Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

17 juillet 2014*

«Législation fiscale — Liberté d'établissement — Impôt national sur les bénéfices — Imposition des groupes — Imposition de l'activité d'établissements stables étrangers de sociétés résidentes — Prévention de la double imposition par imputation de l'impôt (méthode de l'imputation) — Réintégration des pertes précédemment déduites en cas de cession de l'établissement stable à une société du même groupe sur laquelle l'État membre considéré n'exerce pas son pouvoir d'imposition»

Dans l'affaire C-48/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est, Danemark), par décision du 22 janvier 2013, parvenue à la Cour le 28 janvier 2013, dans la procédure

Nordea Bank Danmark A/S

contre

Skatteministeriet,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, M. K. Lenaerts, vice-président, M. A. Tizzano, M^me^ R. Silva de Lapuerta, MM. M. Ilešič, E. Juhász et A. Borg Barthet, présidents de chambre, MM. A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (rapporteur), C. Vajda, S. Rodin et F. Biltgen, juges,

avocat général: M^me^ J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour Nordea Bank Danmark A/S, par M^e^ H. Hansen, advokat,

— pour le gouvernement danois, par M^me^ V. Pasternak Jørgensen, en qualité d'agent, assistée de M^e^ K. Lundgaard Hansen, advokat,

— pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M^me^ K. Petersen, en qualité d'agents,

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

* Langue de procédure: le danois.

— pour le gouvernement autrichien, par M. A. Posch, en qualité d'agent,

— pour la Commission européenne, par M. W. Roels et M[me] C. Barslev, en qualité d'agents,

— pour l'Autorité de surveillance AELE, par MM. X. Lewis, G. Mathisen et M[me] A. Steinarsdóttir, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 mars 2014,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 49 TFUE et 54 TFUE ainsi que des articles 31 et 34 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE»), relatifs à la liberté d'établissement.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'une procédure engagée par Nordea Bank Danmark A/S (ci-après «Nordea Bank»), société de droit danois, contre des décisions du Skatteministeriet réintégrant dans sa base d'imposition des pertes précédemment déduites au titre de certains de ses établissements stables à l'étranger.

Le cadre juridique

Le droit international

3 L'article 7, paragraphe 1, de la convention des pays nordiques relative à la prévention de la double imposition en matière d'imposition du revenu et du patrimoine, conclue à Helsinki le 23 septembre 1996 (SopS 26/1997, ci-après la «convention nordique»), stipule:

«Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable.»

4 En vertu de l'article 25 de cette convention, les États contractants ont choisi de neutraliser la double imposition des établissements stables au moyen de la technique dite «de l'imputation». À ce titre, l'État de résidence de l'entreprise accorde un dégrèvement d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans l'État de la source.

Le droit danois

5 En vertu de la législation danoise applicable au litige au principal, toute société résidente prenait régulièrement en compte, pour la détermination de son revenu imposable, les profits et les pertes de ses établissements stables situés à l'étranger.

6 En cas de cession totale ou partielle de l'activité d'un établissement stable à un tiers ou à une autre société du même groupe, une société danoise était imposée en tenant compte des plus-values ou des moins-values réalisées sur l'ensemble des actifs affectés à l'activité cédée, y compris des actifs immatériels non comptabilisés.

7 À cette fin, les actifs cédés devaient être évalués à leur valeur de marché, par application de l'article 2 de la loi relative à l'établissement de l'impôt d'État sur les revenus (lov om påligningen af indkomstskat til staten «ligningsloven», ci-après la «ligningslov»), qui, dans sa rédaction applicable au litige au principal, disposait:

«Les assujettis qui

1) sont contrôlés par des personnes physiques ou morales,

2) contrôlent des personnes morales,

3) font partie d'un même groupe qu'une personne morale,

4) ont un établissement stable situé à l'étranger, ou

5) sont des personnes physiques ou morales étrangères avec un établissement stable situé au Danemark

établissent leur revenu imposable en prenant en compte les opérations commerciales ou économiques effectuées avec les personnes physiques et morales et établissements stables mentionnés ci-dessus (opérations contrôlées) selon les prix et les conditions qu'ils auraient obtenus si lesdites opérations avaient été effectuées avec des parties qui ne leur sont pas liées.»

8 L'article 33 D, paragraphe 5, de la ligningslov, applicable au litige au principal, était libellé comme suit:

«En cas de cession totale ou partielle d'un établissement stable situé dans un pays étranger, aux îles Féroé ou au Groenland à une société du même groupe [...] les pertes déduites qui n'ont pas été compensées par des bénéfices ultérieurs sont prises en compte dans l'établissement du revenu imposable, quelle que soit la méthode de dégrèvement appliquée [...]»

Le litige au principal et la question préjudicielle

9 Nordea Bank a son siège au Danemark.

10 Entre l'année 1996 et l'année 2000, elle a exercé des activités de banque de détail en Finlande, en Suède et en Norvège par l'intermédiaire d'établissements stables déficitaires et a donc légalement déduit les pertes correspondantes de son revenu imposable au Danemark.

11 En 2000, les activités de ces établissements stables ont été restructurées: leurs bureaux ont été fermés, leurs clients se sont vu offrir la possibilité de conserver leurs comptes à des conditions identiques auprès des filiales de Nordea Bank dans les mêmes États et leur personnel a pour moitié été engagé par ces filiales ou par d'autres sociétés locales du même groupe.

12 Selon les énonciations de la juridiction de renvoi, non contestées par les parties au principal, cette opération s'est apparentée à une cession partielle d'activités sur lesquelles le Royaume de Danemark exerçait son pouvoir d'imposition à des sociétés du même groupe sur lesquelles il n'exerçait pas ce pouvoir.

13 Faisant application de l'article 33 D, paragraphe 5, de la ligningslov, le Skatteministeriet a réintégré dans le bénéfice imposable de Nordea Bank les pertes antérieurement déduites au titre des activités cédées, qui n'avaient pas été compensées par des bénéfices ultérieurs.

14 Estimant cette réintégration contraire à la liberté d'établissement, Nordea Bank a présenté une réclamation devant le Landsskatteretten (Commission fiscale nationale), puis a attaqué le rejet de cette dernière devant l'Østre Landsret.

15 Dans ces conditions, l'Østre Landsret a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les articles 49 TFUE et 54 TFUE (anciennement 43 CE et 48 CE) ainsi que les articles 31 et 34 [de l'accord EEE] s'opposent-ils à ce qu'un État membre, qui aurait permis à une société résidente de déduire régulièrement les pertes générées par un établissement stable situé dans un autre État membre, réintègre dans le revenu imposable de ladite société toutes les pertes de l'établissement stable, dans la mesure où celles-ci n'ont pas été compensées par des bénéfices les années suivantes, lorsque l'établissement stable cesse d'exister en raison du fait qu'une partie de ses activités a été cédée à une société appartenant au même groupe et ayant sa résidence dans le même État membre que l'établissement stable, et lorsque toutes les possibilités de prise en compte desdites pertes devraient être considérées comme épuisées?»

Sur la question préjudicielle

16 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 49 TFUE et 54 TFUE ainsi que les articles 31 et 34 de l'accord EEE s'opposent à une législation d'un État membre en vertu de laquelle, en cas de cession par une société résidente d'un établissement stable situé dans un autre État membre ou dans un autre État partie à l'accord EEE à une société non-résidente du même groupe, les pertes précédemment déduites au titre de l'établissement cédé sont réintégrées dans le bénéfice imposable de la société cédante.

17 La liberté d'établissement, que l'article 49 TFUE reconnaît aux ressortissants de l'Union européenne, comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et l'exercice de celles-ci ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants. Elle comprend, conformément à l'article 54 TFUE, 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 l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (voir, en ce sens, arrêts Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, point 35, et Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, point 30).

18 Si 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 d'une société constituée en conformité avec sa législation, en particulier par l'intermédiaire d'un établissement stable (voir, en ce sens, arrêt Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, points 19 et 20).

19 Il ressort de la jurisprudence de la Cour que la liberté d'établissement est entravée si, en vertu d'une législation d'un État membre, une société résidente détenant une filiale ou un établissement stable dans un autre État membre ou dans un autre État partie à l'accord EEE subit une différence de traitement fiscal désavantageuse par rapport à une société résidente détenant un établissement stable ou une filiale dans le premier État membre (voir en ce sens, notamment, arrêts Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, points 16 à 22, et Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, points 20 à 34).

20 Il importe d'observer qu'une disposition permettant la prise en compte des pertes d'un établissement stable situé dans un autre État membre ou dans un autre État partie à l'accord EEE aux fins de la détermination des résultats et du calcul du revenu imposable de la société principale constitue un avantage fiscal (voir, en ce sens, arrêt Lidl Belgium, EU:C:2008:278, point 23).

21 Or, force est de constater que les dispositions de l'article 33 D, paragraphe 5, de la ligningslov en cause au principal conduisent à priver d'un tel avantage les sociétés danoises détenant des établissements stables à l'étranger par rapport à celles détenant des établissements stables au Danemark. En effet, elles posent une règle de réintégration des pertes légalement déduites au titre des établissements étrangers cédés qui ne s'applique pas en cas de cession, dans des conditions identiques, d'établissements résidents au Danemark.

22 Ce traitement désavantageux est susceptible de dissuader une société danoise d'exercer ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un État membre ou dans un État partie à l'accord EEE autre que le Royaume de Danemark et constitue, par conséquent, une restriction en principe interdite par les dispositions du traité et de l'accord EEE relatives à la liberté d'établissement.

23 Il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'une telle restriction ne saurait être admise que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (voir, en ce sens, arrêt Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, point 17 et jurisprudence citée).

24 S'agissant de la comparabilité des situations, il convient de relever que, en principe, les établissements stables situés dans un autre État membre ou dans un autre État partie à l'accord EEE ne se trouvent pas dans une situation comparable aux établissements stables résidents à l'égard des mesures prévues par un État membre afin de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices d'une société résidente. Toutefois, en soumettant, les bénéfices des établissements stables situés en Finlande, en Suède et en Norvège à l'impôt danois, le Royaume de Danemark a assimilé ces derniers aux établissements stables résidents en ce qui concerne la déduction des pertes (voir, par analogie, arrêt Denkavit Internationaal et Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, points 34 et 35).

25 La justification de la restriction ne peut, dès lors, tenir qu'à des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il, dans cette hypothèse, que la restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (voir arrêt Lidl Belgium, EU:C:2008:278, point 27 et jurisprudence citée).

26 À cet égard, le gouvernement danois invoque la nécessité d'assurer une répartition équilibrée des pouvoirs d'imposition entre les États membres en lien avec la prévention de l'évasion fiscale.

27 Il y a lieu de rappeler 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 de taxation, en vue, notamment, d'éliminer les doubles impositions, et que la préservation de cette répartition est un objectif légitime reconnu par la Cour (voir, notamment, arrêt Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, point 50 et jurisprudence citée).

28 Aux termes de l'exposé des motifs de la ligningslov, la règle de réintégration des pertes déduites au titre d'établissements stables étrangers «vise à empêcher, par exemple, qu'une société danoise déduise des pertes provenant d'une succursale étrangère et, ensuite, vende ladite succursale à une société étrangère du même groupe lorsqu'elle commence à engendrer des bénéfices, de sorte qu'il ne puisse se produire au Danemark de réintégration effective des pertes déduites dans le revenu imposable».

29 L'objectif de la législation danoise est ainsi de prévenir le risque d'évasion fiscale qui consisterait, notamment, à ce qu'un groupe organise ses activités de telle sorte qu'il déduise de son revenu imposable au Danemark les pertes d'un établissement stable déficitaire situé en Finlande, en Suède ou en Norvège pour ensuite, une fois cet établissement devenu rentable, transférer les activités de cet établissement dans une société qu'il contrôle mais qui est assujettie, non pas au Danemark, mais en Finlande, en Suède ou en Norvège.

30 Si le Royaume de Danemark était privé de la faculté de réintégrer dans le bénéfice imposable de la société cédante danoise les pertes ainsi déduites alors qu'il a perdu le pouvoir d'imposer d'éventuels bénéfices futurs, un tel montage éroderait artificiellement sa base d'imposition et, partant, affecterait la répartition du pouvoir d'imposition issue de la convention nordique.

31 Toutefois, cette législation va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ledit objectif.

32 À cet égard, il convient de rappeler que l'objectif de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition vise à sauvegarder la symétrie entre le droit d'imposition des bénéfices et la faculté de déduction des pertes (voir arrêt K, C-322/11, EU:C:2013:716, point 51 et jurisprudence citée).

33 La nécessité de sauvegarder cette symétrie requiert que les pertes déduites au titre d'un établissement stable puissent être compensées par l'imposition des bénéfices de cet établissement dégagés sous l'empire de la compétence fiscale de l'État membre considéré, à savoir tant ceux réalisés pendant toute la période pendant laquelle ledit établissement dépendait de la société résidente que ceux réalisés au moment de la cession du même établissement.

34 Or, il n'est pas contesté que les bénéfices d'un établissement stable appartenant à une société résidente qui sont réalisés antérieurement à la cession dudit établissement à une société non-résidente du même groupe sont imposables au Danemark même si l'article 25 de la convention nordique prévoit l'octroi d'un crédit d'impôt à la société résidente aux fins de neutraliser le risque d'une éventuelle double imposition.

35 Par ailleurs, l'article 2 de la ligningslov pose notamment une règle selon laquelle les actifs cédés au sein d'un groupe sont évalués conformément aux conditions du marché. Toute éventuelle plus-value réalisée lors de la cession est ensuite ajoutée au revenu imposable de la société cédante danoise.

36 Partant, une disposition d'un État membre, telle que l'article 33, paragraphe 5, de la ligningslov, qui prévoit, en cas de cession par une société résidente d'un établissement stable situé dans un autre État membre ou dans un autre État partie à l'accord EEE à une société non-résidente du même groupe, la réintégration des pertes précédemment déduites au titre de l'établissement cédé va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif relatif à la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition dès lors que le premier État membre impose les bénéfices réalisés au titre dudit établissement avant sa cession, y compris ceux résultant de la plus-value réalisée lors de ladite cession.

37 Cette conclusion n'est pas altérée par la circonstance, invoquée par le gouvernement danois, selon laquelle il lui serait difficile, en cas de cession intragroupe, de vérifier la valeur de marché du fonds de commerce cédé dans un autre État membre.

38 En effet, de telles difficultés ne sont pas spécifiques aux situations transfrontalières puisque l'administration danoise procède déjà nécessairement à des vérifications similaires lorsque la vente d'un fonds de commerce s'inscrit dans le cadre de la cession intragroupe d'un établissement résident.

39 De plus, et en tout état de cause, les autorités fiscales danoises ont toujours la faculté de solliciter de la société cédante les documents qui leur paraissent nécessaires pour vérifier si la valeur du fonds de commerce retenue aux fins du calcul de la plus-value de cession d'un établissement étranger coïncide avec celle du marché conformément à la règle posée à l'article 2 de la ligningslov.

40 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que les articles 49 TFUE et 54 TFUE ainsi que les articles 31 et 34 de l'accord EEE s'opposent à une législation d'un État membre en vertu de laquelle, en cas de cession par une société résidente d'un établissement stable situé dans un autre État membre ou dans un autre État partie à l'accord EEE à une société non-résidente du même groupe, les pertes précédemment déduites au titre de l'établissement cédé sont réintégrées dans le bénéfice

imposable de la société cédante, pour autant que le premier État membre impose tant les bénéfices réalisés par ledit établissement avant sa cession que ceux résultant de la plus-value réalisée lors de ladite cession.

Sur les dépens

41 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 (grande chambre) dit pour droit:

Les articles 49 TFUE et 54 TFUE ainsi que les articles 31 et 34 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992, s'opposent à une législation d'un État membre en vertu de laquelle, en cas de cession par une société résidente d'un établissement stable situé dans un autre État membre ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen à une société non-résidente du même groupe, les pertes précédemment déduites au titre de l'établissement cédé sont réintégrées dans le bénéfice imposable de la société cédante, pour autant que le premier État membre impose tant les bénéfices réalisés par ledit établissement avant sa cession que ceux résultant de la plus-value réalisée lors de ladite cession.

Signatures