

Affaire C-797/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

24 octobre 2019

Juridiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

13 mars 2019

Partie requérante et demanderesse en « Revision » :

B-GmbH

Partie défenderesse et défenderesse en « Revision » :

Finanzamt D

[OMISSIS]

BUNDESFINANZHOF (Cour fédérale des finances, Allemagne)

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

B-GmbH

partie requérante et demanderesse en « Revision »

[OMISSIS]

au

Finanzamt D

partie défenderesse et défenderesse en « Revision »

ayant pour objet [OMISSIS] l'impôt sur les sociétés [OMISSIS]

[résumé du litige et dispositions applicables, présentés en détail ci-dessous]

la première chambre a,

lors de l'audience du 13 mars 2019, décidé ce qui suit : **[Or. 2]**

Dispositif

1. Il est sursis à statuer.
2. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie de la question suivante à titre préjudiciel :

L'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne doit-il être interprété en ce sens que l'on est en présence d'une aide d'État relevant de cette disposition lorsque selon la réglementation d'un État membre, les pertes (permanentes) d'une société de capitaux générées par une activité économique poursuivie sans que sa rémunération n'en couvre les coûts doivent en principe être considérées comme une distribution cachée des bénéfices et ne sauraient dès lors diminuer le bénéfice d'une société de capitaux, mais que dans le cas de sociétés de capitaux dans lesquelles la majorité des droits de vote est détenue directement ou indirectement par des personnes morales de droit public, des activités générant des pertes de manière permanente n'entraînent pas ces conséquences juridiques si les activités concernées sont poursuivies pour des raisons liées à la politique des transports, de l'environnement, à la politique sociale, culturelle, éducative ou à la politique de santé ?

Motifs

- 1 A. Faits et procédure
- 2 La requérante et demanderesse en « Revision » (ci-après la « requérante »), une Gesellschaft mit beschränkter Haftung (société à responsabilité limitée de droit allemand), fournit de l'énergie, de l'eau potable et de l'eau à usage industriel ainsi que des services de télécommunication aux particuliers, aux commerçants, aux artisans, à l'industrie, aux agriculteurs et aux établissements publics. En outre, elle gère et exploite également, entre autres, des piscines. La participation de la ville de A dans la société requérante s'élève à 100 %. La requérante est donc ce que l'on appelle une « société publique locale » [ci-après « SPL »] d'une collectivité publique.
- 3 En 1998, la requérante a acheté à la ville de A une piscine couverte. Après avoir d'abord confié l'exploitation de la piscine à une filiale à 100 %, la requérante a de nouveau géré elle-même la piscine dans les années litigieuses (2002 et 2003) après que la filiale a cessé son activité de gestion de la piscine au début de l'année 2002.

- 4 Il est constant entre les parties que les pertes générées durant les années litigieuses, alors que la ville gérait elle-même la piscine, s'élevaient à... euros (en 2002) et à... euros (en 2003). **[Or. 3]**
- 5 Dans le cadre d'un audit externe effectué auprès de la requérante, l'auditeur a estimé que les pertes générées alors que la ville gérait elle-même la piscine devaient (elles aussi) être considérées comme une distribution cachée de bénéfices (ci-après « DCB »). Bien que la défenderesse et défenderesse en « Revision » (le Finanzamt, administration fiscale compétente, ci-après le « FA ») ait approuvé en principe les conclusions de l'auditeur, elle n'a pas qualifié les pertes susmentionnées de DCB mais de charges d'exploitation non déductibles et a émis, le 15 décembre 2011, des avis fiscaux modifiés en conséquence.
- 6 Les réclamations formées à l'encontre de ces avis ont été rejetées pour l'essentiel. Dans la décision de rejet du 30 avril 2013, les pertes générées lorsque la piscine était en régie directe ont été prises en compte à hauteur de... euros (en 2002) et de... euros (en 2003) en tant que charges d'exploitation non déductibles. Le recours introduit par la suite a été rejeté comme étant dénué de fondement par le Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (tribunal des finances de Mecklembourg-Poméranie-Occidentale, Allemagne), dans un arrêt du 22 juin 2016 [omissis], dans lequel cette juridiction est partie du principe que les pertes générées pendant les années litigieuses constituaient une DCB au bénéfice de la sociétaire de la requérante, la ville de A.
- 7 C'est contre cet arrêt qu'est dirigé le recours en « Revision » de la requérante, qui y fait valoir une violation du droit matériel.
- 8 En substance, la requérante demande l'annulation de l'arrêt de l'instance inférieure et la modification des avis attaqués, tels que modifiés par la décision de rejet du 30 avril 2013, en ce qu'ils prennent en compte à hauteur de... euros pour 2002 et de... euros pour 2003 les pertes générées par l'exploitation de la piscine couverte en tant que charges d'exploitation non déductibles.
- 9 Le FA conclut, en substance, au rejet du recours en « Revision ».
- 10 B.
La chambre de céans demande à la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) de statuer à titre préjudiciel sur la question de droit, formulée dans le dispositif, relative à l'interprétation de l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, tel que modifié par le traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne (TFUE, JOUE 2008, C 115, p. 47), et surseoit à statuer jusqu'à ce que la Cour se prononce. **[Or. 4]**
- 11 I. Les bases juridiques pour apprécier le litige au regard du droit national
- 12 1. Dispositions du droit national

- 13 a) Article 8, paragraphe 3, deuxième phrase, du Körperschaftsteuergesetz (loi allemande relative à l'impôt sur les sociétés, ci-après le « KStG »)

« (3) [...] Les [DCB] et les rémunérations de toute nature de titres participatifs qui sont liés au droit de participer au bénéfice et au produit de liquidation d'une société de capitaux ne diminuent pas non plus le revenu. [...] »

- 14 b) Article 8, paragraphe 7, KStG [inséré par l'article 3, point 4, sous b), du Jahressteuergesetzes (la loi fiscale annuelle allemande) de 2009 (ci-après le « JStG 2009 ») du 19 décembre 2008 [OMISSIS], qui, conformément à l'article 34, paragraphe 6, quatrième et cinquième phrases, du KStG tel que modifié par le JStG 2009, s'applique également aux périodes d'imposition antérieures à 2009]

« (7) Ne suffit pas pour entraîner les conséquences juridiques d'une [DCB] au sens du paragraphe 3, deuxième phrase,

1. pour les établissements à caractère commercial au sens du paragraphe 4, le fait que leur activité génère des pertes de manière permanente ;

2. pour les sociétés de capitaux, le fait que leur activité génère des pertes de manière permanente. La première phrase n'est applicable qu'aux sociétés de capitaux dans lesquelles la majorité des droits de vote est détenue directement ou indirectement par des personnes morales de droit public et dont il est démontré que seuls ces actionnaires supportent les pertes générées de manière permanente.

Des pertes sont générées de manière permanente lorsque, pour des raisons de politique des transports, de l'environnement, de politique sociale, culturelle, éducative ou de santé, une activité économique est poursuivie sans que sa rémunération n'en couvre les coûts ou, dans les cas de la première phrase, point 2, lorsque les pertes découlent d'une activité qui, pour les personnes morales de droit public, relèvent de l'exercice de la puissance publique. »

- 15 c) Article 8, paragraphe 9, KStG [inséré par l'article 3, point 4, sous b), JStG 2009, qui, conformément à l'article 34, paragraphe 6, neuvième phrase, KStG tel que modifié par le JStG 2009, s'applique aux périodes d'imposition à partir de 2009]

« (9) Lorsque le paragraphe 7, première phrase, point 2, s'applique aux sociétés de capitaux, les activités de la société doivent être réparties en catégories selon les critères suivants : 1. Les activités générant des pertes de manière permanente qui découlent d'une activité relevant de l'exercice de la puissance publique pour les personnes morales de droit public doivent être rangées dans des catégories distinctes ; **[Or. 5]**

2. Les activités qui peuvent être regroupées conformément à l'article 4, paragraphe 6, première phrase, ou qui proviennent d'autres activités, non désignées au point 1, générant des pertes de manière permanente, doivent être

rangées dans des catégories distinctes, les activités pouvant être regroupées constituant toutefois une catégorie unique ;

3. Toutes les autres activités doivent être rangées dans une catégorie unique.

Le montant total des revenus doit être déterminé séparément pour chaque catégorie qui en résulte. Le démarrage d'une nouvelle activité non similaire entraîne la création d'une nouvelle catégorie distincte ; il en va de même pour la cessation d'une telle activité. Un montant total négatif des revenus pour une catégorie ne peut pas être compensé par un montant total positif des revenus pour une autre catégorie ou déduit conformément à l'article 10d du Einkommensteuergesetz [loi allemande relative à l'impôt sur le revenu, ci-après l'« EStG »]. Toutefois, conformément à l'article 10d [EStG], il réduit le montant total positif des revenus générés pour la même catégorie au cours des périodes d'imposition immédiatement précédentes et suivantes. Si les conditions posées au paragraphe 7, première phrase, point 2, deuxième phrase, ne sont plus remplies à partir d'un certain moment au cours d'une période d'imposition, les phrases 1 à 5 cessent d'être applicables à ce moment ; les montants négatifs non compensés ni déduits en vertu de cette règle ainsi que les reports de pertes résiduels dans les catégories dans lesquelles sont menées des activités générant des pertes permanentes sont supprimés. Si les conditions posées au paragraphe 7, première phrase, point 2, deuxième phrase, ne sont remplies qu'à partir d'un certain moment au cours d'une période d'imposition, les phrases 1 à 5 s'appliquent à partir de ce moment ; une perte générée avant que les conditions ne soient remplies peut être déduite conformément à l'article 10d [EStG] ; toute perte résiduelle par la suite doit être rangée dans les catégories dans lesquelles aucune activité générant des pertes de manière permanente n'est menée. [...] »

- 16 d) Article 4, paragraphe 6 KStG (inséré par l'article 3, point 2, JStG 2009, et applicable à partir de la période d'imposition 2009 conformément à l'article 34, paragraphe 1, KStG tel que modifié par le JStG 2009)

« (6) Une entreprise à caractère commercial peut être regroupée avec une ou plusieurs autres entreprises à caractère commercial si

1. elles sont similaires,
2. la vue d'ensemble des rapports réels entre ces entreprises fait apparaître objectivement l'existence d'une étroite interdépendance technico-économique d'une certaine importance, ou
3. ce sont des entreprises à caractère commercial au sens du paragraphe 3.

Une entreprise à caractère commercial ne peut pas être regroupée avec une entreprise dont l'activité relève de l'exercice de la puissance publique. » [Or. 6]

- 17 e) Article 34, paragraphe 6, quatrième et cinquième phrases, KStG tel que modifié par le JStG 2009

« (6) [...] L'article 8, paragraphe 7, tel que modifié par l'article 3 de la loi du 19 décembre 2008 [OMISSIS], est également applicable aux périodes d'imposition antérieures à 2009.

Si, dans un cas particulier avant le 18 juin 2008, les revenus ont été déterminés selon des principes autres que ceux énoncés à l'article 8, paragraphe 7, dans la version de l'article 3 de la loi du 19 décembre 2008 [OMISSIS], ces principes s'appliquent alors pour la dernière fois à cet égard pour la période d'imposition 2011. »

- 18 f) Article 34, paragraphe 6, neuvième phrase, KStG tel que modifié par le JStG 2009

« (6) [...] L'article 8, paragraphe 9, dans la version de l'article 3 de la loi du 19 décembre 2008 [OMISSIS] est applicable pour la première fois pour la période d'imposition 2009. »

- 19 2. Économie générale d'une DCB en droit fiscal des sociétés

- 20 a) Une société peut distribuer ses bénéfices soit ouvertement, conformément aux dispositions du droit des sociétés, soit sous une forme cachée. La distribution cachée de bénéfices est appelée DCB et a pour conséquence que la société présente un bénéfice trop faible au sens de l'article 4, paragraphe 1, première phrase, EStG, lu en combinaison avec l'article 8, paragraphe 1, KStG. Ces distributions cachées ne peuvent pas réduire le bénéfice et doivent être (r)ajoutées aux revenus de la société hors bilan, conformément à l'article 8, paragraphe 3, deuxième phrase, KStG. La notion juridique de la DCB a pour objet d'empêcher une réduction du bénéfice de la société due aux rapports entre la société et ses actionnaires et qui n'est pas, par conséquent, le résultat de l'exploitation de l'entreprise. À cet égard, l'article 8, paragraphe 3, deuxième phrase, KStG ne régit que les conséquences juridiques d'une DCB, mais pas ses conditions. Celles-ci ont été élaborées par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) dans sa jurisprudence.

- 21 b) Selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), une DCB par une société de capitaux, au sens de l'article 8, paragraphe 3, deuxième phrase, KStG, consiste en la réduction des actifs (augmentation des actifs empêchée) en raison des rapports entre la société et ses actionnaires, a une répercussion sur le montant de la différence conformément à l'article 4, paragraphe 1, première phrase, EStG, lu en combinaison avec l'article 8, paragraphe 1, KStG et ne présente aucun lien avec une distribution ouverte. Dans la majorité des affaires qu'elle a tranchées, la chambre de céans a supposé que si la société de capitaux accorde à son actionnaire un avantage pécuniaire qu'elle n'aurait pas accordé à un non-actionnaire si elle avait agi avec la diligence d'un gestionnaire correct et consciencieux, cela est dû aux rapports entre la société et ses actionnaires (jurisprudence constante de la chambre de céans [OMISSIS] [Or. 7] [OMISSIS]). En outre, l'opération doit être propre à engendrer un autre

revenu au sens de l'article 20, paragraphe 1, point 1, deuxième phrase, EStG [OMISSIS].

- 22 c) Conformément à la décision de la chambre de céans du 15 mai 2002 [OMISSIS], une DCB peut également se produire si une société de capitaux exerce, sans rémunération appropriée, des activités dans l'intérêt personnel de ses actionnaires et qui entraînent des pertes pour la société elle-même. Si ces conditions sont remplies, les pertes subies par la société doivent être augmentées hors bilan du montant des pertes subies ainsi que d'une marge bénéficiaire appropriée. Un gestionnaire hypothétique correct et consciencieux ne serait pas disposé à accepter que des services qui incombent en réalité à son actionnaire soient continuellement fournis à perte.
- 23 3. Les formes que revêt l'activité économique des pouvoirs publics – Possibilités de regroupement des entreprises rentables et déficitaires
- 24 a) La situation juridique avant le JStG 2009
- 25 L'activité économique des pouvoirs publics revêt habituellement deux formes. D'une part, une personne morale de droit public peut exercer une activité économique durable par le biais d'entreprises à caractère commercial. Si, dans ce cas, la personne morale de droit public est bien considérée comme l'entité imposable, les bénéfices sont toutefois, en principe, déterminés séparément pour chacune de ses entreprises à caractère commercial, c'est-à-dire que ces dernières sont traitées comme des sociétés de capitaux virtuelles de l'entité de tutelle. D'autre part, les personnes morales de droit public peuvent, pour leurs activités économiques, avoir recours à la forme juridique d'une société de capitaux. Ces sociétés de capitaux sont appelées « SPL ». Avant l'entrée en vigueur du JStG 2009, la loi ne prévoyait pas la manière dont plusieurs entreprises individuelles, soit des entreprises à caractère commercial soit des SPL, pouvaient être regroupées – en particulier le regroupement d'entreprises rentables avec des entreprises déficitaires – en une unité fiscale aux fins de la détermination du bénéfice, mais cela avait fait, à plusieurs reprises, l'objet de décisions de justice et d'instructions administratives. **[Or. 8]**
- 26 aa) En ce qui concerne les entreprises à caractère commercial, la détermination et l'imposition du bénéfice se font, en principe, séparément pour chaque entreprise. Le bénéfice imposable d'une entreprise à caractère commercial ne peut donc pas être compensé par les pertes d'une autre entreprise à caractère commercial en vue de réduire la charge fiscale. La jurisprudence et l'administration fiscale ont cependant développé et appliqué ce que l'on appelle les « principes de regroupement », selon lesquels, à titre exceptionnel, un regroupement organisationnel de plusieurs entreprises similaires, de plusieurs entreprises de distribution spécifiques (fournissant de l'électricité, de l'eau, du gaz ou de la chaleur) ainsi que des entreprises de distribution et de transport en une entreprise unique à caractère commercial est reconnu sur le plan fiscal car les activités exercées dans ces entreprises répondent au même principe, à savoir

l'approvisionnement de la population [OMISSIS]. Lorsque ces conditions n'étaient pas remplies, le regroupement de plusieurs entreprises à caractère commercial était en outre encore possible s'il existait objectivement une étroite interdépendance technico-économique d'une certaine importance entre les sociétés regroupées ; la nécessité d'un rapport fonctionnel n'était pas exigée [OMISSIS].

- 27 Pour les entreprises à caractère commercial, ces « principes de regroupement » ont été inscrits dans la loi par le JStG 2009 à l'article 4, paragraphe 6, KStG.
- 28 bb) En ce qui concerne les sociétés de capitaux, toutes les activités économiques, même si elles sont exercées dans des entreprises différentes, forment une seule entreprise aux fins de l'impôt. La question de savoir selon quels principes plusieurs domaines d'activité commerciale différents d'une personne morale de droit public pouvaient être regroupés au sein d'une SPL sous la forme juridique d'une société de capitaux n'a pas été traitée de manière uniforme dans la jurisprudence et par l'administration fiscale au cours de la période précédant le JStG 2009 [OMISSIS]. **[Or. 9]**
- 29 aaa) L'administration fiscale a suivi différentes approches au fil du temps. Conformément à la section 5, paragraphe 10, de la circulaire sur l'impôt des sociétés KStR 1977/KStR 1981, on était en présence d'une DCB si la SPL prenait à sa charge des dépenses et des pertes qui devraient sinon être supportées par l'entité de tutelle ; il n'y avait pas lieu de vérifier l'existence d'une DCB si des entreprises techniquement et économiquement liées étaient regroupées dans une SPL. Conformément à la section 5, paragraphe 11a, de la circulaire sur l'impôt des sociétés KStR 1990/KStR 1995, le regroupement d'entreprises rentables et déficitaires d'une personne morale de droit public dans une société de capitaux constituait un abus des possibilités de choix de la forme juridique au sens de l'article 42 de l'Abgabenordnung (code fiscal allemand) si la compensation des pertes ne pouvait pas non plus être réalisée en regroupant ces entreprises dans une entreprise unique à caractère commercial. L'administration fiscale a ainsi transféré aux SPL les « principes de regroupement » élaborés pour les entreprises à caractère commercial et a considéré que les regroupements non autorisés au regard de ces principes constituaient un abus de droit. La circulaire sur l'impôt des sociétés n° 7, paragraphe 2, KStR 2004 prévoyait elle aussi que les « principes de regroupement » étaient applicables à la SPL. Cependant, un regroupement non autorisé au regard de ces principes ne constituait plus un abus de droit, l'administration fiscale renvoyant désormais à nouveau aux conditions de l'existence d'une DCB.
- 30 bbb) En revanche, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a mis l'accent sur la liberté d'action dont jouissent les entités de droit public pour mener leurs activités économiques dans le cadre prévu par la loi également en regroupant diverses entreprises sous la forme juridique de sociétés de capitaux de droit privé. Dans les cas où des SPL exploitaient des entreprises en permanence déficitaires (dénommées « entreprises dont l'activité génère des pertes de manière

permanente »), le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a toutefois, comme pour toutes les sociétés de capitaux, vérifié l'existence d'une DCB conformément aux principes décrits ci-dessus et, contrairement à l'administration fiscale, l'a fait indépendamment de la question de savoir si, sur la base des « principes de regroupement » applicables aux entreprises à caractère commercial, le regroupement de l'entreprise en permanence déficitaire avec l'entreprise rentable aurait été autorisé (arrêts de chambre du 14 juillet 2004 [OMISSIS] et [OMISSIS] [du 22 août 2007]). Un gestionnaire hypothétique correct et consciencieux, au comportement duquel la SPL d'une commune doit, en principe, pouvoir être comparée, ne serait pas disposé à accepter que des services qui incombent en réalité à son actionnaire, la commune, soient continuellement fournis à perte. À l'origine de ces considérations se trouve le constat que les sociétés de capitaux ne disposent pas de sphère externe à l'entreprise et que pour cette raison, les activités menées à perte par une société de capitaux sur initiative (commune) des associés engendrent une DCB de la part de la société de capitaux à ses actionnaires dans les conditions de ce que l'on appelle, aux fins de l'impôt sur le revenu, la poursuite d'un loisir [OMISSIS] [Or. 10] [OMISSIS].

- 31 ccc) Dans une lettre du Bundesministerium der Finanzen (ministère fédéral des Finances, Allemagne) du 7 décembre 2007 [OMISSIS], l'administration fiscale a donné l'instruction de ne pas appliquer aux autres cas les principes dégagés par la chambre dans sa décision [OMISSIS] [du 22 août 2007]. Pour déterminer le revenu des SPL des pouvoirs publics, il convenait donc de continuer à vérifier l'existence d'une DCB au cas par cas, conformément aux principes énoncés dans la circulaire sur l'impôt des sociétés n° 7, paragraphe 2, KStR 2004, applicables à partir de la période d'imposition 2004, lorsque sont regroupées des activités qui n'auraient pas pu l'être dans une entreprise à caractère commercial.
- 32 b) Les dispositions du JStG 2009
- 33 En adoptant le JStG 2009, le législateur a, pour la première fois, mis en place des dispositions légales relatives au regroupement, à des fins fiscales, de plusieurs entreprises et au traitement fiscal des entreprises dont l'activité génère des pertes de manière permanente dans le cadre des entreprises à caractère commercial et des SPL sous la tutelle de personnes morales de droit public. L'objectif déclaré du législateur était d'« inscrire » dans la loi la pratique observée jusqu'alors par l'administration fiscale [OMISSIS]. En ce qui concerne les SPL, l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, KStG dans la version du JStG 2009 (la nouvelle version du KStG) a supprimé tout fondement à l'application cohérente, faite jusqu'alors par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) dans sa jurisprudence, des règles sur la DCB à l'exploitation d'entreprises dont l'activité génère des pertes de manière permanente [OMISSIS]. Pour les sociétés de capitaux dans lesquelles la majorité des droits de vote est détenue directement ou indirectement par des personnes morales de droit public et dont il est démontré que seuls ces actionnaires supportent les pertes générées de manière permanente, cette disposition prévoit qu'il ne suffit pas que leur activité génère des pertes de manière permanente pour entraîner les conséquences juridiques d'une DCB.

Conformément à l'article 8, paragraphe 7, deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG, des pertes sont générées de manière permanente lorsque, pour des raisons de politique des transports, de l'environnement, de politique sociale, culturelle, éducative ou de santé, une activité économique est poursuivie sans que sa rémunération n'en couvre les coûts ou, dans les cas de l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, de la nouvelle version du KStG, lorsque les pertes découlent d'une activité qui, pour les personnes morales de droit public, relèvent de l'exercice de la puissance publique. L'article 34, paragraphe 6, quatrième phrase, de la nouvelle version du KStG dispose que la nouvelle réglementation est, également, déjà applicable aux périodes d'imposition antérieures à 2009. **[Or. 11]**

34 Pour les SPL, l'article 8, paragraphe 9, de la nouvelle version du KStG a été accompagné par l'introduction d'un calcul complexe par catégories en vue de garantir que les pertes privilégiées résultant d'activités en permanence déficitaires ne soient pas compensées par les bénéfices réalisés dans les domaines d'activités qui sont considérés comme n'étant pas « regroupables » avec les activités générant des pertes de manière permanente. Doit ainsi être créé, pour les SPL, un point de départ correspondant aux principes de regroupement pour les entreprises à caractère commercial posés à l'article 4, paragraphe 6, de la nouvelle version du KStG. Toutefois, contrairement aux dispositions de l'article 8, paragraphe 7, de la nouvelle version du KStG, le législateur n'a pas prévu d'effet rétroactif pour les dispositions de l'article 8, paragraphe 9, de la nouvelle version du KStG relatives au calcul par catégories, qui ne sont applicables qu'à partir de la période d'imposition 2009 (article 34, paragraphe 6, neuvième phrase, de la nouvelle version du KStG).

35 II. Appréciation du litige au regard du droit national

36 a) Les pertes générées par la requérante au cours des années litigieuses constituent dans leur intégralité une DCB à la ville de A – en sa qualité d'actionnaire (unique) – qui augmente les revenus de la requérante. Les rapports entre la société et ses actionnaires en sont la cause, dès lors qu'un gestionnaire correct et consciencieux ne renoncerait pas à réclamer à l'actionnaire une compensation correspondant aux pertes. Un gestionnaire correct et consciencieux ne serait pas prêt à fournir des services qui incombent en réalité à l'actionnaire unique et à accepter en contrepartie des pertes permanentes. À cet égard, dans l'affaire qu'elle a tranchée [OMISSIS] [dans l'arrêt du 22 août 2007], la chambre est partie du principe que la commune en cause avait transféré des tâches volontaires de services municipaux d'intérêt général (la maintenance d'un établissement balnéaire) à sa SPL et que la prise en charge de ces tâches était de nature à faire naître un avantage au sens de l'article 20, paragraphe 1, point 1, deuxième phrase, EStG au bénéfice de l'actionnaire. Cela doit être transposé en l'espèce. L'attribution d'un avantage patrimonial en raison des rapports entre la société et ses actionnaires n'est, en particulier, pas non plus remise en cause parce que la requérante ne poursuit finalement pas les intérêts personnels de son

actionnaire – la ville de A – mais un intérêt général distinct de ces derniers [OMISSIS].

- 37 b) Les nouvelles dispositions introduites par le JStG 2009 à l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG s'opposent toutefois à une rectification hors bilan de la DCB, car selon ces dispositions, il ne suffit pas, dans le cas des sociétés de capitaux dans lesquelles la majorité des droits de vote est détenue directement ou indirectement par des personnes morales de droit public et dont il est démontré que seuls ces actionnaires **[Or. 12]** supportent les pertes générées de manière permanente, que leur activité génère des pertes de manière permanente pour entraîner les conséquences juridiques d'une DCB. Les conditions de l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG sont remplies en l'espèce.
- 38 aa) La requérante est une entreprise municipale sous la forme juridique d'une société de capitaux détenue par la ville de A qui en est l'unique actionnaire.
- 39 bb) La requérante a subi des pertes, de manière permanente et également au cours des années litigieuses, en raison de l'entretien de la piscine couverte qu'elle exploite. Cela constitue une activité générant des pertes de manière permanente au sens de la loi, car l'exploitation de la piscine couverte est une activité économique, poursuivie pour des raisons de politique de santé sans que sa rémunération n'en couvre les coûts. Les piscines sont généralement considérées comme rentrant dans les « raisons de politique de santé » [OMISSIS].
- 40 cc) Conformément à l'article 34, paragraphe 6, quatrième phrase, de la nouvelle version du KStG, l'article 8, paragraphe 7, de la nouvelle version du KStG est applicable aux périodes d'imposition précédant 2009 et, partant, aux années litigieuses. Le libellé de la loi ne fournit aucun appui à la conclusion du Finanzgericht (tribunal des finances) dans l'arrêt attaqué, selon laquelle l'effet rétroactif prévu par la loi à l'article 8, paragraphe 7, de la nouvelle version du KStG devrait être limité afin d'exclure les cas dans lesquels une DCB aurait dû être constatée sur la base de l'approche suivie par l'administration fiscale avant l'entrée en vigueur du JStG 2009 [OMISSIS].
- 41 La position du Finanzgericht (tribunal des finances) ne trouve pas non plus d'appui à l'article 34, paragraphe 6, cinquième phrase, de la nouvelle version du KStG. Cette disposition prévoit que si d'autres principes que ceux énoncés à l'article 8, paragraphe 7, de la nouvelle version du KStG ont été appliqués dans un cas particulier avant le 18 juin 2008 (jour de l'adoption du JStG 2009 par décret gouvernemental), ces principes s'appliquent pour la dernière fois à la période d'imposition 2011. Cette disposition vise à protéger la confiance légitime des SPL dont les pertes permanentes ont été reconnues par l'administration fiscale avant l'entrée en vigueur du JStG 2009, selon des principes qui ne répondraient pas aux exigences de l'article 8, paragraphe 7, de la nouvelle version du KStG. Il ne saurait en découler une limitation de l'effet rétroactif prévu à l'article 34,

paragraphe 6, quatrième phrase, de la nouvelle version du KStG au détriment des SPL. [Or. 13]

- 42 c) Les pertes résultant de l'exploitation de la piscine couverte peuvent être compensées par les résultats dans les autres domaines d'activité de la requérante (distribution d'énergie et d'eau etc.) en cas d'application de l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG.
- 43 aa) Conformément à la jurisprudence constante de la chambre de céans, une entité de droit public a le pouvoir de prendre les mesures organisationnelles qu'elle juge appropriées dans le cadre des dispositions légales, non seulement pour la conception de ses entreprises dont l'activité relève de l'exercice de la puissance publique, mais également pour ses entreprises à caractère commercial au sens de l'article 4 KStG. Partant, le regroupement organisationnel de diverses entreprises à caractère commercial d'une entité de droit public sous la forme de sociétés de capitaux de droit privé (dénommées SPL) doit, en principe, également être considéré comme une forme d'action autorisée [OMISSIS].
- 44 bb) La règle dite du calcul par catégories, contenue à l'article 8, paragraphe 9, première phrase, point 2, de la nouvelle version du KStG et elle aussi introduite par le JStG 2009, ne s'oppose pas à cela. L'article 34, paragraphe 6, neuvième phrase, de la nouvelle version du KStG dispose que cette règle est appliquée pour la première fois à la période d'imposition 2009. Le champ d'application temporel de l'article 8, paragraphe 9, de la nouvelle version du KStG diffère ainsi de celui de l'article 8, paragraphe 7, de la nouvelle version du KStG, tel que prévu à l'article 34, paragraphe 6, quatrième phrase, de la nouvelle version du KStG. Contrairement à ce qui est le cas pour l'article 8, paragraphe 7, de la nouvelle version du KStG, le législateur n'a pas prévu l'application rétroactive du calcul par catégories de l'article 8, paragraphe 9, de la nouvelle version du KStG. Même si l'on parvenait à la conclusion que la réglementation contient une lacune à cet égard, celle-ci ne pourrait pas être comblée par analogie au détriment du contribuable. En outre, il convient d'indiquer que, selon les constatations de l'instance précédente qui lient [la juridiction supérieure], il n'y avait pas assez d'interdépendance économique et technique réelle entre les entreprises de distribution et la piscine couverte et cela suffisait à exclure l'application de l'article 8, paragraphe 9, de la nouvelle version du KStG.
- 45 En conclusion, la requérante avait la possibilité de compenser avec ses autres domaines d'activité (distribution d'énergie et d'eau etc.) les pertes résultant de l'exploitation de la piscine couverte et de diminuer en conséquence ses bénéfices, et donc sa charge fiscale au titre de l'impôt sur les sociétés, dans les années litigieuses.
- 46 III. Appréciation au regard du droit de l'Union

- 47 Le point qui doit être clarifié est celui de savoir si l'avantage fiscal en vertu de l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG constitue une aide d'État relevant de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et est dès lors **[Or. 14]** soumise à l'interdiction d'exécution posée à l'article 108, paragraphe 3, TFUE, car elle a été mise en œuvre sans suivre la procédure d'examen préliminaire prévue à l'article 108, paragraphe 3, TFUE.
- 48 1. Dans le cadre de litiges, c'est aux juridictions nationales qu'il incombe de vérifier si un avantage fiscal doit être qualifié d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE (voir arrêts du 18 juillet 2007, *Lucchini*, C-119/05, EU:C:2007:434 [ci-après l'arrêt « *Lucchini* »], point 50, et du 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa et Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262 [ci-après l'arrêt « *Ministerio de Defensa et Navantia* »], point 55). Cet examen permet de déterminer si un avantage fiscal – tel que l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG –, instauré sans tenir compte de la procédure d'examen préliminaire prévue à l'article 108, paragraphe 3, TFUE, aurait dû être soumis à cette procédure (arrêt *Lucchini*, point 50) et quelles conséquences doivent être tirées d'une éventuelle violation. Les juridictions nationales ne peuvent toutefois pas établir si une aide d'État est compatible avec le marché intérieur (arrêt *Lucchini*, point 51). Il ressort de la jurisprudence constante de la Cour que l'appréciation de la compatibilité de mesures d'aides ou d'un régime d'aides avec le marché commun relève de la compétence de la Commission européenne, agissant sous le contrôle du juge communautaire (arrêt *Lucchini*, point 52 et jurisprudence de la Cour citée).
- 49 2. Aux termes de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. Cette disposition interdit, en principe, les aides sélectives en faveur de certaines entreprises ou de certains secteurs de productions (arrêts du 18 juillet 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525 [ci-après l'« arrêt P »], point 17 ; et *Ministerio de Defensa et Navantia*, point 32).
- 50 3. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, la qualification d'une mesure nationale d'« aide d'État », au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, requiert que toutes les conditions suivantes soient remplies (voir arrêt du 19 décembre 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, point 19). Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence (arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 53 ainsi que jurisprudence citée). Dans la mesure où

l'article 8, paragraphe 7, **[Or. 15]** première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG prescrit qu'en l'espèce, il n'y a pas lieu de tirer les conséquences juridiques d'une DCB, la chambre de céans est d'avis que l'on est en présence d'une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

- 51 a) Sont considérées comme des aides d'État les interventions qui, sous quelque forme que ce soit, sont susceptibles de favoriser directement ou indirectement des entreprises, ou qui doivent être considérées comme un avantage économique que l'entreprise bénéficiaire n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché (arrêt *Ministerio de Defensa et Navantia*, point 21).
- 52 L'avantage fiscal visé à l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG constitue un tel avantage. En raison de cet avantage, les bénéficiaires sont placés, du point de vue financier, dans une situation plus favorable que les autres contribuables qui augmentent aussi leurs résultats en prenant en considération une DCB conformément à l'article 8, paragraphe 3, deuxième phrase, KStG et ne remplissent pas les conditions de l'avantage fiscal.
- 53 aa) Selon la jurisprudence constante de la Cour, la notion d'« entreprise (favorisée) » au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE comprend toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement (voir, par exemple, arrêt du 10 janvier 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, C-222/04, EU:C:2006:8 [ci-après l'arrêt « *Cassa di Risparmio di Firenze* »], et jurisprudence citée). La chambre de céans n'a aucun doute que la requérante, en tant que SPL de la ville de A, rentre dans cette notion d'entreprise qualifiée de fonctionnelle [OMISSIS]. En particulier, la Cour a déjà jugé que même le fait qu'une entité soit chargée de certaines missions d'intérêt général ne saurait exclure la qualification d'entreprise au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE (voir arrêt du 25 octobre 2001, *Ambulanz Glöckner*, C-475/99, EU:C:2001:577).
- 54 bb) Il doit s'agir ensuite d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État qui accorde un avantage à son bénéficiaire. À cet égard, conformément à la jurisprudence constante de la Cour, la notion d'aide comprend non seulement des prestations positives, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques (voir, par exemple, arrêt du 3 mars 2005, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130 [ci-après l'« arrêt Heiser »]). Tel est le cas en l'espèce, puisque l'obligation pour la requérante d'augmenter le résultat des pertes d'exploitation courantes au moyen d'une DCB a été rétroactivement retirée en vertu de l'article 8, paragraphe 7, en liaison avec l'article 34, paragraphe 6, quatrième phrase, de la nouvelle version du KStG. **[Or. 16]**

- 55 cc) En l'espèce, l'intervention de l'État sous la forme de l'absence de prise en compte d'une DCB ne doit pas être considérée comme une compensation pour le fait que la requérante prend probablement (aussi) en charge des missions d'intérêt général en exploitant la piscine couverte. Conformément à la jurisprudence de la Cour, des subventions publiques accordées à des entreprises explicitement chargées d'obligations de service public afin de compenser les coûts occasionnés par l'exécution de ces obligations ne tombent pas sous le coup de l'article 107, paragraphe 1, TFUE (voir arrêt du 24 juillet 2003, *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, EU:C:2003:415 [ci-après l'« arrêt Altmark »]). Cependant, pour que, dans un cas concret, une telle compensation puisse échapper à la qualification d'aide d'État, quatre conditions doivent être réunies [OMISSIS]. Premièrement, l'entreprise bénéficiaire doit effectivement être chargée de l'exécution d'obligations de service public et ces obligations doivent être clairement définies. Deuxièmement, les paramètres sur la base desquels est calculée la compensation doivent être préalablement établis de façon objective et transparente, afin d'éviter qu'elle comporte un avantage économique susceptible de favoriser l'entreprise bénéficiaire par rapport à des entreprises concurrentes. Troisièmement, la compensation ne saurait dépasser ce qui est nécessaire pour couvrir tout ou partie des coûts occasionnés par l'exécution des obligations de service public, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations. Quatrièmement, lorsque le choix de l'entreprise à charger de l'exécution d'obligations de service public, dans un cas concret, n'est pas effectué dans le cadre d'une procédure de marché public permettant de sélectionner le candidat capable de fournir ces services au moindre coût pour la collectivité, le niveau de la compensation nécessaire doit être déterminé sur la base d'une analyse des coûts qu'une entreprise moyenne, bien gérée et adéquatement équipée en moyens de transport afin de pouvoir satisfaire aux exigences de service public requises, aurait encourus pour exécuter ces obligations, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations.
- 56 L'article 8, paragraphe 7, deuxième phrase de la nouvelle version du KStG ne remplit pas ces conditions. À cet égard, la disposition ne fait que mentionner de façon générale certaines raisons de politique générale pour favoriser une activité générant des pertes de manière permanente [OMISSIS]. Il n'en ressort ni une définition claire des obligations de service public, ni les paramètres sur la base desquels est calculée la compensation afin d'éviter que celle-ci comporte un avantage économique [Or. 17] susceptible de favoriser l'entreprise bénéficiaire par rapport à des entreprises concurrentes.
- 57 dd) Il en va de même pour l'exception prévue à l'article 106, paragraphe 2, TFUE. En vertu de l'article 106, paragraphe 2, du TFUE, une compensation accordée par l'État en contrepartie de la fourniture d'un service d'intérêt général peut, sous certaines conditions, être compatible avec le marché intérieur. Malgré les différences d'approche juridique entre une non-aide au titre de l'arrêt *Altmark* (voir ci-dessus) et la compatibilité d'une aide au titre de l'article 106, paragraphe 2, TFUE, il y a lieu de partir du principe que l'appréciation juridique

des conditions d'un paiement d'égalisation autorisé est devenu entre-temps, dans une large mesure, identique (voir arrêt du 12 février 2008, BUPA e.a./Commission, T-289/03, EU:T:2008:29)

- 58 b) L'article 107, paragraphe 1, TFUE interdit les aides qui affectent les échanges entre les États membres. Conformément à la jurisprudence de la Cour, il y a lieu, à cet égard, non pas d'établir une incidence réelle de l'aide sur les échanges entre États membres, mais seulement d'examiner si l'aide est susceptible d'affecter ces échanges (voir arrêt Cassa di Risparmio di Firenze, point 140 et jurisprudence citée). En particulier, lorsqu'une aide accordée par un État membre renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide (voir arrêt Cassa di Risparmio di Firenze, point 141 et jurisprudence citée). Par ailleurs, il n'est pas nécessaire que l'entreprise bénéficiaire participe elle-même aux échanges intracommunautaires. En effet, lorsqu'un État membre octroie une aide à une entreprise, l'activité intérieure peut s'en trouver maintenue ou augmentée, avec cette conséquence que les chances des entreprises établies dans d'autres États membres de pénétrer le marché de cet État membre en sont diminuées. En outre, un renforcement d'une entreprise qui, jusqu'alors, ne participait pas à des échanges intracommunautaires peut la placer dans une situation lui permettant de pénétrer le marché d'un autre État membre (voir arrêt Cassa di Risparmio di Firenze, point 143 et jurisprudence citée).
- 59 Ces conditions sont remplies en l'espèce. L'absence de prise en compte des pertes d'exploitation courantes au titre d'une DCB pour augmenter le résultat renforce les SPL municipales sur le plan financier. Cela rend beaucoup plus difficile aux concurrents potentiels d'autres États membres d'ouvrir en République fédérale d'Allemagne (Allemagne) [Or. 18] une piscine couverte de type semblable à celle qu'exploite la requérante [OMISSIS]. Mais il convient surtout de tenir compte à cet égard du fait que l'absence de prise en compte d'une DCB pour augmenter le résultat permet, à l'occasion de la détermination des revenus de la société, de compenser les pertes d'exploitation par les bénéfices provenant d'autres domaines d'activité (par exemple la distribution d'énergie et d'eau etc.). En tout état de cause, ces domaines d'activité sont renforcés financièrement par la possibilité de compenser les pertes. Il est évident qu'il existe potentiellement une situation de concurrence avec des prestataires privés interrégionaux dans ces domaines d'activité. C'est la raison pour laquelle il importe peu que l'exploitation de la piscine couverte constitue éventuellement, en l'espèce, une activité économique purement locale.
- 60 c) L'avantage fiscal visé à l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG est liée à un avantage sélectif
- 61 aa) L'appréciation de la sélectivité impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, la mesure nationale en cause est de nature à favoriser

« certaines entreprises ou certaines productions » par rapport à d'autres, qui se trouvent, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable et qui subissent ainsi un traitement différencié pouvant en substance être qualifié de discriminatoire (arrêts du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 54 ; et du 21 décembre 2016, *Commission/Aer Lingus et Ryanair Designated Activity*, C-164/15 P et C-165/15 P, EU:C:2016:990, point 51).

- 62 bb) Pour qualifier une mesure fiscale nationale de mesure « sélective », l'on doit, dans un premier temps, identifier le régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'État membre concerné. Dans un second temps, l'on doit démontrer que la mesure fiscale en cause déroge audit régime commun, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif poursuivi par ce régime commun, dans une situation factuelle et juridique comparable (arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 57).
- 63 cc) En l'espèce, l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG s'écarte, en ce qui concerne les SPL détenues par une personne morale de droit public, des règles générales de l'article 8, paragraphe 3, deuxième phrase, KStG prescrivant la prise en compte d'une DCB qui augmente le résultat, lorsque ces sociétés continuent à exercer une activité en raison de considérations de politique générale [Or. 19] bien que cette activité génère des pertes de manière permanente. La nouvelle réglementation de l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG donne ainsi aux SPL détenues par une personne morale de droit public la possibilité de ne pas prendre en compte les pertes d'exploitation courantes au titre d'une DCB augmentant le résultat. Par conséquent, ce n'est que grâce à cette réglementation que ces entreprises obtiennent la possibilité, lorsque sont déterminés les revenus de la société, de compenser les pertes courantes par les bénéfices réalisés dans d'autres domaines d'activités. Eu égard à l'objectif poursuivi par les règles générales applicables à une DCB en vertu de l'article 8, paragraphe 3, deuxième phrase, KStG, selon lequel une réduction des actifs en raison des rapports entre la société et ses actionnaires ne saurait réduire la base d'imposition, toutes les sociétés de capitaux se trouvent, en tant qu'acteurs économiques, dans une situation factuelle et juridique comparable. Dès lors, il s'agit d'un cas de sélectivité sectorielle en faveur de certaines entreprises actives dans le domaine des services d'intérêt général.
- 64 dd) Ce traitement plus favorable n'est pas justifié par la nature ou l'économie générale du système fiscal
- 65 La notion d'aide d'État ne vise pas les mesures étatiques introduisant une différenciation entre les entreprises et, partant, a priori sélectives, lorsque cette différenciation résulte de la nature ou de l'économie du système de charges dans

lequel elles s'inscrivent (arrêt *Ministerio de Defensa et Navantia*, point 42 et jurisprudence citée). Une mesure portant exception à l'application du système fiscal général peut être justifiée pour ce motif s'il est démontré qu'elle résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal. À cet égard, une distinction doit toutefois être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système fiscal lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de tels objectifs (arrêt *Ministerio de Defensa et Navantia*, point 43). En l'espèce, l'objectif poursuivi par l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG, qui est de faciliter le financement des dépenses publiques consacrées aux services d'intérêt général, constitue un motif non inhérent au système fiscal et n'est, dès lors, pas de nature à exclure le caractère d'aide de la mesure.

- 66 d) L'article 107, paragraphe 1, TFUE interdit les aides qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence. À cet égard, conformément à la jurisprudence de la Cour, il y a lieu non pas d'établir une distorsion effective de la concurrence, mais seulement d'examiner si l'aide est susceptible de fausser la concurrence (voir arrêt *Cassa di Risparmio di Firenze*, point 140 et jurisprudence citée). En l'espèce, il y a lieu de partir du principe que l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG est susceptible de restreindre la concurrence [Or. 20]. Dans ce contexte, il faut à nouveau relever que ce n'est que grâce à l'absence de prise en compte d'une DCB augmentant le résultat qu'il est possible, lorsque sont déterminés les revenus de la société, de compenser les pertes courantes par les bénéfices réalisés dans d'autres domaines d'activités (par exemple la distribution d'énergie et d'eau etc.) et de réduire ainsi la charge fiscale dans ces domaines d'activités rentables. Il est évident qu'il existe potentiellement une situation de concurrence avec des prestataires privés interrégionaux dans ces domaines d'activité.
- 67 e) Cette affaire ne concerne pas non plus une aide dite « de minimis » qui tombe dans le champ d'application du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006 (JO 2006, L 379, p. 5). Selon ce règlement, les aides financières qui ne dépassent pas un montant total de 200 000 euros sur trois ans ne constituent pas des aides d'État, car elles n'affectent pas de manière significative la concurrence et le commerce entre États membres. Indépendamment du fait que ce montant devrait être dépassé en l'espèce, il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'il suffit qu'une réglementation nationale ne prévoie pas de limite au montant dont peut bénéficier une entreprise individuelle pour l'exclure du bénéfice de la règle de minimis instituée par la communication de la Commission (voir arrêt *Heiser* [OMISSIS]). Tel est le cas en l'espèce pour la réglementation contenue à l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG.
- 68 f) L'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG est une « aide nouvelle » au

sens de l'article 108, paragraphe 3, TFUE et est, dès lors, soumise à l'interdiction d'exécution prévue à l'article 108, paragraphe 3, troisième phrase, TFUE.

- 69 aa) L'article 108 TFUE, qui vise à permettre à la Commission européenne d'examiner et de contrôler en permanence les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État, institue des procédures distinctes selon que les aides sont existantes ou nouvelles (voir, par exemple, arrêt du 9 août 1994, *Namur-Les assurances du crédit*, C-44/93, EU:C:1994:311). Alors que les aides nouvelles doivent, conformément à l'article 108, paragraphe 3, TFUE, être notifiées préalablement à la Commission européenne et ne peuvent être mises à exécution avant que la procédure n'ait abouti à une décision finale, les « aides existantes » peuvent, conformément à l'article 108, paragraphe 1, TFUE, être régulièrement exécutées tant que la Commission n'a pas constaté leur incompatibilité (voir arrêt P).
- 70 Conformément à l'article 1, sous b), du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil, du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE – devenu **[Or. 21]** article 108 TFUE – (JO 1999, L 83, p. 1), une « aide existante » est, notamment, toute aide existant avant l'entrée en vigueur du traité, le 1^{er} janvier 1958, dans l'État membre concerné, c'est-à-dire les régimes d'aides et aides individuelles mis à exécution avant le 1^{er} janvier 1958, et toujours applicables après ladite entrée en vigueur. Une « aide nouvelle » est toute aide, c'est-à-dire tout régime d'aides ou toute aide individuelle, qui n'est pas une aide existante, y compris toute modification d'une aide existante [article 1, sous c), du règlement (CE) n° 659/1999]. Conformément à l'article 4, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission, du 21 avril 2004, concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n° 659/1999 (JO 2004, L 140, p. 1), on entend par modification d'une « aide existante » tout changement autre que les modifications de caractère purement formel ou administratif qui ne sont pas de nature à influencer l'évaluation de la compatibilité de la mesure d'aide avec le marché commun.
- 71 bb) À la lumière de ces critères juridiques, l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, en liaison avec la deuxième phrase, de la nouvelle version du KStG est une « aide nouvelle » soumise à l'interdiction d'exécution prévue à l'article 108, paragraphe 3, troisième phrase, TFUE.
- 72 La nouvelle réglementation ne maintient aucune situation juridique qui existait déjà en Allemagne au 1^{er} janvier 1958 et qui se poursuit depuis lors [OMISSIS].
- 73 aaa) Cela résulte tout d'abord du fait qu'à la date de référence du 1^{er} janvier 1958, il n'existait ni décisions de justice ni instructions administratives relatives au traitement fiscal des activités économiques, déficitaires en permanence, des SPL détenues par des personnes morales de droit public. Comme décrit ci-dessus, l'administration fiscale a abordé le sujet pour la première fois à la section 5, paragraphe 10, de la circulaire sur l'impôt des sociétés KStR 1977. Les arrêts

pertinents du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) datent de 2004 [OMISSIS]. [Or. 22]

- 74 bbb) En outre, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), en tant que plus haute juridiction spécialisée compétente pour interpréter la réglementation fiscale, a, dans les deux arrêts précités, interprété les dispositions régissant la DCB à l'article 8, paragraphe 3, deuxième phrase, KStG – qui était déjà applicable mutatis mutandis au 1^{er} janvier 1958 (sous la forme, à l'époque, de l'article 6, paragraphe 1, deuxième phrase, KStG dans la version du 19 décembre 1957 [OMISSIS]) – en ce sens que l'exercice d'une activité structurellement déficitaire par une SPL était (toujours) à qualifier de DCB et entraînait la réintégration des pertes hors bilan. En adoptant l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, de la nouvelle version du KStG, le législateur a modifié rétroactivement ce cadre juridique dans le sens retenu par l'administration fiscale [OMISSIS], à savoir que les activités déficitaires en permanence des SPL n'entraînent pas, sous certaines conditions, les conséquences juridiques d'une DCB. Sur ce point déterminant pour l'appréciation du litige, le JStG 2009 a ainsi modifié le cadre juridique jusqu'alors applicable.
- 75 ccc) Pour la période concernée en l'espèce par l'effet rétroactif de l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, de la nouvelle version du KStG, il y a lieu d'ajouter que l'article 8, paragraphe 9, de la nouvelle version du KStG, accompagné du calcul par catégories visant à empêcher que les pertes permanentes privilégiées par l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, de la nouvelle version du KStG puissent être compensées par les bénéfices réalisés dans les domaines d'activités non « regroupables », n'est pas encore applicable parce que l'article 8, paragraphe 9, de la nouvelle version du KStG n'est applicable qu'à partir de la période d'imposition 2009 et n'a pas d'effet rétroactif. Cela a engendré pour la période d'effet rétroactif de l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, de la nouvelle version du KStG, une situation juridique dans laquelle les SPL sont mieux traitées que si elles étaient soumises aux « principes de regroupement » adoptés par l'administration fiscale également à l'égard des SPL avant le JStG 2009. Le présent litige en est une excellente illustration : sur la base des « principes de regroupement » applicables à l'entreprise à caractère commercial, les pertes générées par l'exploitation de la piscine couverte de la requérante n'auraient pas pu, conformément aux constatations du Finanzgericht (tribunal des finances) dans l'arrêt attaqué, être compensées par ses bénéfices réalisés dans le domaine d'activité de la distribution d'énergie, faute d'interdépendance technico-économique suffisante entre la piscine couverte et la centrale thermique de chauffage urbain exploitée par la requérante. L'application au présent litige de l'article 8, paragraphe 7, première phrase, point 2, de la nouvelle version du KStG conduit au contraire à ce que les pertes générées par l'exploitation de la piscine couverte soient à la fois reconnues fiscalement et intégralement compensées par les bénéfices réalisés par la requérante dans tout autre domaine d'activités.

- 76 IV. Les questions posées à la Cour sont déterminantes pour la solution du litige. [Or. 23]
- 77 Si l'article 8, paragraphe 7, de la nouvelle version du KStG devait constituer une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, cette disposition serait inapplicable, conformément à l'article 108, paragraphe 3, troisième phrase, TFUE, tant que la Commission n'a pas adopté une décision sur la compatibilité de l'avantage fiscal avec le marché intérieur. La procédure de « Revision » devrait être suspendue jusqu'à l'adoption de la décision par la Commission.
- 78 Si l'avantage fiscal visé à l'article 8, paragraphe 7, de la nouvelle version du KStG ne devait pas constituer une aide prohibée, la décision du Finanzgericht (tribunal des finances) devrait être annulée et le recours accueilli. La demande de « Revision » introduite par la requérante serait fondée. La requérante pourrait demander à bénéficier de l'avantage fiscal.
- 79 V. La demande de décision à titre préjudiciel adressée à la Cour est nécessaire au sens de l'article 267, troisième alinéa, TFUE.
- 80 [OMISSIS].

DOCUMENT DE TRAVAIL