



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

22 septembre 2022*

« Renvoi préjudiciel – Liberté d'établissement – Articles 49 et 54 TFUE – Déduction des pertes définitives subies par un établissement stable non-résident – État ayant renoncé à son pouvoir d'imposition en vertu d'une convention préventive de double imposition – Comparabilité des situations »

Dans l'affaire C-538/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décision du 6 novembre 2019, parvenue à la Cour le 21 octobre 2020, dans la procédure

Finanzamt B

contre

W AG,

en présence de :

Bundesministerium der Finanzen,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. C. Lycourgos, président de chambre, MM. S. Rodin, J.-C. Bonichot (rapporteur), M^{mes} L. S. Rossi et O. Spineanu-Matei, juges,

avocat général : M. A. M. Collins,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour W AG, par M^e P. Dodos, Rechtsanwalt,
- pour le gouvernement allemand, par MM. R. Kanitz et J. Möller, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : l'allemand.

- pour le gouvernement français, par M^{me} E. de Moustier et M. E. Toutain, en qualité d'agents,
 - pour le gouvernement finlandais, par M. S. Hartikainen, M^{mes} A. Laine et H. Leppo, en qualité d'agents,
 - pour la Commission européenne, par MM. W. Roels et V. Uher, en qualité d'agents,
- ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 mars 2022,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur les articles 49 et 54 TFUE.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt B (bureau des impôts B, Allemagne) à W AG, société anonyme établie en Allemagne, au sujet du refus du premier de prendre en compte, pour le calcul de l'impôt dû par cette société dans cet État membre au titre de l'année 2007, les pertes subies par un établissement stable de cette dernière situé au Royaume-Uni et fermé au cours de la même année.

Le cadre juridique

Le droit allemand

- 3 L'article 1^{er} du Körperschaftsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les sociétés), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le « KStG »), dispose :

« 1) Sont intégralement assujettis à l'impôt sur les sociétés, les personnes morales, les associations de personnes et actifs suivants dont le siège de direction ou le siège social sont établis sur le territoire national :

1. les sociétés de capitaux (en particulier les sociétés européennes, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée) ;

[...]

2) L'assujettissement intégral à l'impôt sur les sociétés s'applique à l'ensemble des revenus.

[...] »
- 4 L'article 8, paragraphe 2, du KStG prévoit que tous les revenus d'un contribuable intégralement assujetti, au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 à 3, sont considérés comme résultant d'une activité industrielle ou commerciale.

La convention préventive de double imposition

- 5 L'article III, paragraphe 1, de la convention du 26 novembre 1964 entre la République fédérale d'Allemagne et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, relative à l'élimination de la double imposition et à la prévention de l'évasion fiscale, telle que modifiée par avenant du 23 mars 1970 (BGBl. 1966 II, p. 359 ; BGBl. 1967 II, p. 828, et BGBl. 1971 II, p. 46) (ci-après le « DBA »), stipule :

« Les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise d'un des territoires ne sont imposables que dans ce territoire, à moins que l'entreprise n'exerce, dans l'autre territoire, une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce, dans l'autre territoire, une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable, les bénéfices sont imposables dans l'autre territoire, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable. »

- 6 L'article XVIII, paragraphe 2, du DBA prévoit :

« L'impôt est établi comme suit pour les personnes résidant en République fédérale d'Allemagne :

- a) sont exclus de l'assiette de l'impôt dans la République fédérale les revenus de sources et d'éléments de patrimoine situés au Royaume-Uni qui peuvent être imposés au Royaume-Uni en vertu de la présente Convention [...] ; les bénéfices visés à l'article VIII, paragraphe 1, ne sont toutefois exclus que s'ils sont soumis à l'impôt au Royaume-Uni. La République fédérale se réserve toutefois le droit de faire entrer en ligne de compte, aux fins du calcul du taux d'imposition, les éléments de revenu ou de patrimoine ainsi exclus de l'assiette de l'impôt.

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 7 W, société anonyme ayant son siège social et son siège de direction en Allemagne, exploite une banque de négociation de valeurs mobilières. Au mois d'août 2004, W a ouvert une succursale au Royaume-Uni. Cette dernière n'ayant pas réalisé de bénéfices, W a procédé à sa fermeture au cours du premier semestre de l'année 2007, de sorte que les pertes subies par cet établissement n'ont pu être reportées au Royaume-Uni à des fins fiscales.
- 8 Le bureau des impôts B ayant refusé de tenir compte de ces pertes pour la fixation du montant dû par W en Allemagne au titre de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle au titre de l'exercice fiscal 2007, cette société a introduit un recours devant le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse, Allemagne). Par jugement du 4 septembre 2018, cette juridiction a accueilli ce recours.
- 9 Le bureau des impôts B a formé un pourvoi en *Revision* contre ce jugement devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), la juridiction de renvoi.
- 10 Cette juridiction relève que, si W est assujettie en Allemagne à l'impôt sur les sociétés au titre de l'ensemble de ses revenus, conformément à l'article 1^{er}, paragraphes 1 et 2, du KStG, les pertes subies par son établissement stable au Royaume-Uni sont exclues de la base de calcul de son impôt sur les sociétés en vertu de l'article XVIII, paragraphe 2, du DBA, qui exonère d'impôt sur

les sociétés les résultats étrangers. Elle fait observer qu'il en va de même en ce qui concerne la taxe professionnelle, les dispositions du *Gewerbesteuer*gesetz (loi sur la taxe professionnelle) renvoyant à la détermination des bénéficiaires soumis à l'impôt sur les sociétés pour le calcul de l'assiette de cette taxe. Ces éléments devraient conduire à faire droit au pourvoi.

- 11 Toutefois, la juridiction de renvoi se demande si les pertes subies par l'établissement stable de W au Royaume-Uni ne devraient pas être prises en compte pour le calcul de l'imposition due par cette société en Allemagne en vertu de la liberté d'établissement. En effet, selon elle, la jurisprudence de la Cour, issue en dernier lieu de l'arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), n'apporterait pas de réponse claire à cette question dans le cas particulier où l'exonération du résultat étranger est prévue par une convention préventive de double imposition. En cas de réponse affirmative à cette question, elle se demande également à quelles conditions des pertes subies par l'établissement stable étranger doivent être regardées comme « définitives », au sens de cette jurisprudence, comment doit être déterminé le montant de ces pertes et si l'obligation de les prendre en compte vaut aussi en matière de taxe professionnelle.
- 12 C'est dans ce contexte que le *Bundesfinanzhof* (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
 - « 1) Les articles 43 et 48 [CE], correspondant aujourd'hui aux articles 49 et 54 [TFUE], lus conjointement, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à des dispositions du droit d'un État membre qui empêchent une société résidente de déduire de son bénéfice imposable les pertes subies par un établissement stable situé dans un autre État membre lorsque, d'une part, cette société a épuisé toutes les possibilités de déduction de ces pertes que lui offre le droit de l'État membre dans lequel est situé cet établissement stable et, d'autre part, qu'elle ne réalise plus de recettes par l'intermédiaire de cet établissement stable, de sorte qu'il n'y a plus aucune possibilité de prise en compte des pertes dans cet État membre (pertes "définitives"), y compris dans le cas où les dispositions en question portent sur l'exonération des bénéficiaires et des pertes en vertu d'une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition conclue par les deux États membres ?
 - 2) Dans l'hypothèse où la première question appellerait une réponse affirmative : les articles 43 et 48 [CE], lus conjointement (correspondant aujourd'hui aux articles 49 et 54 [TFUE], lus conjointement), doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent également aux dispositions de la loi sur la taxe professionnelle qui interdisent à une société résidente de déduire de son bénéfice d'exploitation imposable les pertes "définitives", telles que définies à la première question, d'un établissement stable situé dans un autre État membre ?
 - 3) Dans l'hypothèse où la première question appellerait une réponse affirmative, peut-il y avoir, en cas de fermeture de l'établissement stable situé dans l'autre État membre, des pertes "définitives" telles que définies à la première question, s'il existe la possibilité au moins théorique que la société rouvre, dans l'État membre en question, un établissement stable sur les bénéfices duquel les pertes passées pourraient éventuellement être imputées ?
 - 4) En cas de réponse affirmative à la première et à la troisième question : des pertes de l'établissement stable qui, en vertu du droit de l'État dans lequel celui-ci est situé, pouvaient être reportées au moins une fois sur une période d'imposition suivante peuvent-elles également être considérées comme étant des pertes "définitives", telles que définies à la première question, devant être prises en compte par l'État du siège de la maison mère ?

- 5) En cas de réponse affirmative aux première et troisième questions, l'obligation de tenir compte des pertes « définitives » transfrontalières est-elle limitée au montant auquel la société aurait pu chiffrer lesdites pertes dans l'État de situation de l'établissement stable si leur prise en compte n'y avait pas été exclue ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 13 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande à la Cour, en substance, si les articles 49 et 54 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à un régime fiscal d'un État membre en vertu duquel une société résidente de celui-ci ne peut pas déduire de son bénéfice imposable les pertes définitives subies par son établissement stable situé dans un autre État membre dans le cas où l'État membre de résidence a renoncé à son pouvoir d'imposer les résultats de cet établissement stable en vertu d'une convention préventive de double imposition.
- 14 Selon la jurisprudence constante de la Cour, la liberté d'établissement garantie aux articles 49 et 54 TFUE comprend, pour les sociétés constituées conformément à la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union européenne, le droit d'exercer leur activité dans d'autres États membres par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, point 15).
- 15 Même si, selon leur libellé, les dispositions du droit de l'Union relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre d'un de ses ressortissants ou d'une société constituée conformément à sa législation. Ces considérations sont également valables lorsque, comme en l'occurrence, une société établie dans un État membre opère dans un autre État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable (voir, en ce sens, arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, points 16 et 17 ainsi que jurisprudence citée).
- 16 En l'occurrence, il ressort de la demande de décision préjudicielle que, en vertu de l'article 1^{er}, paragraphes 1 et 2, du KStG, les sociétés ayant leur siège de direction ou leur siège social en Allemagne sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de leurs revenus. Toutefois, conformément aux stipulations du DBA, dans le cas où une société ayant son siège de direction ou son siège social en Allemagne exerce, au Royaume-Uni, une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable, les bénéfices imputables à cet établissement stable sont exclus de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par cette société en Allemagne, sans préjudice de la possibilité pour cet État membre de les prendre en compte pour le calcul du taux de l'imposition, à la condition qu'ils soient soumis à l'impôt au Royaume-Uni. Il en va de même, symétriquement, des pertes imputables à un tel établissement stable.
- 17 Dans une telle configuration, les sociétés résidentes bénéficient, pour la détermination de leur revenu imposable, d'un avantage fiscal consistant à leur permettre de prendre en compte les pertes subies par un établissement stable résident. Exclure cette possibilité s'agissant des pertes subies par un établissement stable situé dans un autre État membre institue une différence de

traitement qui est susceptible de dissuader une société résidente d'exercer ses activités par l'intermédiaire d'un tel établissement stable (voir, en ce sens, arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, points 18 et 19 ainsi que jurisprudence citée).

- 18 Une telle différence de traitement n'est admissible que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général et proportionnée à celle-ci (voir, en ce sens, arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, point 20 ainsi que jurisprudence citée).
- 19 Il ressort de la jurisprudence de la Cour que la comparabilité d'une situation interne avec une situation transfrontalière doit être examinée en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause (arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, point 32 ainsi que jurisprudence citée).
- 20 S'agissant des mesures prévues par un État membre afin de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices d'une société résidente, les sociétés qui détiennent un établissement stable situé dans un autre État membre ne se trouvent pas, en principe, dans une situation comparable à celle des sociétés possédant un établissement stable résident (voir, en ce sens, arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, point 37 ainsi que jurisprudence citée).
- 21 Il en va autrement lorsque la législation fiscale nationale assimile elle-même ces deux catégories d'établissement aux fins de la prise en compte des pertes et des bénéfices réalisés par eux (voir, en ce sens, arrêts du 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 24, et du 17 décembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, point 28).
- 22 En revanche, lorsque l'État membre de résidence d'une société a renoncé, en vertu d'une convention préventive de double imposition, à exercer son pouvoir d'imposition sur les résultats de l'établissement stable non-résident de cette société, situé dans un autre État membre, la situation d'une société résidente détenant un tel établissement stable n'est pas comparable à celle d'une société résidente détenant un établissement stable résident au regard des mesures prises par le premier État membre en vue de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices et, symétriquement, la double déduction des pertes dans le chef des sociétés résidentes (voir, en ce sens, arrêts du 17 décembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, point 65).
- 23 Or, l'arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), auquel se réfère la juridiction de renvoi, n'a pas remis en cause cette conclusion.
- 24 Certes, dans cet arrêt, la Cour a jugé, s'agissant des pertes attribuables à un établissement stable non-résident qui avait cessé toute activité et dont les pertes n'avaient pas pu et ne pouvaient plus être déduites de son bénéfice imposable dans l'État membre dans lequel il exerçait son activité, que la situation d'une société résidente détenant un tel établissement n'était pas différente de celle d'une société résidente détenant un établissement stable résident, au regard de l'objectif de prévention de la double déduction des pertes. Elle a ajouté que la capacité contributive d'une société détenant un établissement stable non-résident ayant subi des pertes définitives est affectée de la même manière que celle d'une société dont l'établissement stable résident a subi des pertes, de sorte que les deux situations sont comparables à cet égard (arrêt du 12 juin 2018, *Bevola et Jens W. Trock*, C 650/16, EU:C:2018:424, points 38 et 39).

- 25 Toutefois, dans cette affaire, l'État membre de résidence de la société qui demandait la prise en compte des pertes définitives subies par son établissement stable non-résident n'avait pas renoncé, au moyen d'une convention préventive de double imposition, à son pouvoir d'imposer les résultats de cet établissement. Il avait en effet décidé, unilatéralement, sauf en cas d'option, par la société en cause, pour un régime d'intégration fiscale internationale, de ne pas prendre en compte les bénéfices réalisés et les pertes subies par des établissements stables non-résidents de sociétés résidentes, alors que cet État membre aurait été compétent pour le faire, ce qui est différent.
- 26 En l'occurrence, il ressort de la demande de décision préjudicielle que la République fédérale d'Allemagne a, en vertu du DBA, renoncé à son pouvoir d'imposer les bénéfices réalisés par des établissements stables situés au Royaume-Uni par l'intermédiaire desquels ses sociétés résidentes exercent une activité industrielle ou commerciale. Il en va de même, symétriquement, de la prise en compte des pertes enregistrées par ces établissements.
- 27 Dès lors que, en vertu d'une convention préventive de double imposition, la République fédérale d'Allemagne a renoncé à son pouvoir d'imposition sur les bénéfices réalisés et les pertes subies par un tel établissement stable situé dans un autre État membre, une société résidente détenant un tel établissement ne se trouve pas dans une situation comparable à celle d'une société résidente qui détient un établissement stable situé en Allemagne au regard de l'objectif consistant à prévenir ou à atténuer la double imposition des bénéfices et, symétriquement, la double prise en compte des pertes.
- 28 Par suite, dans une situation telle que celle en cause au principal, aucune restriction à la liberté d'établissement garantie aux articles 49 et 54 TFUE ne saurait être constatée.
- 29 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que les articles 49 et 54 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à un régime fiscal d'un État membre en vertu duquel une société résidente de celui-ci ne peut déduire de son bénéfice imposable les pertes définitives subies par son établissement stable situé dans un autre État membre dans le cas où l'État membre de résidence a renoncé à son pouvoir d'imposer les résultats de cet établissement stable en vertu d'une convention préventive de double imposition.

Sur les deuxième à cinquième questions

- 30 Compte tenu de la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième à cinquième questions.

Sur les dépens

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

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

Les articles 49 et 54 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à un régime fiscal d'un État membre en vertu duquel une société résidente de celui-ci ne peut

déduire de son bénéfice imposable les pertes définitives subies par son établissement stable situé dans un autre État membre dans le cas où l'État membre de résidence a renoncé à son pouvoir d'imposer les résultats de cet établissement stable en vertu d'une convention préventive de double imposition.

Signatures