

Affaire C-538/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

21 octobre 2020

Jurisdiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

6 novembre 2019

Partie défenderesse et demanderesse en « Revision » :

Finanzamt B

Partie requérante et défenderesse en « Revision » :

W AG

[OMISSIS]

Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)

Ordonnance

Dans le litige opposant

Finanzamt B

Partie défenderesse et demanderesse en « Revision » :

à

W AG

partie requérante et défenderesse en « Revision »,

[OMISSIS]

en raison de l'impôt sur les sociétés pour 2007 et de l'assiette de la taxe professionnelle pour 2007,

la première chambre

[OMISSIS] a décidé ce qui suit : **[Or. 2]**

Dispositif

I. Il est sursis à statuer.

II. La Cour de justice de l'Union européenne est invitée à statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes :

1. 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), 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 par le biais 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 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, lus conjointement) doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent également aux dispositions du Gewerbesteuer-gesetz (loi relative à la taxe professionnelle) 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 ?

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, **[Or. 3]** 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 ?

Motifs

1 A. Les faits et l'état du litige

- 2 La requérante et défenderesse en « Revision » (ci-après la « requérante »), une société anonyme (AG) ayant son siège principal et son siège de direction en République fédérale d'Allemagne (Allemagne), exploite une banque de négociation de valeurs mobilières. L'objet social de l'entreprise comprend des activités de courtage d'investissement, d'exécution d'ordres pour le compte de tiers, de gestion de portefeuille financier et de négociation pour compte propre. La requérante a un exercice comptable dérogatoire, qui s'achève au 30 juin de chaque année.
- 3 Au mois d'août 2004, la requérante a ouvert une succursale à X (Grande-Bretagne) et y a exercé des activités dans les domaines de l'analyse d'actions et de la négociation de valeurs mobilières. La requérante n'a pas réalisé de bénéfices au titre de l'activité de cette succursale. C'est pourquoi son conseil d'administration a décidé, en février 2007, de procéder à sa fermeture immédiate. La cessation de l'exploitation de la succursale est encore intervenue au cours du premier semestre de l'année 2007 et a été inscrite au registre du commerce anglais le .. 2007.
- 4 En raison de la fermeture de la succursale, les pertes fiscales n'ont plus pu être reportées en Grande-Bretagne. L'administration fiscale britannique a informé la requérante qu'il n'était plus nécessaire de déposer une déclaration fiscale pour l'établissement stable, ni pour l'exercice comptable 2007/08 ni pour les exercices ultérieurs.
- 5 La requérante estimait que les pertes imputables à la succursale d'un montant total de... € (2004/2005 : ... €; 2005/2006 : ... €; 2006/2007 : ... €) devaient, pour des raisons tenant au droit de l'Union, être prises en compte en tant que pertes « définitives » lors de la détermination du revenu pour la période d'imposition 2007 (exercice litigieux), malgré l'exonération de l'impôt national dont bénéficiaient les revenus de la succursale au titre de la convention. La partie défenderesse et demanderesse en « Revision » (le Finanzamt, ci-après le « FA ») n'a en revanche **[Or. 4]** pas tenu compte des pertes dans le cadre de la fixation de l'impôt sur les sociétés et de l'assiette de la taxe professionnelle pour 2007.

- 6 Il a été fait droit au recours introduit à l'encontre de cette décision. Par jugement du 4 septembre 2018-4 K 385/17 [OMISSIS], le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances, ci-après le « FG ») a modifié les décisions attaquées en réduisant le revenu imposable ainsi que le bénéfice d'exploitation d'un montant de ... euros.
- 7 Ce jugement du FG fait l'objet du pourvoi en « Revision » du FA, fondé sur la violation du droit matériel.
- 8 Le FA conclut (en substance) à l'annulation de la décision du Finanzgericht et au rejet du recours.
- 9 La requérante conclut au rejet du pourvoi en « Revision ».
- 10 Le Bundesministerium der Finanzen (ministère fédéral des Finances, ci-après le « BMF ») est intervenu au pourvoi en « Revision », conformément à l'article 122, paragraphe 2, du Finanzgerichtsordnung (code des juridictions fiscales, ci-après le « FGO »). Il ne présente pas de conclusions à proprement parler, mais soutient en substance la position du FA.

B.

- 11 **La chambre de céans défère à la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») les questions de droit énoncées dans le dispositif de la présente ordonnance et suspend la présente procédure jusqu'au prononcé de la décision de la Cour.**

12 I. Appréciation au regard du droit national

- 13 Sur le fondement du droit national, le pourvoi en « Revision » est fondé ; il y a lieu d'annuler le jugement du FG et de rejeter le pourvoi comme non fondé [omissis]. Les pertes subies par la succursale britannique de la requérante au cours de la période comprise entre 2004 et 2007 ne réduisent pas les bases de calcul de l'impôt sur les sociétés et de l'assiette de la taxe professionnelle pour l'exercice litigieux.
- 14 1. La requérante a son siège et sa direction en Allemagne et y est donc intégralement assujettie à l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de ses revenus, conformément à l'article 1^{er}, paragraphe 1, du Körperschaftsteuergesetz (loi relative à l'impôt sur les sociétés), dans sa version en vigueur au cours de l'exercice litigieux (ci-après le « KStG »). Toutefois, les pertes subies par l'établissement stable de la requérante situé en Grande-Bretagne sont exclues de la base de calcul de l'impôt sur les sociétés **[Or. 5]** en raison de la convention du 26 novembre 1964 entre la République fédérale d'Allemagne et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord relative à l'élimination de la double imposition et la prévention de l'évasion fiscale [OMISSIS], telle que modifiée par l'avenant du 23 mars 1970 [OMISSIS] (ci-après la « CDI - Grande-Bretagne 1964/1970 »).

- 15 a) L'article III, paragraphe 1, première phrase, de la CDI - Grande-Bretagne 1964/1970 stipule que les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise d'un des territoires ne sont imposables que dans ce territoire, à moins que l'entreprise n'exerce, dans l'autre territoire, une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable (article III, paragraphe 1, deuxième phrase, de la CDI - Grande-Bretagne 1964/1970). En vertu de l'article XVIII, paragraphe 2, sous a), première phrase, de la CDI - Grande-Bretagne 1964/1970, dans le cas d'une personne établie en Allemagne, sont exclus de la base de calcul de l'impôt allemand les revenus provenant de sources situées au Royaume-Uni (Grande-Bretagne) et les éléments de la fortune situés en Grande-Bretagne qui, en vertu de cette même convention, sont imposables en Grande-Bretagne, sauf si l'article XVIII, paragraphe 2, sous b), de la CDI - Grande-Bretagne 1964/1970 est applicable, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. L'Allemagne conserve toutefois le droit de prendre en compte les revenus et éléments de la fortune ainsi exclus dans le cadre de la fixation du taux d'imposition (article XVIII, paragraphe 2, sous a), deuxième phrase, de la CDI - Grande-Bretagne 1964/1970).
- 16 b) Bien que l'article III, paragraphe 1, première phrase, de la CDI Grande-Bretagne 1964/1970 n'évoque expressément que les bénéfices industriels et commerciaux, il convient, en vertu de l'article XVIII, paragraphe 2, sous a), première phrase, de la CDI - Grande-Bretagne 1964/1970, d'exclure également les revenus négatifs – tels que les pertes ici litigieuses – de la base de calcul de la taxe professionnelle dans l'État de résidence de l'assujetti. Il est conforme à la jurisprudence constante ([omissis] [citation de jurisprudence nationale]) que, même lorsque la notion de revenus utilisée dans une règle conventionnelle de répartition fait référence à un montant net, les pertes doivent également être exclues de la base de calcul de l'impôt allemand (thèse dite de la « symétrie »).
[Or. 6]
- 17 2. De même, dans le cadre de la détermination du montant de l'assiette de la taxe professionnelle pour la période de prélèvement 2007, il n'y a pas lieu de tenir compte des pertes imputables à la succursale britannique de la requérante [détails].
- 18 a) [OMISSIS]
- 19 b) Pour la requérante, en tant que société anonyme intégralement assujettie à l'impôt sur les sociétés, pour laquelle, en application des dispositions combinées de l'article 8, paragraphe 2 et de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, du KStG, tous les revenus sont considérés comme des revenus industriels ou commerciaux, le bénéfice d'exploitation est donc calculé à partir du bénéfice devant être déterminé pour l'exercice 2007 conformément aux dispositions du Körperschaftsteuergesetz. Par conséquent, d'emblée, les revenus – y compris négatifs –, qu'il convient d'exclure de la base de calcul de l'impôt sur les sociétés en vertu d'une convention relative à l'élimination de la double imposition (CDI), ne font pas

partie du bénéfice d'exploitation au sens de l'article 7, première phrase, du GewStG ([omissis] [citation de jurisprudence nationale]). Dans les cas d'exonération conventionnelle de l'impôt, il n'est pas nécessaire de recourir à la disposition de l'article 9, point 3, du GewStG, en vertu de laquelle la base de calcul de la taxe professionnelle d'une entreprise résidente doit être réduite à concurrence de la partie du bénéfice d'exploitation se rattachant à un établissement stable situé hors du territoire national [voir ci-dessous, sous II.2.a cc)].

20 II. Compatibilité avec le droit de l'Union

21 La question se pose toutefois de savoir si les pertes subies par l'établissement stable britannique de la requérante au cours des exercices 2004/2005 à 2006/2007 doivent néanmoins être prises en compte lors de la détermination du bénéfice en Allemagne au cours de l'exercice litigieux (article 4, paragraphe 1, de l'ESTG, lu en combinaison avec l'article 8, paragraphe 1, du KStG), parce que celles-ci n'ont à aucun moment produit d'effet en Grande-Bretagne. Une telle obligation de l'Allemagne de prendre en compte les pertes « définitives » d'un établissement stable situé dans un autre pays de l'Union européenne (ci-après l'« UE ») pourrait éventuellement résulter de la liberté d'établissement garantie par le droit de l'Union en application des dispositions combinées des articles 43 et 48 du traité instituant la Communauté européenne dans la rédaction du traité de Nice modifiant le traité sur l'Union européenne, les traités instituant les Communautés [Or. 7] européennes et certains actes connexes (ci-après le « traité CE ») (JO 2002, C 325, p. 1), correspondant aujourd'hui aux dispositions combinées des articles 49 et 54 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne dans la rédaction du traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne (ci-après le « TFUE ») (JO 2008, C 115, p. 47). En dépit de plusieurs décisions de la Cour intervenues sur le thème des pertes « définitives », la chambre de céans estime que la question de principe de l'obligation de prise en compte de telles pertes n'a pas encore été tranchée de manière suffisamment claire dans le cas de figure, ici litigieux, d'une exonération du résultat d'établissements stables situés dans d'autres États membres en vertu de stipulations convenues dans une CDI. Il en va de même pour certaines questions liées à l'appréciation des critères du caractère « définitif » et du montant des pertes devant éventuellement être prises en compte.

22 1. La première question préjudicielle

23 a) À propos de filiales qui sont établies dans d'autres États membres de l'UE sous la forme de sociétés de capitaux, la Cour a jugé qu'une législation d'un État membre qui exclut de manière générale 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 garantie par les dispositions combinées des articles 43 et 48 CE (arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer,

C-446/03, EU:C:2005:763). Toutefois, selon la Cour, un tel régime peut être justifié au regard de la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres et de celle de prévenir le risque d'une double prise en compte des pertes qui, prises ensemble, poursuivent des objectifs légitimes compatibles avec le traité et constituent ainsi des raisons impérieuses d'intérêt général, dès lors que ce régime est proportionné auxdits objectifs. Cette proportionnalité n'est pas préservée :

- 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
 - lorsqu'il n'existe pas de possibilité pour que les pertes de la filiale étrangère puissent être prises en compte [Or. 8] 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.
- 24 b) À propos des pertes d'établissements stables situés dans un autre État membre de l'UE et non dotés d'une personnalité juridique distincte, la Cour, dans l'arrêt du 15 mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278 [OMISSIS]), 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 lui appartenant et situé dans un autre État membre, dans la mesure où, en vertu d'une CDI, les revenus de cet établissement sont imposés dans ce dernier État membre dans lequel lesdites pertes peuvent être prises en compte dans le cadre de l'imposition du revenu de cet établissement stable au titre d'exercices futurs. Ensuite, au stade de l'examen de la proportionnalité, la Cour a évoqué les critères susmentionnés de son arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) à propos des possibilités existantes d'utilisation des pertes dans l'autre État membre, mais est parvenue à la conclusion que les pertes, dans l'affaire Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278 [OMISSIS]), n'étaient pas « définitives » au sens de ce précédent arrêt, parce qu'il s'était avéré au cours de la procédure devant la Cour que l'établissement stable (situé au Luxembourg) pouvait utiliser les pertes au Luxembourg, et qu'il les avait d'ailleurs effectivement utilisées ultérieurement.
- 25 c) La chambre de céans a déduit de l'arrêt Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278 [OMISSIS]) que, dans le cas de figure d'un établissement stable situé dans un autre État membre, une exclusion de l'imputation des pertes au nom de la symétrie créée par la convention restreint, certes, la liberté d'établissement prévue par le droit de l'Union, mais est en principe justifiée. Toutefois, si l'assujetti prouve qu'il n'y a, en quelques circonstances que ce soit, aucune autre possibilité d'utiliser fiscalement les pertes dans l'État de l'établissement stable (ce qui signifie qu'elles sont « définitives »), l'exclusion de la déduction des pertes

violerait le principe de proportionnalité, de sorte que l'État du siège a malgré tout l'obligation de prendre en compte les pertes en question. La chambre de céans a considéré que des pertes présentent un tel caractère « définitif » lorsque la prise en compte de ces pertes, pour des raisons de fait, n'est plus possible dans l'État de la source, ou l'est encore en théorie, mais est pratiquement exclue pour des raisons de fait, et que même si, contre toute attente, une déduction avait lieu ultérieurement sur le territoire national, celle-ci ne pourrait être mise en œuvre ni procéduralement ni rétroactivement [OMISSIS] **[Or. 9]** [OMISSIS]. La chambre de céans a considéré que, notamment, la transformation de l'établissement en une société de capitaux, sa cession, à titre onéreux ou gratuit, ou sa cessation définitive, sont des raisons « de fait » susceptibles de rendre « définitives » les pertes dans le cas d'un établissement stable [OMISSIS].

- 26 d) Dans l'arrêt du 17 décembre 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), rendu sur une demande de décision préjudicielle du FG Köln (tribunal des finances de Cologne, Allemagne), la deuxième question préjudicielle (points 59 et suivants de l'arrêt précité) avait de nouveau pour origine le cas de figure d'une exclusion « symétrique » tant des bénéfices que des pertes des bénéfices de l'établissement stable respectivement réalisés dans l'autre État, conformément à une CDI conclue par l'Allemagne avec un autre État membre de l'UE (Autriche). La troisième chambre de la Cour a jugé dans cette affaire que l'article 49 TFUE ne s'oppose pas 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, **[Or. 10]** 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 CDI, la compétence exclusive d'imposer les résultats de cet établissement revient à l'État membre où il est situé. Dans les motifs de l'arrêt, la troisième chambre de la Cour a précisé, à cet égard, que le refus de prise en compte des pertes lorsque celles-ci proviennent d'un établissement stable situé dans un État membre autre que celui dans lequel est établie la société dont dépend l'établissement constitue une restriction en principe interdite par les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement et ne saurait être admise que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (points 62 et suivant de l'arrêt). S'agissant de la comparabilité des situations, la Cour énonce également dans cet arrêt qu'un établissement stable situé dans un autre État membre ne se trouve, en principe, pas dans une situation comparable à un établissement stable résident à l'égard des mesures prévues par un État membre afin de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices d'une société résidente (point 64 de l'arrêt). La Cour a ensuite constaté que, dès lors que la République fédérale d'Allemagne n'exerce aucune compétence fiscale sur les résultats d'un tel établissement stable, la déduction de ses pertes n'étant plus autorisée en Allemagne, la situation d'un établissement stable situé en Autriche n'est pas comparable à celle d'un établissement stable situé en Allemagne à l'égard des mesures prévues par la République fédérale d'Allemagne afin de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices d'une société résidente (point 65 de

l'arrêt). La Cour, contrairement à ce qui avait été le cas dans l'arrêt Lidl Belgium (EU:C:2008:278 [OMISSIS]), n'a plus procédé, dans cette affaire, à un examen de la justification et de la proportionnalité de la restriction à la liberté d'établissement.

- 27 e) La chambre de céans, dans son arrêt du 22 février 2017 - I R 2/15 [OMISSIS], a repris les enseignements de l'arrêt Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829 [OMISSIS]) et modifié sa jurisprudence antérieure, qui s'appuyait sur l'arrêt Lidl Belgium (EU:C:2008:278 [OMISSIS]). L'affaire tranchée par la chambre de céans concernait la question de savoir si une perte imputable à l'établissement stable italien d'une société allemande, exclue de l'imposition en Allemagne en vertu de la CDI conclue avec l'Italie, diminue néanmoins, en raison de l'article 43 CE, la base d'imposition en tant que perte définitive. La chambre de céans a répondu par la négative parce que, dans le cas de l'exonération conventionnelle des revenus étrangers dans l'État du siège, l'absence de pouvoir d'imposition exclut, déjà au niveau des conditions de fait requises dans le cadre de l'examen de la violation de la liberté d'établissement, toute comparabilité avec le traitement des situations purement internes. Cela a pour conséquence de faire disparaître le niveau auquel intervient l'examen des motifs justificatifs, qui est le niveau auquel se « situe » l'examen de la proportionnalité et de la notion juridique de pertes définitives.
- 28 f) La question de savoir s'il convient de maintenir cette jurisprudence est toutefois de nouveau posée au regard de l'arrêt rendu le 12 juin 2018 par la grande chambre de la Cour dans l'affaire Bevola et Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424 [OMISSIS]). Cet arrêt concernait une société de capitaux danoise (Bevola) qui exploitait une succursale en Finlande, fermée en 2009 et dont les pertes, selon Bevola, n'avaient pas pu, et ne pouvaient toujours pas être déduites en Finlande. L'administration fiscale danoise avait rejeté la demande de Bevola tendant à ce que, au cours de l'exercice fiscal 2009, les pertes de sa succursale finlandaise soient déduites de son revenu imposable au Danemark, au motif que Bevola n'avait pas opté pour l'intégration fiscale internationale conformément à l'article 31A de la loi danoise relative à l'impôt sur les sociétés, de sorte que le revenu imposable de Bevola ne comprenait pas, conformément à l'article 8, paragraphe 2, de cette même loi, les recettes et dépenses attribuables à un établissement stable situé à l'étranger. Par conséquent, dans cette affaire, l'exclusion des pertes ne résultait pas des stipulations d'une CDI (bilatérale) entre le Danemark et la Finlande, mais découlait d'une disposition unilatérale de la législation fiscale nationale danoise fondée sur le principe de territorialité (par opposition au principe du revenu mondial), qui produit toutefois un effet analogue à celui de la thèse de la symétrie conventionnelle. **[Or. 11]**
- 29 La grande chambre de la Cour a jugé dans cette affaire que l'article 49 TFUE s'oppose à une législation d'un État membre qui exclut la possibilité, pour une société résidente n'ayant pas opté pour un régime d'intégration fiscale internationale tel que celui en cause au principal, de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies par un établissement stable situé dans un autre État

membre, alors que, d'une part, cette société a épuisé toutes les possibilités de déduction de ces pertes que lui offre le droit de l'État membre où est situé cet établissement et que, d'autre part, elle a cessé de percevoir de ce dernier une quelconque recette, de sorte qu'il n'existe plus aucune possibilité pour que lesdites pertes puissent être prises en compte dans ledit État membre.

- 30 S'agissant du critère de la comparabilité, il est notamment rappelé dans les motifs de l'arrêt que, selon la jurisprudence de la Cour, la comparabilité d'une situation transfrontalière avec une situation interne doit être examinée en tenant compte de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause (point 32 de l'arrêt), et que ni l'arrêt du 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087 [omissis]), ni celui du 17 décembre 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829 [omissis]), ne marquent l'abandon par la Cour de cette méthode d'appréciation de la comparabilité des situations (point 33 de l'arrêt). Les arrêts *Nordea Bank Danmark* et *Timac Agro Deutschland* ne sauraient toutefois être compris en ce sens que, lorsque la législation fiscale nationale traite deux situations de manière différente, ces dernières ne peuvent pas être considérées comme étant comparables. La Cour a jugé, en effet, que l'application d'un régime fiscal différent à une société résidente selon qu'elle dispose d'un établissement stable résident ou d'un établissement stable non-résident ne saurait constituer un critère valable pour apprécier la comparabilité objective des situations. Du reste, admettre qu'un État membre puisse, dans tous les cas, appliquer un traitement différent du seul fait que l'établissement stable d'une société résidente est situé dans un autre État membre viderait l'article 49 TFUE de son contenu. Partant, il convient d'apprécier la comparabilité des situations en tenant compte de la finalité des dispositions nationales en cause.
- 31 S'agissant de l'application de ces règles et principes à l'affaire au principal (*Bevola et Jens W. Trock*, EU:C:2018:424[OMISSIS]), la Cour indique (points 36 à 38 de l'arrêt) que l'article 8, paragraphe 2, de la loi danoise relative à l'impôt sur les sociétés vise à prévenir la double imposition des bénéficiaires et, symétriquement, la double déduction des pertes des sociétés danoises détenant des établissements stables à l'étranger. C'est donc la situation de ces sociétés qui doit être comparée à celle des sociétés danoises détenant des établissements stables **[Or. 12]** au Danemark. À cet égard, la Cour a jugé 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 sociétés qui détiennent un établissement stable situé dans un autre État membre ne se trouvent pas, en principe, dans une situation comparable à celle des sociétés possédant un établissement stable résident. Toutefois, 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.

- 32 Enfin, la Cour souligne 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. Or, 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. Les deux situations sont donc également comparables à cet égard.
- 33 g) Il pourrait y avoir quelques raisons de penser, sur le fondement de l'argumentation développée dans l'arrêt *Bevola et Jens W. Trock* (EU:C:2018:424 [OMISSIS]), qu'une société assujettie intégralement à l'impôt qui entretient une succursale étrangère ayant subi des pertes définitives est dans une situation comparable à celle d'une société assujettie intégralement à l'impôt, dont la succursale nationale a subi de telles pertes, y compris dans le cas de figure ici litigieux où l'exclusion de la prise en compte des pertes est fondée sur la thèse de la symétrie conventionnelle [OMISSIS]. En soi, l'application d'un régime fiscal national différent à une société résidente selon qu'elle [Or. 13] dispose d'un établissement stable résident ou d'un établissement stable non-résident ne constitue pas un critère valable pour apprécier la comparabilité objective des situations
- 34 En revanche, pour une partie de la doctrine allemande [OMISSIS] ainsi que pour le BMF intervenant à la présente procédure, il y a, entre la situation à l'origine de l'arrêt *Bevola et Jens W. Trock* (EU:C:2018:424 [OMISSIS]) et le cas de figure de l'exclusion de la prise en compte des pertes au nom de la symétrie conventionnelle, une différence essentielle qui réside dans le fait que la réglementation de l'article 8, paragraphe 2, de la loi danoise relative à l'impôt sur les sociétés, dans l'affaire *Bevola et Jens Trock*, est une disposition unilatérale du droit fiscal danois, alors que l'attribution conventionnelle des revenus afférents aux établissements stables opérée par l'article de la CDI consacré à la méthode est une réglementation bilatérale aux fins de la répartition des pouvoirs d'imposition entre les États membres. Dans le cas présent de la méthode d'exonération convenue conformément à l'article XVIII, paragraphe 2, sous a), 1^{ère} phrase, de la CDI-Grande-Bretagne 1964/1970, l'Allemagne renonce à l'égard de la Grande-Bretagne à exercer son droit d'imposition sur les revenus générés par les établissements stables situés en Grande-Bretagne.
- 35 Pour la chambre de céans, la question reste ouverte de savoir si cette circonstance justifie, au regard de l'examen du critère de la comparabilité objective, une appréciation différente par rapport à la situation à l'origine de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Bevola et Jens W. Trock* (EU:C:2018:424 [OMISSIS]).
- 36 h) Étant donné que la Cour, pour le critère de la comparabilité objective, tient compte de manière déterminante de l'objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause (voir, par exemple, arrêt *Bevola et Jens W. Trock*,

EU:C:2018:424 [OMISSIS]), la chambre de céans attire l'attention sur les éléments suivants :

- 37 aa) L'article XVIII de la CDI-Grande-Bretagne 1964/1970 est l'article de la convention consacré à la méthode (« Methodenartikel »), dont l'objet est la détermination de la procédure (méthode) qu'il convient d'appliquer dans un cas concret afin de prévenir la double imposition. Dans le cas des revenus afférents aux établissements stables, ici litigieux, les États contractants ont, conformément à l'article XVIII, paragraphe 2, sous a), de la CDI-Grande-Bretagne [Or. 14] 1964/1970, choisi pour atteindre cet objectif la méthode de l'exonération, méthode par laquelle le droit d'imposition est attribué à l'un (seulement) des États contractants, à savoir l'État dans lequel l'établissement stable est situé. Étant donné que l'article XVIII, paragraphe 2, sous a), de la CDI Grande-Bretagne 1964-1970, conformément à la thèse de la symétrie conventionnelle, soumet également les pertes des établissements stables à la méthode de l'exonération, il convient de considérer que le régime conventionnel ainsi instauré a également pour objectif de prévenir le double emploi des pertes.
- 38 Contrairement à la méthode de l'imputation, dans le cadre de laquelle les deux États contractants conservent leurs compétences fiscales respectives et où l'État du siège se contente de s'engager à imputer sur son propre impôt l'impôt acquitté dans l'État de la source, l'État du siège renonce, dans le cadre de la méthode de l'exonération, entièrement à son droit d'imposition, fondé sur sa propre souveraineté. La renonciation de l'État du siège à son droit d'imposition est complète et indépendante de l'imposition effective dans l'État de la source. Elle reste donc valable même lorsque l'État de la source n'impose pas les revenus (prévention de la double imposition dite « virtuelle » [OMISSIS]). La méthode de l'exonération repose sur l'idée que l'État dont proviennent les revenus bénéficie d'un « meilleur » droit d'imposition ; l'État du siège se met donc en retrait. D'un point de vue économique, la méthode de l'exonération est censée favoriser des conditions de concurrence équitables pour les investisseurs de différents pays dans l'État de la source (neutralité vis-à-vis de l'importation des capitaux [OMISSIS]).
- 39 bb) Dans la mesure où, dans le cadre de l'arrêt Bevola et Jens W. Trock (EU:C:2018:424 [OMISSIS]), la Cour a évoqué également l'objectif d'imposition selon la capacité contributive, la chambre de céans fait observer que ce principe général et abstrait d'imposition 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.
- 40 i) La première question préjudicielle est pertinente pour la solution du litige. [détails] [OMISSIS]
- 41 **2. La deuxième question préjudicielle [Or. 15]**

42 En cas de réponse affirmative à la première question préjudicielle, il conviendra de répondre à la question supplémentaire de savoir si l'obligation, découlant de la liberté d'établissement en vertu des dispositions combinées de l'article 43 et de l'article 48 CE, de l'État membre du siège de la maison mère de la société de prendre en compte les pertes « définitives » d'un établissement stable situé dans un autre État membre, s'étend également à la taxe professionnelle allemande.

43 a) Nature juridique et objet de la taxe professionnelle

44 aa) La taxe professionnelle est un impôt communal régi par une loi fédérale sur le fondement des dispositions combinées de l'article 105, paragraphe 2, et de l'article 72, paragraphe 2, de la loi fondamentale (Grundgesetz, ci-après le « GG »), qui est perçue par les communes en application de l'article 1^{er} du Gewerbesteuergesetz (loi relative à la taxe professionnelle, ci-après le « GewStG »). En vertu des dispositions combinées de l'article 106, paragraphe 6, deuxième phrase, et de l'article 28, paragraphe 2, première phrase, du GG, les communes ont le droit de déterminer le taux de perception de la taxe, lequel, en vertu de l'article 16, paragraphe 4, du GewStG, doit être égal ou supérieur à 200 % de l'assiette de la taxe professionnelle. Avec un taux de perception de 400 %, la charge grevant les bénéficiaires des entreprises au titre de la taxe professionnelle est nominalement de 14,83 % [OMISSIS] et est donc à peu près comparable à celle de l'impôt sur les sociétés, dont le taux d'imposition est uniformément fixé à 15 %. Le produit de la taxe professionnelle revient aux communes (article 106, paragraphe 6, première phrase, GG) ; conformément aux dispositions combinées de l'article 106, paragraphe 6, quatrième phrase, GG, et de l'article 6, première phrase, du Gesetz zur Neuordnung der Gemeinschaftsreformzen (Gemeindefinanzreformgesetz - loi sur la réforme des finances communales) dans la version consolidée publiée le 10 mars 2009 [OMISSIS], les communes sont tenues de reverser une partie du produit de la taxe, destinée à être répartie entre la Fédération et le Land respectivement concerné.

45 À la différence de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle n'est pas un impôt personnel, mais un impôt réel [article 3, paragraphe 2, de l'Abgabenordnung (code fiscal)], également appelé impôt sur un bien (« Objektsteuer »). En vertu de l'article 2, paragraphe 1, première phrase, du GewStG, l'objet imposable est toute activité industrielle ou commerciale, dans la mesure où elle est exploitée sur le territoire national. Le critère à prendre en considération est, à cet égard, les caractéristiques et la situation de l'activité industrielle ou commerciale concernée, indépendamment de la personne de son détenteur et de la situation personnelle de celui-ci. Le redevable de la taxe est l'entrepreneur pour le compte duquel l'activité industrielle ou commerciale est exercée (article 5, paragraphe 1, première phrase, du GewStG). En vertu de l'article 2, paragraphe 2, première phrase, du GewStG, l'activité d'une société de capitaux – comme celle de la requérante au principal – est toujours et intégralement considérée comme une activité industrielle ou commerciale.

- 46 La perception de la taxe professionnelle en tant qu'impôt communal portant sur un bien et devant être acquitté en plus de l'impôt sur le revenu ou, selon le cas, de l'impôt sur les sociétés, s'explique, historiquement, par l'idée d'équivalence, selon laquelle la taxe professionnelle est censée compenser les charges particulières générées par l'industrie, le commerce et l'artisanat pour [Or. 16] les communes, telles que, par exemple, l'équipement de terrains à bâtir, la création de surfaces pour la circulation, l'exploitation des transports publics de proximité, la construction et l'entretien de la voirie, des hôpitaux, des institutions culturelles et autres structures communales [OMISSIS]. La taxe professionnelle était à l'origine constituée de la masse salariale, du capital d'exploitation et du bénéfice d'exploitation. Les deux premières composantes ont été supprimées, la première en 1980, la seconde en 1988, de sorte que la taxe professionnelle est depuis lors un impôt sur un bien qui grève essentiellement le bénéfice d'exploitation.
- 47 La base de calcul de la taxe professionnelle est constituée, conformément à l'article 7, première phrase, du GewStG, du bénéfice tiré de l'activité industrielle ou commerciale, déterminé conformément aux dispositions de la loi relative à l'impôt sur le revenu ou de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, augmenté des réintégrations visées à l'article 8 du GewStG et diminué des abattements visés à l'article 9 du GewStG. Du fait des correctifs ainsi apportés, on s'éloigne du bénéfice tel que déterminé en application des dispositions de la loi relative à l'impôt sur le revenu et de la loi relative à l'impôt sur les sociétés et, ainsi, également de l'idée de capacité contributive subjective [OMISSIS]. Le principe de la situation nette objective (« objektives Nettoprinzip ») qui prévaut en matière d'impôt sur le revenu ne constitue pas le critère de référence dans le cadre du contrôle de la constitutionnalité des règles de réintégration en matière de taxe professionnelle [OMISSIS]. Le principe de l'imposition en fonction de la capacité contributive s'efface à cet égard [OMISSIS]. Les particularités de la taxe professionnelle en tant qu'impôt sur un bien peuvent conduire à ce que des exploitations improductives soient grevées dudit impôt, puisqu'il est par exemple concevable que la taxe professionnelle soit générée uniquement par des réintégrations ; par ailleurs, l'éventualité d'une imposition de la substance est dans la nature d'un impôt sur un bien qui est axé sur le bénéfice [OMISSIS].
- 48 bb) Lorsque la détermination du bénéfice d'exploitation fait apparaître un déficit (perte), celui-ci est constaté et reporté séparément (article 10a, sixième et septième phrases, du GewStG). Le bénéfice d'exploitation de référence pour une période de perception est minoré, dans la limite du montant d'un million d'euros, des déficits constatés lors de la détermination du bénéfice d'exploitation de référence pour les périodes de perception antérieures (article 10a, première phrase, du GewStG). Le bénéfice d'exploitation de référence excédant un million d'euros est réduit, à concurrence de 60 %, du montant des déficits des périodes de perception antérieures qui n'ont pas été pris en compte en vertu de l'article 10a, première phrase, du GewStG (article 10a, deuxième phrase, du GewStG). [Or. 17]
- 49 cc) Une activité industrielle ou commerciale est réputée être exploitée en Allemagne lorsqu'un établissement est entretenu, pour cette activité, sur le

territoire allemand ou sur un navire de commerce enregistré dans un registre allemand de bateaux (article 2, paragraphe 1, troisième phrase, du GewStG). Les produits (tant positifs que négatifs) d'établissements stables situés à l'étranger pour lesquels une exonération de l'imposition par l'État du siège de la maison mère a été convenue sur la base d'une CDI [comme, en l'espèce, sur la base des stipulations combinées de l'article XVIII, paragraphe 2, sous a), première phrase, et de l'article III, paragraphe 1, première phrase, de la CDI-Grande-Bretagne 1964/1970] sont déjà exclus de la base de calcul de la taxe professionnelle du fait du renvoi de l'article 7, première phrase, du GewStG à la détermination du bénéfice au titre de la législation en matière d'impôt sur le revenu ou, selon le cas, d'impôt sur les sociétés. S'agissant des produits des établissements stables étrangers pour lesquels, dans la CDI respectivement applicable, la méthode de l'imputation a été convenue, ou qui ne sont couverts par aucune CDI conclue par l'Allemagne, c'est la règle prévue à l'article 9, point 3, première phrase, du GewStG qui s'applique. Selon cette règle, la somme du bénéfice et des réintégrations, qui mène au calcul du bénéfice d'exploitation, est diminuée de la partie du bénéfice d'exploitation de l'entreprise résidente qui est imputable à un établissement stable situé hors du territoire national. Les produits de ces établissements stables étrangers sont ainsi exclus du bénéfice d'exploitation et ne font donc pas non pas non plus partie de la base de calcul de la taxe professionnelle.

50 b) Prise en compte des pertes « définitives » des établissements stables étrangers dans le cadre de la taxe professionnelle ?

- 51 aa) En partant de la prémisse selon laquelle la liberté d'établissement garantie par le droit de l'Union nécessite, dans le cadre de la détermination du bénéfice au titre de l'impôt sur les sociétés, la prise en compte des pertes « définitives » subies par des établissements stables situés dans d'autres États membres, la chambre de céans a considéré que les pertes « définitives » occasionnées par les établissements stables étrangers devaient également réduire la base de calcul de la taxe professionnelle [OMISSIS]. Selon elle, il n'y a aucune raison pour que les exigences communautaires et leur primauté d'application ne soient pas valables également en ce qui concerne la taxe professionnelle. Le rattachement structurel de la taxe professionnelle au territoire national et, partant, le principe de territorialité ne s'y opposent pas, ne serait-ce que parce que les situations de départ, dans ce cas de figure-là et dans l'hypothèse d'un accord interétatique relatif à la méthode de l'exonération, ne sont pas différentes. En effet, dans un cas de figure comme dans l'autre, les revenus perçus à l'étranger sont en principe masqués de manière « symétrique » lors de la détermination des revenus et des bénéfices d'exploitation ; par conséquent, l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle relèvent de la même manière du champ d'application matériel des conventions préventives de la double imposition – ainsi, dans le cas présent, de l'article I, paragraphe 1, sous a), de la CDI-Grande-Bretagne [Or. 18] 1964/1970. Dans ce contexte, le but est de permettre que les pertes « définitives » à l'étranger puissent être déduites une fois, sans préjudice de leur exonération – quelle que soit la base juridique sur laquelle celle-ci est fondée, que ce soit au titre d'une

exonération prévue par une CDI ou en raison d'une correction du bénéfice par application d'un abattement en vertu de l'article 9, point 3, du GewStG.

52 bb) Cette jurisprudence a été critiquée par l'administration fiscale allemande et une partie de la doctrine, de sorte que la chambre de céans estime nécessaire de saisir la Cour à titre préjudiciel.

53 Les arguments invoqués contre la prise en compte des pertes « définitives » dans le cadre de la taxe professionnelle sont principalement liés au rattachement structurel de cette taxe au territoire national (principe de territorialité) et à son caractère d'impôt réel. Leurs défenseurs font valoir que, à la différence de ce qui est le cas pour l'impôt sur les sociétés, qui est fondé sur le principe du revenu mondial, il n'est pas nécessaire, pour la taxe professionnelle, de masquer de manière symétrique le bénéfice d'exploitation par le biais d'une exonération bilatérale en vertu d'une CDI [OMISSIS]. Dès lors que la taxe professionnelle n'est pas dans son ensemble contraire au droit de l'Union, les dispositions cohérentes, notamment celles découlant du rattachement structurel de cette taxe au territoire national, n'y sont pas non plus contraires [OMISSIS]. Cette approche est également défendue par le BMF dans le présent litige. En raison du rattachement structurel au territoire national qui est inhérent à la taxe professionnelle, il nie que les entreprises n'ayant que des établissements stables nationaux soient dans une situation objectivement comparable à celle des entreprises qui disposent également d'établissements stables à l'étranger.

54 Le FA souligne également, en l'espèce, le fait qu'il n'existe pas, en Grande-Bretagne et dans la ville de X, d'impôt réel comparable à la taxe professionnelle allemande. 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, la Grande-Bretagne, en tant qu'État de la source, ne permet pas la déduction des pertes au titre de la taxe professionnelle. Le FA, en se référant à l'arrêt du 23 octobre 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588 [OMISSIS]), défend la thèse selon laquelle le droit de l'Union n'oblige pas l'Allemagne à supporter les conséquences de ce choix de l'État de la source.

55 c) Pertinence pour la résolution du litige

56 La deuxième question préjudicielle est pertinente aux fins de la fixation de l'assiette de la taxe professionnelle [détails] [OMISSIS] [Or. 19] [OMISSIS]

57 3. La troisième question préjudicielle

57 a) La chambre de céans, partant du principe que la liberté d'établissement garantie par le droit de l'Union implique la prise en compte, dans le cadre de la détermination fiscale du bénéfice, des pertes « définitives » subies par des établissements stables situés dans d'autres États membres, a considéré que les pertes d'un établissement stable étranger sont « définitives » au sens de la jurisprudence de la Cour dans le cas où leur prise en compte, pour des raisons de

fait, n'est plus possible dans l'État de la source, ou l'est encore en théorie, mais est exclue en pratique pour des raisons de fait, et où une déduction qui, contre toute attente, aurait quand même lieu ultérieurement sur le territoire national, ne pourrait être pas mise en œuvre, ni sur le plan procédural ni rétroactivement [OMISSIS]. La chambre de céans a notamment considéré que constituaient des raisons « de fait » susceptibles, dans le cas de figure d'un établissement stable, de conférer un caractère définitif aux pertes, la transformation de l'établissement stable en une société de capitaux, sa cession, à titre onéreux ou gratuit, ou sa fermeture définitive [OMISSIS].

- 58 Sur la base de cette jurisprudence, le FG a conclu à l'existence de pertes définitives dans le cas présent, où la requérante a fermé l'établissement stable situé en Grande-Bretagne. Il a considéré qu'en licenciant les employés et en transférant le contrat de location des locaux loués, la requérante avait tout fait pour mettre fin à l'activité en Grande-Bretagne et pour le convaincre que, selon toute prévision, elle ne réaliserait plus, par le biais d'un établissement situé en Grande-Bretagne, aucune recette ni a fortiori aucun bénéfice sur lesquels les pertes encourues jusqu'à la fermeture pourraient être imputées à l'avenir.
- 59 b) Toutefois, au vu de la jurisprudence récente de la Cour, des doutes sont permis quant à la possibilité de maintenir les critères susmentionnés concernant le caractère « définitif » des pertes.
- 60 Dans les arrêts du 19 juin 2019, *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510 [OMISSIS], points 25 et suivants) et *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511 [Or. 20] [OMISSIS], points 37 et suivants), rendus à propos de pertes subies par des filiales étrangères, la Cour a jugé que les pertes ne sauraient pour autant être qualifiées de définitives s'il reste possible de les faire valoir économiquement en les transférant à un tiers. En effet, selon elle, il ne peut être d'emblée exclu qu'un tiers puisse 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 pour le futur. La Cour se réfère à cet égard aux conclusions de M^{me} l'avocat général Kokott 10 janvier 2019 de ses conclusions (dans l'affaire *Memira Holding*, C-607/17, EU:C:2019:8, point 65 et suivants, ainsi que dans l'affaire *Holmen*, C-608/17, EU:C:2019:9, points 57 et suivants), dans lesquelles celle-ci doute qu'il puisse exister des pertes utilisables en droit mais non en fait. En effet, selon l'avocat général Kokott, lorsque l'ordre juridique en cause permet un transfert des pertes à d'autres personnes, une utilisation de ces pertes est toujours possible en fait.
- 61 Dans le contexte de la fermeture d'un établissement stable étranger, ces considérations pourraient signifier non seulement qu'il convient là aussi, avant de conclure au caractère définitif des pertes, de vérifier si une utilisation des pertes par des tiers – par exemple après l'apport de cet établissement à une société de capitaux et la cession subséquente des parts sociales – n'aurait pas été concevable en vertu du droit de l'État dans lequel l'établissement stable est situé [OMISSIS],

mais aussi que la simple possibilité théorique que la société puisse, à tout moment, ouvrir de nouveau un établissement stable dans l'État membre concerné, dont les bénéfices pourraient éventuellement être compensés par les pertes passées, pourrait faire obstacle à une qualification en tant que pertes « définitives ».

62 La réponse à la troisième question est pertinente pour la décision au principal. [détails] [OMISSIS]

64 **4. La quatrième question préjudicielle**

65 La requérante fait valoir, outre les pertes subies au cours de la période d'imposition de la fermeture (liquidation) de l'établissement (période d'imposition 2007, exercice comptable 2006/2007), également la prise en compte des pertes qui ont été subies lors des périodes d'imposition précédentes (2005 et 2006, exercices comptables 2004/2005 et [Or. 21] 2005/2006) et dont il y a lieu de supposer qu'elles pouvaient être reportées sur les périodes d'imposition suivantes respectives en vertu du droit fiscal britannique.

66 Le BMF estime que seules les pertes imputables au dernier exercice d'imposition (en l'occurrence 2007) qui, du fait de la fermeture de l'établissement stable étranger, n'ont pas pu être reportées sur un exercice fiscal ultérieur sont de nature à être prises en compte en tant que pertes « définitives » de cet établissement. Il invoque à cet égard l'arrêt du 3 février 2015, Commission/Royaume-Uni (C-172/13, EU:C:2015:50 [OMISSIS]), selon lequel il est conforme au droit de l'Union que l'appréciation du caractère définitif des pertes subies par une société non-résidente soit faite par référence à la situation telle qu'elle se présente immédiatement après la fin de l'exercice fiscal au cours duquel ces pertes ont été subies. L'argumentation du BMF correspond à celle de M^{me} l'avocat général Kokott dans les affaires Memira Holding (conclusions du 10 janvier 2019 – C-607/17, EU:C:2019:8, points 57 et suivants) und Holmen (conclusions du 10 janvier 2019 – C-608/17, EU:C:2019:9, points 50 et suivants). Selon cette argumentation, aucune perte reportable n'est « définitive » ni ne peut le devenir plus tard au motif que la liquidation exclut tout report supplémentaire.

67 En cas de réponse affirmative à la première et à troisième question préjudicielle, la question litigieuse serait pertinente pour la décision au principal [détails] [omissis].

68 **5. La cinquième question préjudicielle**

69 a) La requérante a établi le montant des pertes invoquées de la succursale britannique sur la base des règles de détermination du bénéfice du droit fiscal allemand. La juridiction de degré inférieur n'a pas établi quel était le montant des pertes de la succursale en application des règles de détermination du bénéfice de la législation britannique. Il ne saurait donc être exclu que les pertes qui auraient été constatées par application des règles de détermination du bénéfice de la législation britannique auraient été moins importantes que celles qui résultent de l'application des règles de détermination du bénéfice du droit allemand.

- 70 b) La juridiction inférieure a considéré que les règles de détermination du bénéfice du droit fiscal allemand étaient pertinentes pour établir les pertes « définitives » de l'établissement stable britannique devant être prises en compte en raison de la liberté d'établissement prévue par le droit de l'Union. [Or. 22] Cette approche est conforme à la jurisprudence de la Cour (voir arrêt du 21 février 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, [OMISSIS] point 59), ainsi qu'à celle de la chambre de céans [OMISSIS]. La pertinence des règles nationales de détermination du bénéfice se justifie par le fait que l'obligation, établie par le droit de l'Union, d'une prise en compte exceptionnelle des pertes transfrontalières doit être déduite de l'égalité de traitement imposée entre les sociétés opérant uniquement sur le territoire national et celles qui entretiennent des établissements stables également dans d'autres États membres.
- 71 c) Il se pose toutefois la question de savoir si l'obligation de tenir compte des pertes « définitives » transfrontalières n'est pas 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. En effet, dans l'hypothèse où les pertes pourraient être prises en compte dans l'État où est situé l'établissement stable, l'État du siège de la maison mère ne serait pas tenu de permettre, pour des motifs d'égalité de traitement, de déduire en tant que perte la différence entre le montant des pertes ainsi prises en compte et le montant (plus élevé) des pertes résultant de l'application de ses propres règles en matière de détermination des bénéfices. Il est douteux que la liberté d'établissement oblige l'État membre du siège de la maison mère à placer la société, en cas de pertes « définitives », dans une situation plus favorable que celle dans laquelle elle se serait trouvée si les pertes avaient pu être invoquées dans l'État de situation de l'établissement stable.
- 72 La réponse à la cinquième question préjudicielle serait pertinente pour la décision au principal en cas de réponse affirmative à la première et à la troisième question préjudicielle. En effet, dans l'hypothèse où les pertes à prendre en compte seraient limitées par le montant des pertes tel que résultant des règles de détermination du bénéfice de la législation britannique, le litige devrait être renvoyé devant le FG afin que celui-ci puisse procéder aux constatations nécessaires aux fins de la détermination du bénéfice en vertu de la législation britannique.
- 73 III. [OMISSIS] [disposition du droit interne sur la base de laquelle le sursis à statuer a été ordonné]