Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

6 septembre 2012*

«Manquement d'État — Article 49 TFUE — Législation fiscale — Transfert du domicile fiscal — Transfert d'actifs — Taxe de sortie immédiate»

Dans l'affaire C-38/10,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 22 janvier 2010,

Commission européenne, représentée par MM. R. Lyal, G. Braga da Cruz et P. Guerra e Andrade, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République portugaise, représentée par MM. L. Fernandes et J. Menezes Leitão, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

soutenue par:

Royaume de Danemark, représenté par M. C. Vang, en qualité d'agent,

République fédérale d'Allemagne, représentée par M. C. Blaschke et M^me^ K. Petersen, en qualité d'agents,

Royaume d'Espagne, représenté par MM. M. Muñoz Pérez et A. Rubio González, en qualité d'agents,

République française, représentée par M. G. de Bergues et M^me^ N. Rouam, en qualité d'agents,

Royaume des Pays-Bas, représenté par M^mes^ C. Wissels et M. de Ree, en qualité d'agents,

République de Finlande, représentée par M. J. Heliskoski, en qualité d'agent,

Royaume de Suède, représenté par M^mes^ A. Falk et S. Johannesson, en qualité d'agents,

Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, représenté par MM. S. Hathaway et A. Robinson, en qualité d'agents,

parties intervenantes

* Langue de procédure: le portugais.

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot, président de chambre, MM. K. Schiemann (rapporteur), L. Bay Larsen, M^me^ C. Toader et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M^me^ M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 30 avril 2012,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 28 juin 2012,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en adoptant et en maintenant en vigueur les articles 76 A, 76 B et 76 C du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, ci-après le «CIRC»), applicables en cas de transfert, par une société portugaise, de son siège statutaire et de sa direction effective vers un autre État membre ou en cas de cessation des activités d'un établissement stable au Portugal ou de transfert de ses actifs du Portugal vers un autre État membre, qui prévoient:

— que la base imposable de l'exercice au cours duquel se produit le fait générateur inclut toutes les plus-values latentes afférentes aux actifs concernés, mais pas les plus-values latentes résultant de transactions purement nationales;

— que les associés d'une société qui transfère son siège statutaire et sa direction effective hors du territoire portugais sont assujettis à un impôt grevant la différence entre la valeur d'actif nette de la société (calculée à la date du transfert, au prix du marché) et le prix d'acquisition des parts sociales correspondantes,

la République portugaise a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 49 TFUE et de l'article 31 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE»).

Le cadre juridique

2 Le décret-loi n° 159/2009 (Decreto-Lei n.° 159/2009), du 13 juillet 2009 (*Diário da República* I, série A, n° 133, du 13 juillet 2009), a notamment procédé à la renumérotation des articles du CIRC pertinents dans le cadre du présent litige. Selon une jurisprudence constante de la Cour, l'existence du manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé et les changements intervenus par la suite ne sauraient être pris en compte par la Cour. Ce décret-loi est entré en vigueur le 1^er^ janvier 2010 tandis que l'échéance du terme fixé par la Commission se situait au 1^er^ février 2009. Dans le cadre du présent litige, il ne sera donc pas tenu compte des modifications résultant de l'entrée en vigueur du décret-loi n° 159/2009.

3 Les articles 76 A, 76 B et 76 C du CIRC étaient libellés comme suit:

«Article 76 A

Transfert de résidence

1. Aux fins de détermination du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel intervient la cessation d'activité d'une entité dont le siège ou la direction effective situés sur le territoire portugais sont transférés hors de ce territoire, y compris d'une société européenne et d'une société coopérative européenne, les différences entre les valeurs de marché et les valeurs comptables fiscalement pertinentes de ses éléments d'actif à la date de la cessation d'activité constituent des gains ou des pertes.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux actifs qui demeurent effectivement affectés à un établissement stable de la même entité et participent à la formation de son bénéfice imposable, dès lors que les conditions prévues à l'article 68, paragraphe 3, sont remplies mutatis mutandis pour ces actifs.

3. Les dispositions de l'article 68, paragraphe 4, s'appliquent mutatis mutandis à la détermination du bénéfice imposable de l'établissement stable.

4. Dans le cas visé au paragraphe 2, les pertes fiscales antérieures à la cessation d'activité peuvent être déduites du bénéfice imposable imputable à l'établissement stable de l'entité non-résidente, selon les modalités et conditions prévues à l'article 15.

5. Le régime spécial prévu aux paragraphes 2, 3 et 4 ne s'applique pas aux cas visés à l'article 67, paragraphe 10, du CIRC.

Article 76 B

Cessation d'activité de l'établissement stable

Les dispositions du paragraphe 1 de l'article précédent s'appliquent mutatis mutandis à la détermination du bénéfice imposable imputable à l'établissement stable d'une entité non-résidente situé sur le territoire portugais:

a) en cas de cessation de son activité sur le territoire portugais;

b) en cas de transfert hors du territoire portugais, quelles qu'en soient les modalités matérielles ou juridiques, des actifs qui sont affectés à l'établissement stable.

Article 76 C

Régime applicable aux associés

1. Pour l'exercice au cours duquel le siège statutaire et la direction effective sont transférés hors du territoire portugais, il est tenu compte, aux fins de l'imposition des associés, de la différence entre la valeur d'actif nette à cette date et le prix d'acquisition des parts sociales correspondantes, en appliquant mutatis mutandis les dispositions de l'article 75, paragraphes 2 et 4.

2. Aux fins de l'application des dispositions du paragraphe précédent, l'évaluation des actifs est effectuée à leur valeur de marché.

3. Le transfert du siège d'une société européenne ou d'une société coopérative européenne n'entraîne pas, en soi, l'application des dispositions du paragraphe 1.»

4 L'article 43, paragraphe 1, du CIRC prévoyait que «[s]ont considérés comme des plus-values ou des moins-values réalisées les gains obtenus ou les pertes accusées sur des éléments de l'actif immobilisé à l'occasion d'une transmission à titre onéreux, quelle qu'en soit la raison, ainsi que ceux découlant de sinistres ou ceux résultant du rattachement permanent de ces éléments à d'autres fins que l'activité exercée».

5 L'article 43, paragraphe 2, de ce code prévoyait que les plus-values et les moins-values correspondent à «la différence entre le montant de réalisation, net des charges qui leur sont applicables, et le montant de l'acquisition après déduction des réintégrations ou des amortissements réalisés».

6 Conformément à l'article 43, paragraphe 3, du CIRC, le montant de réalisation de la transmission à titre onéreux des éléments de l'actif correspondait au montant de la contre-prestation mais, dans le cas de biens rattachés de façon permanente à d'autres fins que l'activité exercée, le montant de la réalisation était sa valeur de marché.

La procédure précontentieuse

7 Considérant, à la lumière des informations disponibles à l'époque, que la République portugaise ne respectait pas les obligations lui incombant en vertu de l'article 43 CE en procédant, en application des articles 76 A, 76 B et 76 C du CIRC, à l'imposition immédiate des plus-values latentes en cas de transfert du siège statutaire et de la direction effective d'une société portugaise vers un autre État membre ou en cas de transfert des actifs d'un établissement stable situé sur le territoire portugais vers un autre État membre, la Commission a, le 29 février 2008, adressé une lettre de mise en demeure à cet État membre en invitant celui-ci, conformément à l'article 226 CE, à présenter ses observations.

8 Dans sa réponse datée du 10 juillet 2008, la République portugaise a contesté la position de la Commission.

9 Le 1er décembre 2008, la Commission a émis un avis motivé dans lequel elle estimait que la République portugaise avait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 43 CE et de l'article 31 de l'accord EEE en adoptant et en maintenant en vigueur les articles 76 A, 76 B et 76 C du CIRC et a invité la République portugaise à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à ses obligations dans un délai de deux mois à compter de la réception dudit avis.

10 La République portugaise ayant, dans sa réponse du 6 avril 2009, maintenu qu'elle tenait la position de la Commission pour erronée, cette dernière a décidé d'introduire le présent recours.

La procédure devant la Cour

11 Par ordonnance du président de la Cour du 28 juin 2010, le Royaume de Danemark, la République fédérale d'Allemagne, le Royaume d'Espagne, la République française, le Royaume des Pays-Bas, la République de Finlande, le Royaume de Suède ainsi que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord ont été admis à intervenir au soutien des conclusions de la République portugaise.

12 À la suite de l'arrêt du 29 novembre 2011, National Grid Indus, (C-371/10, Rec. p. I-12273), il a été demandé, en application de l'article 54 bis du règlement de procédure de la Cour, à l'ensemble des parties intervenantes de se prononcer par écrit sur la question de savoir quelles sont les conséquences à tirer, en l'espèce, dudit arrêt.

13 Le Royaume de Danemark et la République portugaise ont communiqué leur réponse au greffe de la Cour, respectivement, les 21 et 27 mars 2012. La République fédérale d'Allemagne, le Royaume des Pays-Bas et le Royaume-Uni ont fait part de leur réponse au greffe de la Cour le 29 mars 2012. Quant au Royaume d'Espagne, à la République française, au Royaume de Suède et à la Commission, ils ont transmis leur réponse au greffe de la Cour le 30 mars 2012.

Sur la recevabilité du recours

14 Bien que le gouvernement portugais n'excipe, dans ses écritures, d'aucun motif d'irrecevabilité du présent recours, la Cour peut, ainsi que le relève M. l'avocat général aux points 11 à 13 de ses conclusions, vérifier d'office si les conditions prévues à l'article 256 TFUE pour l'introduction d'un recours en constatation de manquement sont satisfaites.

15 À cet égard, il convient notamment de rappeler que la lettre de mise en demeure adressée par la Commission à l'État membre concerné ainsi que l'avis motivé émis par ladite institution délimitent l'objet du litige, lequel ne peut plus, dès lors, être étendu. L'avis motivé et le recours de la Commission doivent par conséquent reposer sur les mêmes griefs que ceux soulevés dans la lettre de mise en demeure qui engage la procédure précontentieuse (voir, en ce sens, arrêts du 10 septembre 2009, Commission/Portugal, C-457/07, Rec. p. I-8091, point 55, et du 14 octobre 2010, Commission/Autriche, C-535/07, Rec. p. I-9483, point 41).

16 Si tel n'est pas le cas, une pareille irrégularité ne peut pas être considérée comme effacée par le fait que l'État membre défendeur ait formulé des observations sur l'avis motivé (voir arrêt Commission/Autriche, précité, point 41 et jurisprudence citée). En effet, la procédure précontentieuse constitue, selon une jurisprudence constante, une garantie essentielle non seulement pour la protection des droits de l'État membre en cause, mais également pour assurer que la procédure contentieuse éventuelle aura pour objet un litige clairement défini (voir, notamment, arrêts du 9 novembre 1999, Commission/Italie C-365/97, Rec. p. I-7773, point 35, et du 10 avril 2003, Commission/Portugal, C-392/99, Rec. p. I-3373, point 133).

17 Or, en l'espèce, il est constant, ainsi que la Commission l'a, au demeurant, admis lors de l'audience, que la lettre de mise en demeure adressée à la République portugaise le 29 février 2008 ne contenait aucune référence à une prétendue violation de l'article 31 de l'accord EEE.

18 Par conséquent, le recours doit être déclaré irrecevable en ce qu'il a trait à la violation de ladite disposition.

19 Par ailleurs, la Commission n'a pas expliqué avec suffisamment de précision en quoi l'article 76 C du CIRC, qui prévoit l'imposition immédiate, dans le chef des associés, des plus-values latentes afférentes à des participations dans le capital de sociétés lors du transfert de leur siège statutaire et de leur direction effective vers un autre État membre, est susceptible de constituer une entrave à la liberté d'établissement des sociétés en question.

20 Il convient, par conséquent, de déclarer irrecevable le second grief de la Commission.

Sur le recours

21 Il convient de constater, à titre liminaire, que la Commission ne conteste pas le droit des États membres d'imposer les plus-values nées sur leurs territoires respectifs.

22 En substance, elle reproche à la République portugaise la différence de traitement fiscal des plus-values latentes instaurée par les dispositions litigieuses entre, d'une part, un transfert d'activités d'une société vers un autre État membre et, d'autre part, des transferts similaires à l'intérieur du territoire portugais. Lorsqu'une société exerce son droit de libre établissement et transfère des activités du territoire portugais vers un autre État membre, cela ne saurait, selon la Commission, avoir pour conséquence l'imposition d'une charge fiscale qui serait perçue plus tôt, ou qui serait d'un montant supérieur à celle qui serait applicable à une société opérant un transfert d'activités mais qui demeure sur le territoire portugais. Les dispositions litigieuses seraient, par conséquent, susceptibles d'engendrer des entraves à la liberté d'établissement et enfreindraient l'article 49 TFUE.

23 Ainsi que le relève M. l'avocat général aux points 26 et 49 à 54 de ses conclusions, il est à cet égard constant, à la lumière notamment de l'arrêt National Grid Indus, précité, que la liberté d'établissement est applicable aux transferts d'activités d'une société du territoire portugais vers un autre État membre, et cela indépendamment de la question de savoir si la société en question transfère son siège statutaire et sa direction effective hors du territoire portugais ou si elle transfère des actifs d'un établissement stable situé sur le territoire portugais vers un autre État membre.

24 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 la Communauté européenne, le droit d'exercer leur activité dans d'autres États membres par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (voir arrêts du 23 octobre 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rec. p. I-8061, point 28, et du 25 février 2010, X Holding, C-337/08, Rec. p. I-1215, point 17).

25 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 (arrêt National Grid Indus, précité, point 35 et jurisprudence citée).

26 Il est, par ailleurs, de jurisprudence constante que 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 National Grid Indus, précité, point 36 et jurisprudence citée).

27 Par conséquent, force est de constater, ainsi que le fait valoir la Commission dans le cadre de son premier grief, que les articles 76 A et 76 B du CIRC comportent des entraves à la liberté d'établissement étant donné que, en cas de transfert, par une société portugaise, de son siège statutaire et de sa direction effective vers un autre État membre, ainsi que, en cas de transfert partiel ou total des actifs d'un établissement stable d'une société non-résidente au Portugal situé sur le territoire portugais vers un autre État membre, une telle société est financièrement pénalisée par rapport à une société similaire qui maintient ses activités sur le territoire portugais.

28 En effet, en vertu de ces dispositions, une société portugaise qui transfère son siège statutaire et sa direction effective hors du territoire portugais est imposée sur les plus-values latentes. En revanche, tel n'est pas le cas lorsque cette société maintient son siège sur le territoire portugais, celle-ci n'étant imposée que sur les plus-values réalisées. Par ailleurs, lesdites dispositions prévoient également l'imposition des plus-values latentes en cas de transfert partiel ou total des actifs d'un établissement stable d'une société non-résidente au Portugal situé sur le territoire portugais vers un autre État membre, alors qu'un transfert des actifs sur le territoire portugais n'a pas pour conséquence une telle imposition. Cette différence de traitement est de nature à décourager une société de transférer ses activités du territoire portugais vers un autre État membre (voir, en ce sens, arrêt du 6 septembre 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, point 36).

29 La différence de traitement ainsi constatée ne s'explique pas par une différence de situation objective. En effet, ainsi que le relève, en substance, M. l'avocat général aux points 55, 94 à 99 et 111 de ses conclusions, à l'égard d'une réglementation d'un État membre visant à imposer les plus-values générées sur son territoire, la situation d'une société qui transfère son siège statutaire et sa direction effective vers un autre État membre, ainsi que celle d'une société qui transfère une partie ou la totalité des actifs d'un établissement stable portugais vers un autre État membre, est, pour ce qui concerne l'imposition des plus-values qui ont été générées dans le premier État membre antérieurement auxdites opérations, analogue à celle d'une société limitant ces opérations au territoire national (voir, en ce sens, arrêt DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., précité, point 37).

30 Dans la mesure où l'article 76 B, sous a), du CIRC prévoit une imposition dans une situation où la cessation de l'activité sur le territoire portugais est la conséquence non pas d'un transfert de la totalité des activités rattachées à un établissement stable portugais vers un autre État membre, mais d'une cessation, par la société assujettie, de l'activité économique en cause, il convient, à la lumière de l'article 43 du CIRC, de constater qu'une disparité de traitement entre une situation relevant de l'article 49 TFUE et une situation purement interne fait défaut. En effet, ainsi que l'a relevé la République portugaise, ledit article 43 du CIRC prévoit l'imposition, dans le chef d'une société portugaise, des plus-values latentes afférentes aux actifs détachés de l'activité économique de ladite société. Dans cette mesure, une restriction à la liberté d'établissement fait donc défaut.

31 En ce qui concerne l'existence d'une éventuelle justification de la restriction à la liberté d'établissement constatée ainsi que le caractère proportionné de celle-ci, il convient de rappeler que, dans l'arrêt National Grid Indus, précité, point 86, la Cour a jugé que l'article 49 TFUE s'oppose à une réglementation d'un État membre qui impose le recouvrement immédiat de l'imposition sur les plus-values latentes afférentes aux éléments de patrimoine d'une société transférant son siège de direction effective vers un autre État membre, au moment même dudit transfert.

32 Par ailleurs, ainsi qu'il résulte du point 73 de l'arrêt National Grid Indus, précité, une réglementation nationale offrant le choix à la société qui transfère son siège de direction effective vers un autre État membre entre, d'une part, le paiement immédiat du montant de l'imposition et, d'autre part, le paiement différé du montant de ladite imposition, assorti, le cas échéant, d'intérêts selon la réglementation nationale applicable, constituerait une mesure moins attentatoire à la liberté d'établissement que les mesures en cause au principal.

33 À cet égard, force est de constater que la République portugaise a concédé, dans sa réponse écrite à la question de la Cour mentionnée au point 12 du présent arrêt, qu'il lui appartiendrait, si la Cour devait constater que sa législation restreint effectivement l'exercice de la liberté d'établissement, d'introduire dans sa législation nationale la possibilité, pour les sociétés désirant transférer leur siège vers un autre État membre, de ne pas devoir acquitter immédiatement la totalité du montant de l'imposition sur les plus-values latentes générées sur le territoire portugais.

34 Il convient d'ajouter que, contrairement à ce que la République portugaise a fait valoir lors de l'audience, la même conclusion qu'au point 31 du présent arrêt s'impose en ce qui concerne l'imposition des plus-values latentes afférentes aux actifs d'un établissement stable situé sur le territoire portugais transférés vers un autre État membre. L'observation figurant au point 57 de l'arrêt National Grid Indus, précité, selon laquelle les «actifs d'une société sont directement affectés à des activités économiques qui sont destinées à générer un bénéfice» et sur laquelle s'appuie la République portugaise, a été faite non pas dans le cadre de l'examen du caractère restrictif de la réglementation nationale pertinente dans l'affaire en cause, mais dans le cadre de l'analyse de sa proportionnalité, en ce qu'elle refusait de prendre en considération les moins-values réalisées postérieurement au transfert de siège de direction effective d'une société vers un autre État membre. Il n'est donc pas possible, ainsi que le relève M. l'avocat général au point 102 de ses conclusions, de tirer de cette considération de la Cour la conséquence que, d'une part, la fin du rattachement des actifs d'un établissement stable à toute activité économique dans un État membre et, d'autre part, le transfert de tels actifs vers un autre État membre lors de la cessation de l'activité dudit établissement stable dans le premier État membre sont des situations comparables.

35 À la lumière de l'ensemble de ces considérations, il convient de constater que le premier grief de la Commission, en tant qu'il est tiré de la violation de l'article 49 TFUE, est fondé dans la mesure où il concerne le transfert, par une société portugaise, de son siège statutaire et de sa direction effective vers un autre État membre ou le transfert, par une société non-résidente au Portugal, d'une partie ou de la totalité des actifs rattachés à un établissement stable portugais, du Portugal vers un autre État membre, et de rejeter le recours pour le surplus.

Sur les dépens

36 En vertu de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République portugaise et cette dernière ayant succombé en l'essentiel de ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

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

1) En adoptant et en maintenant en vigueur les articles 76 A et 76 B du code de l'impôt sur le revenu des personnes morales (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), applicables en cas de transfert, par une société portugaise, de son siège statutaire et de sa direction effective vers un autre État membre ou en cas de transfert, par une société non-résidente au Portugal, d'une partie ou de la totalité des actifs rattachés à un établissement stable portugais, du Portugal vers un autre État membre, qui prévoient la taxation immédiate des plus-values latentes afférentes aux actifs concernés, mais pas celle des plus-values latentes résultant d'opérations purement nationales, la République portugaise a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 49 TFUE.

2) Le recours est rejeté pour le surplus.

3) La République portugaise est condamnée aux dépens.

Signatures