Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

17 décembre 2015*

«Renvoi préjudiciel — Législation fiscale — Impôt sur les sociétés — Liberté d'établissement — Établissement stable non-résident — Prévention de la double imposition par exonération des revenus de l'établissement stable non-résident — Prise en compte des pertes réalisées par un tel établissement stable — Réintégration des pertes précédemment déduites en cas de cession de l'établissement non-résident — Pertes définitives»

Dans l'affaire C-388/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne, Allemagne), par décision du 19 février 2014, parvenue à la Cour le 14 août 2014, dans la procédure

Timac Agro Deutschland GmbH

contre

Finanzamt Sankt Augustin,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de la deuxième chambre, faisant fonction de président de la troisième chambre, M^me^ C. Toader, MM. A. Rosas, E. Jarašiūnas et C. G. Fernlund (rapporteur), juges,

avocat général: M. M. Wathelet,

greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 1^er^ juillet 2015,

considérant les observations présentées:

— pour le Finanzamt Sankt Augustin, par MM. U. Strake et H. Brandenberg, en qualité d'agents,

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

— pour le gouvernement français, par MM. D. Colas et J.-S. Pilczer ainsi que par M^me^ S. Ghiandoni, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement autrichien, par M^mes^ C. Pesendorfer, E. Lachmayer et A. Wild ainsi que par M. M. Klamert, en qualité d'agents,

* Langue de procédure: l'allemand.

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^me^ J. Kraehling, en qualité d'agent, assistée de M^me^ S. Ford et de M. N. Saunders, barristers,

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

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 3 septembre 2015,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 49 TFUE.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Timac Agro Deutschland GmbH (ci-après «Timac Agro»), une société de capitaux de droit allemand, au Finanzamt Sankt Augustin (service des impôts de Sankt Augustin) au sujet, d'une part, de la réintégration, par ce dernier, des pertes précédemment déduites, afférentes aux exercices fiscaux 1997 et 1998, provenant d'un établissement stable non-résident de cette société à l'occasion de la cession de cet établissement à une société sœur non-résidente, et, d'autre part, du refus du service des impôts de Sankt Augustin de prendre en compte les pertes, afférentes aux exercices fiscaux à partir de 1999, encourues par ledit établissement à la suite de cette cession.

Le cadre juridique

Le droit allemand

3 L'article 2 bis, paragraphe 3, première à quatrième phrases, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz, ci-après l'«EStG»), dans sa version applicable aux exercices fiscaux 1997 et 1998, prévoit:

«Si les résultats d'activités industrielles ou commerciales d'un établissement situé dans un État étranger sont exonérés de l'impôt sur le revenu par une convention visant à éviter les doubles impositions, la perte afférente à ces résultats selon les dispositions du droit fiscal national doit être, à la demande du contribuable, portée en déduction dans le calcul du montant global des résultats, dans la mesure où le contribuable pourrait la compenser ou la déduire si les résultats n'étaient pas exonérés de l'impôt sur le revenu et pour autant qu'elle est supérieure aux résultats positifs d'activités industrielles ou commerciales d'autres établissements situés dans le même État étranger exonérés par cette convention. Dans la mesure où la perte n'a pas été ainsi compensée, la déduction des pertes est admise si les conditions de l'article 10 quinquies sont remplies. Si, dans un exercice fiscal ultérieur, les résultats globaux d'activités industrielles ou commerciales des établissements stables situés dans cet État étranger exonérés de l'impôt sur le revenu par la convention sont positifs, la perte déduite au titre des première et deuxième phrases doit être réintégrée dans le montant total des résultats calculés pour cet exercice fiscal. La troisième phrase n'est pas applicable si le contribuable démontre que les dispositions de l'État étranger qui lui sont applicables ne lui permettent pas de manière générale de prétendre au report de la déduction pour pertes sur un autre exercice que celui dans lequel ces pertes ont été subies.»

4 L'article 52, paragraphe 3, troisième et cinquième phrases, de l'EStG, dans sa version applicable en 2005, énonce:

«L'article 2 bis, paragraphe 3, troisième, cinquième et sixième phrases, dans la version publiée le 16 avril 1997 (BGBl 1997 I, p. 821), demeure applicable aux exercices fiscaux 1999 à 2008 dans la mesure où se dégage un résultat positif au sens de l'article 2 bis, paragraphe 3, troisième phrase, ou dans la mesure où un établissement stable sis dans un État étranger au sens de l'article 2 bis, paragraphe 4, dans la version de la cinquième phrase, est transformé en société de capitaux, est cédé ou est fermé. [...] L'article 2 bis, paragraphe 4, est applicable dans la version suivante aux exercices fiscaux 1999 à 2008:

'4. Si un établissement stable sis dans un État étranger est

1) transformé en société de capitaux ou

2) cédé à titre onéreux ou gratuit ou

3) fermé [...], la perte déduite au titre du paragraphe 3, première et deuxième phrases, sera réintégrée au montant total des résultats dans l'exercice au cours duquel a lieu la transformation, la cession ou la fermeture, en appliquant de manière analogue le paragraphe 3, troisième phrase, dans la mesure où ladite perte n'a pas été réintégrée au titre du paragraphe 3, troisième phrase, ni ne doit encore être réintégrée.'»

Les conventions préventives de la double imposition

5 L'article 4, paragraphe 1, de la convention préventive de la double imposition dans le domaine de l'impôt sur le revenu et sur le patrimoine ainsi que des taxes professionnelles et de l'impôt foncier, conclue entre la République fédérale d'Allemagne et la République d'Autriche le 4 octobre 1954 (BGBl. 1955 II, p. 749), telle que modifiée par la convention du 8 juillet 1992 (BGBl. 1994 II, p. 122), prévoit:

«[s]i une personne domiciliée dans l'un des États contractants tire des revenus, en tant qu'exploitant ou coexploitant d'une entreprise industrielle ou commerciale dont l'activité s'étend au territoire de l'autre État contractant, le droit d'imposition sur ces revenus ne ressortit à la compétence de cet autre État que dans la mesure où ils sont tirés d'un établissement stable situé sur son territoire.»

6 L'article 7, paragraphe 1, de la convention conclue entre la République fédérale d'Allemagne et la République d'Autriche, visant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur le patrimoine, du 24 août 2000 (BGBl. 2000 II, p. 734, ci-après la «convention germano-autrichienne»), dispose:

«Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant sont imposables dans ce seul 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.»

7 L'article 23, paragraphe 1, première phrase, de la convention germano-autrichienne est libellé comme suit:

«L'impôt des personnes résidant en République fédérale d'Allemagne s'établit comme suit:

a) sous réserve du point b) ci-dessous, sont exclus de l'assiette de l'impôt allemand les revenus provenant de la République d'Autriche et les éléments de patrimoine situés dans la République d'Autriche qui, en vertu de la présente convention, sont imposables en République d'Autriche.»

8 L'article 12, sous b), du protocole joint à cette convention dispose, au sujet de l'article 24 de ladite convention:

«Lorsque des personnes résidant en Allemagne subissent, à partir de l'exercice 1990 (1989/1990), des pertes dans des établissements stables situés en Autriche, les pertes dégagées jusqu'à l'exercice 1997 (1996/1997) inclus sont prises en compte conformément aux dispositions de l'article 2 bis, paragraphe 3, de l'EStG. Les réintégrations au titre de l'article 2 bis, paragraphe 3, troisième phrase, de [cette loi] ne s'appliquent pas à partir de l'exercice fiscal 1994. Si l'avantage fiscal prévu ne peut être effectué conformément à ces dispositions, en République fédérale d'Allemagne en raison de la force de chose jugée et que la procédure de fixation de l'impôt ne peut plus être rouverte pour forclusion, les pertes peuvent être prises en compte dans la République d'Autriche sous la forme d'une déduction de pertes. Des pertes dégagées à partir de l'exercice 1998 (1997/1998) doivent être prises en compte dans l'État où se situe l'établissement selon le principe de réciprocité. Les dispositions ci-dessus ne s'appliquent que pour autant qu'elles n'entraînent pas une double prise en compte des pertes.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 Timac Agro est une société de capitaux de droit allemand et appartient à un groupe français. Elle avait, depuis l'année 1997, un établissement stable situé en Autriche. Le 31 août 2005, cet établissement a été cédé à titre onéreux à une société établie en Autriche, appartenant au même groupe de sociétés que Timac Agro.

10 La question du traitement des pertes de cet établissement stable non- résident s'est posée alors, car, entre les années 1997 et 2005, ledit établissement avait réalisé des pertes au titre de tous les exercices, à l'exception de ceux des années 2000 et 2005.

11 À la suite d'un contrôle fiscal, les bases imposables de Timac Agro ont été rectifiées au titre des années 1997 à 2004. D'une part, les pertes de l'établissement stable situé en Autriche, initialement déduites des résultats de Timac Agro au titre des années 1997 et 1998, ont été réintégrées au résultat imposable de cette société au titre de l'année 2005. D'autre part, la prise en compte des pertes de ce même établissement stable dans la base imposable de Timac Agro au titre des années 1999 à 2004 a été refusée.

12 Timac Agro, contestant ces rectifications, a introduit un recours devant le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne). Au soutien de ce recours, elle fait valoir que tant la réintégration des pertes subies par son établissement stable situé en Autriche au titre des années 1997 et 1998 que l'impossibilité de déduire les pertes de cet établissement au titre des années 1999 à 2004 sont incompatibles avec la liberté d'établissement.

13 S'agissant de la réintégration des pertes en cause, la juridiction de renvoi estime que la Cour n'a pas encore résolu la question de la conformité au droit de l'Union d'une telle réintégration à la suite de la cession d'un établissement stable non-résident.

14 Cette juridiction indique que, si les faits ayant donné lieu à l'arrêt Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) sont certes en partie comparables aux faits de l'affaire dont elle est saisie, il était toutefois question, dans cet arrêt, de la réintégration des pertes dans l'assiette imposable à concurrence des bénéfices de l'établissement stable non-résident. En revanche, dans l'affaire au principal, la réintégration des pertes a été déclenchée en raison de la cession de l'établissement stable non-résident, sans liaison avec d'éventuels bénéfices de cet établissement.

15 Dans l'hypothèse où la Cour jugerait que les principes résultant dudit arrêt ont vocation à s'appliquer également dans un cas tel que celui au principal, la juridiction de renvoi se demande si les principes relatifs aux pertes définitives énoncés par la Cour aux points 55 et 56 de l'arrêt Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) auraient vocation à s'appliquer aux pertes afférentes aux exercices fiscaux concernant les années 1997 et 1998 qui, étant réintégrées, ne sont plus prises en compte en Allemagne.

16 En ce qui concerne le refus de prise en compte des pertes de l'établissement stable situé en Autriche pour les exercices fiscaux afférents aux années 1999 à 2004, la juridiction de renvoi indique que, aux termes des dispositions de la convention germano-autrichienne, la République d'Autriche avait le pouvoir exclusif d'imposer les revenus de cet établissement. Le régime de cette convention visant à éviter les doubles impositions couvre non pas seulement les bénéfices, mais également les pertes. Le recours de Timac Agro ne pourrait dès lors aboutir que si ladite convention enfreint la liberté d'établissement.

17 Cette juridiction se demande également si, dans l'affaire dont elle est saisie, il existe des pertes définitives au sens des principes énoncés aux points 55 et 56 de l'arrêt Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Elle souligne qu'elle n'est pas parvenue, à ce jour, à établir les critères permettant de déterminer les situations dans lesquelles ces principes sont applicables.

18 C'est dans ces conditions que le Finanzgericht Köln (tribunal des finances de Cologne) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Faut-il interpréter l'article 49 TFUE en ce sens qu'il s'oppose à une disposition telle que l'article 52, paragraphe 3, de l'EStG, dans la mesure où la réintégration de pertes d'un établissement étranger, qui avaient antérieurement été prises en compte pour diminuer la base imposable, est dictée non pas par la réalisation de bénéfices, mais par la cession dudit établissement à une autre société de capitaux appartenant au même groupe que la cédante?

2) Faut-il interpréter l'article 49 TFUE en ce sens qu'il s'oppose à une disposition telle que l'article 23, paragraphe 1, sous a), de la convention germano-autrichienne, excluant de la base imposable de l'impôt allemand les revenus provenant d'Autriche imposables en Autriche dans le cas où des pertes subies dans un établissement autrichien d'une société de capitaux allemande ne peuvent plus être prises en compte en Autriche au motif que l'établissement a été cédé à une société de capitaux autrichienne appartenant au même groupe que la société de capitaux allemande?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

19 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime fiscal d'un État membre, tel que celui en cause au principal, en vertu duquel, en cas de cession par une société résidente d'un établissement stable situé

dans un autre État membre à une société non-résidente relevant du même groupe que la première société, les pertes précédemment déduites au titre de l'établissement cédé sont réintégrées au résultat imposable de la société cédante lorsque, en vertu d'une convention préventive de la double imposition, les revenus d'un tel établissement stable sont exonérés d'imposition dans l'État membre où la société dont dépendait cet établissement a son siège.

20 Il convient de rappeler que la liberté d'établissement comprend, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union européenne, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 17 et jurisprudence citée).

21 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 (arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 18 et jurisprudence citée).

22 La liberté d'établissement est entravée si, en vertu du régime fiscal d'un État membre, une société résidente détenant une filiale ou un établissement stable dans un autre État membre 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 (arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 19 et jurisprudence citée).

23 S'agissant de la prise en compte des pertes d'un établissement stable non-résident aux fins de la détermination des résultats et du calcul du revenu imposable de la société dont dépend cet établissement, la Cour a déjà jugé qu'une telle prise en compte constitue un avantage fiscal (arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 20 et jurisprudence citée).

24 En outre, il découle de la jurisprudence de la Cour qu'une réintégration de telles pertes, qui ne s'applique qu'en cas de cession d'un établissement stable non-résident, conduit à priver d'un tel avantage une société détenant un établissement stable dans un État membre autre que celui dans lequel est situé son siège par rapport à celle détenant un établissement stable dans le même État membre et, partant, constitue un traitement désavantageux (voir, en ce sens, arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 21).

25 Il découle également de cette jurisprudence que ce traitement désavantageux est susceptible de dissuader une société résidente d'exercer ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un État membre autre que celui dans lequel est situé son siège et constitue, par conséquent, une restriction en principe interdite par les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement (voir, en ce sens, arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 22).

26 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 (arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 23 et jurisprudence citée).

27 En ce qui concerne la comparabilité des situations, il importe de rappeler que, en principe, les établissements stables situés dans un État membre autre que l'État membre concerné ne se trouvent pas dans une situation comparable aux établissements stables résidents à l'égard des mesures prévues par cet État membre afin de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices d'une société résidente (arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 24).

28 Toutefois, en admettant la déduction des pertes réalisées par un établissement stable situé en Autriche, la République fédérale d'Allemagne a consenti un avantage fiscal à la société résidente dont dépendait cet établissement stable, de la même manière que si ledit établissement stable avait été situé en Allemagne, et, partant, l'a assimilé à un établissement stable résident en ce qui concerne la déduction des pertes (voir, en ce sens, arrêts Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, point 35, et Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 24). Dans ces conditions, la situation d'une société résidente possédant un établissement stable situé en Autriche est, par conséquent, comparable à celle d'une société résidente possédant un établissement stable situé en Allemagne.

29 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 (arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 25 et jurisprudence citée).

30 La République fédérale d'Allemagne souligne que les revenus dégagés par un établissement stable situé en Autriche, tant ceux réalisés pendant la période où l'établissement stable dépendait d'une société établie en Allemagne que ceux réalisés au moment de la cession de cet établissement, sont exonérés d'imposition en Allemagne, la compétence d'imposer ces revenus revenant, conformément à la convention germano-autrichienne, à la République d'Autriche.

31 Cet État membre précise que la réintégration en cause au principal correspond au montant des pertes antérieurement déduites. Une telle réintégration constituerait ainsi la compensation fiscale de la part des bénéfices de la société résidente qui n'a pas été imposée auparavant.

32 En outre, le régime fiscal en cause au principal aurait pour objet d'éviter que les contribuables puissent éluder le régime de la réintégration par des prix de vente fixés en dessous du prix du marché ou par d'autres montages et empêcher le prélèvement de l'impôt a posteriori.

33 La République fédérale d'Allemagne considère que le régime fiscal en cause au principal est dès lors justifié tant par la raison impérieuse d'intérêt général liée à la nécessité d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres que par celle liée à la cohérence du régime fiscal et par celle liée à la prévention de l'évasion fiscale.

34 S'agissant, tout d'abord, de la nécessité de sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, il y a lieu de rappeler qu'il s'agit d'un objectif légitime reconnu par la Cour, qui peut rendre nécessaire l'application, aux activités économiques des sociétés établies dans l'un desdits États membres, des seules règles fiscales de celui-ci, pour ce qui est tant des bénéfices que des pertes (arrêt K, C-322/11, EU:C:2013:716, point 50 et jurisprudence citée).

35 Cet objectif, ainsi que la Cour l'a déjà souligné, a notamment pour objet de sauvegarder la symétrie entre le droit d'imposition des bénéfices et la faculté de déduction des pertes, en particulier afin de prévenir que le contribuable choisisse librement l'État membre où faire valoir de tels bénéfices ou de telles pertes (arrêt K, C-322/11, EU:C:2013:716, point 51 et jurisprudence citée).

36 Dans l'affaire au principal, en l'absence d'application de la convention germano-autrichienne, la République fédérale d'Allemagne jouirait du droit d'imposer les revenus dégagés par un établissement stable situé en Autriche dépendant d'une société établie en Allemagne.

37 Toutefois, l'application de cette convention a conduit à ce que la République fédérale d'Allemagne n'a exercé aucune compétence fiscale sur ces revenus. Priver la République fédérale d'Allemagne de la faculté de réintégrer dans le résultat imposable de la société résidente les pertes précédemment

déduites au titre de l'établissement stable situé en Autriche, en cas de cession de cet établissement, reviendrait dès lors à permettre à cette société de choisir librement l'État membre où elle fait valoir ces pertes (voir, en ce sens, arrêt Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, point 34).

38 Dans ces conditions, la réintégration en cause au principal permet la sauvegarde de la symétrie entre le droit d'imposition des revenus et la faculté de déduction des pertes et, partant, d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres concernés.

39 En ce qui concerne, ensuite, la justification fondée sur la nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal national, il importe de rappeler qu'il s'agit également d'un objectif légitime reconnu par la Cour. Pour qu'un argument fondé sur cette justification puisse prospérer, il importe que soit établie l'existence d'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 K, C-322/11, EU:C:2013:716, points 65 et 66).

40 Dans le cadre de la réintégration des pertes d'un établissement stable non-résident précédemment déduites, la Cour a précisé que la réintégration de ces pertes ne saurait être dissociée de la prise en compte antérieure de celles-ci. Ainsi, la Cour a considéré que cette réintégration, dans le cas d'une société possédant un établissement stable situé dans un État membre autre que celui dans lequel elle est établie, au regard duquel l'État membre de résidence de cette société ne dispose d'aucun droit d'imposition, reflète une logique de symétrie. Il existait donc un lien direct, personnel et matériel entre les deux éléments d'un tel mécanisme fiscal, ladite réintégration constituant le complément indissociable de la déduction accordée précédemment (voir, en ce sens, arrêt Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, point 42).

41 Dans l'affaire au principal, il suffit de constater que dès lors que la République fédérale d'Allemagne n'exerce aucun droit d'imposition sur les revenus dégagés par un établissement stable situé en Autriche, la réintégration des pertes concernées dans le résultat imposable de la société résidente dont dépendait cet établissement stable reflète une logique de symétrie et constitue le complément indissociable de la déduction accordée précédemment. Partant, un régime fiscal, tel que celui en cause au principal, est également justifié par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal allemand.

42 S'agissant, enfin, de l'objectif relatif à la prévention de l'évasion fiscale, il y a lieu de relever qu'il s'agit d'un objectif de nature à justifier une restriction à la liberté d'établissement garantie par le traité. Conformément à la jurisprudence de la Cour, afin qu'un argument fondé sur cette justification puisse prospérer, le but spécifique d'une telle restriction doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dans le but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités sur le territoire national (arrêt K, C-322/11, EU:C:2013:716, point 61 et jurisprudence citée).

43 Quant à la pertinence de ladite justification au regard de circonstances telles que celles en cause au principal, il y a lieu d'admettre qu'il existe un risque qu'un groupe de sociétés organise ses activités de sorte qu'il déduise de son revenu imposable en Allemagne les pertes d'un établissement stable déficitaire situé en Autriche, pour ensuite, une fois cet établissement devenu rentable, transférer les activités de ce dernier dans une autre société du même groupe qui est assujettie à l'impôt dans un autre État membre.

44 En réintégrant les pertes ainsi déduites dans le résultat imposable de la société cédante établie en Allemagne en cas de cession de l'établissement stable situé en Autriche, le régime fiscal en cause est donc de nature à prévenir les pratiques ayant pour but d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par des activités sur le territoire allemand.

45 Eu égard à ces considérations, il y a lieu de constater qu'un régime fiscal, tel que celui en cause au principal, peut être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général liées à la nécessité d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre la République fédérale d'Allemagne et la République d'Autriche ainsi que la cohérence du régime fiscal allemand et de prévenir l'évasion fiscale.

46 Néanmoins, il doit encore être vérifié si un tel régime ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs.

47 Il y a lieu, à titre liminaire, de rappeler que les exigences liées à la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition et à la cohérence fiscale se recoupent (arrêt National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, point 80). En outre, les objectifs de sauvegarde de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et de prévention de l'évasion fiscale sont liés (arrêt Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, point 62 et jurisprudence citée).

48 En ce qui concerne la proportionnalité du régime fiscal en cause au principal, 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. 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 durant laquelle ledit établissement dépendait de la société résidente que ceux réalisés au moment de la cession du même établissement (arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, points 32 et 33).

49 Une telle compensation est en outre de nature à assurer la cohérence fiscale étant donné que cette compensation est le complément indissociable de la prise en compte des pertes opérée précédemment (voir, en ce sens, arrêt Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, point 54).

50 De plus, il convient de constater que ladite compensation peut également prévenir une évasion fiscale puisqu'elle écarte le risque de comportements ayant pour but d'éluder l'impôt normalement dû dans l'État de résidence de la société dont dépend l'établissement stable.

51 Dans l'affaire au principal, il est constant que, s'agissant des revenus dégagés par un établissement stable situé en Autriche appartenant à une société établie en Allemagne, tant ceux réalisés antérieurement à la cession de cet établissement stable que ceux réalisés au moment de cette cession, sont exonérés d'impôt en Allemagne. Il s'ensuit que les pertes précédemment déduites au titre de l'établissement cédé ne peuvent être compensées par l'imposition des revenus de cet établissement. Partant, la réintégration de telles pertes dans le résultat imposable de la société cédante est une mesure proportionnée aux objectifs visés, à savoir la sauvegarde d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, la nécessité d'assurer la cohérence fiscale ainsi que la prévention de l'évasion fiscale.

52 Enfin, afin de répondre à l'interrogation de la juridiction de renvoi s'agissant des principes relatifs aux pertes définitives énoncés aux points 55 et 56 de l'arrêt Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), il y a lieu de préciser que la constatation, en ce qui concerne la proportionnalité de la réintégration en cause au principal, ne signifie toutefois pas que l'État membre de résidence de la société cédante ne doit pas respecter les principes énoncés auxdits points, ladite réintégration n'ayant pas d'incidence sur la qualification de la perte concernée.

53 Dès lors que la société résidente cédante démontre que les pertes réintégrées sont des pertes définitives, au sens du point 55 de l'arrêt Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), il est contraire à l'article 49 TFUE d'exclure la possibilité pour cette société de déduire de son bénéfice imposable dans l'État membre de sa résidence les pertes subies par un établissement non-résident (arrêt Commission/Royaume-Uni, C-172/13, EU:C:2015:50, point 27).

54 En ce qui concerne le caractère définitif d'une perte, il convient, en premier lieu, de rappeler qu'il ne peut pas résulter du fait que l'État membre où est situé cet établissement stable exclut toute possibilité de report des pertes (arrêt Commission/Royaume-Uni, C-172/13, EU:C:2015:50, point 33 et jurisprudence citée).

55 En second lieu, ledit caractère ne peut être constaté que si ledit établissement stable ne perçoit plus de recettes dans l'État membre où il est situé, puisque tant que celui-ci continue à percevoir des recettes, même minimes, il existe une possibilité que les pertes subies puissent encore être compensées par des bénéfices futurs réalisés dans cet État membre soit par lui-même, soit par un tiers (arrêt Commission/Royaume-Uni, C-172/13, EU:C:2015:50, point 36 et jurisprudence citée).

56 S'agissant des pertes en cause au principal, la République d'Autriche a indiqué que toutes les possibilités de prise en compte de ces pertes n'ont pas été épuisées en Autriche.

57 Il incombe cependant à la juridiction de renvoi de déterminer si Timac Agro a effectivement apporté la preuve du caractère définitif des pertes concernées.

58 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question que l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un régime fiscal d'un État membre, tel que celui en cause au principal, en vertu duquel, en cas de cession par une société résidente d'un établissement stable situé dans un autre État membre à une société non-résidente relevant du même groupe que la première société, les pertes précédemment déduites au titre de l'établissement cédé sont réintégrées au résultat imposable de la société cédante lorsque, en vertu d'une convention préventive de la double imposition, les revenus d'un tel établissement stable sont exonérés d'imposition dans l'État membre où la société dont dépendait cet établissement a son siège.

Sur la seconde question

59 Il ressort de la décision de renvoi que, à la différence des exercices fiscaux afférents aux années 1997 et 1998, à partir de l'exercice fiscal de l'année 1999, à la suite d'une modification du régime fiscal allemand, les pertes d'un établissement stable non-résident, dans le cas où l'État membre où il est situé a la compétence exclusive d'imposer les résultats de celui-ci, ne sont plus prises en compte en Allemagne.

60 Il ressort également de la décision de renvoi que, en vertu de la convention germano-autrichienne, une telle compétence revient à la République d'Autriche.

61 Il y a lieu, dès lors, de considérer que, par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime fiscal d'un État membre, tel que celui en cause au principal, qui, en cas de cession par une société résidente d'un établissement stable situé dans un autre État membre à une société non-résidente relevant du même groupe que la première société, exclut la possibilité pour la société résidente de prendre en compte les pertes de l'établissement cédé dans sa base imposable lorsque, en vertu d'une convention préventive de la double imposition, la compétence exclusive d'imposer les résultats de cet établissement revient à l'État membre où il est situé.

62 À cet égard, il convient de rappeler que, d'une part, un régime fiscal qui permet la prise en compte des pertes d'un établissement stable situé sur le territoire de l'État membre concerné aux fins de la détermination des résultats et du calcul du revenu imposable d'une société résidente dont dépend cet établissement constitue un avantage fiscal et, d'autre part, le refus de cet avantage lorsque les pertes proviennent d'un établissement stable situé dans un État membre autre que celui dans lequel est établie cette société est susceptible de dissuader une société résidente d'exercer ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre État membre, et, partant, constitue une restriction en principe interdite par les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement (voir, en ce sens, arrêt Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, points 23 à 26).

63 Conformément à la jurisprudence rappelée au point 26 du présent arrêt, 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.

64 S'agissant de la comparabilité des situations, ainsi qu'il a été rappelé au point 27 du présent arrêt, un établissement stable situé dans un autre État membre ne se trouve, en principe, pas dans une situation comparable à un établissement stable résident 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.

65 En l'occurrence, il y a lieu de constater que, dès lors que la République fédérale d'Allemagne n'exerce aucune compétence fiscale sur les résultats d'un tel établissement stable, la déduction de ses pertes n'étant plus autorisée en Allemagne, la situation d'un établissement stable situé en Autriche n'est pas comparable à celle d'un établissement stable situé en Allemagne à l'égard des mesures prévues par la République fédérale d'Allemagne afin de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices d'une société résidente (voir, en ce sens, arrêt Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, point 24 et jurisprudence citée).

66 Dans ces conditions, il convient de répondre à la seconde question que l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un régime fiscal d'un État membre, tel que celui en cause au principal, qui, en cas de cession par une société résidente d'un établissement stable situé dans un autre État membre à une société non-résidente relevant du même groupe que la première société, exclut la possibilité pour la société résidente de prendre en compte des pertes de l'établissement cédé dans sa base imposable lorsque, en vertu d'une convention préventive de la double imposition, la compétence exclusive d'imposer les résultats de cet établissement revient à l'État membre où il est situé.

Sur les dépens

67 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) **L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un régime fiscal d'un État membre, tel que celui en cause au principal, en vertu duquel, en cas de cession par une société résidente d'un établissement stable situé dans un autre État membre à une société non-résidente relevant du même groupe que la première société, les pertes précédemment déduites au titre de l'établissement cédé sont réintégrées au résultat imposable de la société cédante lorsque, en vertu d'une convention préventive de la double imposition, les revenus d'un tel établissement stable sont exonérés d'imposition dans l'État membre où la société dont dépendait cet établissement a son siège.**

2) **L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à un régime fiscal d'un État membre, tel que celui en cause au principal, qui, en cas de cession par une société résidente d'un établissement stable situé dans un autre État membre à une société non-résidente relevant du même groupe que la première société, exclut la possibilité pour la société résidente de prendre en compte des pertes de l'établissement cédé dans sa base imposable lorsque, en vertu d'une convention préventive de la double imposition, la compétence exclusive d'imposer les résultats de cet établissement revient à l'État membre où il est situé.**

Signatures