



CLAIRE ACARD
Associé

Ernst & Young, Société d'avocats



ANNE COLMET DAAGE
Associé

Ernst & Young, Société d'avocats

DÉDUCTION TRANSFRONTALIÈRE DES PERTES arrêt Marks & Spencer, CJCE aff. 446/03 du 13 décembre 2005

Déduction transfrontalière des pertes – Comptabilité avec le droit communautaire – Répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres.

Marks & Spencer est une société constituée et immatriculée en Angleterre et au Pays de Galles. Société mère de filiales établies au Royaume-Uni et dans d'autres États membres de l'Union, elle est l'un des plus importants détaillants du Royaume-Uni dans les domaines de la confection, des produits alimentaires, des articles ménagers et des services financiers.

C'est à partir des années soixante-dix qu'elle a commencé à s'implanter dans d'autres États membres, avec l'ouverture d'un premier magasin en France. À la fin des années quatre-vingt-dix, elle disposait de points de vente dans plus de trente-six pays, dans le cadre d'un réseau de filiales et d'un système de franchises.

Suite à une période d'accroissement des pertes au milieu des années quatre-vingt-dix, Marks & Spencer a annoncé, au cours du mois de mars 2001, la cessation de ses activités sur le continent européen. À la date du 31 décembre 2001, la filiale établie en France avait été cédée à des tiers, tandis que les autres filiales, y compris celles établies en Belgique et en Allemagne, avaient cessé toute activité commerciale.

Marks & Spencer a alors demandé aux autorités fiscales britanniques un dégrèvement fiscal au titre du régime groupe à raison des pertes subies par ses filiales belge, allemande et française, alors même que la législation britannique qui permet aux sociétés résidentes d'un groupe de procéder entre elles à une compensation de leurs bénéfices

et de leurs pertes, refuse cette possibilité lorsque les pertes émanent de filiales qui n'ont pas leur siège au Royaume-Uni et n'y exercent pas d'activité économique.

C'est donc sans surprise que les demandes de dégrèvement ont été rejetées au motif qu'un dégrèvement de groupe ne pourrait être accordé que pour des pertes enregistrées au Royaume-Uni.

Marks & Spencer a contesté ce refus devant les Special Commissioners of Income Tax, lesquels ont rejeté le recours.

Marks & Spencer a alors interjeté appel de cette décision devant la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, qui a décidé de surseoir à statuer et d'interroger la Cour de justice des Communautés européennes sur la compatibilité de la législation britannique avec les dispositions du traité CE concernant la liberté d'établissement.

I. La portée contrastée de l'arrêt Marks & Spencer

Dans une première étape, comme il est désormais d'usage, la Cour a, tout d'abord, rappelé que, bien que la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire.

Ensuite, la Cour n'a pu que constater que la législation britannique constituait une restriction à la liberté d'établissement, en ce qu'elle refuse la prise en compte des pertes des filiales étrangères alors qu'elle l'admet pour les filiales domestiques. Autrement dit, selon la Cour, en opérant une différence de traitement fiscal entre les pertes subies par une filiale résidente et les pertes subies

par une filiale non-résidente, la législation britannique dissuade les entreprises de créer des filiales dans d'autres États membres.

Dans une troisième et dernière étape du raisonnement, la Cour a rappelé qu'une telle restriction ne saurait être admise que si elle poursuit un objectif légitime compatible avec le traité et se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Mais encore faut-il, dans une telle hypothèse, que la restriction en cause soit propre à garantir la réalisation de l'objectif recherché et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

Trois éléments de justification étaient invoqués par les États membres, à savoir :

- sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les différents États membres intéressés de sorte que les bénéficiaires et les pertes soient traités de façon symétrique dans le cadre d'un même système fiscal ;
- éviter le risque de double emploi des pertes qui existerait si elles étaient prises en compte dans l'État membre de la société mère et dans les États membres des filiales ;
- éviter le risque d'évasion fiscale, que constituerait notamment l'organisation des transferts de pertes au sein d'un groupe de sociétés en direction des sociétés établies dans les États membres appliquant les taux d'imposition les plus élevés et dans lesquelles, par conséquent, la valeur fiscale des pertes est la plus importante.

Constatant :

- qu'autoriser l'imputation des pertes à l'étranger est susceptible d'affecter une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres ;
- que les États membres doivent pouvoir faire obstacle à un double emploi des pertes ;
- que la possibilité de transférer des pertes dans les groupes peut être à l'origine de risques d'évasion fiscale,

la Cour a considéré que la législation britannique poursuivait des objectifs légitimes compatibles avec le traité CE et relevant de raisons impérieuses d'intérêt général.

Cependant, la Cour n'a pas pour autant donné raison au Royaume-Uni, estimant que la législation britannique ne respectait pas le principe de proportionnalité, c'est-à-dire qu'elle allait au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis.

Plus précisément si la Cour :

- interdit qu'une filiale non-résidente puisse transférer à sa société mère résidente dans un autre État membre, des pertes qu'elle aurait déjà utilisées dans l'État membre où elle est établie, dans la mesure où, à l'instar des règles applicables à l'intérieur d'un même État, les mêmes pertes ne peuvent être utilisées deux fois,
- exige que les pertes soient d'abord utilisées dans l'État membre où est établie la filiale, c'est-à-dire que la société mère ne puisse choisir celui des deux systèmes fiscaux, à savoir celui de l'État où elle est établie ou celui de l'État membre de l'établissement de sa filiale, qui lui offrirait le traitement le plus favorable des pertes de la filiale, elle n'en considère pas moins que le refus de prendre en compte les pertes dégagées par des filiales communau-

taires ne saurait entraver la liberté d'établissement garantie par l'article 43 du traité CE lorsque la filiale déficitaire a épuisé toutes les possibilités de report de ses pertes.

À la condition, toutefois, que la société mère prouve que sa filiale établie dans un autre État membre y a épuisé toutes les possibilités de prise en compte des pertes dans son système fiscal, tant au titre des exercices fiscaux antérieurs que des exercices futurs.

Si l'on pressent qu'il sera relativement aisé de prouver qu'ont été épuisées dans l'État membre d'établissement de la filiale toutes les possibilités de prise en compte des pertes au titre de l'exercice fiscal concerné ou des exercices fiscaux antérieurs (notamment si, dans cet État, tout report de pertes sur d'autres exercices ou transfert de pertes à des tiers est interdit ou limité), l'on aurait aimé que la Cour soit un peu plus prolixe sur la nature des preuves à apporter pour démontrer qu'il n'existe plus de possibilité de prise en compte des pertes au titre des exercices futurs

L'on remarquera également que la Cour semble avoir quelque peu nuancé sa position antérieure quant à l'impossibilité de justifier une quelconque discrimination par la perte de recettes fiscales que subirait un État du fait de l'abandon de la législation incriminée, en acceptant comme justification possible, la nécessité pour un État préserver "*la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres*". Certains auteurs se sont d'ores et déjà interrogés sur les éléments qui différencient ce nouveau concept de celui plus connu de "*protection des recettes fiscales*", tout en constatant que la Cour se refuse à assimiler les deux notions¹.

De même, lorsque la Cour reconnaît qu'un État peut prendre des mesures aux fins d'empêcher des pratiques motivées par la seule constatation d'écarts significatifs entre les taux d'imposition appliqués dans les différents États membres, l'on se situe assez loin de l'arrêt ICI du 16 juillet 1998 (C 275/96) où la Cour avait indiqué qu'elle n'admettait la justification de la lutte contre l'évasion fiscale que lorsque la législation en cause avait "*pour objectif spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale*".

L'on en vient dès lors à se demander si la Cour n'a pas fondé sa décision sur le seul critère de la proportionnalité, c'est-à-dire sur la question de savoir si la mesure incriminée n'allait pas au-delà des objectifs qu'elle poursuit.

II. Quel enjeu pour les établissements français ?

L'enjeu pour la France, jugé très important il y a quelques mois, est in fine plus limité qu'escompté, dès lors que la décision de la Cour ne paraît pas permettre de remettre en cause, dans l'absolu, la limitation du périmètre de l'intégration aux seules filiales françaises.

En effet, la Cour ne semble pas souhaiter porter atteinte au principe de territorialité retenu par chacun des États membres. D'autre part, elle considère qu'autoriser la déductibilité des pertes des filiales étrangères qui peuvent les utiliser au regard des règles fiscales appli-

1. (en ce sens, Melchior Wathelet FR 59/05).

cables dans l'État d'établissement autoriserait une double déductibilité des pertes.

Dans ce contexte, la question se pose toutefois de savoir si les établissements français concernés ne devraient pas se préparer à d'éventuelles réclamations susceptibles d'être déposées avant le 31 décembre 2005, voire ultérieurement pour préserver leurs droits.

Sont au premier chef concernées, les sociétés intégrantes françaises détenant des participations directes et indirectes à 95 % au moins dans des sociétés d'autres États membres, qui auraient été intégrables si elles avaient été résidentes de France, qui ont dégagé des pertes non imputables localement en 2003 ou 2004 et pour lesquelles une réclamation contentieuse nous semble devoir être déposée avant le 31 décembre 2005 c'est-à-dire dans les délais de droit commun.

Pour ces sociétés, une réclamation fondée sur l'article L. 190 du LPF pourrait bien entendu être introduite postérieurement au 31 décembre sur les années 2002 à 2005 dans la mesure où la décision de la CJCE du 13 décembre 2005 constitue un événement, au sens de cet article, bien que ne portant pas sur des dispositions françaises stricto sensu.

Cet argumentaire paraît susceptible de prospérer avec des chances raisonnables de succès tant au regard de la nécessité d'une efficacité accrue de la jurisprudence de la CJCE que sur le fondement des arguments développés par l'avocat général Antonio Tizzano dans l'affaire Meilicke (C-292/04).

Sont également concernées, les sociétés françaises détenant des participations dans des sociétés dans d'autres États membres qui ont ou vont dégager des pertes qui pourraient, à l'avenir, ne pas pouvoir être utilisées dans leur État d'établissement de la filiale.

Bien évidemment cela suppose que la filiale européenne remplisse les conditions objectives pour être membre d'une intégration fiscale en France c'est-à-dire

détenue à plus de 95 %, ouvrir et clore ses exercices sociaux d'une durée de douze mois aux mêmes dates etc.

À défaut d'une option qui dénuée de fondement légal serait inopposable à l'administration fiscale, ces sociétés doivent-elles produire une mention expresse exprimant la volonté de se prévaloir de la jurisprudence Marks & Spencer si la filiale étrangère venait à perdre dans son État d'implantation le droit d'utiliser les pertes préalablement dégagées ?

Compte tenu de la jurisprudence Metallgesellschaft et Hoechst (CJCE 8 mars 2001, aff. 397/98 et 410/98), une telle mention expresse, qui peut venir en appui de la demande ainsi engagée, ne nous paraît toutefois pas indispensable au succès de celle-ci.

L'on rappellera, en effet, qu'aux termes de cet arrêt, la Cour a jugé que *"le droit communautaire s'oppose à ce qu'une juridiction nationale rejette ou réduise une demande introduite devant elle par une filiale résidente et sa société mère non-résidente, afin d'obtenir le remboursement ou le dédommagement de la perte financière qu'elles ont subie à la suite du paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés par la filiale, au seul motif qu'elles n'ont pas demandé à l'administration fiscale à bénéficier du régime d'imposition qui aurait fait échapper la filiale à l'obligation de paiement anticipé et n'ont donc pas utilisé les voies de droit à leur disposition pour contester les décisions de rejet de l'administration fiscale, en invoquant la primauté et l'effet direct des dispositions juridiques communautaires, alors que la législation nationale refusait en tout état de cause le bénéfice de ce régime d'imposition aux filiales résidentes et à leurs non-résidentes"*.

En tout état de cause, l'arrêt Marks & Spencer devrait faciliter la remontée de pertes de filiales sans recourir à des abandons de créances ou autres modalités de restauration de la situation nette dont la normalité est toujours susceptible d'être discuté par l'administration fiscale. ■