

# L'appréhension de la notion communautaire de perte définitive d'une filiale étrangère par le Tribunal administratif de Montreuil : le retour de la « désolation et du chaos » ?

Si les Etats-Unis ont récemment modifié leur conception du principe de mondialité pour le faire évoluer vers un principe de territorialité, il ne semble pas envisagé de réformer la conception française de la territorialité, principe structurant de notre fiscalité.

Le principe de territorialité à la française est stricte : sont passibles de l'impôt sur les sociétés seuls les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en France et ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions<sup>1</sup>.

Appliqué à un groupe de sociétés, il résulte de cette conception qu'une société mère française ne sera pas imposée sur les profits réalisés par un établissement non résident et, symétriquement, qu'elle ne pourra pas déduire les déficits réalisés par cet établissement étranger.

Dès lors, il apparaîtrait comme une atténuation au principe de territorialité que d'accorder à la société mère française la possibilité de déduire les pertes réalisées par une entité étrangère dans laquelle elle détient des participations, et notamment une de ses filiales.

A priori, il n'est pas surprenant de constater que le Conseil d'Etat refuse qu'une société française, tête d'un groupe fiscalement intégré,

soit autorisée à déduire les pertes de sa filiale étrangère.

Dès lors, une solution d'une juridiction française en sens inverse apparaîtrait comme un rebondissement aux airs de revirement.

Pourtant, c'est bien ce que vient de décider le Tribunal administratif de Montreuil, dans un jugement en date du 17 janvier 2019<sup>2</sup>, à propos du Groupe Lucien Barrière. A cette occasion, les juges ont autorisé une filiale française du groupe casinotier à déduire les pertes, mais uniquement les pertes définitives, de sa filiale étrangère.

Si cette décision est éclairante à de nombreux égards, notamment sur l'invocation du critère de capacité distributive de la société française, c'est plus particulièrement la notion de perte définitive qui nous occupera ici.

La question de la délimitation de cette notion en droit interne apparaît en effet comme revêtant une importance particulière. En l'état actuel de la jurisprudence, c'est seulement la perte définitive de la filiale étrangère qui est déductible du résultat de sa société mère française. Comprendre les limites de cette notion nous permettra alors de mieux apprécier la portée de ce jugement.

Par ailleurs, le concept de perte définitive d'un établissement étranger, présent depuis 2005 dans la jurisprudence communautaire suite à une affaire impliquant les magasins britanniques Marks & Spencer, rencontre des résistances parfois vigoureuses. Pour exemple, Juliane Kokott, Avocat général à la Cour de justice de l'Union européenne (« CJUE »), a souvent exprimé son désaccord avec cette exception. En introduction de ses conclusions dans une affaire ayant trait à cette problématique<sup>3</sup>, elle indiquait même que si « *le nom Marks & Spencer évoque en réalité une chaîne de magasins (...), dans la jurisprudence et la doctrine des Etats membres, en revanche, il semble que le nom Marks & Spencer soit aussi un synonyme de chaos et de désolation* ».

1 Code général des impôts (« CGI »), art. 209, I

2 TA Montreuil, Ire ch., 17 janv. 2019, n° 1707036, Gpe Lucien Barrière : JurisData n° 2019-006567 ; RJF 4/2019, n° 402, concl. C. Noël, C 402.

3 CJUE, 4e ch., 21 févr. 2013, aff. C-123/11, A Oy : Dr. fisc. 2013, n° 17, act. 243 ; Europe 2013,

comm. 172, obs. A.-L. Mosbrucker ; RJF 5/2013, n° 568. – V. E. Raingeard de la Blétière, Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2013 : Dr. fisc. 2014, n° 10, étude 196.

Dès lors, il conviendra également d'apprécier si ces résistances se justifient en pratique au regard des cas qui permettent de qualifier une perte définitive au sens de la définition retenue par le Tribunal administratif de Montreuil.

Ce jugement apparaît ainsi comme la dernière avancée de la construction d'un régime dédié aux pertes transfrontalières qui a commencé au début des années 2000, en France d'abord, avec l'existence de mécanismes incitatifs qui ne tenaient pas compte de la notion de perte définitive (1). C'est en fait le juge communautaire qui se penchera en premier sur cette notion dans le cadre de décisions relatives aux régimes de « *group relief* » (2). L'exception liée aux pertes définitives qui sera dégagée sur la base de ces mécanismes ne sera pourtant pas étendue aux groupes fiscaux intégrés (3) mais sera invoquée de nouveau dans une décision relative aux établissements stables (4). En droit interne, c'est le jugement du 17 janvier 2019, Groupe Lucien Barrière, qui apporte des précisions sur l'appréhension par le droit français du concept de perte définitive (5).

## **1. L'existence de mécanismes incitatifs indifférents à l'irrévocabilité des pertes**

Afin de favoriser l'implantation à l'étranger des sociétés françaises, le législateur a introduit dans le passé différents dispositifs temporaires qui permettaient de prendre en considération les pertes des établissements étrangers.

Par exemple, le régime du bénéfice consolidé (qui incluait dans son champ d'application les filiales détenues à plus de 50 %, contrairement au régime du bénéfice mondial qui ne retenait que les exploitations directes), supprimé en 2011, autorisait la prise en compte de la perte réalisée par une filiale étrangère dans le résultat de la société française.

Dans le même sens, entre 2009 et 2013, les PME avaient la possibilité de prendre en compte temporairement certains déficits étrangers sous réserve de les rapporter à leur résultat d'ensemble au plus tard au titre du cinquième exercice suivant celui de leur déduction.

Ces mécanismes ont indéniablement trait à la possibilité de bénéficier pour une société française des pertes étrangères de leurs établissements. Néanmoins, ils présentaient deux différences majeures avec notre

problématique : ils prenaient également en considération les bénéficiaires de l'entité non résidente et ils ne visaient pas directement la notion de perte définitive.

L'introduction de la notion de perte définitive est en réalité le fait de l'intervention de la Cour de justice des Communautés européennes (« CJCE »).

## **2 – Introduction d'une exception en faveur des pertes définitives par la Cour de justice dans le cadre du régime de transfert des pertes**

En 2005, il est demandé à la Cour de justice de se prononcer sur la possibilité d'imputer les pertes d'une entité étrangère dans le cadre du mécanisme de « *group relief* » britannique. Il est important de souligner dès à présent que ce régime se distingue du mécanisme d'intégration fiscale de l'article 223 A du CGI. Il s'agit en effet de pouvoir transférer, sur demande, des pertes dans un même groupe constitué d'entités résidentes fiscales britanniques.

Dans son arrêt, la CJCE reprend son raisonnement classique : confrontation de la situation à la liberté d'établissement (article 49 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne), justification de l'éventuelle restriction et proportionnalité de cette restriction.

La Grande chambre considère la différence de traitement entre des pertes réalisées par une filiale résidente avec celles réalisées par une filiale non résidente comme constituant une restriction à la liberté d'établissement. Néanmoins, cette restriction se justifie par la nécessité de préserver le pouvoir d'imposition des Etats membres, le risque de double emploi des pertes et la nécessité de prévenir le risque d'évasion fiscale.

Si l'on s'arrêtait à cette étape du raisonnement, rien ne permettrait à la société mère d'imputer les pertes de sa filiale étrangère.

C'est justement à cet instant qu'intervient, au point 55 de l'arrêt, la notion de perte définitive.

La Cour indique en effet que si la liberté d'établissement ne s'oppose pas à la législation du Royaume-Uni, l'exigence de proportionnalité commande l'Etat de résidence de la société mère d'autoriser la prise en compte des pertes définitives non imputables de la

filiale non résidente. Par conséquent, dans le cas des pertes définitives, les trois objectifs précités ne justifient plus une telle restriction, qui devient dès lors disproportionnée.

Pour définir ce qu'est une perte définitive, terme qui n'est d'ailleurs pas employé dans l'arrêt, la Grande chambre indique que les pertes visées par l'exception sont caractérisées lorsque :

« - 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, le cas échéant au moyen d'un transfert de ces pertes à un tiers ou de l'imputation desdites pertes sur des bénéfices réalisés par la filiale au cours d'exercices antérieurs, et  
- 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. »

Cette solution a été confirmée trois ans plus tard dans l'arrêt *Lidl Belgium*<sup>4</sup> de la Cour de justice. Dans cet arrêt, la Cour renvoie expressément au point 55 de l'arrêt *Marks & Spencer* tout en synthétisant la définition.

Cette première définition des pertes définitives de la Cour de justice est marquée par une relative souplesse. Elle s'articule autour de deux éléments :

- Un élément temporel : la perte ne peut pas être utilisée à l'occasion de l'exercice fiscal concerné, d'un exercice antérieur ou futur ;
- Un élément personnel : la perte ne doit pas pouvoir être utilisée par la société déficitaire ou par un tiers.

Souplesse n'est pas toujours synonyme de sécurité juridique et plusieurs interrogations demeurent. Notamment, se pose la question de l'origine de la perte. Une perte rendue définitive

par la législation fiscale d'un Etat membre est-elle incluse dans cette définition ?

Sur ce point, la réponse est donnée dix années après l'arrêt *Marks & Spencer* par la Grande chambre de la Cour dans son arrêt *Commission européenne c/ Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord* du 22 janvier 2015<sup>5</sup>. Toujours à propos du mécanisme de « *group relief* », la Cour effectue de nouveau un renvoi au point 55 de l'arrêt *Marks & Spencer* tout en précisant que :

- Le caractère définitif d'une perte ne peut pas résulter du fait que l'Etat membre où est situé l'établissement stable exclut toute possibilité de report des pertes ; et
- Le caractère définitif des pertes subies par une filiale non résidente ne peut être constaté que si celle-ci ne perçoit plus de recettes dans l'Etat membre de sa résidence. Dans le cas contraire, il existerait toujours une possibilité que les pertes subies puissent encore être compensées par des bénéfices futurs. Ce point avait été abordé par l'arrêt *A Oy* de 2013, mais d'une manière moins claire.

Ces précisions ne sont pas anodines puisqu'en pratique les cas semblent limités dans la mesure où pratiquement la seule disparition, telle la liquidation de l'entité non résidente, semble permettre de satisfaire l'ensemble des critères.

En combinant ces arrêts, il en ressort qu'une perte est définitive si :

1. La perte résulte du fait que la filiale a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes subies dans l'Etat membre où elle est située au titre de l'exercice fiscal concerné ainsi que des exercices fiscaux antérieurs (point 55 de *Marks & Spencer* et point 47 de l'arrêt *Lidl Belgium*) ;
2. Il n'existe pas de possibilité pour que les pertes de ladite filiale puissent être prises en compte dans ledit Etat au titre d'exercices futurs (point 55 de *Marks & Spencer* et point 47 de l'arrêt *Lidl Belgium*) ;
3. La perte ne résulte pas de la législation d'un Etat membre (point 33 de l'arrêt *Commission*

4 CJCE, 15 mai. 2008, aff. 414/06 : RJF 8-9/08, n°1030)

5 CJUE, gr. ch., 3 févr. 2015, aff. C-172/13, Comm. c/ Royaume-Uni : JurisData n° 2015-005542 ; Dr. sociétés 2015, comm. 143 ; Dr. fisc. 2015, n° 15,

comm. 263, note J. Ardouin et F. Sicard ;: RJF 4/2015, n° 373. – V. L. Bernardeau et O. Peiffert, Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (janv./mars 2015) : Dr. fisc. 2015, n° 17, étude 278.

européenne c/ Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord) ; et

4. L'entité ne reçoit plus de recettes dans l'Etat membre de sa résidence, même minimales (point 33 de l'arrêt Commission européenne c/ Royaume-Uni et point 49 de l'arrêt A Oy).

Cette définition des pertes définitives semble par ailleurs relativement constante dans la mesure où les décisions postérieures à Marks & Spencer renvoient expressément à la définition donnée dans cet arrêt et ne font qu'ajouter à la définition.

Cette stabilité ne doit pas faire oublier que la définition est issue de décisions rendues principalement sur le fondement du système de « *group relief* » et non d'un système d'intégration fiscale.

Se posait alors la question de savoir si ce principe dégagé pouvait s'appliquer aux groupes fiscaux intégrés.

### **3 – Refus du maintien de l'exception des pertes définitives pour les groupes intégrés**

Une autre décision de la CJUE, X Holding BV<sup>6</sup> de 2010, est venue répondre à cette question en restreignant les espoirs des groupes intégrés de voir l'exception étendue à leur situation.

Dans cet arrêt, la Cour se penche sur le cas des pertes transfrontalières dans le cadre d'un groupe fiscalement intégré. La Grande chambre indique que le fait qu'une société mère ne puisse constituer un groupe fiscal avec une filiale non résidente ne s'oppose pas à la liberté d'établissement. La limitation territoriale des groupes intégrés était donc confirmée par cette décision. En l'espèce, c'est la préservation du pouvoir d'imposition entre les Etats membres qui est avancée, puisque dans le cas contraire, la

société mère pourrait choisir le régime fiscal applicable aux pertes de sa filiale non résidente.

Il est important de noter que la Cour ne formule aucune réserve quant à l'imputation des pertes définitives des filiales non résidentes, comme cela avait été le cas dans la jurisprudence Marks & Spencer.

Ces deux décisions, en apparence contradictoires, laissent la possibilité aux juges français de choisir un camp. C'est ce que le Conseil d'Etat a effectué le 15 mars 2015<sup>7</sup> à propos de l'affaire des restaurants Agapes.

Dans un premier temps, la position de la Cour d'appel de Versailles<sup>8</sup> a laissé penser qu'une extension de l'exception des pertes définitives aux groupes intégrés français était possible

Les juges de la Cour d'appel indiquaient en effet qu'une déduction était envisageable si la perte était définitive. Pour délimiter le champ des pertes définitives, les juges se montrent plus restrictifs en apparence que la Cour de justice puisqu'une perte est considérée comme définitive seulement « *lorsque l'impossibilité d'imputer les pertes ne résulte pas de l'application de la législation fiscale de l'Etat membre de résidence de la filiale et, notamment, en cas de liquidation de la filiale.* » (considérant 9).

Si la Cour d'appel de Versailles avait été sensible à l'exception des pertes définitives, le Conseil d'Etat s'est montré plus sévère.

Le Commissaire au gouvernement Emilie Bokdam-Tognetti avait montré que les arrêts Marks & Spencer et X Holding BV n'étaient pas contradictoires mais relevaient d'une logique différente. Une distinction est ainsi d'abord opérée entre le système du « *group relief* », qui autorise les transferts internes des pertes, (inconnu en droit interne français) et celui de l'intégration fiscale.

6 CJUE, 2e ch., 25 févr. 2010, aff. C-337/08, X Holding BV : Rec. CJCE, I, p. 1215, concl. J. Kokott ; Dr. fisc. 2010, n° 10, act. 68 ; RJF 5/2010, n° 552, chron. M. Whatelet, p. 377. – V. L. Bernardeau, Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (janv./juin 2010) : Dr. fisc. 2010, n° 41, étude 520, spéc. n° 63 à 72. – E. Raingeard de la Blétière, Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2010 : Dr. fisc. 2011, n° 9, étude 234.

7 CE, 9e et 10e ss-sect., 15 avr. 2015, n° 368135, Sté Agapes : JurisData n° 2015-014922 ; Dr. fisc. 2015,

n° 24, comm. 407, concl. É. Bokdam-Tognetti, note L. Leclercq et P. Trédaniel ; RJF 7/2015, n° 660. – L. Bernardeau, Récupération des pertes de filiales étrangères. Un effet Papillon dans l'ombre de Marks & Spencer ou l'obscurité clarté (de la Cour de justice) devant le Conseil d'Etat ? : Dr. fisc. 2015, n° 19-20, act. 285 .

<sup>8</sup> CAA Versailles, 3e ch., 26 févr. 2013, n° 10VE04169, Sté Agapes : Dr. fisc. 2013, n° 21, comm. 295, concl. F. Locatelli, note L. Leclercq et P. Trédaniel ; RJF 6/2013, n° 677.

Ensuite, sont pointées les différentes incohérences qui résulteraient d'une extension de la jurisprudence Marks & Spencer à un groupe d'intégration fiscale français :

- L'imputation des pertes des filiales étrangères autoriserait indirectement l'entrée de la filiale liquidée dans le groupe fiscalement intégré ;
- Le régime d'intégration fiscale serait dénaturé pour être transformé en simple mécanisme d'imputation des pertes passées ;
- Une asymétrie émergerait entre l'imputation de pertes en France et l'absence de taxation de bénéfices en France ; et
- L'imputation des pertes serait appréciée comme un avantage dissociable du régime de l'intégration fiscale.

Le Conseil d'Etat a suivi les conclusions du Commissaire au gouvernement et n'a pas repris l'exception des pertes définitives proposée par la Cour d'appel de Versailles.

L'alignement du Conseil d'Etat avec la position restrictive de la Cour de justice laissait penser que l'exception des pertes définitives n'étaient pas finalement transposable au régime d'intégration fiscale français.

Pourtant, deux arrêts de la CJUE relatifs à notre problématique vont innover dans le raisonnement classiquement invoqué par la Cour.

#### **4. Le retour de la notion de perte définitive dans la jurisprudence de la CJUE**

Si le Groupe Lucien Barrière ne s'est pas prévalu de ces deux nouvelles décisions de la CJUE, ce que le Commissaire au gouvernement Cyril Noël juge par ailleurs « curieux », ce dernier n'en a pas pour autant fait abstraction.

C'est d'abord la confrontation de notre problématique de déduction des pertes définitives avec la situation des établissements stables étrangers qui a donné lieu à un arrêt A/S Bevola de 2018<sup>9</sup>.

La société Bévola avait son siège au Danemark et une succursale en Finlande. Cette dernière a été fermée en 2009 et les pertes subies s'élevaient à environ 375 000 euros (2,8 millions de couronnes danoises). Le Danemark a refusé que la société Bévola déduise ces pertes. Les pertes étaient devenues définitives du fait de la disparition de la société mais également en raison du choix de la société Danoise de ne pas opter pour le régime d'intégration fiscale internationale existant au Danemark. Malgré ce dernier point, en s'inscrivant dans le fil de la jurisprudence Marks & Spencer, la Grande chambre juge que la liberté d'établissement s'oppose à ce qu'un Etat membre exclut la possibilité pour une société résidente de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies par un établissement stable situé dans un autre Etat membre, sous réserve que ces pertes soient devenues définitivement inutilisables dans l'autre Etat membre.

Pour le Commissaire au gouvernement Cyril Noël, cette décision renvoie au principe de « qui peut le plus que le moins » : la Cour applique le raisonnement qu'elle avait opéré pour les filiales, ayant une personnalité morale distincte, aux succursales non résidentes, sans personnalité morale autonome.

Cette décision renvoie de nouveau expressément au point 55 de l'arrêt Marks & Spencer (point 61 de l'arrêt) et au point 33 de l'arrêt Commission européenne c/ Royaume Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (point 63 également de l'arrêt), ce qui confirme le caractère constant de la définition communautaire des pertes européennes.

Néanmoins, cet arrêt semble apporter une autre précision : la perte qui répondait à la qualification communautaire de perte définitive ne perd pas ce caractère du fait que la société mère aurait pu opter pour un régime lui permettant de l'imputer sur son résultat (mécanisme de l'intégration fiscale internationale en l'espèce).

---

9 CJUE, gr. ch., 12 juin 2018, aff. C-650/16, A/S Bevola et Jens W. Trock ApS : RJF 11/2018, n° 1186. – CJUE, 1ère ch., 4 juillet 2018, aff. C-28/17, NN A/S : CJUE, 1re ch., 4 juill. 2018, aff. C-28/17, NN A/S c/ Skatteministeriet : EU:C:2018:526 : Dr. fisc. 2018, n° 29, act. 341 ; Europe 2018,

comm. 316, note F. Péraldi-Leneuf ; RJF 10/2018, n° 1046. – V.L. Bernardeau et É. Thomas, Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (juill./sept. 2018) : Dr. fisc. 2018, n° 42-43, étude 421, spéc. n° 22.



Pour justifier ce point, la Cour se place sur le terrain de l'absence de risque de double déduction des pertes, qui n'existe plus du fait de la liquidation de la succursale.

L'autre apport de l'arrêt Bévola se retrouve dans l'innovation de l'argumentaire et l'invocation du critère de capacité contributive de la société, c'est-à-dire son résultat relativement à l'impôt qu'elle subit à fois dans son Etat et dans l'Etat de l'établissement stable selon l'analyse de Cyril Noël. La législation qui refuse la déduction des pertes dans l'Etat membre de la succursale constitue une atteinte à la préservation de la capacité contributive de la société.

Cette notion de capacité contributive a été ensuite étendue par la Cour, dans un arrêt NN A/S de juillet 2018<sup>10</sup>, à un groupe de société. Pour le Commissaire au gouvernement Cyril Noël, c'est cette extension du critère de capacité contributive aux groupes de sociétés qui invalide la décision du Conseil d'Etat, Agapes.

Si cette innovation peut paraître ne pas servir l'analyse de la notion de perte définitive, elle justifiera au contraire le retour de l'exception dans la jurisprudence interne.

## **5. Le retour de de la notion de perte définitive en droit interne avec le jugement du Tribunal administratif de Montreuil du 17 janvier 2019**

Avant le 17 janvier 2019, la situation est donc relativement brumeuse. Deux courants se distinguent : celui issu de la jurisprudence Marks & Spencer et celui issu de la jurisprudence X Holding BV.

C'est dans cet environnement que le Tribunal était amené à statuer sur le cas de la société de Participations Casinotières (SPC), filiale française du groupe fiscalement intégré Lucien Barrière.

Le 31 janvier 2012, la filiale belge de la SPC, la Société d'Animation Touristique de Dinant

(SATD), avait été liquidée. A cette date, elle disposait d'un déficit de 2 348 788 euros.

Ce montant était en principe définitivement perdu si la jurisprudence du Conseil d'Etat était rigoureusement suivie. Néanmoins, la SPC prend la décision de l'imputer sur son résultat propre.

A la suite d'une vérification de comptabilité sur la période du 1<sup>er</sup> novembre 2010 au 31 octobre 2012, l'administration remet en cause cette imputation et procède aux rehaussements correspondants d'impôt sur les sociétés, de contribution sociale et de contribution exceptionnelle sur l'exercice 2012.

En réponse, le Groupe Lucien Barrière demande la décharge de ces impositions supplémentaires.

Au regard de ces éléments, les faits semblent finalement assez proches de ceux de l'arrêt Agapes : une société mère française, tête d'un groupe fiscal intégré, souhaite imputer sur son résultat les pertes définitives de sa filiale étrangère située dans un Etat membre de l'Union européenne.

Néanmoins, une des principales différences tient dans l'origine de la non déductibilité des pertes de la filiale non résidente. Alors que dans l'arrêt Agapes, les pertes étaient devenues définitives du fait de la décision de l'Etat membre de limiter le droit d'imputer les pertes subies, dans l'affaire Groupe Lucien Barrière les pertes sont devenues définitives du fait de la liquidation de la filiale. *In fine*, les pertes mentionnées dans l'arrêt Agapes ne sont pas des pertes définitives au sens communautaire.

Si on pouvait croire au premier abord que le Tribunal administratif de Montreuil devait se prononcer sur la même question que l'arrêt Agapes, il n'en est rien puisque cette fois ci les pertes de la filiale belge constituent des pertes définitives au sens de la jurisprudence de la Cour européenne.

Pour le Commissaire au gouvernement, répondre à cette question reviendrait finalement à étendre la jurisprudence Bévola, dans laquelle les pertes définitives résultaient de la disparition

---

10 CJUE, gr. ch., 12 juin 2018, aff. C-650/16, A/S Bévola et Jens W. Trock ApS : RJF 11/2018, n° 1186. – CJUE, 1<sup>ère</sup> ch., 4 juillet 2018, aff. C-28/17, NN A/S : CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 4 juill. 2018, aff. C-28/17, NN A/S c/ Skatteministeriet : EU:C:2018:526 ; Dr. fisc. 2018, n° 29, act. 341 ; Europe 2018,

comm. 316, note F. Péraldi-Leneuf ; RJF 10/2018, n° 1046. – V.L. Bernardeau et É. Thomas, Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (juill./sept. 2018) : Dr. fisc. 2018, n° 42-43, étude 421, spéc. n° 22.

de la succursale, aux groupes fiscalement intégrés.

Dans un article du 19 juillet 2018<sup>11</sup>, Daniel Gutmann et Emmanuelle Féna-Langueny plaident justement en faveur d'une extension de la solution de l'arrêt A/S Bévola aux filiales étrangères d'une société mère intégrée française.

Deux arguments principaux justifient ce fait selon les auteurs : d'une part, la différence quant à l'origine des pertes définitives et d'autre part l'appel au critère de capacité contributive. La prise en compte de ce critère « innovant », apparu dans l'arrêt A/S Bévola, permet de constater que les pertes définitives d'une filiale non résidente ont un impact sur la capacité contributive d'un groupe intégré et que, dès lors, il ne devrait pas y avoir de distinction sur le point de savoir si le groupe est fiscalement intégré ou non.

Le Commissaire au gouvernement Cyril Noël se prononce d'ailleurs en faveur de la possibilité pour une société mère française d'imputer les pertes définitives des filiales étrangères.

Ses conclusions sont éclairantes sur la définition retenue des pertes définitives. Le Commissaire vise directement la définition qui avait été donnée par la Cour d'appel de Versailles dans l'arrêt Agapes, qu'il estime plus laconique et restrictive que la solution communautaire.

Dans leur décision, les juges du Tribunal administratif de Montreuil ont accepté le raisonnement du Commissaire au gouvernement et se sont prononcés en faveur de cette exception.

Se pose la question de la définition des pertes définitives retenue par le Tribunal administratif.

Il est intéressant de relever que le Tribunal administratif ne reprend pas la définition de la Cour d'appel de Versailles proposée par le Commissaire au gouvernement mais renvoie expressément à la définition communautaire : « *La Cour précise enfin que les pertes d'une filiale non résidente acquièrent un caractère définitif lorsque, d'une part, la société qui la*

*détient a épuisé toutes les possibilités de déduction de ces pertes que lui offre le droit de l'État membre où se trouve cette filiale et, d'autre part, a cessé de percevoir de cette dernière 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. »* (considérant 3).

Si elle n'ajoute pas la précision du refus de prendre en compte les pertes résultant de la législation d'un Etat membre, il ne semble y avoir aucun doute sur le fait que c'est dans ce sens que doit être interprétée cette définition<sup>12</sup>.

Ce jugement est donc le premier en France à reprendre la définition communautaire des pertes définitives pour l'appliquer à une situation de droit interne. Cet élément est de nature à renforcer la sécurité juridique liée à cette définition puisque les sociétés françaises n'auront pas, pour l'instant, d'arbitrage à effectuer entre une définition communautaire et une définition interne.

La distinction peut sans doute être atténuée par le fait que les finalités de la définition communautaire et de la définition de la Cour d'appel de Versailles aboutissent majoritairement au cas de la disparition de l'entité étrangère, comme l'indique Daniel Gutmann<sup>13</sup>.

Cette définition apparaît donc comme raisonnable puisqu'elle limite significativement les cas d'ouverture à une déduction des pertes étrangères.

Il sera intéressant de suivre l'évolution de ce jugement et de la définition qui sera donnée aux pertes définitives, d'autant plus que l'affaire en appel sera normalement jugée par la Cour d'appel de Versailles qui avait justement retenue une autre définition. Il est néanmoins possible de croire que cette définition ne trouvera pas à être modifiée par les prochaines juridictions même si le jugement du Tribunal administratif n'est pas exempt d'interrogations.

Certains faits liés à l'affaire pourraient fragiliser sa pérennisation. Notamment, comme le relève

11 Gutmann D. et Féna-Langueny E. (19 jui. 2018) *Feuille Rapide Fiscal Social*, 35/18 inf. 3 n°4 à 5 p.6.

12 Tepper F. (mai 2019). *Chronique d'actualité. Fiscalité internationale*, n°2-2019.

13 Gutmann D. et Féna-Langueny E. (19 jui. 2018) *Feuille Rapide Fiscal Social*, 35/18 inf. 3 n°4 à 5 p.6.

Franck Locatelli<sup>14</sup>, la filiale étrangère ne respecte pas toutes les conditions pour être intégrable. Puisque sa liquidation est effective au 31 janvier 2012, elle ne clôture pas son exercice à la même date que les autres sociétés du groupe, qui clôturent au 31 décembre.

Par ailleurs, à l'occasion de deux nouvelles affaires<sup>15</sup>, Juliane Kokott a réitéré ses remontrances dans ses conclusions face à cette exception et a plaidé en faveur d'une interprétation restrictive de la notion de perte définitive, qui exclurait notamment de la définition la perte résultant de la liquidation de l'établissement étranger.

Nous verrons si ces faiblesses sont susceptibles de faire évoluer la position des différentes juridictions qui auront à se pencher sur l'affaire.

En attendant, le constat en l'état actuel de la jurisprudence, est que la définition de droit interne a rejoint la définition communautaire. Finalement, c'est la stabilité du concept de perte définitive qui est frappante tant la définition n'a été que précisée au fil des années pour ne jamais être renversée.

Affaire à suivre.

T. Jaegle

Master 2 Fiscalité internationale, Université  
Paris II Panthéon-Assas / HEC Paris

---

14 Locatelli F. (16 mai 2019). Déduction des pertes définitives transfrontalières : n'est-il pas temps de saisir la Cour de justice ? *Revue de Droit fiscal*, n°20.

15 Affaires C-607/17, Memira Holding et C-608/17, Holmen