

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

25 février 2010 (*)

«Articles 43 CE et 48 CE – Législation fiscale – Impôt sur les sociétés – Unité fiscale composée d'une société mère résidente et d'une ou de plusieurs filiales résidentes – Imposition des bénéfices dans le chef de la société mère – Exclusion des filiales non-résidentes»

Dans l'affaire C-337/08,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 11 juillet 2008, parvenue à la Cour le 21 juillet 2008, dans la procédure

X Holding BV

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot (rapporteur), président de la quatrième chambre, faisant fonction de président de la deuxième chambre, MM. C. W. A. Timmermans, K. Schiemann, P. Kūris et L. Bay Larsen, juges,

avocat général: M^{me} J. Kokott,

greffier: M^{me} M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 25 juin 2009,

considérant les observations présentées:

- pour X Holding BV, par M^{es} F. A. Engelen et S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- pour le gouvernement néerlandais, par M^{mes} C. M. Wissels et M. Noort ainsi que par M. D. J. M. de Grave, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement allemand, par MM. M. Lumma, C. Blaschke et B. Klein, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement espagnol, par M. M. Muñoz Pérez et M^{me} B. Plaza Cruz, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement français, par MM. G. de Bergues et J.-C. Gracia, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandes et J. Menezes Leitão, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement suédois, par M^{mes} A. Falk, S. Johannesson et K. Petkovska, en qualité

d'agents,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^{me} H. Walker, en qualité d'agent, assistée de M. M. Gray, barrister,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. R. Lyal et W. Roels, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 19 novembre 2009,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 43 CE et 48 CE.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société X Holding (ci-après «X Holding»), société de capitaux établie aux Pays-Bas, à l'administration fiscale néerlandaise à propos du refus de cette dernière de lui accorder la possibilité de former une entité fiscale unique avec une filiale non-résidente.

Le cadre juridique

La convention préventive de la double imposition conclue entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas

- 3 La convention du 5 juin 2001 entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après la «convention tendant à éviter la double imposition») stipule à son article 7, paragraphe 1, conformément au modèle de convention de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE):

«Les bénéficiaires d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet 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 bénéficiaires de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables à cet établissement stable».

- 4 Lorsqu'un assujetti établi aux Pays-Bas perçoit des revenus qui, en application de l'article 7 de la convention tendant à éviter la double imposition, sont imposables en Belgique, le Royaume des Pays-Bas, en application de l'article 23, paragraphe 2, de cette même convention, accorde, pour ces éléments de revenu, une réduction de la taxation qui leur est afférente conformément aux dispositions de la législation néerlandaise visant à éviter la double imposition.

La législation néerlandaise

- 5 L'article 15 de la loi de 1969 relative à l'impôt sur les sociétés dispose:

«1. Lorsqu'un assujetti (la société mère) est économiquement et juridiquement propriétaire d'au moins 95 % du capital nominal libéré d'un autre assujetti (la filiale), les deux assujettis sont imposés à leur demande comme s'ils formaient une seule entité, c'est-à-dire comme si les activités

et le patrimoine de la filiale faisaient partie intégrante des activités et du patrimoine de la société mère. L'impôt est prélevé dans le chef de la société mère. Les assujettis sont alors considérés ensemble comme une entité fiscale. Plusieurs filiales peuvent faire partie d'une même entité fiscale.

[...]

3. Le premier paragraphe ne trouve à s'appliquer que si:

[...]

- b. pour le calcul du bénéfice, les mêmes dispositions sont d'application pour les deux assujettis;
- c. les deux assujettis sont établis aux Pays-Bas et, dans le cas où la loi instituant le régime fiscal du Royaume [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] ou une convention préventive de la double imposition est d'application pour un assujetti, celui-ci est également, selon ce régime ou selon ce traité, considéré comme établi aux Pays-Bas;

[...]

4. Des règles peuvent être instaurées par mesure générale d'administration permettant aux assujettis à l'égard desquels les mêmes dispositions ne sont pas d'application pour la détermination du bénéfice de former néanmoins une entité fiscale, par dérogation au paragraphe 3, sous b. En outre, par dérogation au paragraphe 3, sous c, un assujetti qui, en vertu de sa législation nationale ou sur la base de la loi instituant le régime fiscal du Royaume, ou encore d'une convention préventive de la double imposition, n'est pas établi aux Pays-Bas mais exploite une entreprise au travers d'un établissement stable aux Pays-Bas peut, aux conditions qui sont définies par mesure générale d'administration, faire partie d'une entité fiscale pour autant que le pouvoir d'imposer le bénéfice provenant de cette entreprise ait été attribué aux Pays-Bas en vertu de la loi instituant le régime fiscal du Royaume ou d'une convention préventive de la double imposition, et si:

- a. le lieu de la direction effective de cet assujetti est situé aux Antilles néerlandaises, à Aruba, dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État avec lequel une convention préventive de la double imposition conclue avec les Pays-Bas est applicable, qui prévoit l'interdiction de discrimination des établissements stables;
- b. l'assujetti visé sous a est une société anonyme ou une société à responsabilité limitée, ou un organisme comparable par sa nature et son mode de constitution, et
- c. lorsque l'assujetti visé sous a fait partie de l'entité fiscale en tant que société mère, la participation dans la filiale visée au paragraphe 1 relève du patrimoine de l'établissement stable aux Pays-Bas de cette société mère.

[...]»

Le litige au principal et la question préjudicielle

6 X Holding, établie aux Pays-Bas, est l'unique actionnaire de la société F, constituée selon le droit belge et établie en Belgique, et qui n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas.

7 L'une et l'autre ont demandé à être considérées comme une entité fiscale unique, au sens de l'article 15, paragraphe 1, de la loi néerlandaise de 1969 relative à l'impôt des sociétés. Leur demande a été rejetée par l'administration fiscale néerlandaise au motif que la société F n'est pas établie aux Pays-Bas, contrairement à ce qu'exige l'article 15, paragraphe 3, sous c), de cette loi.

- 8 Saisi d'un recours dirigé contre ce refus, le Rechtbank te Arnhem (tribunal d'Arnhem) a confirmé sa légalité en se référant notamment à l'arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837).
- 9 X Holding s'est pourvue en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas). Celui-ci a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 43 CE, lu conjointement avec l'article 48 CE, doit-il être interprété en ce sens qu'il fait obstacle à ce que la réglementation nationale d'un État membre [...] en vertu de laquelle une société mère et sa filiale peuvent choisir que l'impôt soit prélevé à leur égard auprès de la société mère établie dans cet État membre comme s'il s'agissait d'un seul assujetti réserve ce choix aux sociétés qui relèvent, pour l'imposition de leurs bénéficiaires, de la compétence fiscale dudit État membre?»

Sur la demande tendant à la réouverture de la procédure orale

- 10 Par acte déposé au greffe de la Cour le 2 décembre 2009, X Holding a demandé à la Cour d'ordonner la réouverture de la procédure orale, en application de l'article 61 du règlement de procédure. Selon cette société, les conclusions de M^{me} l'avocat général seraient fondées sur une compréhension erronée du droit fiscal national et international néerlandais.
- 11 Il résulte de la jurisprudence de la Cour que cette dernière peut d'office ou sur proposition de l'avocat général, ou encore à la demande des parties, ordonner la réouverture de la procédure orale, conformément à l'article 61 de son règlement de procédure, si elle considère qu'elle est insuffisamment éclairée ou que l'affaire doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'a pas été débattu entre les parties (voir, notamment, arrêt du 16 décembre 2008, Cartesio, C-210/06, Rec. p. I-9641, point 46).
- 12 Toutefois, le droit néerlandais applicable au litige au principal a été exposé et commenté dans les observations écrites et orales soumises à la Cour. Dans ces conditions, cette dernière considère qu'elle dispose de tous les éléments nécessaires pour répondre aux questions posées par la juridiction de renvoi.
- 13 Par ailleurs, il n'est pas allégué que la présente affaire devrait être tranchée sur la base d'un argument qui n'aurait pas été débattu devant la Cour.
- 14 Par conséquent, il convient, l'avocat général entendu, de rejeter la demande de réouverture de la procédure orale.

Sur la question préjudicielle

- 15 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 43 CE et 48 CE font obstacle à la législation d'un État membre qui ouvre la possibilité, pour une société mère, de constituer une entité fiscale unique avec sa filiale résidente, mais empêche la constitution d'une telle entité fiscale unique avec une filiale non-résidente dès lors que les bénéficiaires de cette dernière ne sont pas soumis à la loi fiscale de cet État membre.
- 16 Il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire (voir, notamment, arrêts Marks & Spencer, précité, point 29; du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, point 36,

- ainsi que du 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, non encore publié au Recueil, point 34).
- 17 La liberté d'établissement, que l'article 43 CE reconnaît aux ressortissants communautaires et qui comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et l'exercice de celles-ci ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants, comprend, conformément à l'article 48 CE, 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 la Communauté 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 (voir, notamment, arrêts du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 35, ainsi que Marks & Spencer, précité, point 30).
- 18 À cet égard, la possibilité ouverte par le droit néerlandais aux sociétés mères résidentes et à leurs filiales résidentes d'être imposées comme si elles formaient une seule entité fiscale, c'est-à-dire d'être soumises à un régime d'intégration fiscale, est constitutive d'un avantage pour les sociétés concernées. Ce régime permet, notamment, de consolider au niveau de la société mère les bénéfices et les pertes des sociétés intégrées dans l'entité fiscale et de conserver aux transactions effectuées au sein du groupe un caractère fiscalement neutre.
- 19 L'exclusion d'un tel avantage pour une société mère qui détient une filiale établie dans un autre État membre est de nature à rendre moins attrayant l'exercice par la société mère de sa liberté d'établissement, en la dissuadant de créer des filiales dans d'autres États membres.
- 20 Pour qu'une telle différence de traitement soit compatible avec les dispositions du traité CE relatives à la liberté d'établissement, il faut qu'elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (voir, en ce sens, arrêt du 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, point 167).
- 21 Les gouvernements néerlandais, allemand et portugais font valoir que ces deux situations ne sont pas objectivement comparables, les filiales résidentes et les filiales non-résidentes n'étant pas, au regard d'un régime fiscal comme celui en cause au principal, dans des situations fiscales comparables. Ils soutiennent notamment que la filiale qui a son siège dans un autre État membre ne relève pas de la compétence fiscale de l'État du siège de la société mère, de sorte qu'elle ne saurait être intégrée dans une entité fiscale imposable dans ce dernier État.
- 22 À cet égard, il résulte de la jurisprudence de la Cour que la comparabilité d'une situation communautaire avec une situation interne doit être examinée en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause (voir, en ce sens, arrêt du 18 juillet 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, point 38).
- 23 Il convient de constater que, si, en droit fiscal, la résidence des contribuables constitue un facteur pouvant justifier des règles nationales qui impliquent une différence de traitement entre contribuables résidents et contribuables non-résidents, il n'en va, toutefois, pas toujours ainsi. En effet, admettre que l'État membre d'établissement puisse dans tous les cas appliquer un traitement différent en raison du seul fait que le siège d'une société est situé dans un autre État membre viderait l'article 43 CE de son contenu (voir, en ce sens, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 18, ainsi que Marks & Spencer, précité, point 37).
- 24 Or, la situation d'une société mère résidente qui souhaite constituer une entité fiscale unique avec

une filiale résidente et celle d'une société mère résidente souhaitant constituer une entité fiscale unique avec une filiale non-résidente sont, au regard de l'objectif d'un régime fiscal tel que celui en cause au principal, objectivement comparables pour autant que l'une et l'autre cherchent à bénéficier des avantages de ce régime, qui permet, notamment, de consolider au niveau de la société mère les bénéfices et les pertes des sociétés intégrées dans l'entité fiscale unique et de conserver aux transactions effectuées au sein du groupe un caractère fiscalement neutre.

- 25 Il convient d'examiner si une différence de traitement, telle que celle en cause au principal, est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.
- 26 Afin d'être ainsi justifiée, une telle différence doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif invoqué et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre celui-ci (voir, en ce sens, arrêts du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471, point 26; du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec. p. I-2409, point 49, ainsi que Marks & Spencer, précité, point 35).
- 27 Les gouvernements ayant présenté des observations devant la Cour soutiennent que la différence de traitement en cause au principal est justifiée afin, notamment, de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres.
- 28 À cet égard, il y a lieu de rappeler que la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres peut rendre nécessaire l'application, aux activités économiques des sociétés établies dans l'un desdits États, des seules règles fiscales de celui-ci pour ce qui est tant des bénéfices que des pertes (voir arrêts Marks & Spencer, précité, point 45, ainsi que du 15 mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec. p. I-3601, point 31).
- 29 En effet, donner aux sociétés la faculté d'opter pour la prise en compte de leurs pertes dans l'État membre où se situe leur établissement ou dans un autre État membre compromettrait sensiblement une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, l'assiette d'imposition se trouvant augmentée dans le premier État membre et diminuée dans le second à concurrence des pertes transférées (voir arrêts précités Marks & Spencer, point 46; Oy AA, point 55, ainsi que Lidl Belgium, point 32).
- 30 Il en va de même s'agissant d'un régime d'intégration fiscale comme celui en cause au principal.
- 31 La société mère pouvant décider à son gré de constituer une entité fiscale avec sa filiale et de dissoudre cette entité tout aussi librement d'une année à l'autre, la possibilité d'inclure dans l'entité fiscale unique une filiale non-résidente reviendrait à lui laisser la liberté de choisir le régime fiscal applicable aux pertes de cette filiale et le lieu où celles-ci seraient prises en compte.
- 32 Le périmètre de l'entité fiscale pouvant ainsi être modifié, admettre la possibilité d'y inclure une filiale non-résidente aurait pour conséquence de permettre à la société mère de choisir librement l'État membre où elle fait valoir les pertes de cette filiale (voir, en ce sens, arrêts précités Oy AA, point 56, et Lidl Belgium, point 34).
- 33 Un régime fiscal tel que celui en cause au principal est, par suite, justifié au regard de la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres.
- 34 Un tel régime étant propre à garantir la réalisation de cet objectif, il convient encore d'examiner s'il ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (voir en ce sens, arrêt Marks & Spencer, précité, point 53).
- 35 X Holding et la Commission des Communautés européennes font valoir, à cet égard, que la

constitution d'une entité fiscale unique sur le territoire national revient à assimiler, sur le plan fiscal, les filiales résidentes à des établissements stables. Elles soutiennent que, par analogie, les filiales non-résidentes pourraient être traitées dans le cadre d'une entité fiscale transfrontalière de la même manière que les établissements stables étrangers. Or, selon elles, les pertes d'un établissement stable étranger peuvent être temporairement imputées sur les bénéficiaires de la maison mère selon un dispositif de transfert provisoire des pertes conjugué à un régime de récupération lors d'exercices ultérieurs. L'application de ce dispositif à des filiales non-résidentes pourrait constituer un moyen moins contraignant d'atteindre l'objectif visé que l'interdiction faite à une société mère résidente de constituer une entité fiscale unique avec une filiale non-résidente.

36 Cette argumentation doit toutefois être écartée.

37 En effet, ainsi que l'a fait valoir M^{me} l'avocat général au point 51 de ses conclusions, le fait qu'un État membre décide d'admettre l'imputation temporaire de pertes d'un établissement stable étranger au siège principal de l'entreprise n'implique pas que cette possibilité doive également être ouverte aux filiales non-résidentes d'une société mère résidente.

38 Les établissements stables situés dans un autre État membre et les filiales non-résidentes ne se trouvent pas, en effet, dans une situation comparable en ce qui concerne la répartition du pouvoir d'imposition telle qu'elle résulte d'une convention telle que la convention tendant à éviter la double imposition, et notamment de ses articles 7, paragraphe 1, et 23, paragraphe 2. En effet, alors que la filiale, personne morale autonome, est intégralement assujettie dans l'État partie à une telle convention où elle a son siège, il n'en va pas de même de l'établissement stable situé dans un autre État membre, qui reste en principe et pour partie soumis à la compétence fiscale de l'État membre d'origine.

39 Certes, il est vrai que la Cour a, dans d'autres cas de figure, jugé que le libre choix que l'article 43, premier alinéa, seconde phrase, CE laisse aux opérateurs économiques de déterminer la forme juridique la mieux appropriée pour l'exercice de leurs activités dans un autre État membre ne doit pas être limité par des dispositions fiscales discriminatoires (voir, en ce sens, arrêts *Commission/France*, précité, point 22; *Oy AA*, précité, point 40, et du 23 février 2006, *CLT-UFA*, C-253/03, Rec. p. I-1831, point 14).

40 L'État membre d'origine reste toutefois libre de déterminer les conditions et le niveau d'imposition des différentes formes d'établissement des sociétés nationales opérant à l'étranger, sous réserve de leur accorder un traitement qui ne soit pas discriminatoire par rapport aux établissements nationaux comparables (arrêt du 6 décembre 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rec. p. I-10451, points 51 et 53). Les établissements stables situés dans un autre État membre et les filiales non-résidentes ne se trouvant pas, ainsi qu'il a été dit au point 38 du présent arrêt, dans une situation comparable en ce qui concerne la répartition du pouvoir d'imposition, l'État membre d'origine n'est par suite pas tenu d'appliquer aux filiales non-résidentes le même régime fiscal qu'il applique aux établissements stables étrangers.

41 Ainsi, dans une situation telle que celle en cause au principal, où l'avantage fiscal concerné consiste dans la possibilité laissée aux sociétés mères résidentes et à leurs filiales résidentes d'être imposées comme si elles formaient une seule entité fiscale, toute extension de cet avantage aux situations transfrontalières aurait pour effet, ainsi qu'il a été dit au point 32 du présent arrêt, de permettre aux sociétés mères de choisir librement l'État membre où elles font valoir les pertes de leur filiale non-résidente (voir, par analogie, arrêt *Oy AA*, précité, point 64).

42 Au vu de ce qui précède, un régime fiscal tel que celui en cause au principal doit être considéré comme proportionné aux objectifs qu'il poursuit.

- 43 Par suite, il y a lieu de répondre à la question posée que les articles 43 CE et 48 CE ne s'opposent pas à la législation d'un État membre qui ouvre la possibilité, pour une société mère, de constituer une entité fiscale unique avec sa filiale résidente, mais empêche la constitution d'une telle entité fiscale unique avec une filiale non-résidente dès lors que les bénéfices de cette dernière ne sont pas soumis à la loi fiscale de cet État membre.

Sur les dépens

- 44 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

Les articles 43 CE et 48 CE ne s'opposent pas à la législation d'un État membre qui ouvre la possibilité, pour une société mère, de constituer une entité fiscale unique avec sa filiale résidente, mais empêche la constitution d'une telle entité fiscale unique avec une filiale non-résidente dès lors que les bénéfices de cette dernière ne sont pas soumis à la loi fiscale de cet État membre.

Signatures

* Langue de procédure: le néerlandais.