ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

21 juillet 2011 *

Dans l'affaire C-397/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 27 mai 2009, parvenue à la Cour le 14 octobre 2009, dans la procédure

Scheuten Solar Technology GmbH

contre

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. D. Šváby, M^me^ R. Silva de Lapuerta (rapporteur), MM. E. Juhász et T. von Danwitz, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M^me^ E. Sharpston,
greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 septembre 2010,

considérant les observations présentées:

— pour Scheuten Solar Technology GmbH, par M^e^ K. von Brocke, Rechtsanwalt, et M^e^ A. Küntscher, Steuerberaterin,

— pour le Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, par M. R. Rasche, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement allemand, par MM. J. Möller et C. Blaschke, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement belge, par M^me^ M. Jacobs et M. J.-C. Halleux, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement danois, par M^me^ V. Pasternak Jørgensen et M. C. Vang, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement estonien, par M^me^ M. Linntam, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement italien, par M^me^ G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— pour le gouvernement néerlandais, par M^me^ C. Wissels et M. J. Langer, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement portugais, par M. L. Inez Fernandes, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement suédois, par M^mes^ A. Falk et S. Johannesson, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. L. Seeboruth, en qualité d'agent,

— pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et W. Mölls, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 12 mai 2011,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 1er de la directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents (JO L 157, p. 49).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Scheuten Solar Technology GmbH (ci-après «SST») au Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (ci-après le «Finanzamt») au sujet de la détermination du montant servant de base pour le calcul de la taxe professionnelle.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 1er de la directive 2003/49 dispose:

«1. Les paiements d'intérêts et de redevances échus dans un État membre sont exonérés de toute imposition, retenue à la source ou recouvrée par voie de rôle, dans cet État d'origine, lorsque le bénéficiaire des intérêts ou redevances est une société d'un autre État membre ou un établissement stable, situé dans un autre État membre, d'une société d'un État membre.

2. Un paiement effectué par une société d'un État membre ou par un établissement stable situé dans un autre État membre est réputé échu dans cet État membre, ci-après dénommé 'État d'origine'.

[...]

4. Une société d'un État membre n'est considérée comme bénéficiaire des intérêts ou des redevances que si elle les perçoit pour son compte propre et non comme représentant, par exemple comme administrateur fiduciaire ou signataire autorisé, d'une autre personne.

[...]

7. Le présent article n'est applicable que lorsque la société qui a payé les intérêts et les redevances ou la société dont l'établissement stable est considéré comme ayant payé les intérêts et les redevances est une société associée de la société qui est bénéficiaire des paiements en question ou dont l'établissement stable est considéré comme étant bénéficiaire des intérêts ou des redevances en question.

[...]

10. Un État membre a la faculté de ne pas appliquer la présente directive à une société d'un autre État membre ou à un établissement stable d'une société d'un autre État membre lorsque les conditions prévues à l'article 3, sous b), n'ont pas été remplies pendant une période ininterrompue d'au moins deux ans.

[...]»

4 L'article 2 de cette directive prévoit:

«Aux fins de la présente directive, on entend par:

a) 'intérêts': les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus d'obligations ou d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces obligations ou emprunts. Les pénalités pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts;

[...]»

5 L'article 3, sous b), de ladite directive dispose:

«Aux fins de la présente directive:

[...]

b) la qualité de 'société associée' d'une autre société est reconnue, au moins, à toute société

i) lorsqu'elle détient une participation directe d'au moins 25 % dans le capital de l'autre société, ou

ii) lorsque l'autre société détient une participation directe d'au moins 25 % dans son capital, ou

iii) lorsqu'une troisième société détient une participation directe d'au moins 25 % dans son capital et dans le capital de l'autre société.

Les participations ne peuvent concerner que des sociétés établies dans la Communauté.

[...]»

6 L'article 4 de la directive 2003/49 est rédigé comme suit:

«1. L'État membre d'origine n'est pas tenu de faire bénéficier des avantages de la présente directive dans les cas suivants:

a) les paiements assimilés à des distributions de bénéfices ou à un remboursement de capital en vertu de la législation de l'État d'origine;

[...]

2. Lorsqu'en raison des relations spéciales existant entre le payeur et le bénéficiaire effectif des intérêts ou des redevances, ou de celles que l'un et l'autre entretiennent avec un tiers, le montant des intérêts ou des redevances excède le montant dont seraient convenus le payeur et le bénéficiaire effectif en l'absence de telles relations, les dispositions de la présente directive ne s'appliquent qu'à ce dernier montant.»

Le droit national

7 Conformément à l'article 2 de la loi sur la taxe professionnelle de 2002 (Gewerbesteuergesetz 2002, BGBl. 2002 I, p. 4167), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après la «loi sur la taxe professionnelle»), toute activité industrielle et commerciale, en sus de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés, est soumise à la taxe professionnelle dans la mesure où elle est exercée sur le territoire national.

8 Les paragraphes 1 et 2 dudit article sont rédigés comme suit:

«1. Toute activité industrielle ou commerciale fixe, exploitée en Allemagne, est soumise à la taxe professionnelle. Par activité industrielle ou commerciale, on entend une entreprise industrielle ou commerciale au sens de la loi relative à l'impôt sur le revenu. Une activité industrielle ou commerciale est réputée être exploitée en Allemagne lorsqu'un établissement est entretenu, pour cette activité, sur le territoire allemand ou sur un navire de commerce enregistré dans un registre allemand de bateaux.

2. Est toujours et entièrement considérée comme une activité commerciale ou industrielle, l'activité des sociétés de capitaux (les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée) [...]»

9 Selon l'article 6 de cette loi, l'assiette de la taxe professionnelle est constituée par le bénéfice industriel ou commercial des assujettis.

10 Le bénéfice industriel ou commercial est défini de la manière suivante à l'article 7, première phrase, de ladite loi:

«Le bénéfice industriel ou commercial est le bénéfice résultant d'une activité industrielle ou commerciale, calculé conformément aux dispositions de la loi relative à l'impôt sur le revenu ou de la loi relative à l'impôt sur les sociétés [...], augmenté et diminué des montants indiqués aux articles 8 et 9.»

11 L'article 8 de la loi sur la taxe professionnelle, intitulé «réintégrations», énonce:

«Sont réintégrés au bénéfice résultant d'une activité industrielle ou commerciale (article 7), les montants suivants pour autant qu'ils aient été déduits lors du calcul du bénéfice:

1. la moitié des rémunérations afférentes à des dettes qui sont économiquement liées soit à la création ou à l'acquisition de l'activité (activité partielle) ou d'une part de l'activité, soit à l'extension ou à l'amélioration de l'activité ou qui servent à accroître, à titre non provisoire, le capital d'exploitation.»

12 L'article 10 bis de ladite loi dispose que, pour déterminer l'assiette de la taxe professionnelle, les pertes doivent être déduites des bénéfices calculés selon les dispositions de l'article 8 de la loi sur la taxe professionnelle.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 SST est une société à responsabilité limitée de droit allemand établie à Gelsenkirchen. Son actionnaire à 100 % est Scheuten Solar Systems BV, une société néerlandaise à responsabilité limitée établie à Venlo (Pays-Bas).

14 Entre le 27 août 2003 et le 1er décembre 2004, SST, en vertu d'un certain nombre de contrats successifs, a obtenu de sa société mère des prêts d'un montant total de 5 180 000 euros. Pour ces prêts, en 2004, SST a versé à sa société mère un montant de 154 584 euros au titre d'intérêts. Ce montant a été déduit par SST de ses bénéfices au titre de ses frais d'exploitation.

15 Le Finanzamt, dans sa décision portant détermination du montant servant de base de calcul pour la taxe professionnelle concernant l'année 2004, prise en application de l'article 8, point 1, de la loi sur la taxe professionnelle, a toutefois établi que SST n'avait le droit de déduire des bénéfices réalisés que 50 % du montant desdits intérêts, si bien que la moitié du montant de 154 584 euros a été ajoutée aux bénéfices résultant de l'activité industrielle et commerciale de SST.

16 Cette dernière a introduit un recours contre cette décision du Finanzamt en faisant valoir que l'ajout de la moitié des intérêts en cause constituait une imposition contraire à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49.

17 Par jugement du 22 février 2008, le Finanzgericht Münster a rejeté ledit recours.

18 SST a alors introduit un recours en «Revision» de ce jugement devant le Bundesfinanzhof.

19 Le Bundesfinanzhof, s'interrogeant sur la compatibilité des dispositions pertinentes du droit interne avec les dispositions de la directive 2003/49, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49 [...] s'oppose-t-il à une règle selon laquelle les intérêts afférents à un prêt, payés par une société d'un État membre à une société associée d'un autre État membre, sont intégrés à l'assiette de la taxe professionnelle dans le chef de la première société?

2) En cas de réponse affirmative à la première question: l'article 1er, paragraphe 10, de la directive 2003/49 [...] doit-il être interprété en ce sens qu'un État membre a également la faculté de ne pas appliquer cette directive lorsque les conditions d'existence d'une société associée, prévues à l'article 3, sous b), de ladite directive, n'ont pas encore été remplies, au moment du paiement des intérêts, pendant une période ininterrompue d'au moins deux ans?

Les États membres peuvent-ils, dans ce cas, invoquer directement l'article 1er, paragraphe 10, de la directive 2003/49 [...] à l'encontre de la société, auteur du paiement?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

20 Par cette question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une disposition du droit fiscal national selon laquelle les intérêts afférents à un prêt, versés par une société établie dans un État membre à une société associée située dans un autre État membre, sont intégrés à l'assiette de la taxe professionnelle à laquelle est assujettie la première société.

21 Tout d'abord, il y a lieu de constater que, dans l'affaire au principal, SST a été imposée au titre de la taxe professionnelle sur ses bénéfices de nature industrielle et commerciale. Dans le cadre de la détermination de l'assiette d'imposition de ladite taxe, le Finanzamt a, conformément à la législation nationale en cause au principal, réintégré

aux bénéfices de SST la moitié des intérêts versés par cette société à sa société mère établie au Pays-Bas.

22 Selon SST, ce calcul reviendrait à constituer un assujettissement à l'impôt si bien que la législation nationale en cause au principal aboutit à une double imposition économique des intérêts incompatible avec l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49. En revanche, l'ensemble des autres intéressés ayant déposé des observations devant la Cour considèrent que ladite législation ne tombe pas dans le champ d'application de cette disposition et suggèrent, par conséquent, de répondre à la question posée par la négative.

23 Dans ces conditions, la Cour est appelée à déterminer le champ d'application de ladite disposition.

24 Il convient d'observer qu'il résulte des deuxième à quatrième considérants de la directive 2003/49 que celle-ci vise à l'élimination des doubles impositions en ce qui concerne les paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents et à ce que ces paiements soient soumis une fois à l'impôt dans un seul État membre. En vertu de ces considérants, la suppression de toute imposition sur lesdits paiements dans l'État membre d'où ils proviennent constitue la solution la plus appropriée pour réaliser l'égalité de traitement fiscal entre opérations nationales et opérations transfrontalières.

25 Le champ d'application de la directive 2003/49, tel qu'il est circonscrit à l'article 1er, paragraphe 1, de celle-ci, porte, dès lors, sur l'exonération des paiements d'intérêts et de redevances échus dans l'État membre d'origine de ces derniers, lorsque le bénéficiaire de ceux-ci est une société établie dans un autre État membre ou un établissement stable, situé dans un autre état membre, appartenant à une société d'un État membre.

26 La règle énoncée à ladite disposition cherche à assurer que le bénéficiaire d'intérêts et de redevances générés dans un État membre autre que celui où il est établi soit exonéré de toute imposition dans l'État membre d'origine de ces derniers. Le libellé de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49, par la proposition subordonnée «lorsque», établit en effet un lien entre les paiements de tels intérêts et redevances dans un État membre et la réception desdits paiements par le bénéficiaire dans un autre État membre.

27 À cet égard, l'article 2, sous a), de la directive 2003/49 définit lesdits intérêts comme «les revenus des créances de toute nature». Or, seul le bénéficiaire effectif peut percevoir des intérêts qui constituent les revenus de telles créances.

28 Il ressort de ce qui précède que l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49, lu à la lumière des deuxième à quatrième considérants de celle-ci, vise à éviter une double imposition juridique des paiements d'intérêts transfrontaliers en prohibant une imposition des intérêts dans l'État membre d'origine au détriment du bénéficiaire effectif de ceux-ci. La disposition susvisée concerne donc uniquement la situation fiscale du créancier des intérêts.

29 Il y a lieu d'ajouter que l'interprétation de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49 ainsi retenue est corroborée par le paragraphe 10 de cet article, qui autorise les États membres, sous certaines conditions, à ne pas accorder l'exonération prévue au paragraphe 1 dudit article. Les entités auxquelles l'article 1er, paragraphe 10, de cette directive est susceptible de s'appliquer y sont identifiées comme une «société d'un autre État membre ou [...] un établissement stable d'une société d'un autre État membre». En effet, aucune référence au payeur d'intérêts ne figure à cette disposition. Il découle donc de ce régime dérogatoire que c'est le bénéficiaire d'intérêts ou de redevances dans un autre État membre qui est visé par ledit régime et non pas l'entité débitrice desdits intérêts ou redevances.

30 Or, une législation nationale, telle que celle en cause au principal, ne conduit pas à une diminution des revenus du créancier. Elle ne soumet les intérêts versés à aucune imposition dans le chef du bénéficiaire de ceux-ci. La législation en cause ne se rapporte qu'à la détermination de la base d'imposition relative à la taxe professionnelle à laquelle est soumise, en l'occurrence, le débiteur des intérêts versés.

31 Il importe de souligner à cet égard que les modalités de calcul de l'assiette d'imposition du payeur d'intérêts et les éléments à prendre en compte à cet effet, comme la prise en considération de certaines dépenses lors de ce calcul, ne font pas l'objet de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49.

32 S'agissant de la législation nationale en cause au principal, il convient de relever que les particularités de la taxe professionnelle en cause consistent en ce que le bénéfice industriel ou commercial est d'abord déterminé conformément aux dispositions de la loi relative à l'impôt sur le revenu et de la loi relative à l'impôt sur les sociétés et que, par la suite, certains montant sont soit ajoutés soit déduits à titre d'abattement. L'ajout ne concerne que des montants qui avaient été déduits lors de la première étape de calcul.

33 Les dispositions de droit interne concernant l'assiette d'imposition du payeur d'intérêts, telles que les règles relatives à la déductibilité de certaines dépenses et la nature de celles-ci, obéissent à des orientations législatives particulières qui relèvent de la politique fiscale de chaque État membre.

34 Ainsi, en l'absence d'une disposition régissant les règles de calcul de l'assiette d'imposition du payeur d'intérêts, le champ d'application de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49 ne saurait s'étendre au-delà de l'exonération prévue à cette disposition.

35 Enfin, quant à l'incidence éventuelle de la jurisprudence de la Cour relative à la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 225, p. 6), il suffit d'observer que, ainsi que M[me] l'avocat général l'a relevé aux points 45 à 49 de ses conclusions, les arrêts du 4 octobre 2001, Athinaïki Zythopoiïa (C-294/99, Rec. p. I-6797), et du 26 juin 2008, Burda (C-284/06, Rec. p. I-4571), ne comportent aucun élément susceptible d'être considéré utilement dans le cadre de l'interprétation de l'article 1[er], paragraphe 1, de la directive 2003/49 en relation avec une législation nationale telle que celle en cause au principal. En effet, dans les affaires ayant donné lieu auxdits arrêts, c'était la distribution de bénéfices par la filiale à la société mère qui était le fait générateur de la taxe en cause. En revanche, les paiements d'intérêts dont il s'agit dans l'affaire au principal ne constituent pas un fait générateur d'imposition. Les dispositions du droit national en cause au principal ne concernent que la déductibilité de tels paiements en tant que dépenses aux fins du calcul de l'assiette d'imposition de la taxe professionnelle.

36 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre à la première question que l'article 1[er], paragraphe 1, de la directive 2003/49 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une disposition du droit fiscal national selon laquelle les intérêts afférents à un prêt, versés par une société établie dans un État membre à une société associée située dans un autre État membre, sont intégrés à l'assiette de la taxe professionnelle à laquelle est assujettie la première société.

Sur la seconde question

37 Eu égard à la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

38 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 (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2003/49/CE du Conseil, du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une disposition du droit fiscal national selon laquelle les intérêts afférents à un prêt, versés par une société établie dans un État membre à une société associée située dans un autre État membre, sont intégrés à l'assiette de la taxe professionnelle à laquelle est assujettie la première société.

Signatures