Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

6 octobre 2015 *

«Renvoi préjudiciel — Articles 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE et 108, paragraphe 3, TFUE — Liberté d'établissement — Aide d'État — Imposition des groupes de sociétés — Acquisition d'une participation au capital d'une filiale — Amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise — Limitation aux participations dans des sociétés résidentes»

Dans l'affaire C-66/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche), par décision du 30 janvier 2014, parvenue à la Cour le 10 février 2014, dans la procédure

Finanzamt Linz

contre

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

en présence de:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de chambre, M^me^ K. Jürimäe, MM. J. Malenovský, M. Safjan et M^me^ A. Prechal (rapporteur), juges,

avocat général: M^me^ J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour IFN-Holding AG et IFN Beteiligungs GmbH, par M. A. Damböck et M^me^ B. Stürzlinger, Steuerberater,

— pour le gouvernement autrichien, par M. J. Bauer, en qualité d'agent,

* Langue de procédure: l'allemand.

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

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 avril 2015,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE et 108, paragraphe 3, TFUE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Linz (bureau des impôts de Linz, ci-après le «bureau des impôts») au Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (anciennement l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz), au sujet d'une décision du premier refusant, à l'occasion de l'imposition d'un groupe de sociétés, à une société acquérant une participation dans une société non-résidente de procéder à l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise.

Le cadre juridique autrichien

3 En droit autrichien, la loi relative à l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetz), du 7 juillet 1988 (BGBl. 401/1988), telle que modifiée par la loi de réforme fiscale de 2005 (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004, ci-après la «loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988»), prévoit, à son article 9, un régime d'imposition des groupes de sociétés. Dans le cadre de ce régime, une société peut former un groupe de sociétés avec ses filiales et d'autres sociétés contrôlées, dans la mesure où elle détient au moins 50 % du capital de celles-ci. Dans ce cas, les résultats fiscaux (bénéfices et pertes) des sociétés appartenant à ce groupe sont considérés comme étant ceux de la seule société mère et sont imposés au niveau de cette dernière.

4 L'article 9, paragraphe 7, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988 prévoit:

«[...] En cas d'acquisition d'une participation [...] par un membre du groupe de sociétés ou par la société mère, ou bien par une société apte à faire partie d'un groupe de sociétés, dans une société assujettie intégralement à l'impôt et exerçant une activité [...], sauf si cette participation est achetée, directement ou indirectement, à une société faisant partie du groupe de sociétés ou bien, directement ou indirectement, à un actionnaire exerçant une influence dominante, il convient, à partir du moment où cette société fait partie du groupe de sociétés, de procéder à un amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise chez le membre du groupe de sociétés détenant directement la participation ou chez la société mère, et ce de la façon suivante:

— La valeur commerciale de la société est réputée être la différence, correspondant au pourcentage de la participation, entre les capitaux propres au sens du droit commercial de la société dans laquelle une participation est détenue augmentée des plus-values latentes sur les immobilisations corporelles non dépréciables, et les coûts d'acquisition fiscalement pertinents, sans pouvoir dépasser 50 % de ces coûts d'acquisition. Il convient de déduire la valeur commerciale amortissable de l'entreprise de façon linéaire sur 15 ans.

[...]

— Si l'acquisition de la participation aboutit à une valeur commerciale négative, cette dernière doit être reprise au profit dans le compte de résultat [...]

— Les fractions correspondant à un quinzième diminuent ou augmentent la valeur comptable fiscalement déterminante.»

5 L'article 10 de la loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988, relatif aux participations internationales, dispose, à ses paragraphes 2 et 3:

«(2) Les participations aux bénéfices de toute nature provenant d'une participation internationale sont exonérées de l'impôt sur les sociétés. Il y a participation internationale lorsqu'il est prouvé que des contribuables relevant de l'article 7, paragraphe 3, ou d'autres sociétés non-résidentes assujetties intégralement à l'impôt et comparables à un contribuable résident relevant de l'article 7, paragraphe 3, détiennent pendant une période ininterrompue d'au moins un an, sous forme de parts du capital, une participation d'au moins un dixième du capital:

a) de sociétés non-résidentes, comparables à une société de capitaux résidente,

b) d'autres sociétés non-résidentes qui remplissent les conditions [...] de l'article 2 de 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), dans la version applicable. Le délai d'un an susmentionné ne s'applique pas aux parts acquises en raison d'une augmentation de capital, si cette dernière n'a pas conduit à un accroissement de la part du capital détenue.

(3) Les bénéfices, pertes et autres variations de la valeur de participations internationales au sens du paragraphe 2 ne sont pas pris en compte dans le calcul des revenus. Cela ne concerne pas les pertes effectives et définitives causées par la disparition (liquidation ou défaillance) de la société non-résidente. Il convient de soustraire des pertes les participations aux bénéfices de toute nature exonérées de l'impôt perçues pendant les cinq exercices précédant l'exercice de l'ouverture de liquidation ou de la survenance de l'insolvabilité. La neutralité fiscale de la participation ne s'applique pas dans les cas suivants:

1. Le contribuable déclare, lors du dépôt de la déclaration d'impôt sur les sociétés pour l'année de l'acquisition d'une participation internationale ou de la constitution d'une participation internationale en acquérant des parts supplémentaires, que les bénéfices, pertes et autres variations de la valeur doivent être pris en compte fiscalement (option de prise en compte fiscale de la participation).

[...]»

Les faits du litige au principal et les questions préjudicielles

6 Il ressort de la décision de renvoi qu'IFN Beteiligungs GmbH (ci-après «IFN») détient 99,71 % du capital social d'IFN-Holding AG (ci-après «IFN-Holding»), qui, à son tour, détient des participations majoritaires dans un certain nombre de sociétés par actions assujetties soit partiellement soit intégralement à l'impôt. Au cours des années 2006 et 2007, IFN-Holding détenait 100 % du capital de CEE Holding GmbH (ci-après «CEE»), qui, en 2005, avait acquis 100 % du capital de HSF s.r.o. Slowakei (ci-après «HSF»), société établie en Slovaquie. À partir des années 2005, pour l'une, et 2006, pour l'autre, CEE et HSF sont devenues membres d'un groupe de sociétés, au sens de l'article 9 de la loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988. À la suite d'une fusion entre IFN-Holding et CEE, intervenue avec effet au 31 décembre 2007, la première a repris l'ensemble des droits et des obligations de la seconde, y compris la participation détenue dans HSF.

7 Dans le cadre des déclarations d'impôts sur les sociétés pour les années 2006 à 2010, CEE, puis ultérieurement IFN-Holding ont procédé, à chaque fois, en relation avec ladite participation à un amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise, au sens de l'article 9, paragraphe 7, de la loi

relative à l'impôt sur les sociétés de 1988, correspondant à un quinzième de la moitié du prix d'achat (soit 5,5 millions d'euros). Dans une annexe de leur déclaration d'impôt sur les sociétés, elles ont indiqué que la limitation, prévue à cette disposition, de l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise aux seules participations détenues dans des sociétés résidentes enfreignait la liberté d'établissement et était, par conséquent, contraire au droit de l'Union.

8 Dans ses avis d'imposition, le bureau des impôts, en tant qu'autorité de première instance, n'a pas reconnu ces amortissements de la valeur commerciale de l'entreprise au motif que, en vertu de l'article 9, paragraphe 7, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988, seules les participations détenues dans des sociétés assujetties intégralement à l'impôt ouvraient droit à de tels amortissements.

9 À la suite des recours introduits par IFN-Holding et IFN contre ces avis, l'Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, a, par une décision du 16 avril 2013, annulé les décisions du bureau des impôts. Il a considéré que la limitation des amortissements de la valeur commerciale de l'entreprise aux seules participations détenues dans des sociétés assujetties intégralement à l'impôt, prévue à l'article 9, paragraphe 7, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988, enfreignait la liberté d'établissement et ne pouvait pas être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général. Selon lui, il convenait, afin d'être en conformité avec le droit de l'Union, d'étendre l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise aux participations détenues dans des sociétés résidentes d'un autre État membre.

10 Saisie par le bureau des impôts d'un recours contre cette décision, la juridiction de renvoi s'interroge, en premier lieu, sur la question de savoir si l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise, prévu à l'article 9, paragraphe 7, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988, est compatible avec les articles 107 TFUE et 108, paragraphe 3, TFUE. Elle estime que ledit amortissement confère un avantage au bénéficiaire, mais se demande si cet avantage doit être considéré comme favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

11 En second lieu, la juridiction de renvoi s'interroge sur la compatibilité de l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise, prévu à l'article 9, paragraphe 7, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988, avec les articles 49 TFUE et 54 TFUE. Elle souhaite savoir si cette mesure, dont elle considère qu'elle constitue une entrave à la liberté d'établissement, peut néanmoins être justifiée au motif qu'elle concernerait des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou par une raison impérieuse d'intérêt général.

12 S'agissant de l'argument du bureau des impôts selon lequel la situation des sociétés résidentes et celle des sociétés non-résidentes, membres d'un groupe de sociétés, ne sont pas comparables, dès lors que, pour les premières, le résultat (bénéfices et pertes) est imputé intégralement à la société mère alors que, pour les secondes, seules les pertes sont imputées et, de surcroît, seulement au prorata de la participation, la juridiction de renvoi se demande si la reconnaissance, ou le refus de reconnaissance, de l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise est lié à cette différence de situation entre ces deux catégories de sociétés, membres d'un groupe de sociétés. En effet, dans un groupe de sociétés, l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise est permis, que la filiale réalise des bénéfices ou qu'elle subisse des pertes et que la valeur de la participation ait changé ou non.

13 La juridiction de renvoi observe également que l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise entraîne une réduction de la valeur comptable, fiscalement déterminante, de la participation et conduit donc à une plus-value imposable plus élevée en cas de cession ultérieure de cette participation. Cependant, en général, les participations stratégiques sont détenues durablement et, même en cas de revente de la participation, l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise procure un avantage de trésorerie à la société mère, si bien que sa situation est plus favorable en cas d'acquisition d'une participation dans une société résidente qu'en cas d'acquisition d'une participation dans une filiale établie dans un autre État membre.

14 Au sujet de l'argument du bureau des impôts selon lequel il n'existerait pas d'entraves à la liberté d'établissement concernant les participations internationales pour lesquelles l'option de prendre en compte fiscalement ces participations, prévue à l'article 10, paragraphe 3, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988, n'a pas été exercée, la juridiction de renvoi expose que le contribuable peut, par cette option qu'il peut exercer une seule fois, choisir entre la neutralité fiscale des bénéfices et des pertes résultant de la cession de la participation, d'une part, et leur prise en compte fiscale, d'autre part. Elle fait cependant remarquer que, même en cas d'exercice de l'option de prise en compte fiscale, l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise ne serait pas permis pour une participation dans une société non-résidente.

15 Dans ces conditions, le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les dispositions combinées de l'article 107 TFUE [...] et de l'article 108, paragraphe 3, TFUE [...] s'opposent-elles à une mesure nationale prévoyant que, lors de l'imposition d'un groupe de sociétés, il convient de procéder à un amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise (qui réduit la base d'imposition et donc le montant de l'imposition) après l'acquisition d'une participation dans une société résidente, alors que, dans d'autres cas d'imposition des revenus et des sociétés, après l'acquisition d'une participation, un tel amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise n'est pas permis?

2) Les dispositions combinées de l'article 49 TFUE [...] et de l'article 54 TFUE [...] s'opposent-elles à des dispositions d'un État membre prévoyant que, lors de l'imposition d'un groupe de sociétés, il convient de procéder à un amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise après l'acquisition d'une participation dans une société résidente, alors que, après l'acquisition d'une participation dans une société non-résidente (notamment dans une société résidente d'un autre État membre [...]), il n'est pas possible de procéder à un tel amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la recevabilité de la première question

16 IFN-Holding et la Commission européenne estiment que la première question n'est pas recevable, dès lors que les raisons pour lesquelles la juridiction de renvoi a besoin d'une réponse à cette question pour résoudre le litige pendant devant elle n'apparaissent pas clairement.

17 En se référant à l'arrêt P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 39), IFN-Holding fait valoir, en particulier, que, dans les affaires relatives à des aides d'État, les juridictions nationales ont pour seule mission de sauvegarder les droits des justiciables jusqu'à la prise de décision finale par la Commission en application de l'article 108, paragraphe 3, TFUE. Or, une telle situation ne se présenterait pas en l'espèce, aucune des parties au litige au principal n'ayant émis une prétention sur le fondement des articles 107 TFUE et suivants.

18 La Commission, quant à elle, estime qu'IFN-Holding et IFN ne pourraient, en tout état de cause, se prévaloir, devant la juridiction nationale, de l'illégalité de la règle énoncée à l'article 9, paragraphe 7, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988 au regard du droit en matière d'aides d'État.

19 Il convient de rappeler qu'une demande de décision préjudicielle formée par une juridiction nationale ne saurait être déclarée irrecevable que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le

problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (voir, notamment, arrêt Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, point 16 et jurisprudence citée).

20 La première question porte sur la compatibilité avec les articles 107 TFUE et 108, paragraphe 3, TFUE d'une mesure fiscale, telle que celle en cause au principal, permettant, sous certaines conditions, à une société, en cas d'acquisition d'une participation dans une société résidente, de procéder à l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise.

21 Il y a lieu, cependant, de relever que le redevable d'une taxe ne saurait exciper de ce qu'une mesure fiscale dont bénéficient d'autres entreprises constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de cette taxe (voir, en ce sens, arrêt Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, point 43).

22 En outre, la décision de renvoi ne contient aucune indication dont il pourrait être déduit que, malgré l'impossibilité pour IFN et IFN-Holding de tirer profit d'une éventuelle atteinte aux articles 107 TFUE et 108, paragraphe 3, TFUE, la réponse à la première question préjudicielle serait néanmoins nécessaire à la juridiction de renvoi pour résoudre le litige dont elle est saisie.

23 Dans ces conditions, il convient de considérer qu'il apparaît de manière manifeste que la première question n'a aucun rapport avec l'objet du litige au principal.

24 Par conséquent, la première question est irrecevable.

Sur la seconde question

25 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 49 TFUE s'oppose à une législation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui, dans le cadre de l'imposition d'un groupe de sociétés, permet à une société mère, en cas d'acquisition d'une participation dans une société résidente qui devient membre d'un tel groupe, de procéder à l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise dans la limite de 50 % du prix d'achat de la participation, alors qu'elle l'interdit en cas d'acquisition d'une participation dans une société non-résidente.

26 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'une filiale. En particulier, la liberté d'établissement est entravée si, en vertu d'une législation d'un État membre, une société résidente détenant une filiale dans un autre État membre ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3), subit une différence de traitement fiscal désavantageuse par rapport à une société résidente détenant une filiale dans le premier État membre (voir, en ce sens, arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, points 18 et 19).

27 Il y a lieu de relever qu'une législation telle que celle en cause au principal est de nature à créer un avantage fiscal pour une société mère acquérant une participation dans une société résidente, lorsque la valeur commerciale de cette dernière est positive. En effet, comme l'observe la juridiction de renvoi, le fait de pouvoir procéder à l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise, au sens de l'article 9, paragraphe 7, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988, réduit la base d'imposition de la société mère et, par conséquent, le montant de son imposition.

28 En n'accordant pas, dans ces mêmes circonstances, cet avantage fiscal à une société mère qui acquiert une participation dans une société non-résidente, cette législation instaure une différence de traitement fiscal entre sociétés mères au détriment de celles qui acquièrent une participation dans une société non-résidente.

29 Cette différence de traitement est de nature à entraver l'exercice, par la société mère qui acquiert une participation dans une société non-résidente, de sa liberté d'établissement au sens de l'article 49 TFUE, en la dissuadant d'acquérir ou de créer des filiales dans d'autres États membres (voir, en ce sens, arrêt Commission/Royaume-Uni, C-172/13, EU:C:2015:50, point 23 et jurisprudence citée).

30 Une telle différence de traitement 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, notamment, arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 23).

31 S'agissant de la question de savoir si les situations en cause sont objectivement comparables, il y a lieu de rappeler que le caractère comparable d'une situation transfrontalière avec une situation interne doit être examiné en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause (arrêt Commission/Finlande, C-342/10, EU:C:2012:688, point 36 et jurisprudence citée).

32 Ainsi que l'expose le Verwaltungsgerichtshof dans sa décision de renvoi, en adoptant la loi de réforme fiscale de 2005, le législateur autrichien a voulu créer une incitation fiscale à la constitution de groupes de sociétés en assurant une égalité de traitement entre l'achat des actifs d'exploitation («asset deal») et l'achat de la participation dans la société qui possède l'exploitation («share deal»).

33 Or, dès lors que, en vertu d'une législation telle que celle en cause au principal, un groupe de sociétés peut être constitué par des sociétés tant résidentes que non-résidentes, la situation d'une société mère qui souhaite constituer un tel groupe avec une filiale résidente et celle d'une société mère résidente souhaitant constituer un groupe de sociétés avec une filiale non-résidente sont, au regard de l'objectif d'un régime fiscal tel que celui en cause au principal, objectivement comparables pour autant que l'une et l'autre cherchent à bénéficier des avantages de ce régime (voir, en ce sens, arrêt X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, point 24).

34 Cette constatation n'est pas remise en cause par l'existence, à laquelle se réfère la République d'Autriche, d'une différence dans l'imputation, sur les revenus de la société mère, des bénéfices et des pertes de filiales résidentes, d'une part, et de filiales non-résidentes, d'autre part, dans le cadre de l'imposition d'un groupe de sociétés.

35 En effet, ainsi que le fait remarquer la juridiction de renvoi, une législation telle que celle en cause au principal autorise la société mère à procéder à l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise, indépendamment de la circonstance que la société dans laquelle une participation est acquise réalise des bénéfices ou subisse des pertes.

36 Dans ces conditions, ainsi que le relève M[me] l'avocat général au point 40 de ses conclusions, l'imputation, ou l'absence d'imputation, sur les revenus d'une société mère, des bénéfices et des pertes d'une société dans laquelle une participation est acquise ne saurait être considérée comme un critère pertinent afin de comparer la situation des deux catégories de sociétés mères concernées au regard de l'objectif poursuivi par une législation telle que celle en cause au principal.

37 La constatation effectuée au point 33 du présent arrêt n'est pas non plus remise en cause par l'argument de la République d'Autriche selon lequel l'objectif d'une législation telle que celle en cause est d'accorder au «share deal» le même traitement que celui accordé à l'«asset deal». Selon cet État membre, le fait de permettre à la société mère, en cas d'acquisition d'une participation dans une

société non-résidente qui devient membre d'un groupe de sociétés, de procéder à l'amortissement de la valeur de l'entreprise placerait, dans une situation transfrontalière, le «share deal» dans une position plus favorable que l'«asset deal».

38 En effet, à supposer même que tel soit le cas, il n'en demeure pas moins qu'une législation telle que celle en cause au principal crée une différence de traitement entre une société mère acquérant une participation dans une société résidente, d'une part, et une société mère acquérant une participation dans une société non-résidente, d'autre part, alors que ces deux catégories de sociétés se trouvent dans une situation comparable au regard de ce qui constitue, ainsi qu'il ressort du point 32 du présent arrêt, l'objectif même de cette législation, à savoir celui de créer une incitation fiscale à la constitution de groupes de sociétés.

39 La justification d'une différence de traitement, telle que celle en cause au principal, ne peut, dès lors, procéder que des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore convient-il, dans cette hypothèse, que cette différence de traitement 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 Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 25 et jurisprudence citée).

40 La République d'Autriche estime que la différence de traitement, instaurée par une législation telle que celle en cause au principal, est justifiée par le principe de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, dès lors qu'elle n'a pas le pouvoir d'imposer les bénéfices des sociétés non-résidentes qui sont membres du groupe de sociétés.

41 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation adoptées par l'Union européenne, 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 arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 27 et jurisprudence citée).

42 Toutefois, ainsi qu'il a déjà été relevé au point 35 du présent arrêt, une législation telle que celle en cause au principal permet à la société mère de procéder à l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise, indépendamment de la circonstance que la société dans laquelle une participation est acquise réalise des bénéfices ou subisse des pertes. Pour ce qui est de l'octroi dudit avantage fiscal, cette législation ne concerne donc ni l'exercice du pouvoir d'imposition à l'égard des bénéfices et des pertes de la société dans laquelle une participation est acquise, ni, par conséquent, la répartition d'un pouvoir de taxation entre les États membres.

43 La République d'Autriche fait également valoir que la différence de traitement résultant d'une législation telle que celle en cause au principal est justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du système fiscal.

44 Il est vrai que la Cour a déjà admis que la nécessité de préserver la cohérence d'un régime fiscal peut justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité. Pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse être retenu, la Cour exige toutefois un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé, le caractère direct de ce lien devant être apprécié au regard de l'objectif de la réglementation en cause (arrêt Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, point 48 et jurisprudence citée).

45 La République d'Autriche fait valoir, premièrement, qu'un tel lien direct existe, dans le cadre d'une législation telle que celle en cause au principal, entre l'avantage fiscal consistant dans l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise, d'une part, et l'imputation fiscale à la société mère du résultat de la société résidente, d'autre part.

46 Un tel argument ne saurait cependant être accueilli. En effet, pour la même raison que celle déjà évoquée aux points 35 et 42 du présent arrêt, il ne saurait être considéré qu'il existe un lien direct entre ledit avantage fiscal et la charge fiscale consistant dans l'imputation fiscale à la société mère d'un bénéfice réalisé par la société dans laquelle une participation est acquise, à supposer même que cette dernière réalise en toutes circonstances des bénéfices et non des pertes.

47 Deuxièmement, la République d'Autriche fait valoir qu'il existe un lien direct, au sens de la jurisprudence évoquée au point 44 du présent arrêt, entre l'avantage fiscal concerné, d'une part, et l'imposition dans le chef de la société mère de la plus-value en cas de cession de la participation détenue dans la société résidente, d'autre part. En cas de neutralité fiscale de la participation détenue par une société mère dans une société non-résidente, cette imposition n'aurait pas lieu, de sorte qu'il serait justifié de ne pas accorder l'avantage fiscal directement lié à cette même imposition.

48 Toutefois, il y a lieu de relever, d'une part, que l'avantage fiscal consistant dans l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise produit des effets immédiats pour la société mère, alors que l'imposition de la plus-value en cas de cession de la participation dans la société résidente présente un caractère éloigné et aléatoire, la juridiction de renvoi faisant remarquer d'ailleurs, à cet égard, que, en général, les participations stratégiques sont détenues durablement. Dans ces conditions, le fait qu'il soit possible de procéder à l'imposition de la plus-value en cas de cession de la participation n'est pas de nature à constituer une considération de cohérence fiscale susceptible de justifier un refus dudit avantage fiscal en cas d'acquisition par une société mère d'une participation dans une société non-résidente qui devient membre d'un groupe de sociétés (voir, en ce sens, arrêts Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, point 67, ainsi que DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, point 49).

49 D'autre part, ainsi que M[me] l'avocat général l'a relevé au point 61 de ses conclusions, le droit national ne permet pas à la société mère de bénéficier de l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise, même lorsque la société mère exerce son droit d'option en faveur de la prise en compte fiscale d'une participation dans une société non-résidente, conformément à l'article 10, paragraphe 3, point 1, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés de 1988, et que, ainsi, la cession d'une telle participation est imposée.

50 Il s'ensuit qu'une législation telle que celle en cause au principal n'établit, en elle-même, pas de lien direct entre, d'une part, l'avantage fiscal consistant dans l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise et, d'autre part, le prélèvement consistant dans l'imposition dans le chef de la société mère de la plus-value en cas de cession de la participation dans sa filiale, de sorte qu'il ne saurait être considéré qu'une différence de traitement, telle que celle en cause au principal, est justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du système fiscal de l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêt Commission/Espagne, C-269/09, EU:C:2012:439, point 87).

51 Troisièmement, selon la République d'Autriche, il est justifié, pour conserver la cohérence du système fiscal autrichien, qui interdit de déduire des charges liées à des recettes non imposables, de refuser le bénéfice de l'amortissement susvisé dans le cas des participations fiscalement neutres dans des sociétés non-résidentes. En effet, dans le cas contraire, ces participations bénéficieraient d'un double avantage, ce qui serait incompatible avec ledit système.

52 Toutefois, cet argument, tiré de l'absence de pouvoir d'imposition à l'égard des bénéfices des sociétés non-résidentes, ne concerne pas l'existence d'un lien direct entre un avantage et un prélèvement, mais coïncide, en réalité, avec celui tiré du principe de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, mentionné au point 40 du présent arrêt. Il doit donc être rejeté pour la même raison que celle évoquée au point 42 du présent arrêt.

53 Dès lors qu'il ne ressort pas du dossier soumis à la Cour qu'une différence de traitement, telle que celle en cause au principal, serait justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, il y a lieu de considérer qu'elle est incompatible avec la liberté d'établissement.

54 Par conséquent, il convient de répondre à la seconde question que l'article 49 TFUE s'oppose à une législation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui, dans le cadre de l'imposition d'un groupe de sociétés, permet à une société mère, en cas d'acquisition d'une participation dans une société résidente qui devient membre d'un tel groupe, de procéder à l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise dans la limite de 50 % du prix d'achat de la participation, alors qu'elle l'interdit en cas d'acquisition d'une participation dans une société non-résidente.

Sur les dépens

55 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 (quatrième chambre) dit pour droit:

L'article 49 TFUE s'oppose à une législation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, qui, dans le cadre de l'imposition d'un groupe de sociétés, permet à une société mère, en cas d'acquisition d'une participation dans une société résidente qui devient membre d'un tel groupe, de procéder à l'amortissement de la valeur commerciale de l'entreprise dans la limite de 50 % du prix d'achat de la participation, alors qu'elle l'interdit en cas d'acquisition d'une participation dans une société non-résidente.

Signatures