ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

23 février 2006 *

Dans l'affaire C-253/03,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 1er avril 2003, parvenue à la Cour le 13 juin 2003, dans la procédure

CLT-UFA SA

contre

Finanzamt Köln-West,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (rapporteur) et U. Lõhmus, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. P. Léger,
greffier: M^me^ M.-F. Contet, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 29 septembre 2004,

considérant les observations présentées:

— pour CLT-UFA SA, par M^es^ A. Raupach et D. Pohl, Rechtsanwälte,

— pour le Finanzamt Köln-West, par M. K.-H. Vanyek et M^me^ G. Sasonow, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement allemand, par MM. C.-D. Quassowski, M. Lumma et W.-D. Plessing, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et G. Braun, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 14 avril 2005,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) et 58 du traité CE (devenu article 48 CE).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant CLT-UFA SA (ci-après «CLT-UFA») au Finanzamt Köln-West (direction des services fiscaux, ci-après le «Finanzamt») au sujet de l'imposition des bénéfices de la succursale allemande de CLT-UFA.

Le litige au principal et le cadre juridique

3 La société CLT-UFA a son siège et sa direction au Luxembourg. Elle détenait en 1994 (ci-après l'«exercice litigieux») une succursale en Allemagne.

4 Le Finanzamt a fixé l'assiette de l'impôt sur les sociétés à l'égard de CLT-UFA, société soumise à une obligation fiscale limitée en Allemagne aux revenus obtenus

par sa succursale allemande durant l'exercice litigieux, conformément à l'article 5, paragraphe 1, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne 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 et en matière d'impôt commercial et d'impôt foncier, et à son Protocole final signés à Luxembourg, le 23 août 1958, tels que modifiés par le Protocole complémentaire du 15 juin 1973 (ci-après la «convention de prévention de la double imposition entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne»).

5 Le Finanzamt a fixé le taux d'imposition à 42 % du revenu imposable de la succursale en vertu de l'article 23, paragraphes 2 et 3, de la loi de 1991 relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz) dans sa version applicable aux circonstances de l'espèce au principal (ci-après le «KStG»).

6 L'opposition et le recours devant le Finanzgericht par lesquels CLT-UFA a fait valoir que ce taux d'imposition était discriminatoire et violait son droit à la liberté d'établissement au titre de l'article 52 du traité lu en combinaison avec l'article 58 du traité sont restés sans succès. CLT-UFA a alors saisi le Bundesfinanzhof d'une demande d'annulation de l'arrêt du Finanzgericht et de modification de la décision d'imposition dans le sens d'une baisse du taux d'imposition à 30 % du revenu imposable.

7 Le Bundesfinanzhof indique que CLT-UFA, en raison de la présence de son siège et de sa direction au Luxembourg, a été traitée différemment et de manière moins avantageuse, en ce qui concerne sa succursale allemande, que si elle avait exercé son activité en Allemagne sous la forme juridique d'une société à responsabilité limitée ou d'une société anonyme ayant son siège et/ou sa direction en Allemagne.

8 Le Bundesfinanzhof précise qu'une société anonyme ayant son siège et/ou sa direction en Allemagne était soumise à l'impôt sur les sociétés qui, au cas où le bénéfice n'aurait pas été distribué, s'élevait à 45 % du bénéfice avant prélèvement de l'impôt. Ce taux d'imposition élevé pourrait toutefois être diminué. L'impôt sur les sociétés se réduirait par la suite à 33,5 % si la distribution du bénéfice avait été réalisée au profit de la société mère jusqu'au 30 juin 1996 en vertu des articles 27, paragraphe 1, et 49, paragraphe 1, du KStG, ainsi que des articles 43, paragraphe 1, première phrase, point 1, et 44d, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz 1994, ci-après l'«EStG»). Si le bénéfice avait été versé à la société mère après le 30 juin 1996, le taux d'imposition aurait été réduit à 30 % du bénéfice, conformément à l'article 44d, paragraphe 1, troisième phrase, de l'EStG, lu en combinaison avec l'article 49, paragraphe 1, du KStG. Le Bundesfinanzhof indique que les filiales ont généralement recouru à cette possibilité de réduire le taux d'imposition.

9 Le Bundesfinanzhof éprouve des doutes en ce qui concerne la justification d'une application de taux d'imposition différents au détriment de CLT-UFA. Au cas où le taux d'imposition des succursales de 42 % violerait le traité, le Bundesfinanzhof souhaite que la Cour précise quel serait le taux applicable afin d'éliminer cette violation. Le Bundesfinanzhof estime qu'il suffirait de réduire le taux d'imposition des bénéfices de l'établissement stable de CLT-UFA à 33,5 %, dans la mesure où cette dernière pourrait disposer des bénéfices dès l'expiration de l'exercice litigieux.

Les questions préjudicielles

10 C'est dans ces circonstances que le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 52 du traité CE en combinaison avec l'article 58 du traité CE doit-il être interprété en ce sens que la liberté d'établissement est violée lorsque le bénéfice

réalisé par une société de capitaux étrangère de l'Union européenne par l'intermédiaire d'une succursale située en Allemagne durant l'exercice 1994 est soumis à une imposition de 42 % au titre de l'impôt allemand sur les sociétés (taux d'imposition des établissements stables) alors que

a) le bénéfice ne serait soumis à l'impôt allemand sur les sociétés qu'à hauteur de 33,5 % si une filiale soumise en Allemagne à une obligation fiscale illimitée au titre de l'impôt sur les sociétés et appartenant à la société de capitaux d'un autre pays de l'UE avait réalisé ce bénéfice et l'avait entièrement versé à la société mère avant le 30 juin 1996,

b) le bénéfice aurait été dans un premier temps soumis à l'impôt allemand sur les sociétés à hauteur de 45 % si la filiale l'avait thésaurisé jusqu'au 30 juin 1996, l'impôt sur les sociétés se réduisant cependant par la suite à 30 % en cas de versement intégral après le 30 juin 1996?

2) Le taux d'imposition des établissements stables doit-il, s'il viole l'article 52 du traité CE lu en combinaison avec l'article 58 du traité CE, être réduit à 30 % pour l'exercice litigieux afin d'éliminer cette violation?»

Sur la première question

11 Par sa première question, le juge de renvoi demande, en substance, si les articles 52 et 58 du traité s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au

principal, qui prévoit, dans le cas d'une succursale d'une société ayant son siège dans un autre État membre, un taux d'imposition sur les bénéfices de cette succursale supérieur au taux d'imposition sur les bénéfices d'une filiale d'une telle société, lorsque cette filiale effectue un versement intégral de ses bénéfices à sa société mère.

12 Il y a lieu de rappeler que l'article 52 du traité constitue une des dispositions fondamentales du droit communautaire et est directement applicable dans les États membres (voir, notamment, arrêt du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 34).

13 En vertu de cette disposition, la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre sur le territoire d'un autre État membre comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants. La suppression des restrictions à la liberté d'établissement s'étend aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un autre État membre (arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 13, et du 29 avril 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Rec. p. I-2651, point 22).

14 L'article 52, premier alinéa, seconde phrase, du traité, laissant expressément aux opérateurs économiques la possibilité de choisir librement la forme juridique appropriée pour l'exercice de leurs activités dans un autre État membre, ce libre choix ne doit pas être limité par des dispositions fiscales discriminatoires (arrêt Commission/France, précité, point 22).

15 La liberté de choisir la forme juridique appropriée pour l'exercice d'activités dans un autre État membre a ainsi, notamment, pour objet de permettre aux sociétés ayant leur siège dans un État membre d'ouvrir une succursale dans un autre État membre pour y exercer leurs activités dans les mêmes conditions que celles qui s'appliquent aux filiales.

16 À cet égard, il y a lieu de constater que le taux d'imposition définitif de 42 % applicable aux bénéfices des succursales des sociétés mères ayant leur siège dans un autre État membre constitue, d'une manière générale, un traitement désavantageux par rapport au taux d'imposition réduit à 33,5 %, voire même 30 %, applicable aux bénéfices des filiales de telles sociétés.

17 Il résulte de ce qui précède que le refus d'appliquer le taux d'imposition réduit aux succursales rend moins attrayant, pour les sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres, l'exercice de la liberté d'établissement par l'intermédiaire d'une succursale. Il s'ensuit qu'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal limite la liberté de choisir la forme juridique appropriée pour l'exercice d'activités dans un autre État membre.

18 Il convient dès lors d'examiner si cette différence de traitement est objectivement justifiée.

19 Le Finanzamt et le gouvernement allemand font valoir que la différence de traitement des succursales par rapport aux filiales se rapporte à des situations qui ne sont pas objectivement comparables.

20 Ils font notamment valoir que les bénéfices, distribués par une filiale à sa société mère, quittent le patrimoine de la filiale tandis que les bénéfices transférés par une succursale à sa maison mère continuent à faire partie du patrimoine interne de la même société. Selon le gouvernement allemand et le Finanzamt, cette différence fondamentale ainsi que des motifs d'ordre pratique ont conduit le législateur national à exclure l'application du taux d'imposition réduit aux bénéfices des succursales.

21 Le Finanzamt ajoute que le taux d'imposition réduit applicable aux filiales est justifié par le fait que l'impôt prélevé auprès d'une filiale doit être imputé sur la dette fiscale de la société mère bénéficiaire, soumise en Allemagne à une obligation fiscale illimitée, afin d'éviter la double imposition de ces contribuables.

22 En ce qui concerne d'abord l'argument du gouvernement allemand et du Finanzamt, selon lequel il existe une différence fondamentale entre la distribution des bénéfices par une filiale à sa société mère et le transfert des bénéfices à l'intérieur d'une société, il convient d'indiquer ce qui suit.

23 Dans les deux cas, les bénéfices sont mis à la disposition de la société qui contrôle respectivement la filiale et la succursale. En effet, la seule véritable différence entre ces deux situations réside dans le fait que la distribution des bénéfices d'une filiale à sa société mère présuppose l'existence d'une décision formelle à cet égard tandis que les bénéfices d'une succursale d'une société font partie du patrimoine de cette société même en l'absence d'une décision formelle.

24 En outre, il ressort de la décision de renvoi, ainsi que des observations du Finanzamt et du gouvernement allemand que, même si les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère quittaient le patrimoine de cette filiale, lesdits bénéfices pourraient encore être mis à la disposition de ladite filiale par sa société mère, sous forme de capital propre ou de prêt d'actionnaire.

25 Dès lors, la circonstance que les bénéfices distribués par une filiale à sa société mère quittent le patrimoine de ladite filiale ne justifie pas l'application d'un taux d'imposition inférieur aux bénéfices d'une telle filiale que celui qui est applicable aux mêmes bénéfices d'une succursale.

26 En ce qui concerne l'argument du Finanzamt selon lequel l'application du taux d'imposition réduit aux filiales est justifié pour éviter la double imposition des contribuables soumis à l'impôt à titre principal en Allemagne, il y a lieu de constater que ce taux d'imposition ne s'applique pas uniquement aux bénéfices distribués à cette catégorie de contribuables. En effet, le taux d'imposition réduit est également applicable à la distribution des bénéfices par des filiales allemandes à des sociétés mères ayant leur siège dans un autre État membre, comme par exemple au Luxembourg.

27 S'agissant d'une filiale allemande d'une société luxembourgeoise, il convient, par ailleurs, d'ajouter que le taux d'imposition réduit applicable aux bénéfices d'une telle filiale, par rapport au taux applicable aux bénéfices d'une succursale, n'est pas compensé par une imposition plus élevée de ces bénéfices au niveau de la société mère luxembourgeoise.

28 En effet, le Bundesfinanzhof indique que, en vertu d'une lecture combinée des articles 5, paragraphe 1, 13, paragraphes 1 et 2, et 20, paragraphes 1 et 2, de la convention de prévention de la double imposition entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne, tant les bénéfices qu'une société luxembourgeoise perçoit d'une succursale allemande que ceux qu'elle perçoit d'une filiale allemande sont exonérés de l'impôt luxembourgeois sur les sociétés.

29 À la lumière des indications fournies par le Bundesfinanzhof dans la décision de renvoi, il apparaît, par ailleurs, que la réglementation nationale, en ce qui concerne le mode de détermination de la base imposable, ne fait pas de distinction entre les sociétés ayant leur siège dans un autre État membre, selon qu'elles exercent leurs activités par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une filiale, qui soit de nature à fonder une différence de traitement entre les deux catégories de sociétés.

30 Dans ces conditions, il apparaît que les filiales et les succursales allemandes des sociétés ayant leur siège au Luxembourg se trouvent dans une situation objectivement comparable.

31 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la première question que les articles 52 et 58 du traité s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit, dans le cas d'une succursale d'une société ayant son siège dans un autre État membre, un taux d'imposition sur les bénéfices de cette succursale supérieur au taux d'imposition sur les bénéfices d'une filiale d'une telle société, lorsque cette filiale effectue un versement intégral de ses bénéfices à sa société mère.

Sur la seconde question

32 Par sa seconde question, le Bundesfinanzhof demande, en substance, si un taux d'imposition applicable aux bénéfices d'une succursale telle que celle en cause au principal doit être réduit à hauteur de 33,5 %, qui était le taux applicable aux bénéfices distribués jusqu'au 30 juin 1996, ou à hauteur de 30 %, à savoir le taux applicable à partir de cette date, pour être conforme aux articles 52 et 58 du traité.

33 À cet égard, il résulte de la réponse à la première question, qu'il y a lieu d'appliquer un taux d'imposition sur les bénéfices d'une succursale équivalent au taux d'imposition total qui aurait été applicable dans les mêmes circonstances en cas de distribution des bénéfices d'une filiale à sa société mère.

34 Il convient de constater que cette comparaison doit être effectuée à la lumière des circonstances factuelles en cause au principal.

35 À cet égard, il convient de rappeler que, dans le cadre d'une procédure visée à l'article 234 CE, lequel est fondé sur une nette séparation des fonctions entre les juridictions nationales et la Cour, toute appréciation des faits relève de la compétence du juge national (arrêts du 15 novembre 1979, Denkavit Futtermittel, 36/79, Rec. p. 3439, point 12; du 16 juillet 1998, Dumon et Froment, C-235/95, Rec.

p. I-4531, point 25; du 5 octobre 1999, Lirussi et Bizzaro, C-175/98 et C-177/98, Rec. p. I-6881, point 37, et du 15 mai 2003, RAR, C-282/00, Rec. p. I-4741, point 46).>

36 La Cour n'est donc pas compétente pour apprécier les faits au principal ou pour appliquer à des mesures ou à des situations nationales les règles communautaires dont elle a donné l'interprétation, ces questions relevant de la compétence exclusive de la juridiction nationale (voir arrêts du 19 décembre 1968, Salgoil, 13/68, Rec. p. 661; du 23 janvier 1975, Van der Hulst, 51/74, Rec. p. 79, point 12; du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, point 11; Lirussi et Bizzaro, précité, point 38, ainsi que RAR, précité, point 47).

37 Il convient dès lors de répondre à la seconde question qu'il appartient à la juridiction nationale d'apprécier le taux d'imposition qui doit être appliqué aux bénéfices d'une succursale, telle que celle en cause au principal, en fonction du taux d'imposition total qui aurait été applicable en cas de distribution du bénéfice d'une filiale à sa société mère.

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:

1) **Les articles 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) et 58 du traité CE (devenu article 48 CE) s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit, dans le cas d'une succursale d'une société ayant son siège dans un autre État membre, un taux d'imposition sur les bénéfices de cette succursale supérieur au taux d'imposition sur les bénéfices d'une filiale d'une telle société, lorsque cette filiale effectue un versement intégral de ses bénéfices à sa société mère.**

2) **Il appartient à la juridiction nationale d'apprécier le taux d'imposition qui doit être appliqué aux bénéfices d'une succursale, telle que celle en cause au principal, en fonction du taux d'imposition total qui aurait été applicable en cas de distribution des bénéfices d'une filiale à sa société mère.**

Signatures