

Affaire Groupe Spie Batignolles ou la rigidification du principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés



Les Etats ayant opté pour le régime de la territorialité de l'impôt sur les sociétés circonscrivent généralement leur pouvoir taxateur aux seuls résultats des entreprises exploitées sur leur territoire en prohibant symétriquement, dans le cadre du rapport entre un siège et ses succursales, que les pertes subies à l'étranger puissent diminuer le résultat taxé dans leur juridiction.

par Mathieu Selva-Roudon, avocat associé, droit fiscal, Guillaume Saleh, avocat, droit fiscal [LPA CGR](#) Avocats

La France a historiquement fait le choix d'inscrire dans son droit interne le régime de la territorialité de l'impôt sur les sociétés – dont le siège est codifié à l'article 209 du CGI – ce qui a longtemps donné peu d'arguments aux groupes français pour défendre le rapatriement des pertes réalisées à l'étranger dans le cadre de leur développement international. C'est ainsi que les juridictions françaises ont longtemps strictement refusé l'imputation des pertes des succursales étrangères avant que le Conseil d'Etat ne batte pragmatiquement en brèche la rigidité de ce principe en acceptant que les aides consenties à une succursale étrangère puissent être déduites du résultat du siège imposable en France à condition que ledit siège et la succursale entretiennent des relations permettant au siège français de maintenir et de développer son activité en France.

Le droit de l'Union européenne a paru fournir de nouveaux horizons à la possibilité d'une remontée systématique des pertes des succursales européennes au point que quelques audacieux contribuables ont pu soutenir que le principe de territorialité était par lui-même porteur d'une discrimination au regard de la liberté d'établissement dès lors que, d'une part, une société peut imputer les pertes réalisées par une succursale implantée sur le territoire du même Etat membre que le siège alors que, d'autre part, cette imputation serait impossible en cas d'implantation d'une succursale dans un autre Etat membre.

La Cour de justice a, dans un premier temps, préféré se porter garante du principe de répartition équilibrée du pouvoir d'imposer entre les Etats membres en jugeant qu'un Etat puisse dénier à une société implantée sur son territoire le droit de retrancher les pertes afférentes à une succursale implantée dans un autre Etat membre dès lors qu'il

n'aurait pas pu imposer, en vertu d'une convention fiscale bilatérale, les résultats de cette succursale, fussent-ils bénéficiaires (CJCE, 15 mai 2008, aff. 414/06, Lidl Belgium).

Dans un second temps, elle a nuancé sa position en jugeant que les sociétés qui détiennent des succursales implantées dans d'autres Etats membres ne sont, par principe, pas dans une situation comparable à celles qui détiennent des succursales dans le même Etat si la législation nationale ne prévoit pas d'assimilation de sorte qu'une différence de traitement est difficilement caractérisable à l'exception du cas dans lequel la législation nationale ne permet pas l'imputation des pertes devenues définitives des succursales implantées dans un autre Etat membre puisqu'il n'existe plus, dans ce cas précis, de risque de double déduction (CJUE, gr. ch., 12 juin 2018, aff. 650/16, A/S Bevola, dans le sillage de CJUE, 13 décembre 2005, aff. 446/03, Marks & Spencer). En revanche, la Cour a précisé ultérieurement que cette exception ne trouve pas à s'appliquer lorsque c'est en vertu d'une convention bilatérale que l'Etat du siège a renoncé à son pouvoir d'imposer les résultats d'une succursale implantée dans un autre Etat membre (CJUE, 22 septembre 2022, aff. 538/20, W AG).

Le Conseil d'Etat a eu à connaître tout récemment d'une affaire située sur le fil du rasoir de la distinction dressée par la CJUE puisqu'une société française – membre d'un groupe d'intégration fiscale – avait imputé sur son résultat fiscal les pertes définitives de sa succursale luxembourgeoise (CE, 26 avril 2024, n° 466062). En l'espèce, la circonscription du pouvoir taxateur de la France relevait tant du droit interne que de l'article 4 de la convention fiscale bilatérale du 1^{er} avril 1958 conclue avec le Luxembourg de sorte que l'issue du contentieux paraissait incertaine.

Le Conseil d'Etat a finalement tranché, contrairement aux juridictions du fond, qu'il n'y avait pas d'atteinte à la liberté d'établissement dès lors que, conformément à la jurisprudence européenne précitée, aucune différence de traitement entre une société française détenant une succursale au Luxembourg et celle détenant une succursale française ne saurait résulter de la renonciation par la France, dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale, à imposer les résultats des succursales de sociétés françaises établies au Luxembourg.

La décision rendue n'épuise pas le contentieux susceptible de naître, par exemple lorsque la convention applicable prévoit que la France conserve le pouvoir d'imposer les établissements stables étrangers avec élimination de la double imposition par octroi d'un crédit d'impôt – dispositif qui, ironie du sort, est prévu dans la nouvelle mouture de la convention fiscale bilatérale du 20 mars 2018 conclue avec le Luxembourg.