

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

18 octobre 2012 (*)

«Renvoi préjudiciel – Recevabilité – Renvoi du droit interne au droit de l’Union – Directive 90/435/CEE – Directive 90/434/CEE – Prévention de la double imposition économique – Exception – Liquidation d’une filiale lors d’une fusion – Distribution des bénéfices – Notion de ‘liquidation’»

Dans l’affaire C-371/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le hof van beroep te Gent (Belgique), par décision du 28 juin 2011, parvenue à la Cour le 13 juillet 2011, dans la procédure

Punch Graphix Prepress Belgium NV

contre

Belgische Staat,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. J. Malenovský, faisant fonction de président de la septième chambre, MM. T. von Danwitz (rapporteur) et D. Šváby, juges,

avocat général: M^{me} E. Sharpston,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour Punch Graphix Prepress Belgium NV, par M^e J. Dumon, advocaat,
- pour le gouvernement belge, par M. J.-C. Halleux et M^{me} M. Jacobs, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M^{me} K. Petersen, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par MM. W. Mölls et W. Roels, en qualité d’agents,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de juger l’affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun

applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 225, p. 6), telle que modifiée par la directive 2006/98/CE du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO L 363, p. 129, ci-après la «directive 90/435»).

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Punch Graphix Prepress Belgium NV (ci-après «Punch Graphix») au Belgische Staat au sujet de l'imposition des bénéfices réalisés par Punch Graphix lors d'une fusion par absorption par laquelle Strobbe Graphics NV (ci-après «Strobbe Graphics»), devenue ultérieurement Punch Graphix, a absorbé les sociétés Advantra Belgium NV (ci-après «Advantra Belgium») et Strobbe NV (ci-après «Strobbe»).

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

La directive 90/435

- 3 Selon les premier, troisième et quatrième considérants de la directive 90/435:

«considérant que les regroupements de sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun; que ces opérations ne doivent pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres; [...]

[...]

considérant que les dispositions fiscales actuelles régissant les relations entre sociétés mères et filiales d'États membres différents varient sensiblement d'un État membre à l'autre et sont, en général, moins favorables que celles applicables aux relations entre sociétés mères et filiales d'un même État membre; que la coopération entre sociétés d'États membres différents est, de ce fait, pénalisée par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre; qu'il convient d'éliminer cette pénalisation par l'instauration d'un régime commun et de faciliter ainsi les regroupements de sociétés à l'échelle communautaire;

considérant que, lorsqu'une société[é] mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués, l'État de la société mère doit:

- ou bien s'abstenir d'imposer ces bénéfices,
- ou bien les imposer, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices».

- 4 L'article 4, paragraphe 1, de cette directive dispose:

«Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État de la société mère et l'État de son établissement stable:

- soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices,
- soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque niveau la société et sa

sous-filiale respectent les exigences prévues aux articles 2 et 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant.»

- 5 La directive 90/435 a été remplacée par la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO L 345, p. 8).

La directive 90/434/CEE

- 6 Selon le premier considérant de la directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre (JO L 225, p. 1), telle que modifiée par la directive 2006/98 (ci-après la «directive 90/434»):

«considérant que les fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun; que ces opérations ne doivent pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres; [...]»

- 7 Selon l'article 1^{er}, sous a), de cette directive:

«Chaque État membre applique la présente directive aux opérations suivantes:

- a) opérations de fusion, de scission, de scission partielle, d'apport d'actifs et d'échange d'actions qui concernent des sociétés de deux ou plusieurs États membres».

- 8 L'article 2 de la directive 90/434 dispose:

«Aux fins de l'application de la présente directive, on entend par

- a) fusion: l'opération par laquelle:

[...]

- une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à la société qui détient la totalité des titres représentatifs de son capital social».

- 9 La directive 90/434 a été remplacée par la directive 2009/133/CE du Conseil, du 19 octobre 2009, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre (JO L 310, p. 34).

La réglementation belge

- 10 L'article 671 du code des sociétés se lit comme suit:

«La fusion par absorption est l'opération par laquelle une ou plusieurs sociétés transfèrent à une autre société, par suite d'une dissolution sans liquidation, l'intégralité de leur patrimoine, activement et passivement, moyennant l'attribution à leurs associés d'actions ou de parts de la société absorbante et, le cas échéant, d'une soulte en espèces ne dépassant pas le dixième de la

valeur nominale des actions ou parts attribuées, ou à défaut de valeur nominale, de leur pair comptable.»

- 11 Les articles 208 à 210 du code des impôts sur les revenus dans sa version de 1992 (ci-après le «CIR 92») disposent:

«Article 208

Les sociétés en liquidation restent assujetties à l'impôt des sociétés [...]

Leurs bénéficiaires comprennent aussi les plus-values réalisées ou constatées à l'occasion du partage de l'avoir social.

Article 209

En cas de partage de l'avoir social d'une société, par suite de dissolution ou de toute autre cause, l'excédent que présentent les sommes réparties, en espèces, en titres, ou autrement, sur la valeur réévaluée du capital libéré, est considéré comme un dividende distribué.

Article 210

§ 1 Les articles 208 et 209 sont également applicables:

1° en cas de fusion par absorption, de fusion par constitution d'une nouvelle société, de scission par absorption, de scission par constitution de nouvelles sociétés, de scission mixte ou d'opération assimilée à une fusion par absorption;

[...]

§ 2 Dans les cas visés au § 1^{er}, la valeur réelle de l'avoir social à la date où les opérations susvisées se sont produites est assimilée à une somme répartie en cas de partage de l'avoir social.

[...]»

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 12 Dans le courant de l'année 2001, Advantra Belgium, Strobbe et Strobbe Graphics, dont le siège social se trouvait en Belgique, ont réalisé une fusion silencieuse. Strobbe Graphics était auparavant actionnaire à 100 % des deux autres sociétés. La transaction était une fusion par absorption au sens de l'article 671 du code des sociétés, dans laquelle Advantra Belgium et Strobbe ont été dissoutes sans être liquidées et ont cédé l'intégralité de leur patrimoine à Strobbe Graphics devenue ultérieurement Punch Graphix.
- 13 En tant que société absorbante, Punch Graphix a réalisé une plus-value de fusion de 10 669 985,69 euros. Quelque 95 % de ce montant, soit 10 136 486,41 euros, étaient en principe susceptibles d'être déduits du bénéfice imposable en tant que «revenus définitivement taxés». La base imposable de Punch Graphix pour l'exercice d'imposition 2002 ne s'élevait toutefois qu'à 8 206 489,70 euros de sorte que la différence n'a pu être portée en déduction pour l'année 2002.
- 14 Dans sa déclaration pour l'exercice d'imposition 2003, Punch Graphix n'a pas fait valoir la déduction des «revenus définitivement taxés» susceptible d'être reportée.
- 15 Le 19 octobre 2007, Punch Graphix a introduit une demande de dégrèvement d'office pour double

imposition. À cet égard, elle a soutenu que la limitation de la déduction des «revenus définitivement taxés» au montant de la base imposable positive de l'année dans laquelle la plus-value de fusion a été réalisée enfreignait l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435. Elle a demandé d'affecter à l'exercice comptable 2002, pertinent pour l'exercice d'imposition 2003, les «revenus définitivement taxés» d'un montant de 911 426,85 euros qui n'avaient pas été employés.

- 16 Cette demande de dégrèvement d'office a été rejetée par l'administration fiscale par une décision du 8 mai 2008.
- 17 Par requête du 5 août 2008, Punch Graphix a saisi le rechtbank van eerste aanleg te Brugge.
- 18 Dans son jugement du 28 octobre 2009, le rechtbank van eerste aanleg te Brugge a rejeté le recours. Si cette juridiction a suivi la position de Punch Graphix en ce que le régime belge des «revenus définitivement taxés» méconnaît, en principe, l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435 en ne permettant pas de reporter sur les exercices comptables ultérieurs le montant de la déduction des «revenus définitivement taxés» qui n'ont pas été utilisés, elle a rejeté la demande de Punch Graphix, considérant que la plus-value de fusion en cause en l'espèce relevait de l'exception prévue par cette disposition dans la mesure où il s'agissait d'un cas de «liquidation» de filiales.
- 19 Punch Graphix a interjeté appel contre ce jugement devant le hof van beroep te Gent.
- 20 Selon la juridiction de renvoi, l'administration fiscale admet que le régime belge de déduction des «revenus définitivement taxés» enfreint l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435, en ce qu'il ne permet pas de reporter sur des exercices comptables ultérieurs le montant de la déduction des «revenus définitivement taxés» qui n'avait pu être employé faute de base imposable suffisante. Elle constate également que le débat des parties devant elle porte sur la question de savoir si la fusion en cause doit être considérée comme une «liquidation», au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435.
- 21 La juridiction de renvoi considère que la question centrale dans la présente affaire est de savoir si les autorités fiscales nationales peuvent définir le champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435, et plus précisément des exceptions qu'il prévoit, en se référant à une disposition de droit interne et plus précisément à une disposition créant une assimilation, voire une fiction, en donnant ainsi une définition propre à une disposition de droit de l'Union. En effet, en assimilant, par l'application des articles 208 et 210 du CIR 92, une fusion par absorption à une liquidation de la filiale, le régime belge parviendrait à soustraire une telle transaction à l'application de la règle prévue à l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435.
- 22 Dans ces conditions, le hof van beroep te Gent a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les autorités fiscales nationales peuvent-elles exclure l'application de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435 en se fondant sur la disposition figurant dans cet article voulant qu'il ne soit pas applicable en cas de liquidation de la filiale, en invoquant une disposition de droit interne (en l'occurrence, l'article 210 du [CIR 92]) qui assimile une fusion par absorption, dans laquelle n'intervient en réalité aucune liquidation de la filiale, à une fusion dans laquelle intervient bel et bien une liquidation de la filiale?»

Sur la recevabilité de la demande de renvoi

- 23 La recevabilité du renvoi préjudiciel est mise en cause par le gouvernement allemand, qui soutient que la transaction en question dans l'affaire au principal constitue une situation purement interne

n'impliquant que des sociétés belges et n'étant, dès lors, pas régie par la directive 90/435, celle-ci s'appliquant uniquement à la coopération des sociétés des différents États membres.

- 24 Selon ce gouvernement, la recevabilité du renvoi préjudiciel ne peut non plus être admise sur le fondement de la jurisprudence de la Cour relative aux renvois, en vertu du droit national, aux dispositions du droit de l'Union pour des situations internes. En effet, d'une part, la juridiction de renvoi ne ferait nullement état d'un renvoi du droit belge à la directive 90/435. D'autre part, la directive 90/435 ne viserait pas à régler les conséquences fiscales d'une fusion, cette question étant régie exclusivement par la directive 90/434. Partant, la règle instituée par l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435 ne saurait être étendue par un renvoi en vertu du droit national à une situation étant non pas visée par cette disposition, mais réglementée, dans le droit de l'Union, par la directive 90/434.
- 25 Certes, il est constant que le litige au principal porte sur une disposition de droit interne qui s'applique dans un contexte purement national tandis que la directive 90/435 vise les distributions de bénéfices reçus par des sociétés d'un État membre et provenant de leurs filiales d'autres États membres (voir arrêt du 12 février 2009, Cobelfret, C-138/07, Rec. p. I-731, point 20).
- 26 Toutefois, il ressort, en premier lieu, de la demande de renvoi que les deux parties en cause partent de la prémisse que le droit interne belge renvoie, en ce qui concerne le régime des «revenus définitivement taxés», à la directive 90/435, ce qui a été confirmé, en outre, par le gouvernement belge dans ses observations écrites soumises à la Cour. Par ailleurs, l'existence d'un tel renvoi du droit belge à la directive 90/435, ainsi que la recevabilité d'une demande de décision préjudicielle en vertu de ce renvoi, ont déjà été reconnues par la jurisprudence de la Cour dont, en dernier lieu, l'ordonnance du 4 juin 2009, KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 et C-499/07, Rec. p. I-4409, points 58 et 59).
- 27 En second lieu, selon une jurisprudence constante, lorsqu'une législation nationale se conforme, pour les solutions qu'elle apporte à des situations purement internes, à celles retenues en droit de l'Union, il appartient au seul juge national, dans le cadre de la répartition des fonctions juridictionnelles entre les juridictions nationales et la Cour prévue à l'article 267 TFUE, d'apprécier la portée exacte de ce renvoi au droit de l'Union, la compétence de la Cour étant limitée à l'examen des seules dispositions de ce droit (ordonnance KBC Bank et Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, précitée, point 59 et jurisprudence citée).
- 28 Partant, ne saurait être remise en cause la recevabilité de la demande de renvoi sur le fondement de l'hypothèse que l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435 ne vise pas *ratione materiae* une situation telle que celle au principal qui serait, en principe, régie exclusivement par la directive 90/434.
- 29 Il résulte de ce qui précède qu'il y a lieu de répondre à la question préjudicielle.

Sur la question préjudicielle

- 30 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la notion de «liquidation», figurant à l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435, doit être interprétée en ce sens que la dissolution d'une société dans le cadre d'une fusion par absorption est à considérer comme une telle liquidation.
- 31 Cette question a pour contexte l'assimilation, par la législation belge, d'une telle opération à la liquidation d'une filiale. Ainsi, selon le Belgische Staat, la règle générale prévue à l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435, à savoir l'obligation d'éviter la double imposition économique

des bénéfices distribués, n'est pas applicable en raison de l'exception relative aux bénéfices distribués «à l'occasion de la liquidation» de la filiale.

- 32 Afin de répondre à cette question, il convient de constater que la directive 90/435 ne définit pas la notion de «liquidation».
- 33 Or, selon l'article 2, sous a), troisième tiret, de la directive 90/434, une «fusion» est définie comme étant une «opération par laquelle une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à la société qui détient la totalité des titres représentatifs de son capital social».
- 34 Certes, cette définition de «fusion» figure dans la directive 90/434 et non dans la directive 90/435. Toutefois, cette circonstance ne s'oppose pas à ce que cette définition soit prise en considération aux fins de l'interprétation de la notion de «liquidation», au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435.
- 35 En effet, il importe de rappeler que la proposition relative à la directive 90/435 a été soumise par la Commission européenne le même jour que celle relative à la directive 90/434, que ces deux directives ont été arrêtées le même jour par le Conseil de l'Union européenne et avaient également vocation à être transposées simultanément. En outre, sur le plan matériel, lesdites directives ont pour objectif commun, ainsi qu'il résulte de leur premier considérant, d'abolir les restrictions, les désavantages ou les distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres pour les opérations visées par ces directives, à savoir, en ce qui concerne la directive 90/435, la coopération entre sociétés mères et filiales d'États membres différents et, en ce qui concerne la directive 90/434, les fusions, les scissions et les apports d'actifs intéressant des sociétés d'États membres différents. Partant, ces directives, régissant différentes formes d'une coopération transnationale des sociétés, constituent, selon le plan du législateur, un tout, en ce qu'elles se complètent mutuellement.
- 36 Ainsi, ladite définition de la notion de «fusion», figurant à l'article 2, sous a), troisième tiret, de la directive 90/434, est également pertinente pour l'interprétation de la notion de «liquidation», au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435, de sorte que la dissolution d'une société dans le cadre d'une fusion par absorption ne saurait être considérée comme une «liquidation», au sens de cette dernière disposition.
- 37 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que la notion de «liquidation», figurant à l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435, doit être interprétée en ce sens que la dissolution d'une société dans le cadre d'une fusion par absorption ne saurait être considérée comme une telle liquidation.

Sur les dépens

- 38 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) dit pour droit:

La notion de «liquidation», figurant à l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères

et filiales d'États membres différents, telle que modifiée par la directive 2006/98/CE du Conseil, du 20 novembre 2006, doit être interprétée en ce sens que la dissolution d'une société dans le cadre d'une fusion par absorption ne saurait être considérée comme une telle liquidation.

Signatures

[*](#) Langue de procédure: le néerlandais.