Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. ANTHONY COLLINS
présentées le 10 mars 2022[1]

Affaire C-538/20

Finanzamt B
contre
W AG
autre partie à la procédure :
Bundesministerium der Finanzen

[demande de décision préjudicielle formée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)]

« Renvoi préjudiciel – Articles 43 et 48 CE – Liberté d'établissement – Impôt sur les sociétés – Taxe professionnelle – Déduction des pertes subies par un établissement stable situé dans un État membre et appartenant à une société établie dans un autre État membre – Prévention de la double imposition par exonération des revenus de l'établissement stable non-résident – Comparabilité des situations – Notion de "pertes définitives" »

I. Introduction

1. Par la demande de décision préjudicielle qu'il a introduite en l'espèce, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) invite la Cour, en substance, à déterminer si une société mère résidente a le droit, au titre des articles 43 et 48 CE, lus conjointement[2], de déduire de son revenu imposable les pertes subies par son établissement stable non-résident, si, en raison de la fermeture de cet établissement, ces pertes ne peuvent plus être prises en compte dans l'État dans lequel celui-ci se situe, lorsque les bénéfices et les pertes dudit établissement non-résident sont exonérés d'impôt dans l'État de résidence de la société mère en vertu d'une convention tendant à éviter la double imposition.

2. Cette demande s'inscrit dans le cadre d'un litige opposant W AG, une société établie en Allemagne, à l'administration fiscale allemande concernant le refus de cette dernière de prendre en compte, aux fins de la fixation du montant dû par cette société au titre de l'impôt sur les

[1] Langue originale : l'anglais.

[2] Devenus articles 49 et 54 TFUE. Il y a lieu de se référer aux dispositions du traité instituant la Communauté européenne dès lors que, à l'époque des faits en cause au principal, le traité de Lisbonne n'était pas encore entré en vigueur.

sociétés et de l'assiette de la taxe professionnelle pour l'exercice 2007, les pertes définitives [3] subies par la succursale de cette société située au Royaume-Uni. Se pose en particulier la question de savoir si la solution retenue par la Cour dans son arrêt Bevola et Jens W. Trock [4] en ce qui concerne la question de la comparabilité objective, en matière de déductibilité des pertes définitives, de la situation des résidents, d'une part, et de celle des non-résidents, d'autre part, est transposable en l'espèce, lorsque l'exonération des bénéfices – et, par symétrie, celle des pertes – de l'établissement stable non-résident résulte d'une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition et non, comme dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt susmentionné, d'une disposition unilatérale de droit national.

II. Le cadre juridique

A. La convention tendant à éviter la double imposition conclue entre la République fédérale d'Allemagne et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord

3. Le 26 novembre 1964, la République fédérale d'Allemagne a conclu avec le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord une convention tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et d'impôts sur la fortune (ci-après la « Convention ») [5].

4. L'article III, paragraphe 1, de la Convention dispose :

« Les bénéfices industriels ou commerciaux d'une entreprise de l'un des territoires ne sont assujettis à l'impôt que dans ce territoire, à moins que l'entreprise n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est sis. En pareil cas, lesdits bénéfices ne peuvent être imposés dans l'autre territoire que pour autant qu'ils sont attribuables à cet établissement stable. »

5. L'article XVIII, paragraphe 2, sous a), de cette Convention prévoit :

« Dans le cas des résidents de la République fédérale [d'Allemagne], l'impôt est calculé comme suit :

a) Sous réserve des dispositions de l'alinéa b) ci-après, tout élément de revenu provenant de sources situées au Royaume-Uni ou tout élément de fortune situé au Royaume-Uni qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, est imposable au Royaume-Uni, sera exclu de l'assiette de l'impôt de la République fédérale ; les bénéfices visés à l'article VIII,

[3] La Cour a précisé la notion de « pertes définitives » dans son arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), dans lequel elle a dit pour droit qu'une législation nationale qui exclut la possibilité pour une société mère résidente de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies dans un autre État membre par une filiale établie sur le territoire de celui-ci, alors qu'elle accorde une telle possibilité pour des pertes subies par une filiale résidente, constitue une restriction à la liberté d'établissement susceptible d'être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que, en cas de pertes définitives, les dispositions restrictives en cause allaient au-delà de ce qui était nécessaire pour atteindre les objectifs essentiels poursuivis. Pour un examen plus détaillé de la notion de « pertes définitives », il y a lieu de se référer aux explications formulées en réponse à la troisième question préjudicielle dans les présentes conclusions.

[4] Arrêt du 12 juin 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, points 37 et 38).

[5] Convention du 26 novembre 1964 entre le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et la République fédérale d'Allemagne tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et d'impôts sur la fortune, modifiée en dernier lieu le 23 mars 1970, *Bundesgesetzblatt* (BGBl. 1966 II, p. 358, BGBl. 1967 II, p. 828, et BGBl. 1971 II, p. 45).

paragraphe 1, ne sont toutefois exclus que s'ils sont soumis à l'impôt au Royaume-Uni. La République fédérale se réserve toutefois de faire entrer en ligne de compte, aux fins du calcul du taux d'imposition, les éléments de revenu ou de fortune ainsi exclus de l'assiette de l'impôt.

[...] »

B. Le droit allemand

6. L'article 1er du Körperschaftsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les sociétés, ci-après le « KStG »)[6], dans sa version en vigueur à l'époque des faits à l'origine du litige au principal, énonce :

« 1) Sont entièrement soumis à l'impôt sur les sociétés, les sociétés, associations de personnes et actifs suivants dont la direction ou le siège est établi sur le territoire national :

1. les sociétés de capitaux (en particulier les sociétés européennes, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée) ;

[...]

2) L'assujettissement intégral à l'impôt sur les sociétés s'applique à l'ensemble des revenus.

[...] »

7. L'article 8, paragraphe 2, du KStG, dans sa version en vigueur à l'époque des faits à l'origine du litige au principal, prévoit que tous les revenus d'un contribuable intégralement assujetti sont considérés comme résultant d'une activité industrielle ou commerciale.

8. L'article 2, paragraphes 1 et 2, du Gewerbesteuergesetz (loi relative à la taxe professionnelle, ci-après le « GewStG »)[7], dans sa version en vigueur à l'époque des faits à l'origine du litige au principal, énonce :

« 1) [1]Toute activité industrielle ou commerciale qui est exercée sur le territoire national est soumise à la taxe professionnelle. [2]Par activité industrielle ou commerciale, on entend une entreprise industrielle ou commerciale au sens de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'"EStG"). [3]Une activité industrielle ou commerciale est considérée comme étant exercée en Allemagne lorsqu'un établissement commercial stable est maintenu pour l'exploitation de cette activité sur le territoire allemand [...]

2) [1]L'activité exercée par les sociétés de capitaux (en particulier les sociétés européennes, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée) [...] est toujours et intégralement assimilée à une activité industrielle ou commerciale.

[...] »

6 BGBl. 2002 I, p. 4144, modifiée en dernier lieu, durant la période concernée par le litige au principal, par la loi du 7 décembre 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2782).

7 BGBl. 2002 I, p. 4167.

9. Selon l'article 7, première phrase, du GewStG, dans sa version en vigueur à l'époque des faits à l'origine du litige au principal, le bénéfice d'exploitation est le bénéfice, calculé conformément aux dispositions de l'EStG ou du KStG, résultant d'une activité industrielle ou commerciale, qui doit être pris en compte pour le calcul du revenu correspondant à l'exercice d'imposition, augmenté et diminué des montants visés aux articles 8 et 9 du GewStG.

III. Le litige au principal et les questions préjudicielles

10. W est une société anonyme dont le siège principal et le siège de direction sont établis en Allemagne. Elle exerce des activités dans le domaine de la négociation de valeurs mobilières. Son exercice comptable s'achève le 30 juin.

11. Au mois d'août 2004, W a ouvert une succursale au Royaume-Uni. La succursale n'ayant réalisé aucun bénéfice, W a décidé, au mois de février 2007, de procéder à sa fermeture. Selon le registre du commerce du Royaume-Uni, la cessation de l'exploitation de la succursale est intervenue au cours du premier semestre de l'année 2007.

12. En raison de sa fermeture, les pertes subies par la succursale au cours des exercices comptables 2004/2005, 2005/2006 et 2006/2007 (exercices fiscaux 2005, 2006 et 2007) ne pouvaient plus être reportées au Royaume-Uni à des fins fiscales. L'administration fiscale britannique a dès lors informé W qu'il n'était plus nécessaire de déposer une déclaration fiscale pour son établissement stable, ni au titre de l'exercice comptable 2007/2008, ni au titre des exercices comptables ultérieurs.

13. W a fait valoir que ces pertes subies par sa succursale devaient, « pour des raisons tenant au droit de l'Union », être prises en compte en tant que pertes définitives lors de la détermination de ses revenus en Allemagne pour l'exercice fiscal 2007, malgré l'exonération de l'impôt national dont bénéficiaient les revenus de la succursale au titre de la Convention. Le Finanzamt B (bureau fiscal B, Allemagne) a refusé de tenir compte de ces pertes dans le cadre de la fixation du montant dû par W au titre de l'impôt sur les sociétés et de l'assiette de la taxe professionnelle pour cet exercice fiscal.

14. Par jugement du 4 septembre 2018, le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse, Allemagne) a accueilli le recours introduit par W à l'encontre de ce refus. Le bureau fiscal B a formé contre ce jugement un pourvoi, fondé sur la violation du droit matériel (*Revision*), devant la juridiction de renvoi. Le Bundesministerium der Finanzen (ministère fédéral des Finances, Allemagne) est intervenu au pourvoi au soutien du bureau fiscal B.

15. La juridiction de renvoi considère que le pourvoi est fondé au regard du droit allemand.

16. S'agissant de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, la juridiction de renvoi indique que, si W est, certes, intégralement assujettie à l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble de ses revenus, conformément à l'article 1er, paragraphe 1, du KStG, il n'en demeure pas moins que les pertes subies par son établissement stable au Royaume-Uni ne sauraient réduire l'assiette de cet impôt du fait de l'article XVIII, paragraphe 2, sous a), de la Convention, qui exclut de l'assiette de l'impôt allemand tout élément de revenu provenant de sources situées au Royaume-Uni imposable dans ce dernier État. Elle relève que, bien que l'article III, paragraphe 1, de cette Convention n'évoque expressément que les « bénéfices industriels et commerciaux », les « revenus négatifs » – tels que les pertes invoquées par W – sont également exclus de la base de

calcul de l'impôt allemand, en vertu de l'article XVIII, paragraphe 2, sous a), de ladite Convention. Cette solution est conforme à la jurisprudence constante de la juridiction de renvoi et au principe dit de la « symétrie »[8].

17. Quant à l'assujettissement à la taxe professionnelle, la juridiction de renvoi rappelle que, selon l'article 7 du GewStG, le bénéfice d'exploitation est calculé par renvoi aux dispositions du KStG. Dès lors que les revenus de la succursale britannique de W, y compris ses « revenus négatifs », sont exclus, au titre de la Convention, de la base de calcul de l'impôt sur les sociétés dû par W, les pertes imputables à cette succursale sont également exclues de la base de calcul de la taxe professionnelle due par W.

18. La juridiction de renvoi se demande toutefois si la liberté d'établissement consacrée aux articles 43 et 48 CE impose que les pertes définitives subies par l'établissement stable de W situé au Royaume-Uni soient prises en compte pour la détermination du revenu imposable de W en Allemagne au titre de l'exercice fiscal 2007. Cette juridiction relève que la Cour n'a pas encore apporté une réponse suffisamment claire dans sa jurisprudence à la question de savoir si les pertes définitives subies dans un autre État membre par un établissement stable non-résident doivent être prises en compte dans l'État membre de la société mère lorsqu'une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition prévoit l'exonération des revenus de l'établissement stable non-résident. En cas de réponse affirmative à cette question, la juridiction de renvoi demande également, d'une part, si l'obligation de prise en compte des pertes définitives s'applique aussi dans le cadre de la détermination de la taxe professionnelle et, d'autre part, selon quels critères les pertes doivent être qualifiées de « définitives ». Cette juridiction s'interroge également sur le mode de calcul du montant de ces pertes définitives.

19. C'est dans ce contexte que la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Les articles 43 et 48 du traité instituant la Communauté européenne, lus conjointement (correspondant aujourd'hui aux articles 49 et 54 [TFUE], lus conjointement), doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à des dispositions du droit d'un État membre qui empêchent une société résidente de déduire de son bénéfice imposable les pertes subies par un établissement stable situé dans un autre État membre lorsque, d'une part, cette société a épuisé toutes les possibilités de déduction de ces pertes que lui offre le droit de l'État membre dans lequel est situé cet établissement stable et, d'autre part, qu'elle ne réalise plus de recettes au moyen de cet établissement stable, de sorte qu'il n'y a plus aucune possibilité de prise en compte des pertes dans cet État membre (pertes "définitives"), y compris dans le cas où les dispositions en question portent sur l'exonération des bénéfices et pertes en vertu d'une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition conclue par les deux États membres ?

2) Dans l'hypothèse où la première question appelle une réponse affirmative : les articles 43 et 48 du traité instituant la Communauté européenne, lus conjointement (correspondant aujourd'hui aux articles 49 et 54 [TFUE], lus conjointement), doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent également aux dispositions du [GewStG] allemand qui interdisent à une société résidente de déduire de son bénéfice d'exploitation imposable les pertes "définitives", telles que définies à la première question, d'un établissement stable situé dans un autre État membre ?

[8] Selon ce principe, l'exclusion de la possibilité de prise en compte, en Allemagne, des pertes subies par un établissement stable situé au Royaume-Uni résulte du fait que les bénéfices dégagés par cet établissement sont assujettis à l'impôt britannique.

3) Dans l'hypothèse où la première question appelle une réponse affirmative : peut-il y avoir, en cas de fermeture de l'établissement stable situé dans l'autre État membre, des pertes "définitives" telles que définies à la première question, même s'il existe la possibilité au moins théorique que la société rouvre, dans l'État membre en question, un établissement stable sur les bénéfices duquel les pertes passées pourraient éventuellement être imputées ?

4) En cas de réponse affirmative à la première et à la troisième question : des pertes de l'établissement stable qui, en vertu du droit de l'État dans lequel celui-ci est situé, pouvaient être reportées au moins une fois sur une période d'imposition suivante peuvent-elles également être considérées comme étant des pertes "définitives", telles que définies à la première question, devant être prises en compte par l'État du siège de la maison mère ?

5) En cas de réponse affirmative à la première et à la troisième question : l'obligation de tenir compte des pertes "définitives" transfrontalières est-elle limitée au montant auquel la société aurait pu chiffrer lesdites pertes dans l'État de situation de l'établissement stable si leur prise en compte n'y avait pas été exclue ? »

20. W, les gouvernements allemand, français et finlandais ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites.

IV. Analyse juridique

A. Sur la première question préjudicielle

21. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 43 et 48 CE, lus conjointement, s'opposent à un régime fiscal d'un État membre qui exclut la possibilité pour une société résidente de déduire de son revenu imposable, aux fins de la détermination du montant de l'impôt sur les sociétés dû dans cet État membre, les pertes définitives subies par un établissement stable situé dans un autre État membre, lorsque, en vertu d'une convention tendant à éviter la double imposition conclue entre ces deux États membres, les bénéfices et les pertes de l'établissement stable non-résident sont exonérés d'impôt dans l'État de résidence.

22. Après avoir rappelé la jurisprudence de la Cour sur les pertes définitives découlant de l'arrêt Marks & Spencer[9], la juridiction de renvoi indique que, dans un arrêt qu'elle a rendu le 22 février 2017, elle a appliqué les principes que la Cour a dégagés dans son arrêt Timac Agro Deutschland[10], ce qui l'a amenée à modifier sa jurisprudence antérieure qui s'appuyait sur l'arrêt Lidl Belgium[11] de la Cour. La juridiction de renvoi se demande s'il y a lieu qu'elle continue à adhérer à son arrêt du 22 février 2017, eu égard à l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire ayant

9 Arrêt du 13 décembre 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). Voir note 3 des présentes conclusions.

10 Arrêt du 17 décembre 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). Pour un examen plus détaillé de cet arrêt, il y a lieu de se référer aux développements formulés au point 35 des présentes conclusions.

11 Arrêt du 15 mai 2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). La Cour a jugé que l'article 43 CE ne s'oppose pas à ce qu'une société établie dans un État membre ne puisse pas déduire de son assiette imposable les pertes afférentes à un établissement stable situé dans un autre État membre, dans la mesure où, en vertu d'une convention tendant à éviter la double imposition, les revenus de cet établissement sont imposés dans ce dernier État membre dans lequel ces pertes peuvent être prises en compte dans le cadre de l'imposition des revenus de cet établissement stable au titre d'exercices futurs. La Cour est parvenue à cette conclusion après avoir constaté que le régime fiscal en cause, qui permettait la déduction desdites pertes lorsqu'elles sont subies par des établissements stables résidents, comportait une restriction à la liberté d'établissement qui était justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général.

donné lieu à l'arrêt Bevola et Jens W. Trock [12], qui pourrait s'interpréter en ce sens que la Cour a jugé qu'une société assujettie intégralement à l'impôt qui détient une succursale non-résidente ayant subi des pertes définitives est dans une situation comparable à celle d'une société assujettie intégralement à l'impôt, dont la succursale résidente a subi le même type de pertes, y compris lorsque, comme en l'espèce, l'exclusion de la prise en compte des pertes définitives est fondée sur le principe de la symétrie conventionnelle. Or, pour une partie de la doctrine allemande, à laquelle adhère le ministère fédéral des Finances, il existe, entre ce cas et celui qui est à l'origine de l'arrêt Bevola et Jens W. Trock, une différence essentielle tenant au fait que, dans cette dernière affaire, il était question d'une disposition unilatérale du droit national. La juridiction de renvoi se demande si l'origine juridique de la règle justifie une appréciation différente de la comparabilité objective des deux situations.

23. La juridiction de renvoi indique que, afin d'atteindre l'objectif de prévention de la double imposition lorsque des revenus proviennent d'établissements stables, les États contractants ont choisi, à l'article XVIII, paragraphe 2, sous a), de la Convention, de recourir à la méthode de l'exonération, par laquelle, contrairement à la méthode de l'imputation, le droit d'imposition est attribué à l'État où est situé l'établissement stable, l'État de résidence renonçant à tout droit d'imposition fondé sur sa propre souveraineté. Étant donné que, conformément au principe de la symétrie, cette disposition soumet également les pertes des établissements stables à la méthode de l'exonération, la Convention a aussi pour objectif la prévention du double emploi des pertes.

24. 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 d'autres États membres par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence [13].

25. Même si, selon leur libellé, les dispositions du droit de l'Union relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre d'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation [14].

26. Ces considérations s'appliquent également lorsque, comme en l'espèce, une société établie dans un État membre opère dans un autre État membre par l'intermédiaire d'un établissement stable [15].

27. Il convient de relever que la Cour a jugé qu'une disposition permettant la prise en compte des pertes d'un établissement stable aux fins de la détermination des résultats et du calcul du revenu imposable de la société à laquelle appartient cet établissement constitue un avantage fiscal [16].

[12] Arrêt du 12 juin 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424). Comme exposé plus en détail au point 42 des présentes conclusions, la Cour a jugé, dans cet arrêt, que, s'agissant des pertes définitives attribuables à un établissement stable non-résident, la situation d'une société résidente détenant un tel établissement n'est pas différente de celle d'une société résidente détenant un établissement stable résident, au regard de l'objectif de prévention de la double déduction des pertes, en dépit du caractère en principe non comparable des situations dans lesquelles se trouvent ces deux sociétés.

[13] Arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, point 30).

[14] Arrêt du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, point 16 et jurisprudence citée).

[15] Arrêts du 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, point 20), et du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, point 17).

[16] Voir, en ce sens, arrêts du 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, point 23), et du 17 juillet 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, point 20).

28. Le fait d'accorder un tel avantage fiscal lorsque les pertes proviennent d'un établissement stable situé dans l'État membre de la société résidente, mais non lorsque ces pertes proviennent d'un établissement stable situé dans un autre État membre, a pour conséquence que la situation fiscale d'une société résidente qui possède un établissement stable dans un autre État membre est moins favorable que celle qui serait la sienne si cet établissement stable était situé dans le même État membre qu'elle. Cette différence de traitement est susceptible de rendre moins attrayant pour une société résidente l'exercice de sa liberté d'établissement par la création d'établissements stables dans d'autres États membres, et elle est donc susceptible de constituer une restriction à la liberté d'établissement [17].

29. En l'espèce, il est indéniable qu'une telle différence de traitement existe. Il ressort de la décision de renvoi que, selon les dispositions du KStG, les sociétés qui ont leur direction ou leur siège social en Allemagne sont assujetties à l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de leurs revenus. Toutefois, en vertu de la Convention et de la méthode de l'exonération qu'elle prévoit, le Royaume-Uni est le titulaire exclusif du pouvoir d'imposer les revenus des établissements stables qui sont situés sur son territoire, lesquels sont dès lors exonérés d'impôt en Allemagne [18]. En application du principe de la symétrie, les pertes subies par ces établissements stables sont exclues de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par leur société mère en Allemagne. Ainsi, il est constant entre les parties que, en application des dispositions combinées du KStG et de la Convention, une société établie en Allemagne ne peut pas déduire les pertes subies par son établissement stable situé au Royaume-Uni, alors qu'elle pourrait opérer cette déduction si son établissement stable était situé en Allemagne.

30. Or, selon une jurisprudence constante, une telle différence de traitement n'est pas constitutive d'une entrave à la liberté d'établissement si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général et proportionnée à cet objectif [19].

31. Les doutes qu'exprime la juridiction de renvoi dans sa première question ne portent que sur la condition de la comparabilité objective. À cet égard, les gouvernements allemand, français et finlandais font valoir que les situations en cause ne sont pas comparables. S'appuyant, en substance, sur l'arrêt du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), W et la Commission défendent la position contraire.

32. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que la comparaison entre une situation transfrontalière et une situation interne doit s'effectuer en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales applicables [20]. En l'espèce, la juridiction de renvoi, le gouvernement allemand et la Commission indiquent que l'article XVIII de la Convention tend à prévenir la double imposition des bénéfices et, par symétrie, la double déduction des pertes.

33. Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que, s'agissant des mesures prévues par un État membre afin de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices d'une société résidente, les établissements stables situés dans un autre État membre ne se trouvent pas, en principe, dans une situation comparable aux établissements stables situés dans le premier État [21].

17 Voir, en ce sens, arrêt du 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, points 24 à 26).

18 La République fédérale d'Allemagne conserve toutefois le droit de prendre en compte ces revenus pour déterminer le taux d'imposition applicable.

19 Arrêt du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, point 20 et jurisprudence citée).

20 Arrêt du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, point 32 et jurisprudence citée).

21 Voir, en ce sens, arrêt du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, point 37 et jurisprudence citée).

34. Ainsi que le relève à juste titre le gouvernement français, il n'en va autrement, selon la jurisprudence de la Cour, que lorsque, en soumettant à l'impôt les bénéfices des établissements stables non-résidents et/ou en admettant la déduction de leurs pertes par la société résidente dont ils dépendent [22], le régime fiscal de l'État de résidence de cette société assimile ces établissements aux établissements stables résidents [23].

35. À cet égard, je souhaiterais renvoyer en particulier à la réponse qu'a donnée la Cour à la seconde question qui lui était posée dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Timac Agro Deutschland [24]. Il s'agissait, en substance, de savoir si l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un régime fiscal d'un État membre 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 tendant à éviter la double imposition [25], la compétence exclusive d'imposer les résultats de cet établissement revient à l'État membre où il est situé. La Cour a répondu par la négative. Au point 65 de cet arrêt, elle a jugé que « dès lors que la République fédérale d'Allemagne n'exerce aucune compétence fiscale sur les résultats d'un [...] établissement stable [situé en Autriche], la déduction de ses pertes n'étant plus autorisée en Allemagne, la situation d'un [tel] établissement stable [...] 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 ».

36. Selon moi, l'on peut déduire de la jurisprudence citée aux points précédents des présentes conclusions que, pour conclure que la situation des résidents, d'une part, et celle des non-résidents, d'autre part, ne sont pas objectivement comparables au regard du régime fiscal d'un État membre – et, en particulier, pour ce qui est de la déductibilité des pertes –, le critère déterminant est le fait que l'État membre concerné ne dispose pas du pouvoir d'imposer les non-résidents. Il convient d'évoquer, à cet égard, les conclusions de l'avocat général Wathelet dans l'affaire Timac Agro Deutschland [26], dans lesquelles, en se référant aux conclusions de l'avocat général Jääskinen dans les affaires jointes Miljoen e.a. [27], il relève que « l'élément déterminant pour comparer les situations de contribuables résidents et non-résidents aux fins de caractériser une éventuelle restriction prohibée à l'égard du traité "est *non pas tant l'objectif* de la législation en cause [...], *mais plutôt* le fait qu'une réglementation d'un État membre ne saurait instaurer une différence de traitement qui a pour *effet en pratique* qu'une *charge fiscale plus lourde* se trouve au final supportée par les non-résidents et qui est ainsi de nature à les dissuader de faire usage de ladite liberté" » et que « [c]ette méthodologie impose d'examiner au préalable si l'État membre en cause (en l'occurrence l'État de résidence de la société principale qui postule la déduction des pertes de son établissement stable établi dans un autre État membre) dispose ou non d'un pouvoir de taxation des revenus concernés ».

22 Ainsi qu'il ressort clairement des éléments exposés au point 29 des présentes conclusions, tel n'est pas le cas en l'espèce.

23 Voir, en ce sens, arrêts du 17 juillet 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, point 24), et du 17 décembre 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, point 28). L'on peut également citer le point 68 de l'arrêt du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), dans lequel la Cour indique que, « à partir du moment où un État membre, de manière unilatérale ou par voie conventionnelle, assujettit à l'impôt sur le revenu non seulement les actionnaires résidents, mais également les actionnaires non-résidents, pour les dividendes qu'ils perçoivent d'une société résidente, la situation desdits actionnaires non-résidents se rapproche de celle des actionnaires résidents ».

24 Arrêt du 17 décembre 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

25 Dans cette affaire, une convention tendant à éviter la double imposition conclue entre la République fédérale d'Allemagne et la République d'Autriche prévoyait l'application de la méthode de l'exonération.

26 Conclusions de l'avocat général Wathelet dans l'affaire Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, points 31 et 32 ; c'est l'avocat général Wathelet qui souligne).

27 Conclusions de l'avocat général Jääskinen dans les affaires jointes Miljoen e.a. (C-10/14, C-14/14 et C-17/14, EU:C:2015:429, point 55).

37. Ainsi que le souligne le gouvernement allemand, la Cour a confirmé, dans l'arrêt du 27 février 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127), rendu plus récemment, le caractère déterminant de l'absence de pouvoir de taxation pour vérifier si une situation transfrontalière et une situation interne sont comparables en matière de déductibilité des pertes. Ainsi, au point 41 de cet arrêt, la Cour a considéré, en renvoyant, par analogie, au point 65 de l'arrêt Timac Agro Deutschland [28], que, « en l'absence de compétence fiscale de l'État membre d'accueil pour la période d'imposition au cours de laquelle les pertes en cause sont apparues, la situation d'une société, qui a transféré sa résidence fiscale dans cet État membre et y fait par la suite valoir des pertes antérieurement subies dans un autre État membre, n'est pas comparable à celle d'une société dont les résultats relevaient de la compétence fiscale du premier État membre au titre de la période d'imposition au cours de laquelle cette dernière société a subi des pertes » [29].

38. Au vu des éléments qui précèdent, je considère, à l'exemple des gouvernements allemand, français et finlandais, que, à l'égard d'un régime fiscal, tel que celui en cause au principal, dans le cadre duquel une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition et prévoyant la méthode de l'exonération, assujettit les établissements stables non-résidents d'une société établie dans un autre État membre au pouvoir d'imposition exclusif de l'État membre dans lequel ils sont situés, la situation de ces établissements n'est pas objectivement comparable à celle des établissements stables résidents de cette société.

39. Il s'ensuit que la différence de traitement entre ces deux catégories d'établissements stables, telle qu'elle est décrite au point 29 des présentes conclusions, ne constitue pas une restriction interdite par les dispositions du Traité relatives à la liberté d'établissement.

40. La juridiction de renvoi se demande si la solution retenue par la Cour dans son arrêt Bevola et Jens W. Trock [30] remet en cause les conclusions qui précèdent.

41. Cette question appelle, à mon sens, une réponse négative.

42. L'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Bevola et Jens W. Trock [31] portait sur une législation danoise qui excluait la possibilité pour une société résidente de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies par son établissement stable situé dans un autre État membre, et ce même lorsque ces pertes ne pouvaient définitivement plus être prises en compte dans cet autre État membre, à moins que cette société résidente n'eusse opté pour un régime d'intégration fiscale internationale, faisant l'objet de conditions strictes [32]. À l'inverse, une société résidente aurait pu procéder à cette déduction si son établissement stable avait été situé au Danemark. La Cour a constaté qu'une telle législation instaure une différence de traitement entre les sociétés danoises

[28] Arrêt du 17 décembre 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] Arrêt du 27 février 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, point 41 ; voir également point 45). Les faits à l'origine de cet arrêt sont, certes, différents de ceux qui nous occupent en l'espèce. Néanmoins, selon moi, l'élément déterminant tenant à l'absence de compétence fiscale, que la Cour a consacré dans cet arrêt, s'applique dans un cas de figure tel que celui qui fait l'objet de l'affaire au principal. Il convient de noter que, dans les conclusions qu'elle a présentées dans l'affaire AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, points 28 et 30), l'avocate générale Kokott, tout en proposant d'abandonner le critère de la comparabilité, a également observé que, « [j]usqu'à présent, la Cour a certes également subordonné la comparabilité à l'exercice par l'État membre concerné d'une compétence fiscale en la matière ».

[30] Arrêt du 12 juin 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[31] Arrêt du 12 juin 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[32] Au titre de l'article 8, paragraphe 2, de la Selskabsskatteloven (loi danoise relative à l'impôt sur les sociétés), le revenu imposable ne comprend ni les recettes ni les dépenses attribuables à un établissement stable ou à un bien immobilier situé dans un pays étranger, aux îles Féroé ou au Groenland, sous réserve de ce qui est prévu à l'article 31 A, paragraphe 1, de cette loi. En application de cette dernière disposition, la société mère ultime peut opter pour le régime de l'intégration fiscale internationale, à savoir décider que l'ensemble des sociétés, résidentes ou non, du groupe, y compris leurs établissements stables et les biens immobiliers, situés ou non hors du Danemark, seront imposables au Danemark.

qui possèdent un établissement stable au Danemark et celles dont l'établissement stable est situé dans un autre État membre, susceptible de rendre moins attrayant pour une société danoise l'exercice de sa liberté d'établissement par la création d'établissements stables dans d'autres États membres. S'agissant de la comparabilité des situations, la Cour, après avoir rappelé le principe énoncé au point 33 des présentes conclusions, a considéré, au point 38 de son arrêt Bevola et Jens W. Trock, que « [t]outefois, s'agissant des pertes attribuables à un établissement stable non-résident qui a cessé toute activité et dont les pertes n'ont pas pu et ne peuvent plus être déduites de son bénéfice imposable dans l'État membre où il exerçait son activité, la situation d'une société résidente détenant un tel établissement n'est pas différente de celle d'une société résidente détenant un établissement stable résident, au regard de l'objectif de prévention de la double déduction des pertes »[33].

43. La solution ainsi retenue par la Cour pourrait s'interpréter comme s'appliquant à tous les cas où des pertes définitives sont subies par un établissement stable non-résident, indépendamment du point de savoir si l'impossibilité de déduire ces pertes dans l'État de résidence de la société mère résulte d'une disposition nationale unilatérale ou d'une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition, et de celui de savoir si la méthode de prévention de la double imposition est celle de l'imputation[34] ou celle de l'exonération. Il me semble que cette interprétation de l'arrêt du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), avancée en l'espèce par W et la Commission, reviendrait à dire que la Cour a substantiellement modifié l'approche qu'elle avait développée dans sa jurisprudence antérieure.

44. Pour ma part, à l'exemple des gouvernements allemand, français et finlandais, je considère que la solution retenue par la Cour au point 38 de son arrêt Bevola et Jens W. Trock[35] peut être conciliée avec l'approche qu'elle a adoptée au point 65 de son arrêt antérieur du 17 décembre 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)[36].

45. Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Timac Agro Deutschland[37], l'État de résidence avait conclu une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition qui prévoyait l'application de la méthode de l'exonération aux revenus provenant de l'État de la source. L'État de résidence avait ainsi renoncé à son pouvoir d'imposer les revenus des établissements stables situés dans l'État de la source. À l'inverse, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Bevola et Jens W. Trock[38], l'État de résidence a choisi unilatéralement, par la voie d'une disposition de droit national, de ne pas imposer les revenus générés par les établissements stables non-résidents détenus par des sociétés résidentes, alors qu'il aurait été habilité à le faire.

46. Ce n'est donc que dans le premier cas de figure que l'on peut considérer que l'État de résidence a effectivement et intégralement renoncé à son pouvoir d'imposer les revenus des établissements stables non-résidents. Comme je l'ai indiqué précédemment, cet élément est

33 Arrêt du 12 juin 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

34 Selon la méthode de l'imputation, contrairement à la méthode de l'exonération, chacun des deux États conserve la compétence fiscale qui est la sienne. Les contribuables percevant des revenus de source étrangère sont donc imposés dans leur État de résidence sur leurs revenus mondiaux, y compris les revenus de source étrangère, cet État s'engageant simplement à imputer sur son propre impôt prélevé sur ces revenus de source étrangère celui prélevé dans l'État de la source.

35 Arrêt du 12 juin 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

36 Je souhaiterais également renvoyer aux arrêts du 17 juillet 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), et du 27 février 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127), ce dernier étant postérieur à celui rendu dans l'affaire Bevola et Jens W. Trock [arrêt du 12 juin 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424)].

37 Arrêt du 17 décembre 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

38 Arrêt du 12 juin 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

déterminant pour conclure à la non-comparabilité objective de la situation des résidents, d'une part, et de celle des non-résidents, d'autre part, au regard du régime fiscal d'un État membre, y compris, notamment, pour ce qui concerne la déductibilité des pertes.

47. Il est vrai que, au point 39 de son arrêt Bevola et Jens W. Trock [39], la Cour a également relevé que « les dispositions nationales en cause, destinées à prévenir la double imposition des bénéfices et la double déduction des pertes d'un établissement stable non-résident, tendent, plus généralement, à assurer l'adéquation de l'imposition d'une société qui détient un tel établissement avec sa capacité contributive » et que « la capacité contributive d'une société qui détient un établissement stable non-résident ayant subi des pertes définitives est affectée de la même manière que celle d'une société dont l'établissement stable résident a subi des pertes ».

48. Cependant, à l'exemple de la juridiction de renvoi, je ne suis pas convaincu que la capacité contributive – que la juridiction de renvoi n'a d'ailleurs pas relevée comme étant l'un des objectifs de la Convention – soit un élément déterminant pour conclure que la situation des résidents, d'une part, et celle des non-résidents, d'autre part, sont comparables au regard du régime fiscal d'un État membre dans un cas tel que celui en cause où, au titre d'une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition qui prévoit l'application de la méthode de l'exonération, cet État membre a intégralement renoncé à son pouvoir d'imposer des établissements stables non-résidents, lesquels relèvent dès lors du pouvoir d'imposition exclusif de l'État membre dans lequel ils sont situés. En ce sens, je souscris à l'observation formulée par la juridiction de renvoi selon laquelle « l'objectif d'imposition selon la capacité contributive [évoqué dans le cadre de l'arrêt Bevola et Jens W. Trock [40]] [est un] principe général et abstrait d'imposition [qui] n'est pas de nature à conférer à la méthode de l'exonération conventionnelle une finalité supplémentaire qui n'est pas déjà reflétée dans les objectifs concrets de prévention de la double imposition et du double emploi des pertes ».

49. Eu égard aux éléments qui précèdent, je considère que, à défaut de situations objectivement comparables, un régime fiscal tel que celui en cause au principal ne constitue pas une restriction à la liberté d'établissement. Je propose dès lors à la Cour de répondre à la première question préjudicielle par la négative, en ce sens que les articles 43 et 48 CE, lus conjointement, ne s'opposent pas à des dispositions du droit d'un État membre qui empêchent une société résidente de déduire de son bénéfice imposable les pertes définitives subies par un établissement stable situé dans un autre État membre, lorsque les dispositions en question exonèrent les bénéfices et les pertes au titre d'une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition conclue entre les deux États membres.

50. Compte tenu de la réponse que je propose de donner à la première question préjudicielle, il n'y a pas lieu pour la Cour de répondre aux deuxième à cinquième questions préjudicielles, qui ont été posées dans l'hypothèse d'une réponse affirmative à la première question préjudicielle. Cela étant, tant par souci d'exhaustivité qu'en considération de l'éventualité que la Cour ne suive pas ma proposition de réponse à cette première question, j'examinerai successivement chacune de ces questions.

[39] Arrêt du 12 juin 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[40] Arrêt du 12 juin 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

B. Sur la deuxième question préjudicielle

51. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande si les articles 43 et 48 CE, lus conjointement, s'opposent également à des dispositions, telles que celles du GewStG, qui interdisent à une société résidente de déduire de son bénéfice d'exploitation imposable les pertes définitives d'un établissement stable non-résident.

52. La juridiction de renvoi précise que la taxe professionnelle est un impôt communal à caractère réel, qui frappe toute activité industrielle ou commerciale, dans la mesure où elle est exercée sur le territoire national. Elle est due indépendamment de la situation personnelle du contribuable et en sus de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. L'objectif de la taxe professionnelle était de compenser les charges particulières générées par l'industrie, le commerce et l'artisanat pour les communes. Depuis l'année 1988, la taxe professionnelle est, en substance, prélevée sur le bénéfice d'exploitation, correspondant au bénéfice tiré de l'activité industrielle ou commerciale, déterminé selon l'EStG ou le KStG, avec application de certaines réintégrations et de certains abattements, conformément, respectivement, aux articles 8 et 9 du GewStG. En particulier, l'article 9, point 3, du GewStG prévoit que la somme du bénéfice et des réintégrations est diminuée de la partie du bénéfice d'exploitation d'une entreprise résidente attribuable à un établissement stable de cette entreprise situé hors du territoire national.

53. La juridiction de renvoi indique que les produits, tant positifs que négatifs, des établissements stables non-résidents sont exclus de la base de calcul de la taxe professionnelle, peu importe que la méthode prévue par la convention tendant à éviter la double imposition applicable soit celle de l'exonération ou de l'imputation, ou qu'une telle convention ne s'applique pas.

54. La juridiction de renvoi considère que, au cas où l'État membre de résidence de la société mère devrait, au titre de la liberté d'établissement, prendre en compte les pertes définitives subies par des établissements stables non-résidents afin de déterminer le montant dû au titre de l'impôt sur les sociétés, ces pertes devraient également être prises en compte dans la base de calcul de la taxe professionnelle. Elle indique toutefois que l'administration fiscale allemande et une partie de la doctrine s'opposent à cette solution au motif que la taxe professionnelle présente, en raison de sa structure, un lien de rattachement national et qu'elle n'est pas un impôt personnel. Le bureau fiscal B fait en outre valoir qu'il n'existe pas, au Royaume-Uni, d'impôt réel comparable à la taxe professionnelle. Invoquant l'arrêt Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [41] de la Cour, il soutient que le droit de l'Union ne saurait obliger la République fédérale d'Allemagne à supporter les conséquences de ce choix de l'État d'où proviennent les revenus.

55. Selon moi, si, ainsi que semble l'affirmer la juridiction de renvoi et ce qu'il lui appartient de déterminer, la taxe professionnelle s'apparente à un impôt sur le revenu, nonobstant certaines différences existant entre le bénéfice d'exploitation et le bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés [42], il conviendrait, en cas de réponse affirmative à la première question préjudicielle, de répondre également par l'affirmative à la deuxième question préjudicielle.

56. Le « rattachement structurel [...] au territoire national (principe de territorialité) » que présente la taxe professionnelle, pour reprendre l'expression utilisée par la juridiction de renvoi, n'entame pas, selon moi, cette analyse. Comme le fait valoir à juste titre la Commission, dans un cas tel que celui visé par la première question préjudicielle, la situation de la société mère

[41] Arrêt du 23 octobre 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

[42] Selon l'article 7, première phrase, du GewStG, ce dernier bénéfice doit être augmenté ou diminué en application, respectivement, des articles 8 ou 9 du GewStG.

résidente à l'égard de la taxe professionnelle n'est pas différente de sa situation à l'égard de l'impôt sur les sociétés, dès lors que, dans les deux cas, seuls les revenus nationaux sont soumis à l'impôt. Ainsi que le relèvent la juridiction de renvoi et le gouvernement allemand, en cas d'application d'une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition prévoyant la méthode de l'exonération, les produits, tant positifs que négatifs, d'établissements stables non-résidents sont exclus de la base de calcul de la taxe professionnelle du fait du renvoi qu'opère l'article 7, première phrase, du GewStG au « bénéfice [...] calculé conformément aux dispositions du [...] KStG »[43].

57. Partant, je considère que, en cas de réponse affirmative à la première question préjudicielle, la solution retenue par la Cour au point 38 de son arrêt Bevola et Jens W. Trock[44] en ce qui concerne la comparabilité objective de la situation des non-résidents, d'une part, et de celle des résidents, d'autre part, concernant la déductibilité des pertes définitives, devrait également s'appliquer dans le cadre de l'établissement de la taxe professionnelle.

58. Au cours de la procédure devant la juridiction de renvoi, le bureau fiscal B a fait valoir que, au Royaume-Uni, il n'existe pas d'impôt réel similaire à la taxe professionnelle. Il en déduit que « l'exclusion de la déduction de pertes au titre de la taxe professionnelle est essentiellement due au fait que, dès le départ, le Royaume-Uni, en tant qu'État de la source, ne permet pas la déduction des pertes au titre de la taxe professionnelle ». Cet argument ne me convainc pas. Comme le relève la Commission, à juste titre selon moi, les revenus éventuels de l'établissement stable situé au Royaume-Uni sont soumis à l'impôt sur les sociétés et sont donc imposables, indépendamment de la question de savoir si d'autres impôts sur le revenu, en plus de l'impôt sur les sociétés, peuvent s'appliquer.

59. L'arrêt Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[45] que le bureau fiscal B invoque, dans lequel la Cour a jugé qu'« un État ne saurait être tenu de prendre en considération, aux fins de l'application de sa propre législation fiscale, les conséquences éventuellement défavorables découlant des particularités d'une réglementation d'un autre État applicable à un établissement stable situé sur le territoire dudit État et appartenant à une société dont le siège se trouve sur le territoire du premier État », est dénué de pertinence. Comme le soutiennent à juste titre W et la Commission, la situation à l'origine de cet arrêt est différente de celle du cas d'espèce, où l'impossibilité de prendre en compte les pertes définitives subies par un établissement stable non-résident ne résulte pas de la législation de l'État dans lequel cet établissement est situé – et en particulier pas du fait qu'il n'existe pas un impôt semblable à la taxe professionnelle dans cet État –, mais de la cessation de l'exploitation de cet établissement, qui a pour conséquence qu'il ne génère plus de revenus.

C. Sur la troisième question préjudicielle

60. Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande des précisions sur la notion de « pertes définitives ». Elle demande plus particulièrement, en renvoyant aux arrêts Memira Holding et Holmen[46] de la Cour, si des pertes peuvent être qualifiées de « définitives » lorsque l'établissement stable situé dans un État membre a été fermé, mais que la possibilité, même

[43] À défaut d'une telle convention ou lorsque la convention tendant à éviter la double imposition applicable prévoit la méthode de l'imputation, les revenus des établissements stables non-résidents sont, au titre de l'article 9, point 3, du GewStG, déduits du bénéfice d'exploitation et ne sont, partant, pas soumis à la taxe professionnelle.

[44] Arrêt du 12 juin 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[45] Arrêt du 23 octobre 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, point 49).

[46] Arrêts du 19 juin 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), et du 19 juin 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

théorique, existe que sa société mère ouvre un nouvel établissement stable dans le même État membre, et que les pertes antérieures du premier établissement soient imputées sur les bénéfices du nouvel établissement.

61. La juridiction de renvoi relève que, en l'espèce, le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances, Hesse) a constaté l'existence de pertes définitives. En procédant à la fermeture de son établissement stable, en licenciant les salariés et en transférant le contrat de bail des locaux, W avait tout fait pour mettre fin à l'activité de son établissement au Royaume-Uni, ce qui prouvait que, selon toute prévision, elle ne réaliserait plus, au moyen d'un établissement situé dans cet État, aucune recette ni a fortiori aucun bénéfice sur lesquels les pertes subies avant ladite fermeture pourraient être imputées à l'avenir.

62. Il ressort du point 55 de l'arrêt Marks & Spencer [47] que les pertes d'une filiale non-résidente doivent être qualifiées de « définitives » lorsque :

– la filiale non-résidente a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes qui existent dans son État de résidence au titre de l'exercice fiscal concerné par la demande de dégrèvement ainsi que des exercices fiscaux antérieurs, le cas échéant au moyen d'un transfert de ces pertes à un tiers ou de l'imputation desdites pertes sur des bénéfices réalisés par la filiale au cours d'exercices antérieurs, et

– il n'existe pas de possibilité que les pertes de la filiale soient prises en compte dans son État de résidence au titre des exercices futurs soit par elle-même, soit par un tiers, notamment en cas de cession de la filiale à celui-ci.

63. Cet enseignement vaut également en cas de pertes subies par un établissement stable non-résident [48].

64. La Cour a précisé le critère du caractère définitif des pertes dans des arrêts ultérieurs. Ainsi, dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts Memira Holding et Holmen [49], la Cour a été invitée à préciser le cas de figure visé au point 55, second tiret, de l'arrêt Marks & Spencer [50], dans lequel il n'existe pas de possibilité de prise en compte des pertes de la filiale étrangère dans son État de résidence au titre des exercices futurs. Elle a constaté que la circonstance que l'État ne permet pas le transfert de pertes n'est pas, en elle-même, suffisante pour juger les pertes de la filiale comme étant définitives. Les pertes ne sauraient recevoir cette qualification s'il reste possible de les déduire en les transférant à un tiers. Un tiers peut prendre en compte fiscalement les pertes de la filiale dans l'État de résidence de cette dernière, par exemple à la suite d'une cession de celle-ci pour un prix intégrant la valeur de l'avantage fiscal que représente la déductibilité des pertes. La société mère doit être en mesure de démontrer que cette possibilité est exclue.

47 Arrêt du 13 décembre 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

48 Arrêt du 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Voir également arrêt du 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, point 64).

49 Arrêts du 19 juin 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, points 22 à 28), et du 19 juin 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, points 34 à 40).

50 Arrêt du 13 décembre 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

65. Une interprétation stricte des arrêts Memira Holding et Holmen [51] pourrait laisser penser que des pertes subies par un établissement stable non-résident qui a été définitivement fermé [52] ne sauraient être qualifiées de « définitives » lorsque la société mère, située dans l'autre État membre, pourrait, par la suite, ouvrir dans le même État où était situé l'établissement stable antérieur un nouvel établissement stable, auquel les pertes antérieures pourraient être transférées, et ce indépendamment du point de savoir si un tel transfert est possible ou non en vertu du droit de ce dernier État. Dans un tel cas de figure, les pertes ne répondraient pas à la condition énoncée au point 55, second tiret, de l'arrêt Marks & Spencer [53].

66. Toutefois, cette interprétation semble excessive lorsque la société mère ne possède pas encore de nouvel établissement stable dans l'État où était situé l'établissement stable fermé et lorsque la possibilité qu'elle ouvre à l'avenir dans cet État un nouvel établissement stable, auquel les pertes antérieures pourraient être transférées, est purement hypothétique. Si l'on suit cette interprétation, non seulement il serait pratiquement impossible ou excessivement difficile pour la société mère d'apporter la preuve qu'il ne lui est pas loisible de procéder à une telle ouverture, mais les pertes subies par un établissement stable situé dans un autre État membre ne seraient jamais qualifiées de « définitives », ce qui viderait de sa substance l'obligation de prise en compte des pertes définitives énoncée dans l'arrêt Marks & Spencer [54].

67. Eu égard aux éléments qui précèdent, je considère que, en cas de réponse affirmative à la première question préjudicielle, il y a lieu de répondre à la troisième question préjudicielle par la négative.

D. Sur la quatrième question préjudicielle

68. Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande si les pertes subies par un établissement stable qui ont été reportées des périodes d'imposition précédant sa fermeture peuvent être qualifiées de « définitives ». Elle relève que le ministère fédéral des Finances considère que seules les pertes réalisées au cours de la dernière période d'imposition peuvent être prises en compte à titre de « pertes définitives ».

69. La Cour a abordé cette question – sans pour autant se prononcer explicitement sur celle-ci – dans son arrêt Commission/Royaume-Uni [55], dans lequel elle a reconnu la compatibilité avec la liberté d'établissement d'une disposition de droit national prévoyant que le caractère définitif, au sens du point 55 de l'arrêt Marks & Spencer [56], des pertes subies par une filiale non-résidente doit être apprécié « par référence à la situation telle qu'elle se présente immédiatement après la fin » de l'exercice fiscal au cours duquel les pertes ont été subies.

70. Cela étant, aucune conclusion définitive, qui permettrait de répondre à la quatrième question préjudicielle, ne semble pouvoir se dégager de l'arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Dans les conclusions qu'elle a présentées dans plusieurs affaires,

[51] Arrêts du 19 juin 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), et du 19 juin 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Ainsi que l'observent à juste titre les gouvernements allemand et finlandais, la fermeture d'un établissement stable se distingue de la liquidation d'une filiale, en ce sens qu'un établissement stable fait juridiquement partie de la société dont il relève. Même si elle a procédé à la fermeture définitive d'un établissement stable situé dans un autre État membre, une société a le droit d'ouvrir ultérieurement un nouvel établissement stable dans le même État.

[53] Arrêt du 13 décembre 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[54] Arrêt du 13 décembre 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[55] Arrêt du 3 février 2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Arrêt du 13 décembre 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

Mme l'avocate générale Kokott s'est prononcée de manière plus explicite sur cette question [57], estimant que des pertes qui n'étaient pas définitives à la fin d'une période d'imposition ne peuvent pas le devenir ultérieurement. Selon elle, s'il était possible de considérer des pertes (reportées) accumulées comme étant définitives, les activités de la filiale (ou de l'établissement stable), bénéficiaires au départ, seraient imposées seulement dans l'État dans lequel elle (ou il) est située (situé), tandis que les pertes subies par la suite seraient financées par les recettes fiscales des États où les sociétés mères des groupes ont leur siège, ce qui ne serait pas compatible avec la sauvegarde d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition.

71. Je considère que l'interprétation défendue par Mme l'avocate générale Kokott est convaincante. À l'exemple des gouvernements allemand, français et finlandais, je propose de répondre par la négative à la quatrième question préjudicielle.

E. Sur la cinquième question préjudicielle

72. Par sa cinquième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le montant des pertes définitives de l'établissement stable non-résident qu'il y a lieu de prendre en compte dans l'État membre de résidence de la société mère doit être limité au montant des pertes définitives qui, si elles avaient pu l'être, auraient été prises en compte dans l'État membre de situation de l'établissement stable.

73. Dans l'affaire à l'origine de l'arrêt A [58], une des questions posées à la Cour était notamment de savoir si, au cas où la société mère était autorisée à prendre en compte les pertes de sa filiale non-résidente dans le cadre d'une fusion, ces pertes devaient être déterminées en application du droit de l'État membre de résidence de la société mère ou en application de celui de l'État de résidence de la filiale. La Cour a commencé par rappeler que, en l'état actuel du droit de l'Union, la liberté d'établissement n'implique pas, par principe, l'application d'une loi déterminée aux calculs des pertes de la filiale absorbée reprises par la société mère (point 58 de cet arrêt). La Cour a ensuite souligné que, en principe, ce calcul ne doit pas aboutir à une inégalité de traitement avec le calcul qui aurait été opéré, dans le même cas de figure, en cas de reprise des pertes d'une filiale résidente (point 59 dudit arrêt). Enfin, la Cour a considéré que cette question ne saurait être envisagée de manière abstraite et hypothétique, mais doit faire l'objet, le cas échéant, d'une analyse au cas par cas (point 60 du même arrêt).

74. À l'exemple de W, du gouvernement finlandais et de la Commission, je considère que les mêmes principes s'appliquent au calcul des pertes subies par un établissement stable non-résident aux fins de la prise en compte de ces pertes dans l'État de résidence de la société mère. Ainsi, dans le cas d'espèce, pour garantir l'égalité de traitement concernant la déductibilité des pertes définitives entre les sociétés résidentes détenant un établissement stable non-résident et les sociétés résidentes détenant un établissement stable résident, le montant des pertes définitives qu'il y a lieu de prendre en compte ne devrait pas excéder le montant calculé en application du droit de l'État de résidence de la société mère (en l'espèce, l'Allemagne).

75. Toutefois, s'il s'avérait que le montant des pertes définitives calculé conformément au droit de l'État de résidence de la société mère était supérieur au montant calculé conformément au droit de l'État dans lequel l'établissement stable est situé (en l'espèce, le Royaume-Uni), il conviendrait de

[57] Conclusions de l'avocate générale Kokott dans l'affaire Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, points 58 et 59), dans l'affaire Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, points 54 et 55) ainsi que dans l'affaire AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, points 61 à 65).

[58] Arrêt du 21 février 2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).

le limiter à ce dernier montant. Dans le cas contraire, les sociétés résidentes détenant un établissement stable résident seraient avantagées par rapport aux sociétés résidentes détenant un établissement stable non-résident. En outre, à défaut d'une telle limite, l'État membre de résidence de la société mère serait obligé de supporter les conséquences défavorables de l'application de la législation fiscale de l'État membre dans lequel est situé l'établissement stable non-résident.

V. Conclusion

76. Pour les motifs qui précèdent, je suggère à la Cour de répondre en ces termes à la première question posée à titre préjudiciel par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) :

Les articles 43 et 48 du traité instituant la Communauté européenne, lus conjointement (correspondant aujourd'hui aux articles 49 et 54 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, lus conjointement), ne s'opposent pas à des dispositions du droit d'un État membre qui empêchent une société résidente de déduire de son bénéfice imposable les pertes subies par un établissement stable situé dans un autre État membre lorsque, d'une part, cette société a épuisé toutes les possibilités de déduction de ces pertes que lui offre le droit de l'État membre dans lequel est situé cet établissement stable et, d'autre part, qu'elle ne réalise plus de recettes au moyen de cet établissement stable, de sorte qu'il n'y a plus aucune possibilité de prise en compte des pertes dans cet État membre (pertes « définitives »), y compris dans le cas où les dispositions en question portent sur l'exonération des bénéfices et pertes en vertu d'une convention bilatérale tendant à éviter la double imposition conclue par les deux États membres.