

La déductibilité fiscale des pertes d'un établissement stable situé dans un autre Etat

Cette rubrique paraissant tout les mois, couvre les sujets d'actualité et l'évolution du droit communautaire, et cela chaque fois que la nouveauté en question est susceptible d'avoir des répercussions sur la place financière de Luxembourg et son encadrement législatif et réglementaire.



ETUDE PATRICK GOERGEN
— Avocats à la Cour —

La Cour de justice des Communautés européennes, dans un arrêt rendu le 15 mai 2008¹⁾, a eu à juger de l'application de la convention germano-luxembourgeoise visant à doubler à éviter les doubles impositions (ci-après "la Convention")²⁾ au sujet d'une entreprise allemande ayant subi des pertes d'un établissement stable dont elle dispose au Luxembourg. L'entreprise en question, établie en Allemagne, exerçait ses activités de distribution de marchandises et d'exploitation de supermarchés, par l'intermédiaire, notamment, d'un établissement stable³⁾ situé au Luxembourg. La perte subie au cours de l'année 1999, premier exercice après l'implantation au Grand-Duché, de cet établissement luxembourgeois, de près de 83.000 euros, a été déduite par le contribuable de son assiette d'imposition. Le fisc allemand, toutefois, ne l'a pas entendu de cette oreille et a rejeté la déduction demandée, en se fondant, notamment, sur l'exonération des revenus afférents à cet établissement stable en vertu des dispositions de la Convention.

Le tribunal fiscal ayant rejeté le recours introduit contre la décision de l'administration allemande, l'entreprise a saisi d'un pourvoi le Bundesfinanzhof qui, lui, s'est adressé à la Cour européenne par la voie préjudicielle. L'affaire a soulevé, devant la juridiction communautaire, l'intervention, outre les parties au litige initial, des gouvernements de sept Etats membres (parmi lesquels le Luxembourg, malgré l'intérêt de l'affaire pour le Grand-Duché, ne figurait pas) et de la Commission européenne. L'arrêt mérite d'être

... mais la restriction est justifiée et proportionnée par rapport à ses objectifs

Selon la jurisprudence, une restriction à la liberté d'établissement ne saurait être admise que si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général, qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif. Ce sera l'objet de la deuxième phase du processus d'analyse effectué par la Cour. Selon l'avis des gouvernements intervenus devant la Cour, la justification du régime fiscal attaqué peut reposer sur la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats membres concernés, d'une part, sur la nécessité de prévenir le risque d'une double prise en compte des pertes, d'autre part.

La Cour de justice des Communautés européennes a suivi les gouvernements dans cette approche. Selon la Cour, la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les Etats membres peut rendre nécessaire l'application, aux activités économiques des sociétés établies dans l'un desdits Etats, des seules règles fiscales de celui-ci, pour ce qui est tant des bénéfices que des pertes. Donner aux sociétés la faculté d'opter pour la prise en compte de leurs pertes dans l'Etat membre où se situe leur établissement stable compromettrait sensiblement une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres. L'assiette d'imposition se trouverait en effet augmentée dans le premier Etat et diminuée dans le second, à concurrence des pertes transférées.

La Cour a également retenu que les Etats membres doivent pouvoir faire obstacle au risque d'une double prise en compte des pertes. Il ne serait pas exclu qu'une société fasse valoir, dans l'Etat membre où se situe son siège, les pertes subies par un établissement stable lui appartenant dans un autre Etat membre et que, malgré cette imputation, les mêmes pertes soient prises en compte, à un moment ultérieur, dans l'Etat membre où est situé l'établissement stable, lorsque ce dernier dégage un bénéfice, empêchant ainsi l'Etat membre où la société principale a son siège d'imposer ce bénéfice. Selon l'opinion de la juridiction communautaire, les éléments de justification⁴⁾ ne doivent pas être cumulativement présents pour justifier une restriction à la liberté d'établissement dans le chef de la réglementation

tion fiscale en cause. En l'occurrence, le régime fiscal institué par la Convention serait toutefois déjà justifié au regard des deux éléments de justification invoqués par les gouvernements intervenants. Restait à savoir si le régime de la Convention est propre à garantir la réalisation des objectifs ainsi visés. Pour la Cour, c'est le cas, en l'espèce. En effet, selon la réglementation fiscale luxembourgeoise, l'assujetti fiscal peut faire valoir, aux fins du calcul de l'assiette imposable, les pertes subies lors d'exercices fiscaux futurs. Ce que l'entreprise en cause avait effectivement fait, alors que les pertes subies en 1999 avaient été imputées des bénéfices dégagés au cours de l'exercice 2003.

La Cour a donc jugé que le régime fiscal est également proportionné par rapport aux objectifs poursuivis par celui-ci. C'est sur ce point que l'arrêt est en désaccord avec les conclusions de l'Avocat général qui avait estimé qu'il aurait été possible de parvenir au même résultat en recourant à des mesures moins strictes, et ce dans l'intérêt de la trésorerie de l'entreprise concernée⁵⁾. La Convention germano-luxembourgeoise a donc finalement été considérée, sur le point litigieux, comme étant compatible avec l'article 43 du traité CE garantissant la liberté d'établissement. Dans l'application de la Convention, une société résidente, lors de la détermination de ses résultats et du calcul de son revenu imposable, ne peut donc pas faire valoir des pertes subies, dans un autre Etat membre, par un établissement stable lui appartenant.

Mr Patrick Goergen & Mr Céline Trischler
Etude Patrick Goergen, Avocats à la Cour

- 1) Cour, 15 mai 2008, Lidl Belgium GmbH & Co. KG et Finanzamt Halbrohm, C-414/06, non encore publiée au Recueil.
- 2) Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôt commercial et d'impôt foncier, signée à Luxembourg le 23 août 1958.
- 3) La Convention définit l'établissement stable comme étant "une installation fixe d'affaires à où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité".
- 4) Voy. Conclusions de l'Avocat général Mme Estelle Sharpston, présentées le 14 février 2008.
- 5) Parmi lesquels figure également la nécessité de prévenir le risque d'exonération fiscale (voy. arrêt de la Cour du 13 décembre 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-0837).

La réglementation allemande applicable avant 1999 qui prévoyait la possibilité pour une société de déduire une perte subie par un établissement stable situé dans un autre Etat membre, dans la mesure où cette perte dépassait les bénéfices réalisés par l'établissement stable et sous réserve que la déduction fût l'objet d'un report lors d'exercices ultérieurs au cours desquels l'établissement stable aura été bénéficiaire.