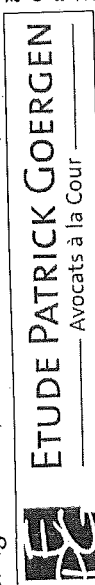


# Entité fiscale entre société mère et filiale non résidente

La réglementation comporte une différence de traitement

La fiscalité directe relève de la compétence des États membres. Ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit communautaire<sup>1</sup>. Selon la Cour, la possibilité ouverte par le droit néerlandais aux sociétés mères résidentes et à leurs filiales résidentes d'être imposées comme si elles formaient une seule entité fiscale, c'est-à-dire d'être soumises à un régime d'intégration fiscale, est constitutive d'un avantage pour les sociétés concernées. Ce régime permet, notamment, de consolider au niveau de la société mère les bénéfices et les pertes des sociétés intégrées dans l'entité fiscale et de conserver aux transactions effectuées au sein du groupe un caractère fiscalement neutre. L'exclusion d'un tel avantage pour une société mère qui détient une filiale établie dans un autre État membre est de nature à rendre moins attrayant l'exercice par la société mère de sa liberté d'établissement en la dissuadant de créer des filiales dans d'autres États membres. Dans l'optique de la Cour, il s'agit d'une différence de traitement. Pour qu'une telle différence de traitement soit compatible avec les dispositions du traité CE relatives à la liberté d'établissement, il faut qu'elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.



ETUDE PATRICK GOERGEN  
Avocats à la Cour

La Cour de justice de l'Union européenne, dans un arrêt du 25 février 2010<sup>2</sup>, vient de valider, au regard du droit communautaire, la législation néerlandaise qui empêche la constitution d'une entité fiscale unique entre une société mère et sa filiale non-résidente dès lors que les bénéfices de cette dernière ne sont pas soumis à la loi fiscale de cet État membre.

La décision judiciaire est intervenue dans le cadre d'une question préjudicielle posée à la Cour européenne par la Cour suprême des Pays-Bas dans un litige opposant une société de capitaux établie aux Pays-Bas à l'administration fiscale néerlandaise. X Holding, établie aux Pays-Bas, est l'unique actionnaire de la société F, constituée selon le droit belge et établie en Belgique, et qui n'est pas assujétie à l'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas. L'une et l'autre ont demandé à être considérées comme une entité fiscale unique, au sens de la loi néerlandaise. Celle-ci permet à une société mère et sa filiale de choisir que l'impôt soit prélevé à leur égard auprès de la société mère établie dans cet État membre comme s'il s'agissait d'un seul assujéti. Leur demande a cependant été rejetée par l'administration fiscale néerlandaise au motif que la société F n'est pas établie aux Pays-Bas, contrairement à ce qu'exige la loi néerlandaise<sup>3</sup>.

Au cours de l'instance de cassation, à la suite d'un jugement de première instance confirmant la légalité de la décision administrative de refus, a été soulevée la question de la conformité de la législation néerlandaise aux articles 43 et 48 du traité CE. La liberté d'établissement, que l'article 43 CE reconnaît aux ressortissants communautaires et qui comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et l'exercice de celles-ci ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants, comprend, conformément à l'article 48 CE, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté européenne, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence.

avec une filiale résidente et une société mère résidente souhaitant constituer une entité fiscale unique avec une filiale non-résidente chercheraient à bénéficier des avantages de ce régime, qui permet, notamment, de consolider au niveau de la société mère les bénéfices et les pertes des sociétés intégrées dans l'entité fiscale unique et de conserver aux transactions effectuées au sein du groupe un caractère fiscalement neutre. Au regard de l'objectif du régime fiscal néerlandais, leurs situations sont, selon la Cour, objectivement comparables.

## La différence de traitement est justifiée par une raison d'impérieuse d'intérêt général

Pour être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, une différence de traitement doit d'abord être propre à garantir la réalisation de l'objectif invoqué. Selon les gouvernements plaigneurs, la différence de traitement en cause est justifiée afin, notamment, de préserver la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres. Aux termes de la jurisprudence de la Cour, un tel objectif peut en effet rendre nécessaire l'application, aux activités économiques des sociétés établies dans l'un desdits États, des seules règles fiscales de celui-ci pour ce qui est tant des bénéfices que des pertes. Donner aux sociétés la faculté d'opter pour la prise en compte de leurs pertes dans l'État membre où se situe leur établissement ou dans un autre État membre compromettrait sensiblement une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, l'assiette d'imposition se trouvant augmentée dans le premier État membre et diminuée dans le second à concurrence des pertes transférées.

Il n'est de même s'agissant d'un régime d'intégration fiscale comme celui en cause dans le litige. La société mère pouvant décider à son gré de constituer une entité fiscale avec sa filiale et de dissoudre cette entité tout aussi librement d'une année à l'autre, la possibilité d'intégrer dans l'entité fiscale unique une filiale non-résidente reviendrait à lui laisser la liberté de choisir le régime fiscal applicable aux pertes de cette filiale et le lieu où celles-ci seraient prises en compte. Le périmètre de l'entité fiscale pouvant ainsi être modifié, admettre la possibilité d'y inclure une filiale non-résidente aurait pour conséquence de permettre à la société mère de choisir librement l'État membre où elle fait valoir les pertes de cette filiale. Un régime fiscal tel que celui en cause est dès lors, de l'avis de la Cour européenne de justice, justifié au regard de l'imposition entre les États membres. Pour une justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, la différence de traitement doit encore ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre celui-ci. Or, le régime fiscal concerné est considéré par les juges européens comme proportionné aux objectifs qu'il poursuit. Le libre choix que l'article 43, premier alinéa, seconde phrase, CE laisse aux opérateurs économiques de déterminer la forme juridique la mieux appropriée pour l'exercice de leurs activités dans un autre État

membre ne devrait certes pas être limité par des dispositions fiscales discriminatoires. L'État membre d'origine resterait toutefois libre de déterminer les conditions et le niveau d'imposition des différentes formes d'établissement des sociétés nationales opérant à l'étranger, sous réserve de leur accord par traité, et que ne soit pas discriminatoire par rapport aux établissements nationaux comparables. Les établissements stables situés dans un autre État membre et les filiales non-résidentes ne se trouvant pas dans une situation comparable en ce qui concerne la répartition du pouvoir d'imposition, l'État membre d'origine ne serait pas tenu d'appliquer aux filiales non-résidentes le même régime fiscal qu'il applique aux établissements stables étrangers. En effet, alors que la filiale, personne morale autonome, est intégralement assujétie dans l'État partie à une telle convention ou elle a son siège, il n'en va pas de même, selon la Cour, de l'établissement stable situé dans un autre État membre, qui reste en principe et pour partie soumis à la compétence fiscale de l'État membre d'origine.

Le fait qu'un État membre décide d'admettre l'imputation temporaire de pertes d'un établissement stable étranger au siège principal de l'entreprise n'implique pas que cette possibilité doive également être ouverte aux filiales non-résidentes d'une société mère résidente. Toute extension de cet avantage fiscal aux situations transfrontalières aurait pour effet de permettre aux sociétés mères de choisir librement l'État membre où elles font valoir les pertes de leur filiale non-résidente. Selon la Cour, les articles 43 CE et 48 CE ne s'opposent dès lors pas à la législation néerlandaise. Cette position est transposable à toute législation d'un État membre qui ouvre la possibilité, pour une société mère, de constituer une entité fiscale unique avec sa filiale résidente, mais empêche la constitution d'une telle entité fiscale unique avec une filiale non-résidente dès lors que les bénéfices de cet État membre ne sont pas soumis à la loi fiscale de cet État membre.

M<sup>re</sup> Laurent Suin - M<sup>re</sup> Patrick Goergen  
Etude Patrick Goergen, Avocats à la Cour

1) Arrêt du 25 février 2010, C-337/08, X Holding, BV contre Staatsecretaris van Financiën, non encore publiée au Recueil.  
2) L'article 15 de la loi de 1969 relative à l'impôt sur les sociétés dispose que: "Lorsqu'un assujéti (la société mère) est économiquement et juridiquement propriétaire d'un moins 95% du capital nominal libéré d'un autre assujéti (la filiale), les deux assujétis sont imposés à leur demande comme si ils formaient une seule entité, c'est-à-dire comme si les activités et le patrimoine de la filiale faisaient partie intégrante des activités et du patrimoine de la société mère. L'impôt est prélevé dans le chef de la société mère. Les ressortissants peuvent être partie d'une même entité fiscale... 13. Le premier paragraphes sont alors considérés ensemble comme une entité fiscale. Plusieurs assujétis peuvent être partie d'une même entité fiscale... 13. Le premier paragraphes ne trouve à s'appliquer que si: [...] h pour le calcul du bénéfice, les mêmes dispositions sont d'application pour les deux assujétis; c. Les deux assujétis sont établis aux Pays-Bas et, dans le cas où la loi institue un régime fiscal du Royaume (Belastingregime voor het Koninkrijk) ou, une convention prévoyant de la double imposition est d'application pour un assujéti, celui-ci est également, selon ce régime ou selon ce traité, considéré comme établi aux Pays-Bas".  
3) Arrêt du 13 décembre 2005, Marks & Spencer, C-446/03; 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04 et du 17 septembre 2009, Glaxo Wellcome, C-182/06