elles devraient être prises en compte pour déterminer les intentions du législateur.

78 Le gouvernement du Royaume-Uni a fait valoir, lors de l'audience, que la position qu'il défend dans la présente affaire correspond aux intentions originelles du Conseil puisque, à l'origine, l'article 7, paragraphe 2, de la directive aurait été inséré à sa demande.

79 La Commission ajoute que l'on ne saurait objecter que l'article 7, paragraphe 2, ne mentionne pas expressément la retenue à la source. S'il ne couvrirait pas une retenue à la source en liaison avec l'octroi d'un avoir fiscal, alors l'article 7, paragraphe 2, n'aurait aucun sens, puisqu'il n'y aurait rien d'autre qui serait susceptible d'être affecté par la directive.

Réponse de la Cour

80 La directive a pour objet, ainsi qu'il a été rappelé au point 45 du présent arrêt, d'éliminer, par l'instauration d'un régime commun de taxation des bénéfices distribués, la pénalisation des sociétés mères et filiales résidant dans des États membres différents et de faciliter ainsi les regroupements de sociétés à l'échelle communautaire.

81 À cette fin, d'une part, ainsi que le dispose le quatrième considérant de la directive, lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués, l'État de la société mère doit soit s'abstenir d'imposer ces bénéfices, soit les imposer, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices.

82 D'autre part, ainsi qu'il ressort du cinquième considérant de la directive, pour assurer la neutralité fiscale, il convient d'exempter de retenue à la source, sauf dans certains cas particuliers, les bénéfices qu'une société filiale distribue à sa société mère. Il est précisé toutefois qu'il y a lieu d'autoriser la République fédérale d'Allemagne et la République hellénique, en raison de la particularité de leur système d'impôt sur les sociétés, et la République portugaise, pour des raisons budgétaires, à continuer de percevoir temporairement une retenue à la source.

83 Sur cette base, l'article 5, paragraphe 1, de la directive pose le principe d'une interdiction des retenues à la source sur les bénéfices distribués par une filiale établie dans un État membre à sa société mère établie dans un autre État membre. Les dérogations temporaires en faveur des régimes fiscaux allemand, grec et portugais, annoncées au cinquième considérant, sont expressément prévues à l'article 5, paragraphes 2 à 4, de la directive. Aucune disposition similaire n'instaure de dérogation expresse en faveur du système fiscal britannique.

84 Il a toutefois été soutenu dans le cadre de la présente procédure que l'article 7, paragraphe 2, de la directive a été rédigé, ce qui n'a pas été contesté, en prenant en considération le système britannique dans lequel la distribution de dividendes s'accompagne d'un droit au paiement d'un avoir fiscal partiel dès lors que la convention relative à la double imposition conclue entre l'État membre de la société mère et le Royaume-Uni le prévoit, sachant que le montant cumulé du dividende distribué et de l'avoir fiscal partiel est soumis au Royaume-Uni au prélèvement de 5 %. Une telle argumentation suppose que ledit prélèvement constitue au moins en partie une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive.

85 Les gouvernements italien et du Royaume-Uni ainsi que la Commission en déduisent que l'article 7, paragraphe 2, de la directive habilite les États membres à déroger à l'interdiction de principe d'une retenue à la source sur les bénéfices distribués par la filiale et à imposer la distribution de bénéfices dans le chef de la société mère dès lors que la disposition prévoyant cette imposition fait partie intégrante d'un ensemble de dispositions nationales ou conventionnelles visant à atténuer la double imposition économique des dividendes (ce qui est le cas, en principe, d'une convention bilatérale en vue d'éviter la double imposition) et relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes.

86 Il convient à cet égard de rappeler que les dérogations à un principe général sont d'interprétation stricte. En ce qui concerne, en particulier, le principe de l'exemption d'une retenue à la source prévu à l'article 5, paragraphe 1, de la directive, la Cour a ainsi jugé, au point 27 de l'arrêt *Denkavit e.a.*, précité, s'agissant de l'article 3, paragraphe 2, de la directive, que, dès lors que cette disposition constitue une dérogation audit principe, elle doit faire l'objet d'une interprétation stricte et que la faculté qu'elle laisse ouverte aux États membres ne saurait recevoir une interprétation allant au-delà de ses termes mêmes.

87 Il y a lieu de relever que, dans le contexte de la convention en cause en principal, le prélèvement de 5 % a été instauré en liaison directe avec le paiement d'un avoir fiscal, lequel a été institué en vue d'atténuer la double imposition économique des dividendes versés par la société filiale établie au Royaume-Uni à sa société mère établie aux Pays-Bas. Force est de constater que ce prélèvement, qui constitue une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la directive dans la mesure où il frappe les dividendes, n'a pas été, ainsi que l'a souligné le gouvernement italien, fixé à un taux tel qu'il puisse annuler les effets de cette atténuation de la double imposition économique des dividendes. En tout état de cause, tout impôt payé au Royaume-Uni au titre des dividendes reste déductible de l'impôt dû aux Pays-Bas, en application de l'article 22, paragraphe 2, sous c), de la convention en cause en principal.

88 Dans ces conditions, la retenue à la source en cause au principal peut être considérée comme relevant d'un ensemble de dispositions conventionnelles relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes et visant par là même à l'atténuation de la double imposition.

89 Il y a donc lieu de répondre à la deuxième question que l'article 7, paragraphe 2, de la directive doit être interprété en ce sens qu'il autorise une imposition telle que le prélèvement de 5 % prévu par la convention relative à la double imposition en cause au principal même si ce prélèvement, en ce qu'il s'applique aux dividendes versés par la filiale à sa société mère, constitue une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la même directive.

Sur la troisième question préjudicielle

90 Par sa troisième question, la juridiction nationale vise à savoir si l'article 7, paragraphe 2, de la directive est invalide pour défaut de motivation ou pour défaut de consultation du Comité économique et social et du Parlement européen, si bien qu'il n'a pas pour effet de conserver au Royaume-Uni le droit de percevoir l'impôt de 5 %.

Observations soumises à la Cour

91 Océ NV estime que l'article 7, paragraphe 2, de la directive doit être considéré comme invalide à la fois pour défaut de motivation et pour défaut de consultation du Comité économique et social et du Parlement européen.

92 Océ NV soutient ainsi que l'article 7, paragraphe 2, de la directive ne serait pas motivé de manière adéquate, en violation de l'article 253 CE. La directive présenterait un défaut de motivation s'agissant de l'article 7, paragraphe 2, dans la mesure où aucun considérant du préambule ne ferait référence à une telle hypothèse dérogatoire, à la différence des autres dispositions dérogatoires contenues dans la directive. Le cinquième considérant ferait état du principe selon lequel, pour assurer la neutralité fiscale, il convient d'exempter de retenue à la source, sauf dans certains cas particuliers, les bénéfices qu'une société filiale distribue à sa société mère. Océ NV estime que toute exception à ce principe devrait requérir une explication. En ce qui concerne les exceptions expresses apportées à l'article 5, le cinquième considérant prévoit ainsi l'existence de dérogations temporaires au bénéfice de certains États membres. En revanche, aucun motif ne serait donné pour l'exception que contient l'article 7, paragraphe 2, de la directive, qui ne saurait donc être maintenue.

93 Océ NV ajoute que, dans sa version initiale, le texte soumis au Parlement et au Comité économique et social comportait la proposition originale de la Commission (JO 1969, C 39, p. 7) et ne contenait rien d'équivalent à l'actuel article 7. L'avis du Parlement européen et du Comité économique et social n'aurait toutefois été recueilli que sur la version initiale et non sur la version finale. Or l'obligation, notamment, de consulter le Parlement serait particulièrement importante. Il résulte ainsi d'une jurisprudence constante que le Conseil doit renvoyer la proposition au Parlement chaque fois que le texte finalement adopté, considéré dans son ensemble, diffère de manière essentielle de celui sur lequel le Parlement a été consulté. En l'occurrence, Océ NV estime que les changements intervenus entre les deux versions sont importants, car une disposition qui permet à tout État membre connaissant un système de crédit d'impôt d'appliquer une retenue à la source sur les distributions transfrontalières de bénéfices, pourvu qu'il y ait un crédit d'impôt, constituerait un écart substantiel par rapport au texte initial. Les changements ayant conduit à l'insertion de l'article 7, paragraphe 2, auraient dû par conséquent requérir une seconde consultation de ces deux organes.

94 Le gouvernement du Royaume-Uni, le Conseil et la Commission font valoir que l'article 7, paragraphe 2, de la directive n'est entaché d'aucun vice de forme ou de procédure de nature à affecter sa validité.

95 Ils font valoir que l'existence d'une motivation générale de la directive, dans son ensemble et dans ses principaux éléments, est suffisante. Il ne serait pas nécessaire de prévoir une motivation spécifique pour chacun des paragraphes et alinéas d'une directive, en particulier lorsque la disposition en question se limite à aménager ou à clarifier un point de détail d'une manière conforme à l'objectif de la directive. Précisément, l'article 7, paragraphe 2, de la directive ne constituerait, pour l'essentiel, qu'un ajustement technique sur un point de détail conforme à l'économie générale de la directive et visant à faciliter l'interaction entre la directive et certaines conventions relatives à la double imposition qui poursuivent le même objectif.

96 Pour la même raison, l'insertion de l'article 7, paragraphe 2, dans la directive ne représenterait pas une modification substantielle par rapport à la proposition qui avait été soumise au Parlement pour consultation. La modification en question n'affecterait ni le cœur du dispositif mis en place par la directive ni la substance même de celle-ci. La même logique s'appliquerait en ce qui concerne la consultation du Comité économique et social.

Réponse de la Cour

97 S'agissant du défaut de motivation allégué concernant l'article 7, paragraphe 2, de la directive, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, la portée de l'obligation de motivation dépend de la nature de l'acte en cause et, lorsqu'il s'agit d'un acte de portée générale, la motivation peut se borner à indiquer, d'une part, la situation d'ensemble qui a conduit à son adoption et, d'autre part, les objectifs généraux qu'il se propose d'atteindre (voir, en ce sens, arrêts du 19 novembre 1998, Royaume-Uni/Conseil, C-150/94, Rec. p. I-7235, point 25, et Espagne/Conseil, C-284/94, Rec. p. I-7309, point 28, ainsi que du 7 novembre 2000, Luxembourg/Parlement et Conseil, C-168/98, Rec. p. I-9131, point 62).

98 Par ailleurs, la Cour a itérativement jugé que, si l'acte contesté fait ressortir l'essentiel de l'objectif poursuivi par l'institution, il serait excessif d'exiger une motivation spécifique pour les différents choix techniques opérés (arrêts précités Royaume-Uni/Conseil, point 26; Espagne/Conseil, point 30, et Luxembourg/Parlement et Conseil, point 62).

99 Ainsi que l'indique M. l'avocat général au point 57 des conclusions, la directive indique clairement dans sa motivation l'objectif général qu'elle poursuit, à savoir la neutralité fiscale des opérations de distribution de bénéfices à caractère transfrontalier. Il y a lieu de constater que cette motivation suffit pour couvrir également la clause de réserve des dispositions nationales ou conventionnelles qui visent le même objectif, à savoir l'article 7, paragraphe 2, de la directive.

100 S'agissant du défaut de consultation du Parlement et du Comité économique et social, il résulte de la jurisprudence constante de la Cour que l'obligation de consulter le Parlement au cours de la procédure législative, dans les cas prévus par le traité, implique l'exigence d'une nouvelle consultation à chaque fois que le texte finalement adopté, considéré dans son ensemble, s'écarte dans sa substance même de celui sur lequel le Parlement a déjà été consulté (voir, en ce sens, arrêts du 10 juin 1997, Parlement/Conseil, C-392/95, Rec. p. I-3213, point 15, et du 11 novembre 1997, Eurotunnel e.a., C-408/95, Rec. p. I-6315, point 46).

101 Il convient d'examiner si l'insertion de l'article 7, paragraphe 2, dans le texte de la directive représente une modification substantielle par rapport au texte soumis au Parlement et au Comité économique et social pour consultation.

102 Dans la mesure où l'article 7, paragraphe 2, de la directive permet seulement de préserver l'application de régimes nationaux ou conventionnels spécifiques, dès lors que ceux-ci sont conformes à la finalité de la directive, telle que définie au troisième considérant de celle-ci et rappelée au point 45 du présent arrêt, l'insertion de l'article 7, paragraphe 2, dans le texte de la directive doit être regardée comme un ajustement technique et ne constitue pas une modification substantielle nécessitant une seconde consultation du Parlement et du Comité économique et social.

103 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la juridiction de renvoi que l'examen de la troisième question n'a pas révélé de vices de forme ou de procédure de nature à affecter la validité de l'article 7, paragraphe 2, de la directive.

Décisions sur les dépenses

Sur les dépens 104 Les frais exposés par les gouvernements italien et du Royaume-Uni, 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.

Dispositif

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre)

statuant sur les questions à elle soumises par les Special Commissioners of Income Tax (Royaume-Uni), par ordonnance du 6 février 2001, dit pour droit:

1) Une imposition telle que le prélèvement de 5 % prévu par la convention relative à la double imposition en cause au principal, en tant qu'elle frappe les dividendes versés par la filiale résidant au Royaume-Uni à sa société mère résidant dans un autre État membre, constitue une retenue à la source sur les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère 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. En revanche, en tant qu'elle frappe l'avoir fiscal auquel cette distribution de dividendes donne droit au Royaume-Uni, la même imposition ne constitue pas une retenue à la source interdite par l'article 5, paragraphe 1, de la directive.

2) L'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435 doit être interprété en ce sens qu'il autorise une imposition telle que le prélèvement de 5 % prévu par la convention relative à la double imposition en cause au principal même si ce prélèvement, en ce qu'il s'applique aux dividendes versés par la filiale à sa société mère, constitue une retenue à la source au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la même directive.

3) L'examen de la troisième question n'a pas révélé de vices de forme ou de procédure de nature à affecter la validité de l'article 7, paragraphe 2, de la directive.