

LIBERTÉ D'ÉTABLISSEMENT

L'extension du champ d'application de l'intégration fiscale



Jean-Jacques Cappelaere

Fiscaliste

La Cour de justice des Communautés européennes a condamné l'interdiction d'inclure dans le champ d'application de l'intégration fiscale, les sous-filiales françaises détenues par la société mère française via une filiale établie dans un autre État membre de l'Union européenne, elle-même étrangère au dispositif. Cet arrêt devrait entraîner une adaptation de notre régime de l'intégration fiscale.

Par un arrêt Papillon du 27 novembre 2008, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) vient, au nom du respect du principe de la liberté d'établissement, de condamner l'interdiction – inhérente à notre dispositif de droit interne de l'intégration fiscale – d'inclure dans le champ d'application de ce dispositif, les sous-filiales françaises que la société mère française détient par l'intermédiaire d'une filiale établie dans un autre État membre de l'Union européenne (UE), elle-même étrangère, par construction, au dispositif.

PARTIE I. L'ARRÊT PAPILLON ET SA MOTIVATION

● Le cas d'espèce

La société Papillon, résidente de France, détenait des sous-filiales, également résidentes de France, par l'intermédiaire d'une société néerlandaise non assujettie à l'impôt sur les sociétés.

L'administration française avait refusé d'inclure les sous-filiales françaises

dans le périmètre de l'intégration fiscale du groupe sur le fondement des dispositions de l'article 223 A du CGI dont il résulte que les sociétés susceptibles d'être incluses dans ce périmètre, doivent être soumises en France, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés : elle en avait tiré la conséquence que, dès lors que la filiale néerlandaise intermédiaire n'avait pas vocation à être incluse dans le groupe, cette exclusion entraînait celle des sous-filiales françaises détenues par son intermédiaire, malgré l'assujettissement de ces dernières à l'impôt sur les sociétés.

Il importe d'observer, en effet, que la société Papillon ne sollicitait pas l'intégration de sa filiale néerlandaise ; seul était en cause le refus de notre administration d'intégrer directement les deux sous-filiales françaises.

● La motivation

– *L'existence d'une restriction contraire à la liberté d'établissement*
L'avantage de l'intégration fiscale bénéficie à la société mère chef de groupe : c'est cette dernière qui est

imposée sur le résultat d'ensemble du groupe intégré, ce qui permet la compensation des bénéfices et des pertes de ce groupe, la prise en compte immédiate des pertes de certaines sociétés entraînant un allègement de l'imposition constitutif de l'avantage fiscal. Le fait de réserver l'octroi de cet avantage aux situations purement internes, les sous-filiales françaises étant incluses dans le périmètre de l'intégration fiscale lorsqu'elles sont détenues par l'intermédiaire d'une filiale française, alors qu'elles en sont exclues lorsqu'elles sont détenues par l'intermédiaire d'une filiale établie dans un autre État membre, a été analysé comme une restriction incompatible avec la liberté d'établissement : la situation purement interne est comparable à la situation communautaire dès lors que l'objectif de la législation française est d'assimiler le plus possible la société mère ainsi que ses filiales et sous-filiales à une entreprise ayant plusieurs établissements, peu important le fait que certains de ces établissements soient détenus par l'intermédiaire de filiales qui ne peuvent être incluses dans

le groupe parce qu'implantées dans un autre État membre.

– *Le caractère non justifié de la restriction*

• La justification de cette situation pourrait être tirée de la répartition de la compétence fiscale entre États membres

Dès lors qu'il n'y a qu'un seul État membre compétent, la France en l'occurrence, pour imposer la société mère, la question de la répartition du pouvoir d'imposition entre États membres est sans objet.

• Le refus, pour défaut de proportionnalité, de la justification relative à la cohérence du régime fiscal

Le juge européen reconnaît l'argumentation du gouvernement français suivant laquelle la consolidation fiscale des résultats du groupe, conséquence de la mise en œuvre du régime de l'intégration fiscale, a pour contrepartie la neutralisation de certaines opérations entre sociétés du groupe. Il admet que le fait que cette neutralisation ne puisse jouer dans l'hypothèse dans laquelle une filiale non résidente, exclue du périmètre de l'intégration fiscale, vient s'intercaler entre la société mère chef de groupe et sa sous-filiale française, est de nature à obérer la cohérence du système. Il en veut pour exemple la situation dans laquelle des pertes sont subies par la sous-filiale française: la neutralisation fiscale des provisions pour dépréciation consécutives à ces pertes, nécessairement constatées par la société mère chef de groupe à travers la filiale intermédiaire non résidente, ne peut s'exercer, cette anomalie ne permettant pas de garantir la cohérence du système.

La Cour de Luxembourg considère, toutefois, que cet objectif de cohérence du système peut être atteint par des mesures moins restrictives de la liberté d'établissement: ainsi, les difficultés pratiques à vérifier l'existence d'un risque de double

emploi des pertes lorsqu'une filiale non résidente s'interpose entre la société mère chef de groupe et ses sous-filiales ne peuvent justifier à elles seules qu'il soit porté atteinte à une liberté garantie par le Traité. Elle se fonde, par ailleurs, sur la directive du 19 décembre 1977 relative à l'assistance mutuelle entre États membres, qui peut être utilisée par un État membre pour obtenir des autorités compétentes des autres États membres toutes informations susceptibles de permettre un calcul exact de l'impôt sur les sociétés. Elle observe également que les autorités fiscales nationales peuvent obtenir de la société mère ou directement de la filiale intermédiaire non résidente, les renseignements nécessaires pour apprécier l'existence de doubles emplois.

En définitive, ce qui rend condamnable notre système de l'intégration fiscale au regard de la liberté d'établissement, c'est l'impossibilité légale pour la société mère de démontrer l'absence de double emploi des pertes, alors que cette démonstration doit pouvoir s'effectuer sous le contrôle du juge.

PARTIE II. LES PROBLÈMES POSÉS PAR L'ADAPTATION DE NOTRE RÉGIME DE L'INTÉGRATION FISCALE

● L'incidence de l'intermédiation extraterritoriale sur la définition du périmètre "hexagonal" de l'intégration fiscale

– *L'intermédiation de sociétés établies dans des États tiers*

Dès lors qu'il trouve son fondement dans la nécessité d'assurer le respect d'une liberté autre que celle relative à la circulation des capitaux, la liberté d'établissement au cas d'espèce, l'arrêt Papillon ne concerne que les filiales intermédiaires établies dans les États membres de l'UE. La question est néanmoins posée de savoir s'il est susceptible d'être étendu à l'intermédiation des filiales établies

dans les États tiers, liés à la France par une convention fiscale prévoyant l'échange de renseignements entre autorités compétentes.

– *L'intermédiation de sociétés établies dans un État membre de l'UE*

• L'interposition de sous-filiales établies dans un État membre de l'UE, au sein d'une chaîne de participations concernant des sociétés françaises éligibles au régime de l'intégration fiscale

L'hypothèse est celle dans laquelle l'interposition d'une société "européenne" a pour conséquence de scinder l'ensemble du groupe en deux sous-groupes de sociétés françaises détenues à 95 %, l'un par la société française chef du groupe, l'autre par la société "européenne". Dès lors que la société "européenne" détentrice du second sous-groupe est elle-même détenue à plus de 95 % par une société française, il n'apparaît pas que la chaîne des participations à 95 % constitutives du second sous-groupe puisse être traitée d'une manière autonome pour l'application du régime de l'intégration fiscale. En bonne logique, les sous-filiales françaises détenues par l'intermédiaire de la sous-filiale "européenne" ne sont rattachables qu'à la société française chef de groupe, qui est la seule à n'être pas détenue à 95 %.

• La mise en concurrence de notre régime d'intégration fiscale avec celui d'une consolidation fiscale de droit étranger applicable, dans la chaîne des participations possédées directement ou indirectement par la société mère française chef de groupe, à la société "européenne" intermédiaire et aux sous-filiales françaises détenues par cette dernière

Il apparaît justifié de réserver la priorité de l'imposition consolidée des sous-filiales françaises à l'État membre d'implantation de la société "européenne" intermédiaire, qui est la détentrice directe des participations à 95 % détenues indirectement

“Ce qui rend condamnable notre système de l'intégration fiscale au regard de la liberté d'établissement, c'est l'impossibilité légale pour la société mère de démontrer l'absence de double emploi des pertes”

par la société mère française chef de groupe, et d'exclure corrélativement ces sous-filiales du périmètre de l'intégration fiscale française.

- L'interposition au sein de la chaîne des participations détenues indirectement à 95 % dans le capital des sous-filiales françaises, par la société mère française chef de groupe

L'hypothèse est, par exemple, celle d'une participation détenue indirectement par la société mère française chef de groupe dans une sous-filiale française, par l'intermédiaire de deux filiales intermédiaires établies chacune dans un État membre différent, ou par l'intermédiaire de l'établissement stable, établi dans un État membre, d'une filiale établie dans un autre État membre.

Il est fondé de pouvoir inclure la sous-filiale française dans le périmètre de l'intégration fiscale de la société mère française chef du groupe.

- La constitution d'un groupe fiscal entre deux sociétés sœurs possédées à plus de 95 % par une société mère établie dans un autre État membre de l'UE ou par la filiale européenne à plus de 95 % d'une société française

Notre régime de l'intégration fiscale s'applique exclusivement aux groupes de sociétés. Deux sociétés sœurs ne peuvent donc être incluses dans un périmètre d'intégration que par l'intermédiaire de leur société mère ou grand-mère commune, laquelle doit figurer dans le même périmètre d'intégration. Il ne paraît donc pas possible d'intégrer deux sociétés sœurs sans intégrer également la société chef de groupe, mère ou grand-mère, dont elles sont issues, laquelle doit nécessairement être soumise à l'impôt sur les sociétés.

● L'incidence de l'intermédiation extraterritoriale sur le fonctionnement du groupe intégré

— Les opérations intragroupe (cessions d'actifs, abandons de créances, subventions, prix de transfert)

- Les opérations réalisées entre sociétés incluses dans le périmètre de l'intégration fiscale

Le résultat de ces opérations a vocation à être neutralisé en appliquant le droit commun du régime de l'intégration fiscale.

- Les opérations réalisées entre la société intermédiaire extraterritoriale et les sociétés incluses dans le périmètre de l'intégration fiscale

Dès lors que l'une des parties à ces opérations est une société non résidente, non incluse dans le périmètre de l'intégration fiscale, le résultat qui en découle ne paraît pas pouvoir être neutralisé : il a vocation à être soumis au droit commun des opérations transfrontières réalisées entre sociétés liées, tel que défini notamment à l'article 57 du CGI, sous réserve de la mise en œuvre des procédures conventionnelles d'accord entre autorités compétentes.

— L'élimination des doubles emplois

- Les provisions pour dépréciation des titres de sociétés extraterritoriales intermédiaires, constatées par une société intégrée

La réintégration des doubles emplois consécutifs à l'intégration de sous-filiales françaises détenues par des filiales extraterritoriales, devrait pouvoir être calculée par la société chef du groupe, sous le contrôle de l'administration fiscale et du juge de l'impôt.

- La suppression de la quote-part de frais et charges sur les flux de dividendes intragroupe

La société chef de groupe doit apporter la preuve du flux de la remontée des dividendes dans le groupe intégré par l'intermédiaire de la filiale européenne interposée, pour éliminer totalement ou partiellement la quote-part de frais et charges attachée à cette remontée.

- L'incidence de l'amendement Charasse

La réintégration des charges financières déduites du résultat d'ensemble

et réputées liées à l'achat des titres de la société qui devient membre du groupe intégré, pourrait s'effectuer au prorata du prix d'acquisition de ces titres par une société membre du groupe, ou par la filiale extraterritoriale, sur le montant moyen des dettes du groupe intégré au cours de l'exercice. La société chef du groupe devrait pouvoir être admise, sur justifications, à inclure les charges financières et les dettes de la filiale extraterritoriale pour le calcul de cette réintégration.

- La sous-capitalisation

Les filiales extraterritoriales s'apparentent à des sociétés liées pour le calcul de la sous-capitalisation du groupe intégré et pourraient donc être traitées comme telles pour le calcul de la réintégration, dans le résultat d'ensemble, des intérêts excédentaires des sociétés incluses dans le périmètre de l'intégration fiscale.

CONCLUSION

Comme on le constate, la sauvegarde de la cohérence d'ensemble du régime de l'intégration fiscale dans le cas de l'interposition d'une filiale extraterritoriale non incluse dans le périmètre de l'intégration fiscale, nécessite, pour répondre aux exigences de la CJCE, que la société chef du groupe intégré apporte toutes justifications permettant d'assurer cette cohérence

Ce problème pourrait trouver une solution d'ensemble allant dans le sens de la simplification, s'il était possible de mettre en place un régime de consolidation fiscale à 100 % des sociétés intermédiaires extraterritoriales détentrices de sous-filiales françaises dont l'inclusion dans le régime de groupe de la société mère française intégrante serait sollicitée. Il serait alors cohérent que ce régime de consolidation soit appliqué pendant une période minimale de cinq ans. ■

« La question est posée de savoir si l'arrêt Papillon est susceptible d'être étendu à l'intermédiation des filiales établies dans les États tiers, liés à la France par une convention fiscale prévoyant l'échange de renseignements entre autorités compétentes. »