Image not found or type unknown

DEDUCTIBILITE DEFICIT FILIALE DANS L'UE (oui) : CJUE, 12 juin 2018

Actualité législative publié le **04/07/2018**, vu **4220 fois**, Auteur : Johanna Doukari

CJUE, 12 juin 2018, Bevola et Jens W. contre Skatteministeriet, C-650/16. Peut-on déduire le déficit d'une succursale dans un Etat membre de l'UE différent que celui de la société mère ?

La conséquence du principe de territorialité de l'IS (209, CGI) sur une société mère résidente fiscale française et les entités à l'étranger qui lui sont rattachées :

« les résultats (bénéficiaires ou déficitaires) réalisés par une société française dans des entreprises exploitées à l'étranger, comme une succursale par exemple, ne sont pas soumis à l'IS français. » (**Bastien Ligneux, rapporteur-auditeur au Conseil d'Etat**).
Donc, les bénéfices de succursales - ou de filiales - à l'étranger ne sont [sauf cas particulier (régime d'intégration fiscale, PME) voir plus bas] ne sont pas imposés en France. Le déficit de ces structures, le cas échéant, ne peut pas faire l'objet d'une déduction pour le calcul de la base imposable de l'IS. (ex : CAA Versailles, 21 dec 2004, 02VE03541).

Cependant, ce principe de territorialité peut porter atteinte à la liberté d'établissement (dû à une différence de traitement) -

Par l'arrêt CJCE, grande chambre, **13 dec 2005 Marks&Spencer, C-446/03**, la cour en 2005 condamnait la legislation du Royaume-Uni, dans un renvoi préjudiciel, pour faire admettre que le résultat déficitaire d'une filiale dans un autre Etat puisse être déduit, à condition qu'elle ait épuisé la possibilité de déduction dans l'Etat d'implantation de la filiale. (**note 1, Arrêt**)

L'arrêt **CJUE, grande chambre, 12 juin 2018 Bevola contre Skatteministeriet** traite de la déductibilité du résultat déficitaire d'une succursale implantée dans un autre Etat que celui de la société mère, sous le regard de la liberté d'établissement protégée par l'article 49 TFUE. (**note 2, art. 49 TFUE**)

Différence succursale/filiale :
La succursale n'a pas de personnalité juridique ;
la filiale a une personnalité juridique, y compris d'un point de vue fiscal. (note 3)

La filiale étant plus indépendante vis-à-vis de la société mère qu'une succursale, il est logique que la CJUE applique la jurisprudence Marks&Spencer au cas d'une **filiale**, ne provoquant donc pas de différence dans le régime fiscal entre la filiale et la succursale :

Saisie d'une question préjudicielle au Danemark, la CJUE considère que l'article 49 TFUE s'oppose à la législation nationale qui exclut la possibilité de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies par un établissement stable situé dans un autre Etat membre, alors que, d'une part, cette société a épuisé toutes les possibilités de déduction des pertes de cet établissement prévues dans cet Etat, même si elle n'a pas souscrit au régime d'intégration fiscale internationale prévu par le droit national (**223 A, CGI, en France**). Voici la réponse de la CJ:
« L'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il 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, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier. »

La cour étend à tous les établissements stables la jurisprudence Marks & Spencer.

La solution encourage les sociétés mères à créer des entités qui lui seront car elles pourront procéder, à terme, à la dédudctibilité des pertes.
Ce schéma ne semble toutefois possible qu'au sein de l'UE. Malgré le fait d'implanter une entité rattachée dans un Etats-tiers à l'UE, on ne peut se prévaloir de la liberté d'établissement prévue par le TFUE.

Symétriquement, une succursale (ou bien une filiale) implantée en France en étant rattachée à une société mère à l'étranger obéit aux prescription fiscales suivantes, sous réserve des conventions fiscales :
_ Le bénéfice de la succursale est passible de l'IS fr [revenu de source française [164 B I. d), CGI]
_ Le déficit n'est pas déductible dans l'Etat de résidence fiscale de la société mère
SAUF cas particulier : si toutes les voies de déduction des pertes de la succursale ont été épuisés (report en avant, report en arrière), en vertu du droit de l'Union

Au risque de voir se démultiplier le recours à ce moyen devant les prétoires, et/ou la *constitution artificielle de déficit* par les sociétés dans plusieurs Etats membres, le juge administratif analysera *sans doute* strictement le critère de l'épuisement des possibilités de déduction dans l'Etat d'implantation.

- L'établissement stable implanté ne perçoit aucune recette

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

- Le report en avant n'est pas possible
  au regard de la loi fiscale de l'Etat d'implantation
  En France, ce critère est de : 1 million € / an majoré de 50% de la fraction du déficit supérieur à ce plafond - sans limitation de temps
  (critère difficile à remplir)

- Le report en arrière n'est pas possible
  au regard de la loi fiscale de l'Etat d'implantation
  En France, ce critère est de : 1 million € pour l'exercice précédent

- Il n'y a pas d'autre établissement stable dans l'Etat d'implantation qui permette la déduction de ces pertes

Vraissemblablement, il ne s'agirait que d'entreprises en difficultés subissant une procédure collective (sauf loi fiscale d'un Etat membre différente quant au report en avant) qui pourra bénéficier de la jurisprudence Marks&Spencer, et Bevola.

Enfin, cette jurisprudence de la CJUE prime sur la législation nationale.

La fiscalité est un domaine relevant très largement de la compétence nationale, l'Union Européenne étant incompétente, il est assez étonnant de noter ce type de jurisprudence où les normes de l'Union (TFUE) mettent en cause la loi fiscale.
D'un point de vue plus critique, il s'agit d'une baisse de la souveraineté fiscale des Etats membres.
CJCE, Marks&Spencer précité « selon une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire (voir, notamment, arrêt du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727, point 37 »

L'exception des PME -

Enfin, l'**article 209 C du code général des impôts (CGI)** autorise les PME situées en France à imputer sur leurs résultats imposables les déficits subis par leurs succursales ou filiales implantées à l'étranger. = Inapplicabilité de la jurisprudence Marks & Spencer, et de Bevola.
Ces déficits sont rapportés aux résultats imposables en France au fur et à mesure des bénéfices réalisés par les succursales ou filiales concernées ou, au plus tard, à l'issue du cinquième exercice suivant celui de leur déduction. (note 4)

Le régime d'intégration fiscale -

Ce statut permet de cumuler le résultat fiscal des sociétés membre d'un groupe.
Une société mère peut se constituer seule redevable de l'IS pour tout le

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

groupe constitué.

Le résultat comptable de l'ensemble du groupe est égal à la somme de :
_ Résultat des sociétés du groupe, y compris la société mère du groupe
_ Rectification positive et négative faite par la société mère du groupe

Régime prévu par 223 à 223 U, CGI

Modalité de création :
_ Sur **option** de la société mère, pour 5 ans renouvelable
_ La société mère est soumise à l'IS, n'est pas détenue à 95% par une société passible de l'IS
_ La société mère décide arbitrairement du périmètre d'intégration du groupe
_ La filiale doit être détenue à au moins 95%, par un membre du groupe, sur un exercice, en continu
_ La filiale donne son accord exprès

---

[1] « la Cour dit pour droit : Les articles 43 CE et 48 CE ne s'opposent pas, en l'état actuel du droit communautaire, à 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. Cependant, il est contraire aux articles 43 CE et 48 CE d'exclure une telle possibilité pour la société mère résidente dans une situation où, d'une part, 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** et où, d'autre part, il n'existe pas de possibilités pour que ces pertes puissent être prises en compte 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.** »

[2] Article 49 du TFUE (anc. 43 TCE) "Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de **succursales** ou de **filiales**, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et **leur exercice**, ainsi que la constitution et la **gestion** d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux."

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

CJCE, Marks&Spencer précité « Même si, selon leur libellé, les dispositions relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre d'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation (CJCE, 16 juillet 1998, arrêt ICI, C-264/96, point 21). »

[3] Définition succursale : **La "succursale" est un établissement stable qui ne bénéficie pas de la personnalité juridique, mais qui dispose d'une certaine autonomie de gestion et de direction par rapport à une entreprise principale à laquelle elle est rattachée.**
Défintion filiale : Une société filiale est une entreprise dont 50% du capital a été formé par des apports réalisés par une autre société dite société mère qui en assure généralement la direction, l'administration et le contrôle par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs personnes, administrateurs ou gérants qu'elle a désignés. **Définitions de Serge Braudo, conseiller honoraire à la CA Versailles**

[4] PME - 209 C, CGI **Lien vers le BOFIP**
(Effectif de moins de 2 000 salariés)

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés