

Actualité fiscale

Intégration fiscale et neutralisation de la QPFC (ancien régime) : une société mère « intégrable » mais non effectivement « intégrée » devait en bénéficier

CJUE, 11 mai 2023, aff. C 407/22 et C 408/22, Manitou BF et Bricolage Investissement France

La Cour de justice juge incompatible avec la liberté d'établissement l'ancien mécanisme de neutralisation de la quote-part de frais et charges de 5 % afférente aux dividendes intra-groupes, dont l'application était refusée aux dividendes de filiales européennes perçus par une société mère ayant choisi de ne pas former un tel groupe avec ses filiales françaises. La solution devrait également impacter le régime en vigueur.

Pour les exercices ouverts avant le 1er janvier 2016, était neutralisée, pour la détermination du résultat d'ensemble d'un groupe d'intégration fiscale, la quote-part de frais et charges de 5 % réintégrée dans les résultats individuels des sociétés du groupe en vertu du régime mère-fille, à raison des produits de participation perçus d'une société membre du groupe (CGI, art. 223 B, al. 2 ancien).

Par un arrêt Steria de 2015, la CJUE a jugé ce mécanisme de neutralisation incompatible avec la liberté d'établissement dès lors qu'il ne s'appliquait pas aux produits de participation reçus de filiales établies dans d'autres États membres de l'UE qui, si elles avaient été résidentes, auraient été objectivement éligibles, sur option, au régime de l'intégration fiscale (CJUE, 2 septembre 2015, aff. C-386/14, Groupe Steria SCA).

Restait toutefois en suspens la question de savoir s'il était possible de refuser à une société mère le bénéfice d'une telle neutralisation pour les dividendes reçus de ses filiales européennes au motif pris qu'elle a choisi de ne pas former de groupe intégré avec ses filiales françaises, alors que cette possibilité lui était ouverte ?

Saisie par le Conseil d'Etat d'une question préjudicielle, la Cour de justice vient de répondre par la négative et sanctionne à nouveau le mécanisme français :

- **Existence d'une restriction à la liberté d'établissement pour les sociétés mères détenant une filiale dans un autre Etat membre, sans faire partie d'un groupe fiscal intégré.** La Cour relève à ce titre que « *tandis qu'une société mère résidente détenant des filiales situées en France a toujours la possibilité de bénéficier [du mécanisme de neutralisation] en [optant pour le régime d'intégration fiscale] dans un périmètre librement choisi par celle-ci, une société mère résidente détenant des filiales situées dans d'autres États membres n'a pas la possibilité d'en bénéficier, excepté si elle faisait préalablement partie d'un groupe fiscal intégré en France avec des sociétés résidentes (§34)* ».
- **S'agissant d'une exonération fiscale des dividendes perçus, la situation des sociétés appartenant à un groupe fiscal intégré est objectivement comparable à celle des sociétés n'appartenant pas à un tel groupe.** Il est intéressant de relever que pour juger cette différence de traitement comme concernant des situations objectivement comparables, la Cour a notamment considéré que la situation des sociétés membres d'un groupe fiscal intégré était comparable à celle des sociétés n'en faisant pas partie « *à l'égard d'une réglementation prévoyant non pas l'intégration fiscale mais l'exonération fiscale totale des dividendes* ».

Rédacteur

Xavier Houard

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33(1)55 68 49 53 / +33(6)20 65 56 08

Tour Europlaza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense

perçus, par l'effet de l'avantage fiscal en cause (§43) ». La question relève de la jurisprudence relative au régime mère-fille et non pas celle des régimes de groupe.

- **La différence de traitement en cause n'était pas justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général**

Le Conseil d'Etat devrait prochainement tirer les conséquences de cette décision et étendre la neutralisation de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes perçus pré-2016 de ses filiales européennes par une société mère qui a choisi de ne pas être membre d'un groupe fiscal intégré. Les contentieux en cours devraient ainsi être réglés.

Au-delà, des conséquences sur le régime actuel du taux réduit de quote-part de frais et charges afférentes aux dividendes intra-groupe sont à attendre. Il convient ainsi aux entreprises concernées d'examiner l'opportunité de sauvegarder dès à présent leurs droits et de déposer des réclamations à raison des années non-prescrites (cas des sociétés mères intégrables non intégrées, pour leurs dividendes reçus de filiales européennes, cas de discrimination à rebours).

Théorie du prix d'acquisition : inapplicabilité aux dissolutions par confusion de patrimoine placées sous le régime de faveur

CE, 22 novembre 2022, n°447097, RB Holding Europe du Sud

Le Conseil d'Etat écarte l'application de la théorie du prix d'acquisition aux opérations de dissolution par confusion de patrimoine placées sous le régime de faveur. Il précise qu'en tout état de cause, cette théorie ne s'oppose pas à la déduction au niveau du résultat imposable de la confondante du remboursement d'un abandon de créance dont la société confondue avait bénéficié, postérieurement à la TUP, en application d'une clause de retour à meilleure fortune activée en raison d'une telle opération.

La théorie jurisprudentielle du « prix d'acquisition » s'oppose à la déduction par la société absorbante ou bénéficiaire des charges ou dettes nées chez la société absorbée ou apporteuse avant la fusion ou l'apport, lorsque celles-ci étaient déjà connues ou prévisibles à la date de l'opération. Cette position se justifie par le fait que ces passifs sont déjà pris en compte dans « le prix d'acquisition » et viennent donc nécessairement minorer la plus-value d'apport de la société absorbée.

Ainsi les passifs latents déjà connus ou prévisibles ayant réduits la valeur d'acquisition de l'actif net apporté, cette théorie empêche leur déduction au niveau des résultats de l'absorbante. Ils ne peuvent être regardés comme se rattachant à la gestion de l'absorbante. Seules les charges qui ne pouvaient être connues lors de la fusion (ou de l'apport), à l'instar des détournements de fonds, échappent alors à cette « mécanique implacable » (CE, 25 septembre 2013, n°356382, Sté Oddo et Cie ; CE, 6 juin 2008, n°285629, SA Gustave Muller).

Si la jurisprudence a apporté au fil du temps quelques précisions sur l'application pratique de cette théorie, son champ d'application n'est pas encore parfaitement défini. La question de l'incidence du régime de faveur des fusions sur l'application de la théorie aux opérations de restructuration, telles que les dissolutions par confusion de patrimoine, n'était notamment pas explicitement tranchée.

Complétant sa jurisprudence, le Conseil d'Etat juge, de façon inédite et non équivoque, **l'inapplicabilité de la théorie du prix d'acquisition aux opérations de dissolution par confusion de patrimoine (avec « TUP »)** de l'article 1844-5 du Code civil placées sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI.

La solution repose sur deux motifs :

- En premier lieu, dans le cadre d'une dissolution par confusion de patrimoine placée sous régime de faveur, **aucune rémunération n'est versée par la société confondante** en contrepartie de la transmission de l'actif net de la société confondue. Par conséquent, comme il n'existe ni prix d'acquisition, ni prime de fusion, la logique qui fonde la théorie du prix d'acquisition ne peut s'appliquer correctement dans une telle situation.
- En second lieu, le régime de faveur de l'article 210 A du CGI repose sur un **objectif de neutralité fiscale** des opérations de fusion de sociétés poursuivi par le législateur. Le législateur traite les opérations de fusions de sociétés « comme des opérations intercalaires » (CE, 11 février 2013, n°356519, min c/ Heineken) organisant une continuité entre la confondue et la confondante. La confondante est considérée comme étant dès le départ titulaire des engagements et des actifs de la société confondue.

Augmentation de capital par élévation de la valeur nominale : absence d'incidence sur le calcul de la durée de détention des titres

CAA Marseille, 27 janvier 2022, n° 21MA01522, société Catana Group

L'augmentation de capital par élévation de la valeur nominale des titres n'a pas pour effet de modifier la date d'entrée des titres initiaux dans le patrimoine de la société, ni, par suite, le point de départ de leur durée de détention.

Une augmentation de capital peut être réalisée soit par élévation de la valeur nominale des titres soit par émission de nouveaux titres. Si la finalité est identique, le choix de l'une ou l'autre modalité peut entraîner des conséquences fiscales non-négligeables. C'est ce qu'illustre l'arrêt – devenu définitif – par lequel la Cour administrative d'appel de Marseille a jugé que l'augmentation de capital par élévation de la valeur nominale des titres n'avait pas pour conséquences de modifier la durée de détention des titres initiaux.

Cet arrêt est devenu définitif après la non-admission du pourvoi formé. Si on peut regretter que le Conseil d'Etat n'ait pas pris expressément position, la non-admission du pourvoi nous semble confirmer qu'il approuve l'analyse de la CAA.

Transfert de siège social hors de France et maintien du centre effectif de direction en France : déduction pour la détermination du revenu imposable de la RAS supportée par le bénéficiaire des dividendes domicilié en France

CE, 15 mars 2023, n°449723

La retenue à la source supportée au Luxembourg par un bénéficiaire personne physique domicilié en France sur des dividendes qui lui sont versés par une société ayant conservé son centre effectif de direction en France n'ouvre pas droit au crédit d'impôt conventionnel. Toutefois, le Conseil d'Etat juge pour la première fois qu'en application de

l'article 122 du CGI, l'impôt prélevé à la source peut être déduit pour la détermination du revenu imposable en France au titre des dividendes lorsque la convention ne l'exclut pas et que le bénéficiaire domicilié en France en a supporté la charge.

En l'espèce, une société holding française a transféré son siège social au Luxembourg au cours de l'exercice 2005, tout en conservant un établissement stable en France. A la suite d'une vérification de comptabilité pour les exercices 2006 à 2011, l'Administration a considéré que la société avait conservé son siège de direction effective en France et a réintégré dans son revenu imposable les sommes perçues au titre des dividendes versés par cette société à son administrateur et actionnaire domicilié en France.

- Afin de juger que la société a conservé, au sens conventionnel, son centre effectif de direction, c'est-à-dire son domicile fiscal, en France, alors même que ses assemblées générales et ses conseils d'administration se tenaient au Luxembourg, le Conseil d'Etat a utilisé la méthode du faisceau d'indices. Il relève particulièrement la faiblesse des moyens humains et matériels au Luxembourg d'une part et l'importance des moyens mobilisés en France pour la gestion financière, comptable et fiscale d'autre part.
- Le Conseil d'Etat relève que le droit national luxembourgeois a bien taxé à la source les dividendes versés par une société dont le siège social est au Luxembourg. Il admet de façon inédite que le bénéficiaire des dividendes pouvait se prévaloir des dispositions des articles 120 et 122 du CGI afin de déduire la retenue à la source supportée au Luxembourg dès lors que la convention fiscale ne comporte aucune stipulation excluant la possibilité de déduire l'impôt acquitté dans cet Etat d'un revenu imposable en France et dès lors que l'actionnaire bénéficiaire de la distribution des dividendes a supporté la charge fiscale (i.e., la retenue à la source), ayant pesé sur ces derniers.

On notera que les dispositions de l'article 122 du CGI ne trouveraient pas à s'appliquer sous l'empire de la nouvelle convention franco-luxembourgeoise de 2018 puisque, contrairement à celle de 1958, celle-ci exclut expressément en son article 22 la déduction de l'impôt acquitté au Luxembourg d'un revenu perçu par un résident français.

Publications

Convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) : mise à jour des lignes directrices

[Lien vers les lignes directrices sur la mise en œuvre de la CJIP \(Mise à jour du 16 janvier 2023\)](#)

Les lignes directrices sur la mise en œuvre des conventions judiciaires d'intérêt public ont été mises à jour par le Parquet national financier. De nombreuses précisions sont apportées afin d'assurer la sécurité et la stabilité juridique aux personnes morales concernées.

En 2016, a été instaurée la convention judiciaire d'intérêt public (ci-après "CJIP"). Cet instrument juridique permet d'accélérer le règlement d'un litige, avant mise en mouvement de l'action publique, par le biais d'une transaction, entre le Parquet et une personne morale (CPP, art. 41-1-2) – qui doit ensuite être homologuée par un juge. La conclusion d'une CJIP met à la charge de l'entreprise des obligations au titre desquelles, le versement d'une amende d'intérêt public (dont le montant est plafonné), la mise en œuvre d'un plan de mise en conformité sous l'égide de l'Agence française anticorruption (AFA) et, le cas échéant, la réparation du préjudice causé à la victime.

Le Parquet national financier (PNF) a publié une mise à jour des lignes directrices sur la mise en œuvre de la CJIP, publiées conjointement avec l'AFA le 26 juin 2019. Guidée par les objectifs de sécurité et de stabilité juridique, cette mise à jour vise à renforcer « la qualité de la coopération des personnes morales avec l'autorité judiciaire », sur la base de l'expérience acquise au cours des 5 dernières années par le PNF dans la conclusion et l'exécution des CJIP.

Les principaux apports des lignes directrices sur la mise en œuvre de la CJIP portent sur le déroulement des négociations, l'intérêt de la CJIP, ainsi que les obligations et effets issus de la CJIP.

Prospective et projets en discussion

Convention fiscale franco-danoise : dépôt d'un projet de loi de ratification

[Lien vers le projet de loi sur le site du Sénat](#)

Le 26 avril 2023, le Gouvernement a déposé au Sénat un projet de loi ratification de la convention fiscale franco-danoise. Le projet de loi vise également la convention fiscale conclue avec la Grèce, qui serait ratifiée par la même occasion.

Pour toute question, vous pouvez contacter :

Rémi Ferrand, Délégué aux affaires fiscales et financières, Numeum, rferrand@numeum.fr

Cette Lettre contient des informations fiscales à caractère général, qui ne constituent en aucun cas un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité des rédacteurs ou de Numeum