Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

16 avril 2015 *

«Manquement d'État — Législation fiscale — Report de l'imposition de plus-values issues de la cession à titre onéreux de certains biens d'investissement — Recouvrement de l'impôt — Liberté d'établissement — Article 49 TFUE — Article 31 de l'accord EEE — Différence de traitement entre établissements stables situés sur le territoire d'un État membre et établissements stables situés sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen — Proportionnalité»

Dans l'affaire C-591/13,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 20 novembre 2013,

Commission européenne, représentée par MM. W. Mölls et W. Roels, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République fédérale d'Allemagne, représentée par M. T. Henze et M^me^ K. Petersen, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, M. A. Ó Caoimh, M^me^ C. Toader, MM. E. Jarašiūnas et C. G. Fernlund (rapporteur), juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 26 novembre 2014,

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

rend le présent

* Langue de procédure: l'allemand.

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en adoptant et en maintenant en vigueur des dispositions prévoyant que l'imposition des plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de certains biens d'investissement (ci-après les «biens remplacés») est reportée, au moyen du «transfert» de ces plus-values vers des biens d'investissement nouvellement acquis ou nouvellement produits (ci-après les «biens de remplacement»), jusqu'à la cession de ces derniers biens, à condition toutefois que ceux-ci fassent partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire national, alors qu'un tel report est impossible lorsque ces biens font partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE»), la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 TFUE et 31 de cet accord.

Le cadre juridique

2 L'article 6b de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz, ci-après l'«EStG») dispose à ses paragraphes 1 à 4:

«(1) Les assujettis qui cèdent

des terrains,

des végétaux qui poussent sur le terrain avec le terrain y afférent, lorsque lesdits végétaux font partie d'une exploitation agricole ou forestière,

des bâtiments ou des bateaux destinés à la navigation intérieure

peuvent, durant l'exercice au cours duquel a eu lieu la cession, porter un montant équivalant au maximum à la plus-value réalisée lors de la cession en déduction des frais d'acquisition ou de production des biens économiques visés à la deuxième phrase, qui ont été acquis ou produits durant l'exercice correspondant à la cession ou durant l'exercice précédent. La déduction est autorisée pour les frais d'acquisition ou de production

1. de terrains,

   si la plus-value a été réalisée lors de la cession de terrains,

2. de végétaux qui poussent sur le terrain avec le terrain y afférent, lorsque les végétaux font partie d'une exploitation agricole ou forestière,

   si la plus-value a été réalisée lors de la cession de terrains ou de la cession de végétaux qui poussent sur le terrain avec le terrain y afférent,

3. de bâtiments,

   si la plus-value a été réalisée lors de la cession de terrains, de végétaux qui poussent sur le terrain avec le terrain y afférent ou de bâtiments, ou

4. de bateaux destinés à la navigation intérieure,

   si la plus-value a été réalisée lors de la cession de bateaux destinés à la navigation intérieure.

Par acquisition ou production de bâtiments, on entend également leur extension, leur agrandissement ou leur rénovation. Dans ce cas, la plus-value ne peut être portée en déduction que pour des frais encourus pour l'extension, l'agrandissement ou la rénovation des bâtiments.

(2) Est considérée comme plus-value au sens du paragraphe 1, première phrase, la différence, après déduction des frais de cession, entre le prix de vente et la valeur comptable qui aurait été attribuable au bien économique vendu au moment de la cession. La valeur comptable est la valeur qu'il convient d'attribuer à un bien économique en vertu de l'article 6.

(3) Si l'assujetti n'a pas opéré la déduction visée au paragraphe 1, il peut, au cours de l'exercice durant lequel a eu lieu la cession, constituer une réserve minorant son bénéfice fiscal. L'assujetti peut, en tenant compte des restrictions visées au paragraphe 1, deuxième à quatrième phrases, porter un montant à concurrence, au maximum, de cette réserve en déduction des frais d'acquisition ou de production des biens économiques décrits au paragraphe 1, deuxième phrase, qui ont été acquis ou produits au cours des quatre exercices suivants, durant l'exercice correspondant à leur acquisition ou à leur production. Le délai de quatre ans est porté à six ans pour les bâtiments nouveaux, lorsque leur production a commencé avant la fin du quatrième exercice suivant la constitution de la réserve. La réserve doit être passée en profits à hauteur du montant déduit. Si une réserve existe encore à la fin du quatrième exercice suivant sa constitution, elle doit être passée en profits à cette date, à moins qu'une déduction des frais de production de bâtiments dont la production a commencé à ce moment-là ne soit envisageable; si la réserve existe encore à la fin du sixième exercice suivant sa constitution, elle doit être passée en profits à cette date.

(4) L'application des paragraphes 1 et 3 est subordonnée aux conditions suivantes:

1. l'assujetti doit déterminer le bénéfice en application de l'article 4, paragraphe 1, ou de l'article 5,

2. les biens économiques cédés doivent avoir fait partie intégrante du patrimoine d'un établissement stable situé sur le territoire national depuis au moins six ans sans interruption au moment de la cession,

3. les biens économiques acquis ou produits doivent faire partie intégrante du patrimoine d'un établissement stable situé sur le territoire national,

4. la plus-value issue de la vente ne doit pas être omise lors du calcul du bénéfice imposable sur le territoire national, et

5. la déduction en vertu du paragraphe 1 ainsi que la constitution de la réserve et sa passation en profits en vertu du paragraphe 3 doivent pouvoir être retracées dans la comptabilité.

La déduction en vertu des paragraphes 1 et 3 n'est pas autorisée pour les biens économiques faisant partie d'une exploitation agricole ou forestière ou utilisés dans le cadre d'une activité indépendante lorsque la plus-value résulte de la cession des biens économiques d'une entreprise industrielle ou commerciale.»

La procédure précontentieuse

3 Le 15 mai 2009, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure à la République fédérale d'Allemagne. Par cette lettre, elle a attiré l'attention de cet État membre sur le risque d'incompatibilité de l'article 6b de l'EStG avec la libre circulation des capitaux.

4 Par une lettre du 13 juillet 2009, le République fédérale d'Allemagne a exprimé son désaccord sur la position de la Commission, en faisant valoir que la réglementation litigieuse relève non pas de la libre circulation des capitaux, mais uniquement de la liberté d'établissement, avec laquelle elle est compatible.

5 Le 7 mai 2010, la Commission a adressé à la République fédérale d'Allemagne une lettre de mise en demeure complémentaire, dans laquelle elle a admis que cette réglementation relève de la liberté d'établissement, mais a considéré, après avoir examiné les arguments de cet État membre, que ladite réglementation enfreint les articles 49 TFUE et 31 de l'accord EEE.

6 Par une lettre du 7 juillet 2010, la République fédérale d'Allemagne a contesté la position de la Commission, en maintenant que la réglementation en cause est compatible avec la liberté d'établissement.

7 Le 30 septembre 2011, la Commission a adressé à la République fédérale d'Allemagne un avis motivé dans lequel elle a confirmé sa position exposée dans la lettre de mise en demeure complémentaire, et a invité la République fédérale d'Allemagne à se conformer à cet avis motivé dans un délai de deux mois à compter de sa notification.

8 La République fédérale d'Allemagne ayant, dans sa réponse du 28 novembre 2011, réitéré que la position de la Commission était erronée, cette dernière a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Sur la recevabilité

9 La République fédérale d'Allemagne conteste la recevabilité du présent recours pour deux motifs tirés, en substance, d'une part, du retard apporté à l'introduction du recours et, d'autre part, de la modification de l'objet de ce dernier.

Sur le retard apporté à l'introduction du recours

– Argumentation des parties

10 La République fédérale d'Allemagne soutient que la Commission n'était plus en droit de former un recours en raison du fait que, à l'issue de la procédure écrite, cette institution a trop tardé à introduire son recours. Elle aurait ainsi commis un abus de droit dès lors qu'aucune raison objective ne justifiait le retard constaté. Au cours de cette période d'attente, la Commission n'aurait déployé aucun effort pour trouver une solution amiable au litige l'opposant à cet État membre.

11 En outre, il conviendrait de tenir compte des principes généraux de sécurité juridique et de coopération loyale. Tout comme les États membres seraient tenus de coopérer avec la Commission pour mettre fin à un manquement au traité FUE constaté par la Cour, la Commission devrait, pendant la période précédant l'introduction d'un recours en manquement, coopérer avec l'État membre concerné, rechercher des alternatives au recours et informer celui-ci de l'état d'avancement de ses actions. Le principe de coopération loyale s'adresserait non seulement aux États membres, mais aussi à la Commission.

12 La Commission fait valoir que les règles énoncées à l'article 258 TFUE trouvent à s'appliquer sans qu'elle soit tenue au respect d'un délai déterminé. En outre, selon cette institution, les considérations qui déterminent le choix du moment où l'action en manquement est introduite ne peuvent affecter la recevabilité de cette dernière.

13 Seule serait critiquable la situation dans laquelle l'État membre concerné éprouverait des difficultés à réfuter les arguments de la Commission en raison d'une durée trop longue de la procédure précontentieuse, de sorte que les droits de la défense ne seraient pas respectés. Or, la République fédérale d'Allemagne n'aurait jamais invoqué l'existence d'une telle situation et aucun élément en ce sens ne pourrait être relevé.

– Appréciation de la Cour

14 Selon une jurisprudence constante, il appartient à la Commission de choisir le moment où l'action en manquement est introduite. Les considérations qui déterminent ce choix ne peuvent affecter la recevabilité de cette action. Les règles énoncées à l'article 258 TFUE doivent trouver à s'appliquer sans que la Commission soit tenue au respect d'un délai déterminé, sous réserve des hypothèses dans lesquelles une durée excessive de la procédure précontentieuse est susceptible d'augmenter, pour l'État membre mis en cause, la difficulté de réfuter les arguments de la Commission et de violer ainsi les droits de la défense. Il appartient à l'État membre intéressé d'apporter la preuve de l'incidence d'une telle durée excessive (voir, en ce sens, arrêt Commission/Lituanie, C-350/08, EU:C:2010:642, points 33 et 34 ainsi que jurisprudence citée).

15 Ainsi que la Commission l'a fait valoir, la République fédérale d'Allemagne n'a pas invoqué l'existence d'une telle situation. Il convient, dès lors, d'écarter la fin de non-recevoir invoquée par cet État membre.

Sur la modification de l'objet du recours

– Argumentation des parties

16 La République fédérale d'Allemagne soutient que l'argument relatif à l'imposition de plus-values relatives au bien remplacé, lorsque le bien de remplacement est amortissable, invoqué par la Commission dans son mémoire en réplique n'a été invoqué ni dans la procédure précontentieuse ni dans la requête. Selon cet État membre, cette circonstance devrait être considérée comme une modification de l'objet du litige, entraînant l'irrecevabilité du recours dans sa totalité.

17 La Commission a rétorqué, lors de l'audience, que le recours est recevable. Il ressortirait clairement de la requête que l'article 6b de l'EStG doit également s'appliquer à des situations transfrontalières. Certes, à la différence de ce qui est admis en ce qui concerne un bien de remplacement non amortissable, dans le cas d'un bien de remplacement amortissable, l'imposition de la plus-value dégagée lors de la cession du bien remplacé ne serait repoussée totalement jusqu'à la cession à titre onéreux du bien de remplacement que dans une mesure correspondant aux amortissements d'un montant moindre afférents à ce dernier bien. Il n'en demeurerait pas moins que l'imposition de la plus-value réalisée lors de la cession du bien remplacé serait reportée dans ces deux situations. Ces dernières ne se distingueraient que par l'ampleur du report. En ce qui concerne les biens de remplacement non amortissables, ce report se prolongerait jusqu'à la cession de ces biens, alors que, s'agissant des biens de remplacement amortissables, sa durée pourrait être plus courte. S'agissant de ce dernier type de biens, la République fédérale d'Allemagne pourrait, en application des règles prévues, en matière d'amortissement, par la réglementation allemande, exiger un paiement échelonné de l'impôt.

– Appréciation de la Cour

18 Il y a lieu de constater que, en l'espèce, ni la régularité de l'avis motivé ni celle de la procédure ayant précédé la notification de celui-ci ne sont contestées.

19 Il résulte d'une jurisprudence constante que, en application de l'article 258 TFUE, l'objet d'un recours en manquement est fixé par l'avis motivé de la Commission, de sorte que le recours doit être fondé sur les mêmes motifs et moyens que cet avis. Toutefois, cette exigence ne saurait aller jusqu'à imposer, en toute hypothèse, une coïncidence parfaite entre l'énoncé des griefs figurant dans le dispositif de l'avis motivé et les conclusions de la requête, dès lors que l'objet du litige tel que défini dans l'avis motivé n'a pas été étendu ou modifié. La Commission peut notamment préciser ses griefs initiaux dans sa requête, à la condition cependant qu'elle ne modifie pas l'objet du litige (voir arrêt Commission/Pologne, C-281/11, EU:C:2013:855, points 87 et 88 ainsi que jurisprudence citée).

20 En l'espèce, tant dans le cadre de la procédure précontentieuse que devant la Cour, la Commission a clairement indiqué qu'elle reprochait à la République fédérale d'Allemagne d'avoir, en adoptant et en maintenant en vigueur le régime prévu à l'article 6b de l'EStG, manqué aux obligations découlant des articles 49 TFUE et 31 de l'accord EEE.

21 L'application de ce régime a, en substance, pour conséquence le report du recouvrement de l'impôt dû, afférent aux plus-values issues de la cession des biens remplacés faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire allemand, à condition que ces plus-values soient réinvesties dans l'acquisition ou la production des biens de remplacement. Toutefois, pour que l'assujetti bénéficie de cet avantage fiscal, les biens de remplacement doivent faire partie du patrimoine d'un établissement stable situé également sur le territoire allemand, alors que ledit avantage est, en revanche, refusé lorsque ces biens font partie du patrimoine d'un établissement situé dans un autre État membre de l'Union ou dans un autre État membre de l'Espace économique européen. C'est dans cette différence de traitement que réside, selon la Commission, la violation de la liberté d'établissement alléguée.

22 En abordant, dans son mémoire en réplique, le report de l'imposition des plus-values réalisées en application des règles prévues, en matière d'amortissement, par la réglementation allemande, s'agissant des biens de remplacement amortissables, la Commission a seulement précisé, en les détaillant – en réponse au reproche de la République fédérale d'Allemagne selon lequel cette institution avait commis une erreur en indiquant que l'imposition des plus-values issues de la cession des biens remplacés est, dans tous les cas, reportée jusqu'à la cession des biens de remplacement – les arguments invoqués au soutien de ses conclusions relatives au manquement allégué, lesquels avaient déjà été avancés de manière plus générale dans le cadre de la procédure précontentieuse ainsi que dans la requête.

23 À cet égard, il convient de souligner que la circonstance que le moment où la plus-value résultant de la cession du bien remplacé est imposée dépend, selon ladite réglementation, du caractère amortissable ou non du bien de remplacement ne modifie pas l'objet du litige. En effet nonobstant le caractère amortissable ou non du bien de remplacement, le recouvrement de l'impôt dû, afférent aux plus-values réalisées lors de la cession du bien remplacé, est reporté dans les deux cas évoqués, les deux situations en cause ne se distinguant que par l'ampleur de ce report. En ce qui concerne les biens de remplacement non amortissables, ce report pourrait se prolonger jusqu'à la cession de ces biens, alors que, s'agissant des biens amortissables, ledit report peut être de plus courte durée. Cependant, cet avantage n'est offert, dans les deux cas, qu'aux réinvestissements réalisés aux fins de l'acquisition de biens de remplacement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire allemand.

24 Le simple fait que la Commission, dans la phase précontentieuse ainsi que dans la requête, se réfère uniquement, en ce qui concerne le moment où les plus-values résultant de la cession des biens remplacés sont imposées, à la cession des biens de remplacement, ne saurait, dès lors, être considéré comme révélant l'existence d'un moyen nouveau, dont il résulterait une limitation de l'étendue du recours aux seuls biens de remplacement non amortissables.

25 Partant, il y lieu de constater que le grief invoqué par la Commission est demeuré inchangé tout au long des procédures précontentieuse et contentieuse.

26 Eu égard aux considérations qui précédent, il convient de considérer que le recours de la Commission est recevable.

Sur le fond

Argumentation des parties

27 La Commission soutient que l'article 6b de l'EStG est contraire aux dispositions du traité FUE et de l'accord l'EEE relatives à la liberté d'établissement.

28 Aux termes de cet article, l'assujetti est, selon la Commission, en droit de transférer vers certains biens de remplacement, sans qu'elles soient imposées, les plus-values issues de la cession de certains biens d'investissement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire allemand, à condition que ces plus-values soient réinvesties dans l'acquisition ou la production de ces biens de remplacement. Un tel report de l'imposition de ces plus-values ne serait cependant possible, selon l'article 6b, paragraphe 4, point 3, de l'EStG, que si lesdits biens de remplacement font partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur ce territoire. Si les mêmes biens de remplacement font partie du patrimoine d'un établissement stable situé en dehors dudit territoire, les plus-values résultant de la cession du bien remplacé sont, selon la Commission, imposées immédiatement.

29 Un opérateur économique tiendrait compte, par conséquent, du fait qu'un réinvestissement réalisé en dehors du territoire allemand est fiscalement moins avantageux qu'un réinvestissement effectué sur ce territoire. Cette différence de traitement serait susceptible de dissuader une société située sur le territoire allemand d'exercer ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un État membre de l'Union ou de l'EEE autre que la République fédérale d'Allemagne.

30 Une telle différence de traitement ne pourrait être justifiée par une différence de situation objective. La Commission soutient que, si l'établissement stable dans lequel le réinvestissement est réalisé est situé dans un État membre de l'Union ou de l'EEE autre que la République fédérale d'Allemagne, il peut uniquement être déduit de cette circonstance que l'opérateur économique concerné a fait usage de la liberté d'établissement.

31 Les justifications tirées de la territorialité de l'impôt ne seraient pas fondées. En l'espèce, seraient en cause les plus-values générées sur le territoire allemand lors de la cession du bien remplacé. Or, la République fédérale d'Allemagne serait incontestablement en droit d'imposer ces plus-values. Ce droit serait, par ailleurs, effectivement exercé par l'imposition immédiate de ces plus-values dans le cas d'un réinvestissement en dehors du territoire allemand. Dans ce contexte, le traitement fiscal dont feraient l'objet les établissements stables en vertu des conventions préventives de la double imposition serait dénué de pertinence.

32 Le fait qu'il pourrait en résulter que la République fédérale d'Allemagne doive également reporter l'échéance de l'impôt dû, afférent à de telles plus-values, lorsque les réinvestissements sont effectués en dehors du territoire allemand, ainsi qu'elle le fait en ce qui concerne les réinvestissements réalisés à l'intérieur de ce territoire, ne modifierait en rien la répartition des pouvoirs d'imposition relatifs à ces plus-values.

33 S'agissant de la justification fondée sur la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal national, celle-ci ne saurait prospérer qu'en présence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé. Or, l'imposition des plus-values issues de la cession du bien de remplacement ne constituerait pas, en elle-même, la contrepartie du report de l'imposition des plus-values résultant de la cession du bien remplacé. Cet avantage fiscal, à savoir le report de l'imposition de ces dernières plus-values, aurait pour contrepartie l'imposition ultérieure des plus-values résultant de la cession du même bien et non l'imposition des plus-values distinctes réalisées lors de la cession du bien de remplacement.

34 La volonté de promouvoir les restructurations et les réinvestissements ne constituerait pas, non plus, un objectif légitime. Il serait en outre indifférent de savoir si un tel objectif général et de nature économique est susceptible de constituer une raison impérieuse d'intérêt général dans un cas particulier. En tout état de cause, la République fédérale d'Allemagne n'aurait ni prétendu ni prouvé que cet objectif ne pourrait pas être atteint sans que les réinvestissements transfrontaliers en cause fassent l'objet d'un traitement discriminatoire.

35 La construction juridique retenue ne constituerait pas non plus, en elle-même, une justification. Il en irait de même des objectifs de développement économique national. Le seul fait qu'un avantage fiscal ne puisse être octroyé selon les mêmes techniques dans une situation transfrontalière et dans une situation purement interne ne légitimerait aucunement un traitement différencié de ces situations.

36 En ce qui concerne la question de la proportionnalité de la mesure en cause, la Commission considère que, en l'absence de toute justification pertinente, cette question ne se pose pas.

37 En tout état de cause, en ce qui concerne les charges administratives que supporterait l'assujetti, la Cour aurait conclu, dans l'arrêt National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), à l'existence d'un droit, pour celui-ci, d'opter soit pour une imposition immédiate, soit pour une imposition différée. Ainsi, une imposition immédiate des plus-values en cause ne serait pas proportionnée.

38 La République fédérale d'Allemagne estime, à titre principal, que le recours n'est pas fondé. Elle considère que la situation d'un établissement stable situé dans un autre État membre n'est pas objectivement comparable à celle d'un tel établissement situé sur le territoire allemand. À titre subsidiaire, cet État membre fait valoir que, si l'existence d'une restriction devait être constatée, celle-ci serait en tout état de cause justifiée par des motifs impérieux d'intérêt général, tirés du principe de territorialité de l'impôt et de la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal national.

39 La République fédérale d'Allemagne soutient que le régime fiscal prévu par la réglementation en cause est dépourvu d'effets dissuasifs de nature à empêcher l'assujetti de créer des établissements stables dans d'autres États membres et d'exercer ses activités par l'intermédiaire de tels établissements. Le fait de ne pas pouvoir céder des biens d'investissement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable situé sur le territoire allemand, sans que les plus-values réalisées à cette occasion soient imposées, n'aurait pas, en tant que tel, d'effet direct sur les activités d'un établissement stable situé dans un autre État membre.

40 L'objectif visé à l'article 6b de l'EStG consisterait à améliorer la trésorerie des entreprises et à faciliter les restructurations en favorisant les réinvestissements dans l'entreprise elle-même. De tels réinvestissements seraient nécessaires afin de permettre à la production de retrouver son niveau

antérieur, en faisant face à l'usure des biens de production ou aux progrès techniques. Le fait de renoncer à l'imposition immédiate des plus-values réalisées lors de la cession du bien remplacé permettrait à l'entreprise concernée de s'adapter, d'un point de vue économique, aux changements structurels liés aux techniques de production et à la distribution, ou aux changements de nature régionale. Le réinvestissement de ces plus-values faciliterait les restructurations d'entreprises majeures et éviterait également l'imposition des plus-values réalisées lors de la cession du bien concerné, lesquelles seraient particulièrement élevées.

41 Le régime fiscal prévu à l'article 6b de l'EStG aboutirait à ce que le bien remplacé et le bien de remplacement soient considérés comme formant un seul bien, dès lors que, sur un plan économique, ces deux biens de production généreront des recettes sur le territoire allemand. Ce résultat serait obtenu grâce au fait que, à des fins fiscales, le bien remplacé est assimilé au bien de remplacement. Les plus-values réalisées lors de la cession du bien remplacé seraient, dans le bilan de l'entreprise concernée, transférées vers le bien de remplacement. Le bien remplacé serait considéré, dans ledit bilan, comme n'étant jamais sorti du capital d'exploitation de l'entreprise. Cette fiction, selon laquelle le bien remplacé serait présent dans ce capital de manière ininterrompue pourrait, d'un point de vue technique, être admise uniquement dans l'hypothèse où le bien de remplacement fait partie du patrimoine du même assujetti et relève, lui-aussi, du pouvoir d'imposition des autorités allemandes.

42 Or, conformément aux stipulations des conventions préventives de la double imposition conclues par la République fédérale d'Allemagne, un établissement stable constituerait une entité fiscale autonome. Ainsi, le bien remplacé et le bien de remplacement se trouveraient non pas dans les mains du même assujetti, mais dans celles d'assujettis différents, lesquels seraient imposés par des États membres différents. Il s'ensuivrait que l'avantage fiscal prévu par la réglementation en cause, consistant dans la possibilité de remplacer un bien d'investissement appartenant à un même assujetti d'une manière neutre sur le plan fiscal, ne pourrait, de par sa nature, être accordé dans de telles circonstances. La République fédérale d'Allemagne ne disposerait pas d'autre technique lui permettant, sur des plans juridique ou pratique, d'accorder ce type spécifique d'avantage fiscal dans une situation transfrontalière, les biens économiques d'un établissement stable situé en dehors de son territoire ne relevant pas de son pouvoir d'imposition.

43 La technique particulière retenue n'aurait pas été choisie de manière arbitraire, afin d'exclure d'emblée les situations transfrontalières. Elle constituerait plutôt la seule technique permettant d'accorder, d'une manière défendable sur les plans professionnel et politique, un avantage fiscal en faveur des réinvestissements réalisés par les entreprises.

44 Selon la République fédérale d'Allemagne, la Commission voudrait instaurer un régime spécial d'incitation à l'investissement et aux restructurations applicable aux situations transfrontalières qui ne s'appliquerait pas aux sociétés purement domestiques. Un tel régime n'étant pas prévu d'une façon générale par le droit allemand pour les situations purement internes, le droit de l'Union, dans son état actuel, ne pourrait exiger l'instauration d'une forme particulière de report de l'imposition des plus-values. En l'état actuel de l'harmonisation du droit fiscal au niveau de l'Union, les États membres bénéficieraient d'une certaine autonomie en matière fiscale. Ils ne seraient nullement tenus d'adapter leur propre système fiscal aux différents systèmes de taxation des autres États membres afin de garantir qu'une société ayant choisi de s'établir dans un État membre donné soit taxée, dans cet État membre, de la même manière que l'est une société ayant choisi de s'établir dans un autre État membre. Cette autonomie en matière fiscale impliquerait également qu'un État membre soit libre de déterminer les conditions et le niveau d'imposition applicables aux différentes formes d'établissements des sociétés nationales opérant en dehors de son territoire, sous réserve que soit accordé à ces établissements un traitement qui ne soit pas discriminatoire par rapport à celui qui est réservé aux établissements comparables établis sur le territoire national.

45 Le régime fiscal prévu à l'article 6b de l'EStG se justifierait, en tout état de cause, par la raison impérieuse d'intérêt général tirée de la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres. En application des conventions préventives de la double imposition, la République fédérale d'Allemagne ne disposerait, en matière fiscale, d'aucun pouvoir à l'égard du bien de remplacement, et elle ne pourrait, dès lors, ni déterminer le montant des amortissements en ce qui concerne ce bien ni prélever l'impôt résultant de la cession de celui-ci. Il ne serait, dès lors, pas possible, sur un plan technique, d'appliquer le régime prévu à l'article 6b de l'EStG aux biens de remplacement appartenant à un établissement stable situé en dehors du territoire allemand. Il n'existerait pas non plus d'autre technique qui permette d'accorder, juridiquement ou pratiquement, ce type spécifique d'avantage fiscal dans une situation transfrontalière.

46 Ce régime fiscal se justifierait également par la raison impérieuse d'intérêt général tirée de la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal national. Il existerait un lien direct entre l'avantage fiscal en cause et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé. Le transfert des plus-values résultant de la cession du bien remplacé vers le bien de remplacement constituerait, en pratique, une fiction selon laquelle le bien remplacé ne cesserait pas de faire partie du capital d'exploitation de l'entreprise concernée. D'un point de vue économique, les plus-values réalisées lors de la cession du bien remplacé et celles résultant de la cession du bien de remplacement représenteraient un même bénéfice, de telle sorte que l'imposition des plus-values afférentes à ce dernier bien serait indissociable de l'imposition de celles relatives au bien remplacé. Les modalités d'imposition du bien de remplacement feraient donc partie intégrante de l'avantage fiscal en cause. Le traitement fiscal favorable dont font l'objet les plus-values issues de la cession du bien remplacé serait également étroitement lié à l'imposition des recettes réalisées à l'aide du bien de remplacement sur le territoire allemand.

47 Enfin, ledit régime fiscal se justifierait par la raison impérieuse d'intérêt général tirée de la volonté politique d'inciter les réinvestissements effectués dans l'entreprise en vue de maintenir ou de moderniser les biens de production et afin de garantir la continuité de cette dernière ainsi que le maintien de l'emploi. Cet objectif, qui consisterait à encourager le réinvestissement dans l'entreprise même, aux fins de l'acquisition d'un nouveau bien d'investissement correspondant à celui qui a été cédé ne pourrait être atteint que dans l'hypothèse où les impositions relatives à ce nouveau bien relèvent également des autorités fiscales allemandes.

48 En ce qui concerne la proportionnalité de la mesure en cause, la République fédérale d'Allemagne soutient, à titre principal, que, dans le cas où il n'existerait aucune discrimination au regard du droit de l'Union ou si une telle discrimination se justifiait par des raisons impératives d'intérêt général, il n'y aurait pas lieu d'examiner d'éventuelles mesures moins contraignantes.

49 À titre subsidiaire, la République fédérale d'Allemagne estime que la mesure prévue à l'article 6b de l'EStG, dont l'application est limitée aux biens de remplacement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable situé sur le territoire allemand, est proportionnée.

50 Selon cet État membre, il lui serait difficile de trouver d'autres mesures aussi appropriées qui seraient applicables à toutes les situations transfrontalières. Ces éventuelles mesures ne seraient pas moins contraignantes, dès lors qu'elles impliqueraient des charges administratives déraisonnables tant pour l'administration fiscale que pour l'assujetti.

51 Le report d'imposition des plus-values en cause, appliqué aux situations transfrontalières, aurait des conséquences non souhaitables. L'extension de cet avantage fiscal à ces situations serait susceptible de conduire directement à un déplacement des biens d'investissements et des établissements de production en dehors du territoire allemand. Or, une incitation à la délocalisation de la production par la stimulation des réinvestissements ne saurait, selon l'État membre concerné, s'imposer.

Appréciation de la Cour

52 La Commission reproche, en substance, à la République fédérale d'Allemagne de réserver aux plus-values issues de la cession à titre onéreux de certains biens d'investissement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire allemand, en cas de réinvestissement de ces plus-values dans certains biens de remplacement, nouvellement acquis ou produits, faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire d'un autre État membre de l'Union ou de l'EEE, un traitement défavorable par rapport à un réinvestissement similaire réalisé à l'intérieur du territoire allemand.

53 La Commission soutient que cette différence de traitement est susceptible d'engendrer des entraves à la liberté d'établissement et qu'elle enfreint les articles 49 TFUE et 31 de l'accord l'EEE.

– Sur la violation de la liberté d'établissement prévue à l'article 49 TFUE

54 L'article 49 TFUE impose la suppression des restrictions à la liberté d'établissement. Cette liberté comprend 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 l'Union, 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 Commission/Danemark, C-261/11, EU:C:2013:480, point 25 et jurisprudence citée).

55 Ladite liberté est également applicable aux transferts d'activités d'un assujetti du territoire d'un État membre vers un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt Commission/Danemark, C-261/11, EU:C:2013:480, point 28).

56 Même si, selon leur libellé, les dispositions du traité FUE 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 de l'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation. Doivent être considérées comme des restrictions à la liberté d'établissement toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté (arrêt Commission/Danemark, C-261/11, EU:C:2013:480, points 26 et 27 ainsi que jurisprudence citée).

57 En l'espèce, le régime fiscal prévu à l'article 6b de l'EStG a pour conséquence de subordonner le bénéfice du report du recouvrement de l'impôt dû, afférent aux plus-values issues de la cession à titre onéreux d'un bien d'investissement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire allemand, à la condition que ces plus-values soient réinvesties dans l'acquisition de biens de remplacement faisant partie du patrimoine d'un tel établissement situé sur ce même territoire. Un réinvestissement similaire réalisé aux fins d'acquérir des biens de remplacement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire d'un autre État membre entraîne, en revanche, l'imposition immédiate de ces plus-values.

58 Il y a lieu de constater que cette différence de traitement en ce qui concerne le report du recouvrement de l'impôt dû, afférent aux plus-values en cause, est susceptible d'entraîner un désavantage en matière de trésorerie pour l'assujetti souhaitant réinvestir ces plus-values, afin d'acquérir des biens de remplacement destinés à un établissement stable situé sur le territoire d'un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne, par rapport à l'assujetti qui réalise un réinvestissement similaire dans un établissement stable situé sur le territoire allemand.

59 Cette différence de traitement est à tout le moins de nature à rendre moins attrayant un réinvestissement effectué en dehors du territoire allemand par rapport à un réinvestissement réalisé à l'intérieur de ce territoire. Partant, elle est susceptible, ainsi que le soutient la Commission, de

dissuader un assujetti établi sur le territoire allemand d'exercer ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé sur le territoire d'un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne.

60 Une telle différence de traitement ne s'explique pas par une différence de situation objective. En effet, au regard d'une réglementation d'un État membre visant à imposer les plus-values générées sur le territoire de ce dernier, la situation d'un assujetti qui réinvestit ces plus-values aux fins de l'acquisition d'un bien de remplacement destiné à un établissement stable situé sur le territoire d'un autre État membre est, en ce qui concerne l'imposition des plus-values qui ont été générées dans le premier de ces États membres antérieurement à ce réinvestissement, similaire à celle d'un assujetti qui réinvestit celles-ci afin d'acquérir un bien de remplacement destiné à un établissement stable situé sur le territoire de cet État membre.

61 Il s'ensuit que, en réservant le bénéfice du report de l'imposition des plus-values issues de la cession à titre onéreux d'un bien d'investissement, faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire allemand, à la condition que ces plus-values soient réinvesties aux fins de l'acquisition de biens de remplacement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le même territoire, le régime fiscal prévu à l'article 6b de l'EStG constitue une restriction à la liberté d'établissement.

62 Il convient, toutefois, de déterminer si cette restriction peut être objectivement justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général reconnues par le droit de l'Union.

63 Conformément à une jurisprudence constante, la liberté d'établissement ne peut être limitée par une réglementation nationale que si la restriction en cause est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, dans cette hypothèse, que cette restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (voir arrêt DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, point 41 et jurisprudence citée).

64 S'agissant, tout d'abord, de la justification tirée de la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres, il convient de rappeler, d'une part, que cette justification constitue un objectif légitime reconnu par la Cour et que, d'autre part, il ressort d'une jurisprudence constante que, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation adoptées par l'Union, les États membres demeurent compétents pour définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir d'imposition, en vue d'éliminer les doubles impositions (arrêt DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, points 46 et 47 ainsi que jurisprudence citée).

65 Dans son arrêt National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), la Cour a considéré, au sujet d'une réglementation nationale en vertu de laquelle le transfert du siège de direction effective d'une société de droit national dans un autre État membre entraînait l'imposition immédiate des plus-values latentes afférentes aux actifs transférés, alors que de telles plus-values n'étaient imposées dans un cadre national que lorsqu'elles étaient effectivement réalisées, qu'un tel transfert ne saurait signifier que l'État membre d'origine doive renoncer à son droit d'imposer des plus-values qui ont été générées dans le cadre de sa compétence fiscale avant ledit transfert. La Cour a ainsi jugé qu'un État membre est, conformément au principe de territorialité fiscale, en droit d'imposer, au moment dudit transfert, les plus-values latentes générées sur son territoire. Une telle mesure vise, en effet, à prévenir des situations de nature à compromettre le droit de l'État membre d'origine d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire et peut donc être justifiée par des motifs liés à la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres (voir, en ce sens, arrêt National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, point 46 et jurisprudence citée).

66 La Cour a également jugé qu'il est proportionné, pour un État membre, aux fins de sauvegarder l'exercice de sa compétence fiscale, de déterminer l'impôt dû sur les plus-values latentes générées sur son territoire au moment où son pouvoir d'imposition à l'égard de la société concernée cesse d'exister, en l'occurrence au moment du transfert du siège de direction effective de celle-ci dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, point 52).

67 En revanche, une réglementation d'un État membre qui impose le recouvrement immédiat de l'impôt afférent aux plus-values latentes générées dans le cadre de sa compétence fiscale, à l'occasion du transfert du siège de direction effective d'une société en dehors de son territoire, a été jugée disproportionnée, en raison de l'existence de mesures moins attentatoires à la liberté d'établissement que le recouvrement immédiat de cet impôt. À cet égard, la Cour a considéré qu'il convenait de laisser à l'assujetti le choix entre, d'une part, le paiement immédiat de cet impôt et, d'autre part, le paiement différé du montant dudit impôt, assorti, le cas échéant, d'intérêts selon la réglementation nationale applicable (voir, en ce sens, arrêts National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, points 73 et 85, ainsi que DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, point 61 et jurisprudence citée).

68 En l'espèce, il convient de souligner qu'est en cause l'imposition des plus-values résultant de la cession du bien remplacé, lesquelles ont été générées dans le cadre de la compétence fiscale de la République fédérale d'Allemagne. À cet égard, il y a lieu de relever que la Commission ne conteste pas le droit de cet État membre d'imposer ces plus-values.

69 Ainsi, conformément à la jurisprudence rappelée au point 65 du présent arrêt, un réinvestissement de plus-values relevant du pouvoir d'imposition de la République fédérale d'Allemagne, aux fins de l'acquisition de biens de remplacement destinés à un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire d'un autre État membre, ne saurait impliquer que la République fédérale d'Allemagne doive renoncer à son droit d'imposer les plus-values générées dans le cadre de sa compétence fiscale antérieurement au transfert de celles-ci en dehors de son territoire, au motif qu'elles ont été réinvesties aux fins de l'acquisition de tels biens de remplacement.

70 À supposer même que la République fédérale d'Allemagne, en raison du réinvestissement des plus-values résultant de la cession des biens remplacés aux fins de l'acquisition de biens de remplacement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé en dehors du territoire allemand, ne soit pas en droit d'imposer les revenus générés par ces biens de remplacement, cet État membre ne serait pas, pour autant, privé de son droit d'imposer les plus-values issues de la cession des biens remplacés qui ont été générées dans le cadre de sa compétence fiscale à l'intérieur de son territoire antérieurement à ce réinvestissement. Ce droit est, d'ailleurs, exercé au moyen de l'imposition immédiate desdites plus-values à l'occasion d'un tel réinvestissement.

71 En l'occurrence, est dénuée de pertinence à cet égard la circonstance que soit en cause une plus-value latente ou une plus-value réalisée. Il importe en effet que, s'agissant de l'une ou de l'autre de ces plus-values, des opérations similaires, réalisées dans le cadre purement interne d'un État membre, à la différence d'une opération transfrontalière, n'auraient pas entraîné l'imposition immédiate de ces plus-values.

72 Bien qu'une imposition des plus-values en cause à l'occasion du réinvestissement de celles-ci, aux fins de l'acquisition de biens de remplacement en dehors du territoire national, puisse être justifiée par des motifs liés à la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres, une réglementation nationale telle que celle en cause, qui a pour effet de prévoir, dans tous les cas, le recouvrement immédiat de l'impôt sur ces plus-values à l'occasion de leur réinvestissement en dehors du territoire national, va, ainsi qu'il ressort du point 67 du présent arrêt, en tout état de cause, en raison de l'existence de mesures moins attentatoires à la liberté d'établissement qu'une imposition immédiate, au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif lié à la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres.

73 Il suffit de rappeler qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'il convient de laisser à l'assujetti le choix d'opter entre, d'une part, le fait de supporter les charges administratives relatives au report de l'imposition en cause et, d'autre part, le recouvrement immédiat de celle-ci. Dans le cas où l'assujetti considère que ces charges ne sont pas excessives et choisit de supporter celles-ci, les charges pesant sur l'administration fiscale ne sauraient non plus être qualifiées d'excessives (voir, en ce sens, arrêt National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, point 77).

74 La restriction en cause ne saurait, ensuite, être justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal national, que la Cour a reconnue comme constituant une raison impérieuse d'intérêt général. Pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, il faut que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (arrêts Commission/Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, point 29, et Commission/Suède, C-104/06, EU:C:2007:40, point 26).

75 Or, en l'occurrence, un tel lien direct fait défaut. Ainsi que l'a relevé la Commission, l'avantage fiscal en cause, à savoir le report de l'imposition des plus-values résultant de la cession du bien remplacé a pour contrepartie, nonobstant la technique retenue pour octroyer cet avantage fiscal, l'imposition ultérieure des plus-values découlant de la cession du même bien et non l'imposition des plus-values distinctes générées par la cession du bien de remplacement.

76 En ce qui concerne, enfin, l'objectif poursuivi par la réglementation nationale en cause, à savoir la volonté de promouvoir l'investissement dans l'entreprise même et la restructuration de celle-ci, en vue de garantir sa continuité et le maintien de l'emploi sur le territoire allemand, et à supposer que de telles considérations puissent constituer, dans certaines circonstances et sous certaines conditions, des justifications acceptables d'une réglementation nationale prévoyant un avantage fiscal en faveur de personnes physiques ou morales (voir, en ce sens, arrêt Geurts et Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, point 26), il n'apparaît pas que cet objectif ne puisse être atteint que si le bien de remplacement relève également du pouvoir d'imposition des autorités allemandes.

77 Ledit objectif peut être atteint sans qu'il soit nécessaire de prévoir une obligation de réinvestissement sur le territoire de l'État membre concerné. En effet, celui-ci serait atteint de la même manière dans l'hypothèse où l'assujetti choisirait de réinvestir les plus-values résultant de la cession du bien remplacé aux fins de l'acquisition d'un bien de remplacement faisant partie du patrimoine de son établissement stable situé sur le territoire d'un autre État membre plutôt que sur le territoire allemand. Nonobstant la qualification, sur le plan fiscal, d'un établissement stable situé en dehors du territoire national, en vertu du droit fiscal conventionnel, et le sort fiscal réservé au bien de remplacement en vertu de ce droit, le bien de remplacement serait, en tout état de cause, rattaché à l'activité économique de l'assujetti et, partant, contribuerait à favoriser la promotion de l'investissement dans l'entreprise ainsi que la restructuration de celle-ci et pourrait, ainsi, garantir la continuité de cette activité économique (voir, en ce sens, arrêt Commission/Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, points 31 à 33 et 35).

78 Dans ce contexte, la seule circonstance que, dans le cas d'un réinvestissement en dehors du territoire national, le pouvoir d'imposer les revenus générés par le bien de remplacement puisse relever d'un autre État membre est dénuée de pertinence. Il suffit, à cet égard, de relever que, conformément à une jurisprudence constante, un objectif de nature purement économique, tel que le souci de majorer les recettes fiscales nationales ou celui de réduire ces recettes, ne saurait constituer une raison impérieuse d'intérêt général de nature à justifier une restriction à une liberté fondamentale garantie par le traité (voir arrêts Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, points 48 et 59, ainsi que DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, point 50).

79 Il s'ensuit qu'il convient de considérer que le grief invoqué par la Commission, tiré de la violation de l'article 49 TFUE, est fondé.

– Sur la violation de l'article 31 de l'accord EEE

80 Les règles interdisant des restrictions à la liberté d'établissement énoncées à l'article 31 de l'accord EEE sont identiques à celles qu'impose l'article 49 TFUE. La Cour a ainsi précisé que, dans le domaine considéré, les règles édictées par l'accord EEE et celles qui le sont par le traité FUE doivent faire l'objet d'une interprétation uniforme (arrêt Commission/Danemark, C-261/11, EU:C:2013:480, point 42 et jurisprudence citée).

81 Toutefois, la jurisprudence de l'Union qui porte sur des restrictions à l'exercice des libertés de circulation au sein de l'Union ne saurait être intégralement transposée aux libertés garanties par l'accord EEE, dès lors que l'exercice de ces dernières s'inscrit dans un contexte juridique différent (arrêt Commission/Danemark, C-261/11, EU:C:2013:480, point 44 et jurisprudence citée).

82 En l'espèce, la République fédérale d'Allemagne n'a pas indiqué les raisons pour lesquelles les considérations relatives à l'entrave à la liberté d'établissement prohibée à l'article 49 TFUE et à son absence de justification ne seraient pas transposables mutatis mutandis à l'article 31 de l'accord EEE. Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que le grief invoqué par la Commission, tiré de la violation de l'article 31 de l'accord EEE, est également fondé.

83 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précédent qu'il y a lieu de constater que, en adoptant et en maintenant en vigueur le régime fiscal prévu à l'article 6b de l'EStG, lequel subordonne le bénéfice du report de l'imposition des plus-values issues de la cession à titre onéreux d'un bien d'investissement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire allemand à la condition que ces plus-values soient réinvesties dans l'acquisition de biens de remplacement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur ce territoire, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 TFUE et 31 de l'accord sur l'EEE.

Sur les dépens

84 En vertu de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, 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 fédérale d'Allemagne 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 adoptant et en maintenant en vigueur le régime fiscal prévu à l'article 6b de la loi relative à l'imposition sur le revenu (Einkommensteuergesetz), lequel subordonne le bénéfice du report de l'imposition des plus-values issues de la cession à titre onéreux d'un bien d'investissement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur le territoire allemand, à la condition que ces plus-values soient réinvesties dans l'acquisition de biens de remplacement faisant partie du patrimoine d'un établissement stable de l'assujetti situé sur ce territoire, la République fédérale d'Allemagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 TFUE et 31 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992.**

2) **La République fédérale d'Allemagne est condamnée aux dépens.**

Signatures