ARRÊT DE LA COUR

15 mai 1997 *

Dans l'affaire C-250/95,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Conseil d'État du Luxembourg et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Futura Participations SA,

Singer

et

Administration des contributions,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 52 du traité CEE,

* Langue de procédure: le français.

LA COUR,

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray et L. Sevón, présidents de chambre, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward (rapporteur), J.-P. Puissochet, H. Ragnemalm, M. Wathelet et R. Schintgen, juges,

avocat général: M. C. O. Lenz,
greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Futura Participations SA et Singer, par M[e] Jean Kauffman, avocat au barreau de Luxembourg,

— pour le gouvernement français, par M[me] Catherine de Salins, sous-directeur à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, et M. Frédéric Pascal, attaché d'administration centrale à la même direction, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement luxembourgeois, par M. Nicolas Schmit, directeur des relations économiques internationales et de la coopération au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M[me] Lindsey Nicoll, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent,

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

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Futura Participations SA et de Singer, représentées par M^e^ Jean Kauffman, du gouvernement luxembourgeois, représenté par M^e^ Patrick Kinsch, avocat au barreau de Luxembourg, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M^me^ Lindsey Nicoll et M. David Anderson, barrister, et de la Commission, représentée par M^me^ Hélène Michard, à l'audience du 24 septembre 1996,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 5 novembre 1996,

rend le présent

Arrêt

1 Par arrêt du 12 juillet 1995, parvenu à la Cour le 19 juillet suivant, le Conseil d'État du Luxembourg a, en application de l'article 177 du traité CE, posé une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 52 du traité CEE, devenu traité CE.

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant Futura Participations SA (ci-après la « société Futura »), ayant son siège à Paris, et sa succursale luxembourgeoise Singer (ci-après « Singer ») à l'administration des contributions au sujet de la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu à payer par Singer pour l'année 1986.

3 La convention entre la France et le grand-duché de Luxembourg du 1^er^ avril 1958 tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance

administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après la « convention ») prévoit, en son article 4, paragraphe 2, que, lorsqu'une entreprise possède des établissements stables dans les deux États contractants, chacun d'eux ne peut imposer que le revenu provenant de l'activité des établissements stables situés sur son territoire. Au sens de cette convention, une succursale constitue un établissement stable [article 2, paragraphe 3, point 2, sous b)].

4 Les articles 159 et 160 de la loi luxembourgeoise du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après la « loi luxembourgeoise ») soumettent tout organisme collectif à l'impôt sur le revenu.

5 Pour les organismes collectifs qui sont à considérer comme résidant au Luxembourg, cet impôt frappe, en principe, l'ensemble de leurs revenus, quel que soit l'endroit où ceux-ci ont été réalisés (voir article 159, paragraphe 2, de la loi luxembourgeoise). Toutefois, si ces contribuables ont réalisé des revenus en dehors du Luxembourg, ils bénéficient de certaines exonérations pour éviter le paiement d'une double imposition. Ainsi, lorsqu'une convention internationale tendant à éviter la double imposition est applicable, le montant des revenus réalisés à l'étranger est exonéré de l'impôt luxembourgeois (article 134 de la loi luxembourgeoise). En l'absence d'une telle convention, le contribuable résident est obligé de payer l'impôt luxembourgeois sur l'ensemble des revenus réalisés à l'étranger, diminué du montant de toute taxe qu'il a déjà payé à l'étranger sur les revenus concernés (article 134 bis de la loi luxembourgeoise).

6 Par ailleurs, en vertu de l'article 109, paragraphe 2, de la loi luxembourgeoise, les contribuables résidents peuvent déduire du total de leurs revenus nets les pertes antérieures reportées, pourvu qu'ils aient tenu « une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue » (article 114, paragraphe 2, point 3 de la loi luxembourgeoise).

7 Quant aux organismes collectifs qui sont à considérer comme des contribuables non résidents, l'impôt ne frappe que le revenu dit « indigène », c'est-à-dire le revenu réalisé, directement ou indirectement, par leur établissement stable situé au Luxembourg (article 160, paragraphe 1, de la loi luxembourgeoise).

8 Les contribuables non résidents ne sont pas obligés de tenir une comptabilité distincte relative à leurs activités au Luxembourg. A défaut d'une telle comptabilité, il leur est permis d'établir le montant de leur revenu imposable au Luxembourg sur la base d'une ventilation au prorata de leur revenu global de telle sorte qu'une proportion de ce revenu est présumée provenir des activités luxembourgeoises du contribuable.

9 En outre, l'article 157, paragraphe 2, de la loi luxembourgeoise autorise les contribuables non résidents à déduire du total de leurs revenus nets les pertes antérieures reportées « à condition qu'elles soient en relation économique avec des revenus indigènes et que la comptabilité soit tenue à l'intérieur du pays ». Lors de l'audience, le gouvernement luxembourgeois a confirmé que, pour répondre à cette dernière condition, la comptabilité relative aux activités au Luxembourg du contribuable doit être conforme aux règles luxembourgeoises en la matière (ci-après la « comptabilité régulière »).

10 Ne disposant pas d'une comptabilité régulière pour l'exercice 1986, Singer a établi son revenu imposable de cette année sur la base d'une ventilation du revenu global de la société Futura. Dans sa déclaration d'impôt pour cet exercice, la succursale a en outre demandé à l'administration des contributions d'imputer sur son revenu de cette année certaines pertes, s'élevant à plus de 23 000 000 LFR, subies entre 1981 et 1986. Singer ne disposant pas non plus d'une comptabilité régulière pour cette période, le montant des pertes a été également établi sur la base d'une ventilation de l'ensemble des pertes subies par la société Futura pendant ladite période.

11 L'administration des contributions a toutefois refusé d'accueillir la demande de Singer en faisant valoir que, en droit luxembourgeois, un contribuable non résident ne peut reporter une perte que dans le respect des conditions énoncées à l'article 157, paragraphe 2, de la loi luxembourgeoise et non « sur la base d'une ventilation ». Cette décision a été confirmée, le 14 juillet 1993, par le directeur des contributions.

12 En conséquence, la société Futura et Singer ont formé un recours devant la juridiction nationale visant à la réformation, voire à l'annulation, de ladite décision. Dans le cadre de ce recours, elles ont fait valoir que le refus de tenir compte des pertes en cause faisait obstacle à la liberté d'établissement qui leur est garantie par l'article 52 du traité.

13 Dans ces circonstances, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer pour poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

« Les dispositions de l'article 157 de la loi concernant l'impôt sur le revenu et, pour autant que nécessaire, des articles 4 et 21, paragraphe 2, alinéa 2, de la convention franco-luxembourgeoise contre la double imposition sont-elles compatibles avec les dispositions de l'article 52 du traité CEE dans la mesure où elles subordonnent l'application des dispositions concernant le report de pertes aux contribuables non résidents ayant un établissement stable au Luxembourg à la condition que les pertes soient en relation avec des revenus indigènes et que la comptabilité soit tenue régulièrement et conservée à l'intérieur du pays? »

Sur la recevabilité de la question préjudicielle

14 Selon le gouvernement français, l'arrêt de renvoi ne contient pas suffisamment d'informations sur le cadre factuel et juridique du litige au principal pour que les États membres puissent présenter des observations sur celui-ci ou que la Cour puisse donner au juge national une réponse utile à la question posée. Par conséquent, il estime que la présente demande de décision préjudicielle doit être déclarée irrecevable.

15 Il suffit à cet égard de constater que, comme M. l'avocat général l'a observé aux points 21 et 22 de ses conclusions, tous les éléments nécessaires à une appréciation du cadre factuel et juridique de la présente affaire ressortent des termes de la question posée ainsi que de la décision de renvoi. La demande préjudicielle est donc recevable.

Sur la question posée

16 Par sa question, le juge national demande en substance si l'article 52 du traité s'oppose à ce qu'un État membre subordonne le report de pertes antérieures, demandé par un contribuable qui a une succursale dans cet État sans y avoir établi sa résidence, à la condition que, d'une part, les pertes soient en relation économique avec des revenus réalisés par le contribuable dans cet État et que, d'autre part, durant l'exercice au cours duquel les pertes ont été subies, le contribuable ait tenu et conservé, dans cet État, une comptabilité relative aux activités qu'il y a exercées, qui soit conforme aux règles nationales en la matière.

17 Le report de pertes étant ainsi subordonné à deux conditions, l'une concernant le lien économique et l'autre la tenue d'une comptabilité, il convient de les examiner successivement. Il y a lieu de souligner que, à la différence de la première condition qui concerne les éléments pouvant entrer en ligne de compte aux fins du calcul de la charge de la taxe, la seconde condition ne concerne que les moyens de preuve relatifs à ce calcul.

Sur la première condition (le lien économique)

18 La première condition exige que les pertes reportées soient en relation économique avec les revenus réalisés dans l'État membre d'imposition, de sorte que les seules pertes susceptibles d'être reportées sont celles qui résultent de l'activité du contribuable non résident sur le territoire de ce dernier État.

19 Selon une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire et, donc, s'abstenir de toute discrimination ostensible ou déguisée fondée sur la nationalité (arrêts du 14 février 1995, Schumacker, C-279/93, Rec. p. I-225, points 21 et 26; du 11 août 1995, Wielockx, C-80/94, Rec. p. I-2493, point 16, et du 27 juin 1996, Asscher, C-107/94, Rec. p. I-3089, point 36).

20 En l'espèce, pour les contribuables résidents, la loi luxembourgeoise prévoit que l'ensemble de leurs revenus est imposable, sans que l'assiette de l'impôt soit limitée à leurs activités luxembourgeoises. En conséquence, bien qu'il existe des exemptions en vertu desquelles une partie, voire, dans certains cas, l'ensemble, de leurs revenus réalisés en dehors du Luxembourg n'est pas assujettie à l'impôt dans ce pays, l'assiette imposable de ces contribuables comporte, à tout le moins, les bénéfices et les pertes provenant de leurs activités luxembourgeoises.

21 En revanche, pour le calcul de l'assiette de l'impôt des contribuables non résidents, seuls les bénéfices et les pertes qui proviennent de leurs activités luxembourgeoises sont pris en compte pour le calcul de leur impôt dans cet État.

22 Un tel régime, qui est conforme au principe fiscal de territorialité, ne saurait être considéré comme comportant une discrimination, ostensible ou déguisée, interdite par le traité.

Sur la seconde condition (la tenue d'une comptabilité)

23 La seconde condition exige que le contribuable ait tenu, pendant l'exercice au cours duquel il a subi les pertes dont il demande le report, une comptabilité, dans l'État membre d'imposition, conforme aux règles nationales applicables en la matière pendant ledit exercice, relative à ses activités dans cet État.

24 Une telle condition est susceptible de constituer une restriction, au sens de l'article 52 du traité, à la liberté d'établissement d'une société, assimilée, aux termes de l'article 58 du traité, à une personne physique ressortissante d'un État membre, qui souhaite établir une succursale dans un autre État membre que celui de son siège.

25 En effet, elle a pour effet qu'une telle société, si elle veut être en mesure de reporter les pertes éventuelles de sa succursale, est obligée de tenir, en sus de sa propre comptabilité qui doit être conforme aux règles fiscales applicables dans l'État membre de son siège, une comptabilité distincte pour les activités de sa succursale selon les règles fiscales applicables dans l'État d'implantation de cette dernière. Cette comptabilité doit en outre être conservée, non pas au siège de la société, mais au lieu d'implantation de la succursale.

26 En conséquence, l'imposition d'une telle condition, qui frappe spécifiquement les sociétés ayant leur siège dans un autre État membre, est, en principe, interdite par l'article 52 du traité. Il n'en irait autrement que si cette mesure poursuivait un objectif légitime compatible avec le traité et se justifiait par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faudrait-il, dans une telle hypothèse, qu'elle 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, en ce sens, arrêts du 30 novembre 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, point 37; du 31 mars 1993, Kraus, C-19/92, Rec. p. I-1663, point 32, et du 15 décembre 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, point 104).

27 En l'espèce, les gouvernements luxembourgeois et du Royaume-Uni soutiennent qu'une mesure nationale telle que la seconde condition est indispensable pour que le montant des revenus imposables dans un État membre puisse être vérifié par les autorités fiscales de cet État membre.

28 Le gouvernement luxembourgeois précise que la règle nationale selon laquelle le contribuable non résident doit avoir tenu, pendant l'exercice au cours duquel il a

subi des pertes dont il demande le report, une comptabilité régulière relative à ses activités au Luxembourg constitue une condition de preuve qui est justifiée par la nécessité, pour l'État concerné, de s'assurer, d'une part, que les pertes dont le report a été demandé résultent réellement des activités luxembourgeoises du contribuable et, d'autre part, que le montant de ces pertes correspond, selon les règles luxembourgeoises relatives au calcul des revenus et des pertes qui étaient applicables pendant l'exercice au cours duquel les pertes ont été subies, au montant des pertes effectivement subies par le contribuable.

29 En outre, selon le gouvernement luxembourgeois, la raison pour laquelle le contribuable est contraint d'avoir conservé une comptabilité régulière sur le territoire luxembourgeois pendant ledit exercice est de permettre aux autorités fiscales d'effectuer, à tout moment, une inspection des pièces comptables.

30 La Commission estime en revanche que, si les objectifs que la seconde condition poursuit sont légitimes par rapport au traité, cette condition n'est toutefois pas indispensable à leur réalisation. En effet, les autorités luxembourgeoises pourraient vérifier le montant des pertes en se reportant à la comptabilité tenue par le contribuable non résident au lieu de son siège. En outre, ces autorités pourraient toujours s'adresser, en vertu de la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs (JO L 336, p. 15), aux autorités d'un autre État membre pour obtenir tout renseignement qui s'avère nécessaire à l'établissement de l'impôt d'un contribuable.

31 A maintes reprises, la Cour a jugé que l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité (voir, par exemple, arrêt du 20 février 1979, dit « Cassis de Dijon », Rewe-Zentral, 120/78, Rec. p. 649, point 8). Ainsi un État membre est-il autorisé à appliquer des mesures qui permettent la vérification, de façon claire et précise, du montant tant des revenus imposables dans cet État que des pertes susceptibles d'y être reportées.

32 En l'état actuel du droit communautaire et contrairement à la thèse de la Commission, les objectifs poursuivis par la seconde condition ne seraient pas atteints si les autorités luxembourgeoises devaient, afin de vérifier les montants des composantes de l'assiette d'imposition, se reporter aux comptes tenus par le contribuable non résident selon les règles d'un autre État membre.

33 En effet, jusqu'à présent, aucune harmonisation des règles nationales relatives à la détermination de l'assiette des impôts directs n'a été prévue. En conséquence, chaque État membre établit ses propres règles pour déterminer tant les bénéfices, revenus, dépens, déductions et exemptions que les montants y afférents qui entrent en ligne de compte dans le calcul des revenus imposables ou dans celui des pertes susceptibles d'être reportées.

34 Il est, à cet égard, indifférent que le législateur communautaire ait prévu, à l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité, une certaine coordination des règles relatives aux comptes annuels de certaines formes de sociétés. En effet, même si les comptes d'une société, établis selon des règles communes, distinguaient les activités de ses différentes succursales — ce que ces règles n'exigent pas —, les montants éventuellement indiqués dans ces comptes pour chacune d'elles ne seraient pas nécessairement pertinents pour le calcul de l'assiette imposable relative à celles-ci.

35 Dès lors, rien ne garantit que les comptes d'une société établis conformément aux règles communes de coordination ou les comptes établis en vue de déterminer l'assiette de l'impôt dans l'État membre de son siège fourniront les indications pertinentes concernant le montant des revenus imposables et des pertes susceptibles d'être reportées dans un autre État membre où la société a établi une succursale.

36 Il y a lieu toutefois d'examiner encore si les exigences de la seconde condition ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire à la vérification du montant des pertes susceptibles d'être imputées sur le revenu réalisé par un contribuable pendant un exercice postérieur à celui au cours duquel les pertes ont été subies.

37 A cet égard, il convient de relever que, en droit luxembourgeois, les contribuables non résidents ne sont pas, en règle générale, obligés de tenir une comptabilité régulière relative à leurs activités au Luxembourg de sorte que les autorités luxembourgeoises ont, en principe, renoncé à toute possibilité d'effectuer une inspection de leurs pièces comptables.

38 Ce n'est que lorsqu'un contribuable non résident demande le report de pertes qu'il a subies au cours d'un exercice antérieur qu'il est obligé de démontrer que, pendant cette période, il a tenu — et conservé au Luxembourg — une comptabilité régulière relative à ses activités dans cet État.

39 Toutefois, au moment où cette demande intervient, le seul intérêt des autorités luxembourgeoises est de vérifier, de façon claire et précise, que le montant des pertes dont le report a été demandé correspond, selon les règles luxembourgeoises relatives au calcul des revenus et des pertes applicables pendant l'exercice au cours duquel les pertes ont été subies, au montant des pertes effectivement subies au Luxembourg par le contribuable. En conséquence, pourvu que ce contribuable ait démontré, de façon claire et précise, le montant des pertes concernées, ces autorités ne sauraient lui en refuser le report au motif qu'il n'avait pas, au cours de l'exercice concerné, tenu — et conservé au Luxembourg — une comptabilité régulière relative à ses activités dans cet État.

40 Dans une situation telle que celle de l'espèce, il n'est pas indispensable que les moyens par lesquels le contribuable non résident est autorisé à démontrer le

montant des pertes dont il demande le report soient limités à ceux prévus par la législation luxembourgeoise.

41 Il y a lieu, à cet égard, de rappeler que les autorités compétentes d'un État membre peuvent toujours, en application de la directive 77/799, demander aux autorités compétentes d'un autre État membre de leur fournir toutes les informations susceptibles de leur permettre d'établir, par rapport à la législation qu'elles ont à appliquer, le montant correct de l'impôt sur le revenu d'un contribuable ayant sa résidence dans cet autre État membre.

42 Il convient cependant de préciser que le fait qu'un État membre permet à un contribuable non résident d'établir le montant de son revenu imposable sur la base d'une ventilation au prorata de ses revenus globaux ne l'oblige pas à accepter le calcul du montant des pertes susceptibles d'être reportées sur la base d'une ventilation des pertes globales. En effet, étant donné les inexactitudes que la méthode de ventilation implique, un État membre n'est en aucun cas contraint de déterminer l'assiette de l'impôt d'un contribuable sur la seule base de celle-ci.

43 A la lumière de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 52 du traité ne s'oppose pas à ce qu'un État membre subordonne le report de pertes antérieures, demandé par un contribuable qui a une succursale sur son territoire sans y avoir établi sa résidence, à la condition que les pertes soient en relation économique avec des revenus réalisés par le contribuable dans cet État, pourvu que les contribuables résidents ne fassent pas l'objet d'un traitement plus favorable. En revanche, il s'oppose à ce que le report de pertes soit subordonné à la condition que, pendant l'exercice au cours duquel des pertes ont été subies, le contribuable ait tenu et conservé, dans cet État, une comptabilité relative aux activités qu'il y a exercées, qui soit conforme aux règles nationales en la matière. Toutefois, l'État membre concerné peut exiger que le contribuable non résident démontre, de façon claire et précise, que le montant des pertes qu'il prétend avoir subies correspond, selon les règles nationales relatives au calcul des revenus et des pertes qui étaient applicables pendant l'exercice concerné, au montant des pertes véritablement subies dans cet État par le contribuable.

Sur les dépens

44 Les frais exposés par les gouvernements français, luxembourgeois et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR

statuant sur la question à elle soumise par le Conseil d'État du Luxembourg, par arrêt du 12 juillet 1995, dit pour droit:

L'article 52 du traité CE ne s'oppose pas à ce qu'un État membre subordonne le report de pertes antérieures, demandé par un contribuable qui a une succursale sur son territoire sans y avoir établi sa résidence, à la condition que les pertes soient en relation économique avec des revenus réalisés par le contribuable dans cet État, pourvu que les contribuables résidents ne fassent pas l'objet d'un traitement plus favorable. En revanche, il s'oppose à ce que le report de pertes soit subordonné à la condition que, pendant l'exercice au cours duquel des pertes ont été subies, le contribuable ait tenu et conservé, dans cet État, une comptabilité relative aux activités qu'il y a exercées, qui soit conforme aux règles nationales en la matière. Toutefois, l'État membre concerné peut exiger que le contribuable non résident démontre, de façon claire et précise, que le montant des pertes qu'il prétend avoir subies correspond, selon les règles nationales

relatives au calcul des revenus et des pertes qui étaient applicables pendant l'exercice concerné, au montant des pertes véritablement subies dans cet État par le contribuable.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida Murray

Sevón Kapteyn Gulmann

Edward Puissochet Ragnemalm

Wathelet Schintgen

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 15 mai 1997.

Le greffier Le président

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias