Downloaded via the EU tax law app / web

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

23 avril 2009 (*)

«Manquement d'État – Liberté d'établissement – Libre circulation des capitaux – Fiscalité directe – Impositions des dividendes d'actions de sociétés – Taux de l'impôt sur les sociétés de personnes»

Dans l'affaire C?406/07,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 4 septembre 2007,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République hellénique, représentée par M. P. Mylonopoulos, ainsi que par Mmes M. Tassopoulou et I. Pouli, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas (rapporteur), président de chambre, MM. A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus et A. Arabadjiev, juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que:

– en appliquant aux dividendes d'origine étrangère un système fiscal moins favorable qu'aux dividendes d'origine nationale, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 56 CE et 43 CE ainsi que des articles correspondants de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE»), à savoir les articles 40 et 31 de celui-ci;

– en maintenant en vigueur les dispositions du code de l'impôt sur le revenu (loi 2238/1994, telle que modifiée par la loi 3296/2004, ci-après la «loi 2238/1994»), par lequel les sociétés de

personnes étrangères sont plus lourdement imposées en Grèce que les sociétés de personnes nationales, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 43 CE et 31 de l'accord EEE.

Le cadre juridique national

Sur la taxation des dividendes

2 L'article 24 de la loi 2238/1994 prévoit que les dividendes, qu'ils soient distribués par des entreprises nationales ou d'origine étrangère, sont considérés comme des revenus de valeurs mobilières.

3 S'agissant des dividendes distribués par des sociétés anonymes nationales, les articles 54, paragraphe 1, et 114, paragraphe 1, sous-paragraphe 1, de ladite loi prévoient l'absence de retenue de l'impôt à la source, ces revenus étant imposés au niveau de la personne morale.

4 L'article 114, paragraphe 1, sous-paragraphe 2, de la loi 2238/1994 précise que le paiement de l'impôt sur les sociétés entraîne l'épuisement de l'obligation fiscale pour les bénéfices distribués prévus à ce paragraphe.

5 S'agissant des dividendes d'origine étrangère, l'article 9, paragraphe 8, sous b), de la loi 2238/1994 prévoit qu'est déduit du montant de l'impôt correspondant au revenu net total l'impôt dont il est prouvé qu'il a été payé à l'étranger pour le revenu perçu, à concurrence toutefois du montant de l'impôt correspondant pour ce revenu en Grèce.

Sur la taxation des sociétés de personnes

6 Conformément à l'article 2, paragraphe 4, de la loi 2238/1994, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite sont assujetties à l'impôt.

7 En ce qui concerne les revenus acquis en 2006, l'article 10, paragraphe 1, de cette loi prévoit:

«Les bénéfices nets des redevables mentionnés à l'article 2, paragraphe 4, tels que déterminés sur la base des dispositions de la présente loi, sont imposés au taux de:

a) 22 %, s'agissant de sociétés en nom collectif et de sociétés en commandite;

[…]

S'agissant spécialement des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite […], une rémunération d'entreprise est déduite des bénéfices pour au maximum trois personnes physiques associées en nom collectif […] détenant les plus forts taux de participation.

[…]

L'application de cet impôt sur les sociétés entraîne l'épuisement de l'obligation fiscale des personnes qui sont associées à ces redevables».

8 Conformément à l'article 3 de la loi 3296/2004, le taux d'imposition de 25 % antérieurement en vigueur (pour les revenus de 2004) appliqué aux sociétés nationales a été progressivement abaissé de la manière suivante:

– 24 % pour les revenus acquis en 2005;

– 22 % pour les revenus acquis en 2006;

– 20 % pour les revenus acquis à partir du 1er janvier 2007.

9 Les sociétés de personnes non-résidentes sont assujetties à l'impôt, conformément à l'article 101, paragraphe 1, de la loi 2238/1994. Selon l'article 109 de cette loi, le taux de l'impôt, pour les revenus acquis en 2006, est de 29 %.

10 Conformément à l'article 6, paragraphe 4, de la loi 3296/2004, le taux d'imposition de 35 % antérieurement en vigueur (pour les revenus de 2004) appliqué aux sociétés de capitaux nationales et aux entreprises étrangères a été progressivement abaissé de la manière suivante:

– 32 % pour les revenus acquis en 2005;

– 29 % pour les revenus acquis en 2006;

– 25 % pour les revenus acquis à partir du 1er janvier 2007.

La procédure précontentieuse

Sur la taxation des dividendes

11 Par lettre du 10 avril 2006, la Commission a adressé une mise en demeure à la République hellénique, attirant son attention sur l'éventuelle incompatibilité de certaines dispositions de la législation fiscale hellénique, concernant l'imposition des dividendes d'origine étrangère distribués à des personnes physiques, avec la législation communautaire et l'accord EEE.

12 Par lettre du 9 juin 2006, la République hellénique a exprimé son désaccord avec l'analyse présentée par la Commission dans sa lettre de mise en demeure.

13 Par lettre du 18 octobre 2006, la Commission a émis un avis motivé réfutant les arguments de la République hellénique.

14 La République hellénique a répondu par lettre du 18 décembre 2006.

Sur la taxation des sociétés de personnes

15 Par lettre du 4 juillet 2006, la Commission a adressé une mise en demeure à la République hellénique, dans laquelle elle signalait l'éventuelle incompatibilité de certaines dispositions de la législation fiscale de cet État membre concernant le traitement fiscal en Grèce des sociétés de personnes étrangères avec la législation communautaire et l'accord EEE.

16 La République hellénique a répondu par lettre du 11 septembre 2006, accompagnée d'une note du ministère de l'Économie et des Finances.

17 La Commission a, le 3 janvier 2007, émis un avis motivé, invitant cet État membre à prendre les mesures nécessaires dans un délai de deux mois à compter de la réception dudit avis. Cet avis est demeuré sans réponse.

Sur le recours

Sur le grief relatif à la taxation des dividendes

Argumentation des parties

18 La Commission soutient que les articles 54, paragraphe 1, et 114, paragraphe 1, de la loi 2238/1994 ont pour effet une exonération des dividendes versés par une société hellénique. En revanche, les dividendes perçus de sociétés établies en dehors de la Grèce seraient soumis à l'impôt hellénique sur le revenu au niveau de la personne physique actionnaire. Le bénéficiaire des dividendes aurait droit au crédit d'impôt mais, lorsqu'il s'agit d'un contribuable de la tranche supérieure de revenu, susceptible d'être soumis à un taux d'imposition élevé, par exemple de l'ordre de 40 %, le crédit d'impôt ne supprimerait pas l'obligation fiscale restante en Grèce.

19 Une telle différence de traitement ne serait pas justifiée et serait contraire aux articles 56 CE ainsi que 40 de l'accord EEE et, pour autant que l'actionnaire possède des actions de l'étranger qui lui confèrent la possibilité d'exercer une influence certaine sur les décisions de la société et d'en définir les activités, elle serait contraire aux articles 43 CE et 31 de l'accord EEE.

20 La République hellénique soutient que sa législation ne prévoit pas l'exonération des dividendes des sociétés dont le siège est situé en Grèce, mais uniquement un prélèvement de l'impôt à la source. En ce qui concerne les dividendes d'origine étrangère, un prélèvement à la source ne serait pas possible, ce qui expliquerait que ces dividendes soient soumis à l'impôt en Grèce tout en bénéficiant du crédit d'impôt, afin d'éviter la double imposition, dans l'État d'origine et en Grèce. Compte tenu de la méthode de calcul du revenu imposable après déduction des dépenses sociales prévues par la loi, cela aboutirait à ce que le dividende soit soumis en définitive à un taux d'imposition plus faible que celui pris en considération pour le calcul du crédit d'impôt.

21 Il n'y aurait donc pas un régime fiscal plus avantageux pour les dividendes de sociétés nationales par rapport aux dividendes d'origine étrangère, mais simplement une méthode d'imposition différente. Au contraire, le mode d'imposition des dividendes d'origine étrangère aboutirait, dans plusieurs cas, à leur appliquer un impôt plus faible que si ces dividendes étaient d'origine nationale, ce qui inciterait certains investisseurs à préférer les dividendes d'origine étrangère à ceux d'origine nationale.

Appréciation de la Cour

22 Une législation nationale qui soumet la perception de dividendes à un impôt dont le taux ou le mode de perception dépendent de l'origine, nationale ou non, de ces dividendes, indépendamment de l'ampleur de la participation que l'actionnaire détient dans la société distributrice, est susceptible de relever des articles 56 CE et 40 de l'accord EEE, relatifs à la libre circulation des capitaux, mais aussi, pour autant que cet actionnaire possède des actions dans ladite société qui lui confèrent la possibilité d'exercer une influence certaine sur les décisions de celle-ci et d'en définir les activités, des articles 43 CE et 31 de l'accord EEE, relatifs à la liberté d'établissement (voir, en ce sens, arrêts du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C?374/04, Rec. p. I?11673, points 37 et 38; du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, Rec. p. I?11753, points 36, 80 et 142; du 24 mai 2007, Holböck, C?157/05, Rec. p. I?4051, point 24, ainsi que du 26 mars 2009, Commission/Italie, C?326/07, non encore publié au Recueil, point 36).

23 Ces dispositions s'opposent à ce que les dividendes versés par des sociétés établies dans un État ayant adhéré à l'accord EEE (ci-après un «État de l'EEE-AELE») ou dans un État membre autre que celui de la résidence d'un contribuable soient, sur le plan fiscal, traités de manière moins favorable que ceux versés par des sociétés établies dans ce dernier État (pour la libre circulation des capitaux, voir, en ce sens, arrêts du 6 juin 2000, Verkooijen, C?35/98, Rec. p. I?4071, points 34 à 36, et du 7 septembre 2004, Manninen, C?319/02, Rec. p. I?7477, points 22 à

24; pour la liberté d’établissement, voir, en ce sens, arrêt Test Claimants in the FII Group Litigation, précité, point 46).

24 En l’espèce, l’application des articles 54, paragraphe 1, et 114, paragraphe 1, sous-paragraphes 1 et 2, de la loi 2238/1994 a pour effet une exonération totale des dividendes distribués par les sociétés établies en Grèce. En effet, l’article 114, paragraphe 1, sous-paragraphe 2, de cette loi prévoit que le paiement de l’impôt sur les sociétés entraîne l’épuisement de l’obligation fiscale pour le paiement des bénéfices. Il ne s’agit pas, dès lors, contrairement à ce que soutient la République hellénique, d’un mécanisme de retenue à la source n’excluant pas le prélèvement de l’impôt.

25 En revanche, les dividendes perçus de sociétés établies dans un autre État membre ou dans un État de l’EEE-AELE sont soumis à l’impôt hellénique sur le revenu au niveau de la personne physique actionnaire. Ainsi que l’a exposé la Commission, pour certaines catégories de contribuables, le crédit d’impôt visé à l’article 9, paragraphe 8, sous b), de la loi 2238/1994 ne supprime pas l’obligation fiscale restante en Grèce.

26 Il s’ensuit que la législation fiscale hellénique traite de manière plus favorable les dividendes distribués par les sociétés établies en Grèce que ceux distribués par les sociétés établies dans un autre État membre ou dans un État de l’EEE-AELE, ce qui peut s’avérer moins favorable à l’acquisition de parts dans une société établie dans un tel État que dans une société établie en Grèce.

27 À cet égard, il est sans pertinence que, dans certaines hypothèses, la méthode de calcul du revenu imposable après déduction des dépenses sociales prévues par la loi aboutisse à ce que le dividende soit soumis en définitive à un taux d’imposition plus faible que celui pris en considération pour le calcul du crédit d’impôt.

28 Le traitement fiscal moins favorable des dividendes versés par les sociétés établies dans d’autres États membres ou dans des États de l’EEE-AELE constitue donc une restriction tant à la liberté d’établissement qu’à la libre circulation des capitaux.

29 La République hellénique n’ayant invoqué aucun argument justifiant une telle restriction, il y a lieu de constater que le premier grief est établi.

Sur le grief relatif à la taxation des sociétés de personnes

Argumentation des parties

30 La Commission expose que la différence entre le taux d’imposition applicable aux sociétés de personnes résidentes et celui applicable aux sociétés de personnes non-résidentes constitue une différence de traitement interdite par les articles 43, deuxième alinéa, CE et 31, paragraphe 1, deuxième alinéa, de l’accord EEE.

31 Cette différence de traitement ne serait pas justifiée par la distribution aux principaux associés, par les sociétés nationales, de bénéfices au titre de «rémunération d’entreprise». En effet, selon la Commission, l’imposition au niveau des associés n’entraîne pas nécessairement une charge fiscale plus lourde.

32 Par ailleurs, l’absence de plainte pour traitement fiscal discriminatoire et le fait qu’aucune société de personnes étrangères n’opérerait en Grèce sous forme de succursale ne seraient pas des éléments pertinents. Au contraire, ce dernier élément pourrait constituer la preuve de l’efficacité du traitement fiscal discriminatoire.

33 La République hellénique fait valoir que le taux d’imposition plus élevé applicable aux sociétés de personnes étrangères vise à compenser le fait que la moitié des bénéfices distribués des sociétés de personnes résidentes sont taxés dans le chef de certains associés en tant que rémunération d’entreprise.

34 Elle conteste le fait que la différence de taux puisse dissuader d’exploiter des sociétés de personnes par l’intermédiaire d’un établissement stable en Grèce. En effet, ce ne serait pas tant le taux d’imposition du pays de l’établissement stable qui importerait, mais bien le mode d’imposition et le taux d’imposition dans le pays du siège ainsi que la compensation de l’impôt qui aurait été versé dans le pays de l’établissement stable.

35 La République hellénique souligne que, en tout état de cause, et ainsi que cela résulte de la modification de la loi 2238/94 par la loi 3296/2004, elle mène une politique de réduction progressive des taux d’imposition fiscale applicables aux sociétés de personnes, qu’elles soient étrangères ou résidentes.

Appréciation de la Cour

36 La liberté d’établissement, que l’article 43 CE 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 d’établissement pour ses propres ressortissants, comprend, conformément à l’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 du 29 avril 1999, Royal Bank of Scotland, C?311/97, Rec. p. I?2651, point 23; du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C?307/97, Rec. p. I?6161, point 35; du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Rec. p. I?7995, point 41; du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, Rec. p. I?2107, point 36, ainsi que du 17 janvier 2008, Lammers & Van Cleeff, C?105/07, Rec. p. I?173, point 18).

37 Pour les sociétés, leur «siège», au sens de l’article 48 CE, sert à déterminer, à l’instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l’ordre juridique d’un État. Admettre que l’État membre d’établissement d’une filiale puisse librement appliquer un traitement différent à cette filiale en raison du seul fait que le siège de sa société mère est situé dans un autre État membre viderait l’article 43 CE de son contenu (voir, en ce sens, arrêt Royal Bank of Scotland, précité, point 23). 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, en ce sens, arrêts précités Saint-Gobain ZN, point 35; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, point 37, ainsi que Lammers & Van Cleeff, point 19).

38 En l’espèce, il n’est pas contesté par la République hellénique que le taux d’imposition des sociétés de personnes non-résidentes est supérieur à celui des sociétés résidentes, c’est-à-dire que leur traitement est moins favorable que celui de ces dernières.

39 La législation en cause est donc susceptible de dissuader les sociétés de personnes

établies dans d’autres États membres ou dans des États de l’AELE d’exercer des activités économiques par l’intermédiaire d’un établissement stable en Grèce (voir, en ce sens, s’agissant du traité CE, arrêt du 15 mai 2008, Lidl Belgium, C?414/06, Rec. p. I?3601, point 25, et, s’agissant de l’accord EEE, arrêt du 23 octobre 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C?157/07, non encore publié au Recueil, point 38).

40 S’agissant de l’explication selon laquelle le taux d’imposition plus élevé applicable aux sociétés de personnes étrangères viserait à compenser le fait que la moitié des bénéfices distribués des sociétés de personnes résidentes sont taxés dans le chef de certains associés en tant que rémunération d’entreprise, il suffit de constater qu’elle constitue une reconnaissance, par la République hellénique, de la différence de traitement sans pour autant la justifier. En outre, ainsi que l’a à juste titre relevé la Commission, l’imposition au niveau des associés n’entraîne pas nécessairement une imposition plus lourde.

41 L’argument selon lequel la différence de taux ne produirait pas d’effet dissuasif sur l’exploitation de sociétés de personnes par l’intermédiaire d’un établissement stable en Grèce n’est pas pertinent en l’espèce, dès lors que la législation hellénique comporte une différence de traitement non justifiée de situations comparables et ne différant qu’en raison du lieu d’établissement de la société.

42 Quant à la politique de réduction progressive des taux d’imposition fiscale applicables aux sociétés de personnes, qu’elles soient étrangères ou résidentes, elle n’entraîne pas nécessairement la suppression de la différence de traitement entre les sociétés étrangères et résidentes. En tout état de cause, cette différence de traitement existait toujours à l’expiration du délai fixé dans l’avis motivé.

43 Il résulte de ces éléments que le régime fiscal mis en place par la législation hellénique en cause constitue une restriction à la liberté d’établissement contraire aux articles 43 CE et 31 de l’accord EEE.

44 La République hellénique n’ayant invoqué aucun argument justifiant une telle restriction, il y a lieu de constater que le second grief est également établi.

Sur les dépens

45 Aux termes de l’article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s’il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République hellénique et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

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

1) **En appliquant aux dividendes d’origine étrangère un système fiscal moins favorable qu’aux dividendes d’origine nationale, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 43 CE et 56 CE ainsi que des articles correspondants de l’accord sur l’Espace économique européen, du 2 mai 1992, à savoir les articles 31 et 40 de celui-ci.**

En maintenant en vigueur les dispositions du code de l'impôt sur le revenu (loi 2238/1994, telle que modifiée par la loi 3296/2004), par lequel les sociétés de personnes étrangères sont plus lourdement imposées en Grèce que les sociétés de personnes nationales, la République hellénique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 43 CE et 31 de l'accord sur l'Espace économique européen.

2) **La République hellénique est condamnée aux dépens.**

Signatures

* Langue de procédure: le grec.