ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

14 décembre 2000 *

Dans l'affaire C-141/99,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Hof van Beroep te Gent (Belgique) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID)

et

Belgische Staat,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE),

* Langue de procédure: le néerlandais.

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. C. Gulmann (rapporteur), président de chambre, V. Skouris et J.-P. Puissochet, juges,

avocat général: M. S. Alber,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID), par M[e] F. Marck, avocat au barreau d'Anvers,

— pour le gouvernement belge, par M. P. Rietjens, directeur général au service juridique du ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au développement, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M[me] H. Michard et M. H. Speyart, membres du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du gouvernement belge, représenté par M[e] B. van de Walle de Ghelcke, avocat au barreau de Bruxelles, et de la Commission, représentée par M. H. Speyart, à l'audience du 13 avril 2000,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 8 juin 2000,

rend le présent

Arrêt

1 Par arrêt du 13 avril 1999, parvenu à la Cour le 21 avril suivant, le Hof van Beroep te Gent a posé, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (ci-après « AMID ») au Belgische Staat (État belge) au sujet du refus de ce dernier d'accorder à AMID la déduction fiscale des pertes subies par son établissement belge durant l'exercice comptable antérieur des bénéfices réalisés par ce même établissement durant l'exercice comptable ultérieur, au motif que ces pertes auraient dû être imputées sur les bénéfices réalisés par son établissement luxembourgeois durant l'exercice comptable antérieur.

Le cadre juridique national

3 Selon l'article 114 du code belge des impôts sur les revenus, tel que coordonné par l'arrêté royal, du 26 février 1964, portant coordination des dispositions légales en matière d'impôts sur les revenus (*Moniteur Belge* du 10 avril 1964, p. 3809, ci-après le « CIR de 1964 »), des bénéfices de la période imposable sont déduites les pertes professionnelles subies au cours des cinq périodes imposables antérieures.

4 L'article 66 de l'arrêté royal, du 4 mars 1965, d'exécution du CIR de 1964 (*Moniteur belge* du 30 avril 1965, p. 4722, ci-après l'« arrêté royal d'exécution du CIR de 1964 ») dispose:

« Le montant total des bénéfices déterminés conformément à l'article 65 est éventuellement ventilé, suivant leur provenance, en

1° bénéfices réalisés en Belgique, ci-après dénommés 'bénéfices belges';

2° bénéfices réalisés à l'étranger pour lesquels l'impôt est réduit, ci-après dénommés 'bénéfices imposables au taux réduit';

3° bénéfices réalisés à l'étranger et exonérés d'impôt en vertu de conventions préventives de doubles impositions, ci-après dénommés 'bénéfices exonérés par convention'.

Avant que cette ventilation soit opérée, les pertes éventuellement éprouvées pendant la période imposable, dans un ou plusieurs établissements dont la société dispose en Belgique et à l'étranger, sont imputées successivement sur le montant total des bénéfices des autres établissements dans l'ordre indiqué ci-après:

a) les pertes éprouvées dans un pays pour lequel les bénéfices sont exonérés par convention: par priorité sur les bénéfices exonérés par convention et, en cas d'insuffisance de ceux-ci, sur les bénéfices imposables au taux réduit et ensuite sur les bénéfices belges;

b) les pertes éprouvées dans un pays pour lequel les bénéfices sont imposables au taux réduit: par priorité sur les bénéfices imposables au taux réduit, et, en cas d'insuffisance de ceux-ci, sur les bénéfices exonérés par convention et ensuite sur les bénéfices belges;

c) les pertes éprouvées en Belgique: par priorité sur les bénéfices belges et, en cas d'insuffisance de ceux-ci, sur les bénéfices imposables au taux réduit et ensuite sur les bénéfices exonérés par convention.»

5 Aux termes de l'article 69 de l'arrêté royal d'exécution du CIR de 1964, les pertes professionnelles antérieures visées à l'article 114 du CIR de 1964 sont déduites dans la mesure où elles n'ont pas pu être déduites antérieurement ou n'ont pas été couvertes auparavant par des bénéfices exonérés par convention.

6 Le royaume de Belgique a conclu avec tous les autres États membres des conventions bilatérales en vue d'éviter les doubles impositions. Toutes ces conventions sont calquées sur un modèle établi par l'Organisation de coopération et de développement économiques. La convention entre le royaume de Belgique et le grand-duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions (ci-après la «convention») a été conclue le 17 septembre 1970.

7 Selon l'article 7 de la convention, «[l]es bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État, mais

uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable». Aux termes de l'article 5, paragraphe 2, point 3, de la convention, l'expression «établissement stable» vise notamment un bureau ou une succursale.

8 D'après l'article 23, paragraphe 2, point 1, de la convention, les revenus provenant du Luxembourg, qui sont imposables dans cet État en vertu de la convention, sont exemptés d'impôts en Belgique.

Le litige au principal

9 AMID est une société anonyme de droit belge qui a son siège et son domicile fiscal en Belgique. Cette société possède en outre un établissement stable au grand-duché de Luxembourg. En vertu de la convention, les revenus de AMID provenant de son établissement stable à Luxembourg sont exonérés d'impôts en Belgique.

10 Au cours de l'exercice comptable de 1981, AMID a enregistré en Belgique une perte de 2 126 926 BEF, alors que sa succursale luxembourgeoise a généré au cours du même exercice un bénéfice de 3 541 118 LUF.

11 La compensation de la perte belge avec le bénéfice luxembourgeois n'étant pas possible dans le cadre de l'impôt luxembourgeois des sociétés, AMID a donc, dans sa déclaration à l'impôt belge des sociétés pour l'exercice comptable de 1982, porté sa perte belge de 1981 en déduction de ses bénéfices belges de 1982.

12 L'administration belge des contributions directes a rejeté cette déduction par avis de rectification au motif que, en l'occurrence, la perte belge de 1981 aurait dû, conformément à l'article 66, deuxième alinéa, sous c), de l'arrêté royal d'exécution du CIR de 1964, être imputée sur les bénéfices enregistrés la même année au Luxembourg, de telle sorte que, compte tenu de l'article 69 de l'arrêté royal d'exécution du CIR de 1964, elle ne pouvait être déduite des bénéfices belges de 1982.

13 Le 8 mars 1985, AMID a introduit une réclamation contre l'avis d'imposition du 8 octobre 1984 qui avait fait suite à l'avis de rectification. Cette réclamation ayant été rejetée par le directeur régional des contributions directes le 11 juillet 1990, AMID a introduit un recours contre cette décision de rejet auprès du Hof van Beroep te Gent.

14 Au cours de la procédure devant cette juridiction, AMID a fait valoir que les dispositions appliquées à son égard étaient incompatibles avec la convention et que, par ailleurs, elles désavantageaient, en violation du traité CE, les sociétés ayant des succursales à l'étranger par rapport aux sociétés n'ayant des succursales qu'en Belgique.

15 Le Hof van Beroep te Gent a estimé que l'avis d'imposition litigieux dans l'espèce au principal était conforme à la convention. Il a cependant constaté que AMID avait été soumise à l'impôt des sociétés sur les bénéfices réalisés tant en Belgique que dans son établissement stable luxembourgeois, sans jamais pouvoir déduire du bénéfice imposable les pertes subies en Belgique en 1981. Or, si AMID avait eu sa succursale non pas au Luxembourg mais en Belgique, les pertes subies par cette société en Belgique en 1981 auraient pu être déduites de son revenu imposable. La juridiction belge a estimé qu'il convenait de se demander si la réglementation

fiscale belge n'entravait pas de la sorte la liberté d'établissement garantie par le traité CE.

16 Dans ces conditions, le Hof van Beroep te Gent a décidé de surseoir à statuer jusqu'à ce que la Cour se soit prononcée sur la question préjudicielle suivante:

«L'article 52 du traité du 25 mars 1957 instituant la Communauté européenne fait-il obstacle à la législation d'un État membre aux termes de laquelle, pour les avis d'imposition à l'impôt des sociétés, la perte professionnelle subie dans cet État membre par une société de cet État membre au cours d'une période imposable antérieure ne peut être déduite du bénéfice de cette société afférent à une période imposable ultérieure que dans la mesure où cette perte professionnelle ne peut pas être imputée sur le bénéfice afférent à cette période imposable antérieure d'un établissement stable que cette société a dans un autre État membre et que cela a pour effet que la perte professionnelle ainsi imputée ne peut pas être déduite, ni dans cet État membre ni dans l'autre État membre, du revenu imposable de cette société pour l'avis d'imposition à l'impôt des sociétés, alors que, si l'établissement stable se trouvait dans le même État membre que la société, lesdites pertes professionnelles pourraient bel et bien être déduites du revenu imposable de cette société?»

Sur la question préjudicielle

17 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 52 du traité s'oppose à une réglementation d'un État membre en vertu de laquelle une société de droit national, ayant son siège dans cet État membre, ne peut déduire du bénéfice imposable d'une année, au titre de l'impôt sur les sociétés, une perte subie l'année précédente, qu'à la condition que cette perte n'ait pas pu être imputée sur le bénéfice réalisé, au cours de la même année antérieure, par un de ses établissements stables situé dans un autre État membre, dans la mesure où une perte ainsi imputée ne peut être déduite du revenu imposable dans aucun des États

membres concernés, alors qu'elle serait déductible si les établissements de ladite société étaient situés exclusivement dans l'État membre où elle a son siège.

18 La Commission a mis en doute, dans ses observations, la conformité avec la convention des dispositions belges appliquées dans le cas de l'espèce au principal. Il n'y a cependant pas lieu de répondre sur ce point, dès lors que la juridiction de renvoi n'a posé aucune question à cet égard (voir, notamment, arrêt du 16 septembre 1999, WWF e.a., C-435/97, Rec. p. I-5613, point 29) et que, en tout état de cause, la Cour n'est pas compétente dans le cadre de l'article 177 du traité pour statuer sur l'interprétation de dispositions autres que celles de droit communautaire (voir, notamment, ordonnance du 12 novembre 1998, Hartmann, C-162/98, Rec. p. I-7083, points 8, 9, 11 et 12).

19 Cela dit, il échet de rappeler que, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire (voir, notamment, arrêts du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, point 21; du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 19, et du 6 juin 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, point 32).

20 En outre, selon une jurisprudence constante, la liberté d'établissement, que l'article 52 du traité reconnaît aux ressortissants des États membres et qui comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et leur exercice 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 58 du traité CE (devenu article 48 CE), pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une succursale ou agence. Pour les sociétés, il importe de relever dans ce contexte que leur siège au sens susdit sert à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État (voir, notamment, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83,

Rec. p. 273, point 18; du 13 juillet 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec. p. I-4017, point 13, et ICI, précité, point 20).

21 Il importe enfin de préciser que, même si, selon leur libellé, les dispositions relatives à la liberté d'établissement visent notamment à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre d'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation, répondant, par ailleurs, à la définition de l'article 58 du traité (voir, notamment, arrêts du 27 septembre 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, Rec. p. 5483, point 16, et du 18 novembre 1999, x et Y, C-200/98, Rec. p. I-8261, point 26).

22 Il y a lieu de constater que, s'agissant du calcul du revenu imposable des sociétés, la réglementation de l'État membre en cause au principal limite, pour les sociétés de droit national y ayant leur siège et ayant fait usage de leur droit de libre établissement afin de créer des succursales dans d'autres États membres, la possibilité de reporter les pertes subies dans l'État membre d'origine au cours d'une période imposable antérieure lorsque ces sociétés ont, durant cette même période imposable, réalisé des bénéfices dans un autre État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable, alors que la compensation de ces mêmes pertes serait possible si les établissements desdites sociétés étaient situés exclusivement dans l'État membre d'origine.

23 La réglementation de cet État membre instaure donc, par le jeu de l'imputation des pertes domestiques sur les bénéfices exonérés par convention, un traitement fiscal différencié entre les sociétés de droit national n'ayant des établissements que sur le territoire national et celles ayant des établissements dans un autre État membre. En effet, lorsque de telles sociétés ont un établissement stable dans un État membre autre que celui d'origine et qu'une convention préventive de double imposition lie les deux États, ces sociétés risquent, ainsi que le reconnaît le gouvernement belge lui-même, de subir un désavantage fiscal dont elles n'auraient pas à pâtir si tous leurs établissements se trouvaient dans l'État membre d'origine.

24 Selon le gouvernement belge, la réglementation en cause au principal ne constitue pas une entrave contraire à l'article 52 du traité. En effet, cette réglementation devrait être appréciée dans son contexte global. Ce gouvernement expose que, s'il est exact que la situation spécifique soumise à l'appréciation de la juridiction de renvoi se traduit par un désavantage pour AMID, il est également exact que, à supposer que cette même entreprise fasse des bénéfices en Belgique et que l'établissement situé au Luxembourg fasse une perte, la base imposable de l'entreprise en Belgique serait diminuée; cette perte pourrait de surcroît être imputée au Luxembourg sur les bénéfices qui y seraient ultérieurement réalisés. Dans cette hypothèse, la position de ladite entreprise serait meilleure que celle des entreprises sans établissement étranger. Ainsi, l'article 66 de l'arrêté royal d'exécution du CIR de 1964 aurait mis en place, pour répondre à la complexité occasionnée par les nombreuses situations dans lesquelles peuvent se trouver les entreprises au regard de la réglementation fiscale, un système d'imputation des pertes efficace, au risque de désavantager dans certains cas et de favoriser dans d'autres cas une société belge dont l'un ou plusieurs des établissements se trouvent dans d'autres États membres. En réalité, ce système n'influencerait pas le choix des entreprises de créer ou non un établissement étranger. Compte tenu du fait que, au moment où une entreprise décide d'ouvrir un établissement stable dans un autre État membre, elle ne sait pas si elle fera durablement des pertes ou des bénéfices et que, de surcroît, elle ne sait certainement pas si les pertes se situeront dans le nouvel établissement stable ou dans le siège principal, ledit système ne créerait pas d'entrave contraire au traité.

25 Le gouvernement belge fait valoir par ailleurs que, en l'espèce, les entreprises belges qui ont un établissement stable à l'étranger ne se trouvent pas dans la même situation que les entreprises qui ont concentré toutes leurs opérations en Belgique. Ces dernières verraient l'ensemble de leur revenu calculé de manière globale et imposé au taux applicable en Belgique. Les sociétés belges ayant des établissements étrangers seraient imposées, pour les revenus de ces derniers, conformément aux dispositions fiscales de l'État membre où ces établissements sont situés, sous réserve des dispositions des conventions préventives de la double imposition. Le gouvernement belge soutient que, du point de vue de leur traitement fiscal, les deux catégories d'entreprises se trouveront toujours dans une situation différente, en sorte que l'application d'un régime aboutissant à des résultats différents ne constitue pas nécessairement une discrimination.

26 Ces arguments ne sauraient être accueillis.

27 À supposer même que le régime fiscal belge soit le plus souvent favorable aux sociétés ayant des établissements à l'étranger, il n'empêche que, lorsque ce régime s'avère désavantageux pour lesdites sociétés, il aboutit à une inégalité de traitement par rapport aux sociétés n'ayant pas d'établissements hors de Belgique et crée ainsi une entrave à la liberté d'établissement garantie par l'article 52 du traité (voir, en ce sens, arrêt Commission/France, précité, point 21).

28 S'agissant de l'argument fondé sur les différences entre les sociétés belges ayant un établissement stable à l'étranger et celles n'en ayant pas, il convient de constater que les différences évoquées par le gouvernement belge ne sauraient aucunement expliquer pourquoi les premières ne peuvent pas, aux fins de la déduction des pertes, être traitées de la même façon que les secondes.

29 En effet, une société belge qui, n'ayant pas d'établissements hors de Belgique, subit une perte durant un exercice donné se trouve, aux fins de l'imposition, dans une situation comparable à celle d'une société belge qui, ayant un établissement au Luxembourg, subit une perte en Belgique et réalise un bénéfice au Luxembourg durant ce même exercice.

30 Dès lors que n'est pas établie une différence de situation objective, une différence de traitement en ce qui concerne la déduction des pertes lors du calcul du revenu imposable des sociétés ne saurait être admise.

31 En l'absence de justification, cette différence de traitement est contraire aux dispositions du traité CE relatives à la liberté d'établissement.

32 À cet égard, force est de constater que le gouvernement belge n'a pas tenté de justifier, par d'autres motifs que celui indiqué au point 25 du présent arrêt, cette différence de traitement au regard des dispositions du traité sur la liberté d'établissement.

33 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que l'article 52 du traité s'oppose à une réglementation d'un État membre en vertu de laquelle une société de droit national, ayant son siège dans cet État membre, ne peut déduire du bénéfice imposable d'une année, au titre de l'impôt sur les sociétés, une perte subie l'année précédente, qu'à la condition que cette perte n'ait pas pu être imputée sur le bénéfice réalisé, au cours de la même année antérieure, par un de ses établissements stables situé dans un autre État membre, dans la mesure où une perte ainsi imputée ne peut être déduite du revenu imposable dans aucun des États membres concernés, alors qu'elle serait déductible si les établissements de ladite société étaient situés exclusivement dans l'État membre où elle a son siège.

Sur les dépens

34 Les frais exposés par le gouvernement belge et 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.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Hof van Beroep te Gent, par arrêt du 13 avril 1999, dit pour droit:

L'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) s'oppose à une réglementation d'un État membre en vertu de laquelle une société de droit national, ayant son siège dans cet État membre, ne peut déduire du bénéfice imposable d'une année, au titre de l'impôt sur les sociétés, une perte subie l'année précédente, qu'à la condition que cette perte n'ait pas pu être imputée sur le bénéfice réalisé, au cours de la même année antérieure, par un de ses établissements stables situé dans un autre État membre, dans la mesure où une perte ainsi imputée ne peut être déduite du revenu imposable dans aucun des États membres concernés, alors qu'elle serait déductible si les établissements de ladite société étaient situés exclusivement dans l'État membre où elle a son siège.

Gulmann Skouris Puissochet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 14 décembre 2000.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

C. Gulmann