



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de l'Université Toulouse 1 Capitole.

*COORDINATION DE L'EXERCICE DE LA SOUVERAINETÉ FISCALE DES ÉTATS MEMBRES
PAR LE DROIT D'ÉTABLISSEMENT*

GÉRARD JAZOTTES

Référence de publication : Jazottes, Gérard (2006). « Coordination de l'exercice de la souveraineté fiscale des États membres par le droit d'établissement ». *Note sous arrêt*. Revue trimestrielle de droit commercial (RTD com.) (2). p. 513-515.

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

COORDINATION DE L'EXERCICE DE LA SOUVERAINETÉ FISCALE DES ÉTATS MEMBRES PAR LE DROIT D'ÉTABLISSEMENT

CJCE, 13 déc. 2005, Marks & Spencer, aff. C-446-03

Les difficultés financières du groupe Marks & Spencer et la restructuration qui avait suivi ont, en 2001, occupé l'actualité française en raison de leurs conséquences sociales. Les conséquences fiscales au Royaume-Uni des pertes motivant cette restructuration allaient conduire à soumettre au contrôle de la Cour, sur le fondement de la liberté d'établissement, la réglementation nationale instaurant un régime des pertes au sein d'un groupe de société et ce, pour la deuxième fois (CJCE, 16 juill. 1998, *Imperial Chemical Industrie*, aff. C-264-96, Rec. CJCE p. I-4695 ; RTD com. 1998, p. 981 et nos obs. ; D. 1998, IR p. 206).

En vertu de ces dispositions, la société mère Marks & Spencer, constituée et immatriculée en Angleterre et au Pays de Galles, n'avait pas pu obtenir un dégrèvement fiscal de groupe pour les pertes subies par ses filiales établies en Belgique, en Allemagne et en France, au motif que le dégrèvement dit « *de groupe* » prévu par la législation nationale ne pouvait être accordé que pour des pertes enregistrées au Royaume-Uni. La société contesta ce refus, contestation à l'origine des questions préjudicielles posées à la Cour qui n'a pas manqué de rappeler que « *si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, ces derniers doivent exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire* ». L'autonomie fiscale de chaque Etat membre connaît donc des limites qui, en l'espèce, le contraignent à prendre en considération le sort des pertes dans l'Etat membre de résidence de la filiale.

L'existence d'une restriction à la liberté d'établissement est facilement établie par la Cour, conformément à sa jurisprudence (arrêt *ICI* préc.). Le dégrèvement de groupe pour pertes constituant un avantage fiscal, la perte de cet avantage lorsque les pertes sont subies par des filiales établies et exerçant leurs activités économiques dans un autre Etat membre est de nature à entraver l'exercice par la société mère « *de sa liberté d'établissement, en la dissuadant de créer des filiales dans d'autres Etats membres* » (pt 33). En revanche, la justification de cette réglementation soulevait plus de difficultés. Tout d'abord, la restriction résultant de « *la différence de traitement fiscal entre des pertes subies par une filiale résidente et des pertes subies par une filiale non résidente* » (pt 34), le recours aux raisons impérieuses d'intérêt général pouvait être discuté, la mesure n'étant pas indistinctement applicable. Cette question avait été soulevée par l'avocat général dans ses conclusions qui, mettant en avant les divergences jurisprudentielles (selon que la réglementation litigieuse est ou n'est pas de nature fiscale) souhaitait qu'il soit mis fin à ces incertitudes (conclusions de l'avocat général MM Poiares Maduro, pt 33). L'incertitude subsiste puisque la Cour se contente de rappeler que la réglementation litigieuse peut être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général. Ensuite, dans l'examen des justifications avancées, il convenait de distinguer entre, d'une part, les conséquences du principe fiscal de territorialité et, d'autre part, ce qu'exige la protection d'objectifs légitimes relevant de raisons impérieuses d'intérêt général.

En effet, le principe fiscal de territorialité, déjà reconnu par la Cour (V. RTD com. 2005, p. 434), peut avoir pour conséquence une différence de traitement entre contribuables résidents et contribuables non-résidents, ce qui exclut la qualification de discrimination ostensible ou déguisée (CJCE, 15 mai 1997, aff. C-250-95, *Futura Participations et Singer*, Rec. I-2471, pt 22 ; D. 1997, IR p. 142; RTD com. 1997, p. 701, obs. R. Blancher ; *ibid.* 1998, p. 723, obs. G. Jazottes). Ainsi, pour la Cour, agit conformément à ce principe l'Etat membre d'établissement de la société mère qui impose les sociétés résidentes sur leurs bénéfices mondiaux et les sociétés non résidentes exclusivement sur les bénéfices résultant de leur activité dans ce même Etat. Cependant, après avoir illustré ce principe en se référant à la réglementation en cause, la Cour en précise la portée : la circonstance que cet Etat « *n'impose pas les bénéfices des filiales non résidentes d'une société mère établie sur son territoire ne justifie pas, en soi, une limitation du dégrèvement de groupe aux*

pertes subies par les sociétés résidentes ». Le fondement de cette précision n'est pas donnée dans l'arrêt mais apparaît dans les conclusions de l'avocat général. L'assujettissement des sociétés résidentes, qui peuvent être des sociétés mères, à l'impôt sur les sociétés sur leurs bénéfices mondiaux, l'existence d'un régime de groupe et le fait que la demande de dégrèvement soit formulée par une société mère résidente témoignent de ce que l'Etat peut exercer sa souveraineté fiscale dans une telle situation. L'exclusion du dégrèvement ne résulte donc pas du principe de territorialité.

Cependant, cette différence de traitement peut être justifiée par la volonté d'écarter certaines conséquences contestables d'une application sans condition de l'avantage fiscal en cause, volonté qui donne naissance à autant d'objectifs légitimes relevant de raisons impérieuses d'intérêt général. Se fondant sur les conséquences d'une telle application et reprenant les justifications avancées par certains Etats membres, la Cour admet qu'il est légitime de préserver une « *répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres* » (pt 46), d'écarter le « *risque de double emploi des pertes* » (pt 47) et « *le risque d'évasion fiscale* » (pt 49), l'avocat général ayant évoqué un « *trafic des pertes* » (concl., pt 78). En ce qui concerne le premier de ces objectifs, il convient de préciser qu'il ne s'agit pas d'éviter une réduction des recettes fiscales (objectif de nature économique) mais une modification de l'assiette d'imposition par la seule volonté de sociétés qui pourraient choisir d'imputer leurs pertes dans l'Etat membre d'établissement ou dans un autre Etat membre. Il est à noter que l'arrêt ne se réfère pas à la cohérence du régime fiscal alors que l'avocat général, retenant une conception souple de cet objectif, l'invoquait dans son raisonnement. Cette absence traduit la volonté de la Cour de maintenir une conception étroite de cet objectif.

Celle-ci poursuit son analyse en reconnaissant que l'exclusion du dégrèvement pour des pertes subies par des filiales non résidentes est propre à garantir la réalisation de ces objectifs pour s'interroger, enfin, sur le caractère proportionné de cette mesure. Or, la mesure litigieuse va, en raison de la généralité de l'exclusion, au-delà de ce qui est nécessaire. En effet, la protection contre les risques précédemment identifiés n'est nécessaire que dans l'hypothèse où les pertes de la filiale non résidente peuvent être prises en compte dans son Etat de résidence. Dans l'hypothèse inverse, le risque d'un « *trafic des pertes* » disparaît, emportant avec lui la nécessité d'une protection. En

conséquence, pour être justifiée par les raisons impérieuses d'intérêt général admises par la Cour, la réglementation litigieuse doit se préoccuper du sort des pertes dans l'Etat de résidence de la filiale. C'est pourquoi, pour la Cour, le dégrèvement ne doit pas être refusé à la société mère résidente lorsque, d'une part, *« la filiale non résidente a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes qui existent dans son Etat de résidence au titre de l'exercice fiscal concerné par la demande de dégrèvement ainsi que des exercices fiscaux antérieurs »* et, d'autre part, lorsqu'il *« n'existe pas de possibilité pour que les pertes de la filiale étrangère puissent être prises en compte dans son Etat 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 »* (pt 55).

Deux enseignements peuvent être tirés de cet arrêt. D'une part, la souveraineté fiscale des Etats membres ne les autorise pas à légiférer sur des situations transnationales sans prêter attention aux systèmes fiscaux des autres Etats membres. D'autre part, le respect de la liberté d'établissement et du principe de proportionnalité conduit à instaurer une coordination minimale et de fait des systèmes fiscaux nationaux.