



## CJCE, 18 novembre 1999 : X AB et Y AB/Riksskatteverket

**Droit communautaire. Application fiscale des articles du Traité. Art 43 CE et 48 CE (Liberté d'établissement des personnes morales). Transferts intra-groupe. Conditions de détention : détention conjointe avec une ou plusieurs entités localisées dans d'autres Etats membres.**

Est constitutive d'une entrave à la liberté d'établissement, une réglementation assurant la neutralité fiscale des transferts intra-groupe, qui exclut du bénéfice de ses dispositions les groupes dans lesquels les filiales résidentes sont détenues conjointement par la société mère suédoise et des sociétés non-résidentes.

*CJCE 18 novembre 1999, X AB et Y AB c/Riksskatteverket, C-200/98.*

### 1. Exposé des faits

Le système d'intégration fiscale, tel qu'il est prévu par la législation fiscale suédoise, ne permet pas à la société tête de groupe de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés. Chaque entité du groupe conserve, selon cette législation, sa pleine personnalité fiscale.

La législation suédoise autorise cependant la réalisation d'opérations de «transfert comptable de profit», en régime de neutralité fiscale, entre les sociétés membres d'un groupe intégré.

Aux termes de cette règle, si une société suédoise détient plus de 90 % des actions d'une autre société suédoise, les transferts de profit entre ces sociétés sont considérés comme déductibles pour la société auteur du transfert et comme une recette imposable pour la société qui en est destinataire.

Ces dispositions ne visent normalement que les transferts effectués entre des sociétés suédoises d'un même groupe. Toutefois le juge de l'impôt suédois a étendu les avantages résultant de ces dispositions à certains cas de transferts impliquant des sociétés non résidentes.

En l'espèce, des sociétés suédoises avaient sollicité l'administration fiscale quant à la possibilité d'obtenir la neutralité fiscale sur des transferts intra-groupes dans trois séries d'hypothèses.

La première hypothèse, la plus simple, est celle dans

laquelle une société suédoise détient directement une autre société suédoise. L'administration fiscale suédoise a considéré que les transferts entre ces deux sociétés pourraient bénéficier du régime de neutralité fiscale. Dans cette hypothèse, les dispositions relatives aux groupes de sociétés sont en effet de droit. La CJCE n'a donc pas eu à se prononcer sur ce point.

Dans la seconde hypothèse, une filiale suédoise est conjointement détenue par sa société mère suédoise et une entité étrangère elle-même intégralement détenue par cette dernière. Cette hypothèse n'est pas non plus directement soumise à la CJCE, dans la mesure où elle a été validée par l'administration fiscale, suite à une décision de 1993 des juridictions suédoises qui a étendu le bénéfice du régime de neutralité fiscale au profit de groupes au sein desquels des filiales sont détenues par l'intermédiaire d'une société étrangère. Le juge suédois avait toutefois subordonné cette extension à la condition que la société étrangère soit située dans un pays ayant signé une convention fiscale avec la Suède comportant une clause de non-discrimination.

Sous la troisième et dernière hypothèse, la filiale suédoise est détenue conjointement par la société mère suédoise et deux entités étrangères entièrement détenues par cette dernière ; ces deux entités étrangères étant situées dans deux pays distincts mais ayant signé tous deux des conventions fiscales comportant des clauses de non-discrimination avec la Suède. L'administration fiscale suédoise, suivant en cela la position de sa juridiction nationale, a estimé que dans cette hypothèse, les sociétés ne pourraient pas bénéficier de la neutralité fiscale dans la mesure où cela aurait impliqué une application cumulative des conventions. Or, selon cette juridiction, une telle application cumulative ne serait pas admissible en l'état de la législation suédoise actuelle.

C'est précisément cette position de la juridiction suédoise que la CJCE a jugée incompatible avec les dispositions des articles 43 et 48 du traité CE qui posent le principe de la liberté d'établissement des personnes morales.

### 2. L'apport de l'arrêt

La difficulté majeure d'interprétation de cet arrêt résulte de ce qu'il a été demandé à la Cour de se prononcer non pas sur une situation unique mais sur la différenciation opérée par la juridiction suédoise, entre les trois hypothèses théoriques.

Dès lors, la portée de cette décision est fort difficile à appréhender. En effet, la Cour ne valide la dernière hypothèse que par assimilation à la seconde, comme en témoigne la reprise, dans la motivation de l'arrêt, de la

condition posée par la juridiction suédoise, relative à l'existence d'une convention fiscale. On peut, par conséquent, se demander si cet arrêt présente un intérêt majeur ou s'il doit être considéré comme une décision d'espèce.

Si l'on s'en tient aux termes de l'arrêt, l'on pourrait facilement en conclure que la CJCE se contente d'énoncer que dans la mesure où l'administration fiscale suédoise accorde le bénéfice des dispositions spécifiques aux groupes de sociétés, aux sociétés détenues par l'intermédiaire d'une seule société étrangère située dans un pays conventionné, les articles 43 CE et 48 CE s'opposent à ce que ces mêmes dispositions soient refusées aux sociétés détenues par l'intermédiaire de deux sociétés étrangères situées dans des pays conventionnés. Cette interprétation laisserait alors à penser qu'il s'agit d'une décision d'espèce.

Les conclusions de l'avocat général pouvaient, quant à elles, laisser entrevoir une portée de l'arrêt plus large que celle suggérée par l'interprétation littérale ci-dessus. En particulier, l'avocat général proposait à la Cour de ne pas se contenter de juger le refus d'application cumulative des conventions mais d'apporter une réponse plus large aux situations décrites ci-dessus. Il constatait ainsi dans ses conclusions, que «*la liberté d'établissement oppose au système inscrit dans la législation suédoise un obstacle de principe, c'est-à-dire indépendant de l'existence ou non de conventions contre la double imposition*». La Cour ayant choisi de ne pas reprendre cette formulation dans l'arrêt, c'est avec prudence qu'il convient de considérer cette seconde interprétation.

Une telle analyse reviendrait pourtant à inscrire cet arrêt dans le prolongement de la jurisprudence ICI (18). Dans cet arrêt, la CJCE avait à se prononcer sur la conformité d'une disposition de la législation britannique, relative aux consortiums, avec le principe de liberté d'établissement. Cette disposition visait les sociétés résidentes faisant partie d'un consortium au travers duquel elles détiennent une société holding et qui créent par l'intermédiaire de celle-ci des filiales hors des frontières britanniques. Plus précisément, elle subordonnait le droit à un dégrèvement fiscal, au niveau des sociétés résidentes, à la condition que l'activité de la société holding consiste à détenir uniquement ou principalement les actions de filiales établies en Grande-Bretagne. La CJCE a jugé cette condition incompatible avec les dispositions des articles 43 CE et 48 CE.

### 3. Possibles implications au niveau de la pratique fiscale française

Abstraction faite des hésitations relatives à la portée de cet arrêt, la CJCE réaffirme tout d'abord dans cette décision, que les dispositions relatives à la liberté d'établissement visent non seulement à assurer le bénéfice du traitement national dans l'Etat membre d'accueil, mais s'opposent également aux dispositions de l'Etat d'origine qui viendraient entraver l'établissement dans un autre Etat membre d'une société résidente.

Si la portée générale de cet arrêt devait en outre être confirmée, il est certain que cela pourrait avoir un impact substantiel sur la notion de groupe fiscal telle qu'elle est entendue par la majorité des Etats membres, et par la France en particulier.

Pour ce qui est de l'intégration fiscale française, l'article 223 A précise que pour être intégrée, une filiale doit avoir son capital détenu à 95 % au moins, directement

ou indirectement, par la société mère. L'administration (19) a précisé que dans le cas où le capital de la filiale française serait détenu par l'intermédiaire d'une filiale étrangère, elle ne pourrait pas faire partie du groupe intégré ; et cela même si le pourcentage de détention était atteint par le biais de cette détention indirecte. En effet, la filiale étrangère ne pouvant pas être membre d'un groupe intégré en France, la chaîne de participation s'en trouverait rompue.

On comprend dès lors que les arrêts X AB et Y AB/Riksskatteverket et ICI pourraient venir bouleverser la notion de groupe intégré telle qu'elle est prévue par la législation fiscale française en rendant possible une détention indirecte par l'intermédiaire d'une filiale étrangère.

De manière plus indirecte, les opérations de restructuration impliquant des entreprises pourraient également être affectées par cette décision de la CJCE.

Les dispositions de l'article 210 A du CGI, relatives au régime spécial en matière d'impôt sur les sociétés, posent comme principe que la fusion ne doit entraîner, par elle-même, aucune imposition supplémentaire pour la société absorbée.

Ce régime peut également s'appliquer de plein droit aux scissions et apports partiels d'actifs, lorsque certaines conditions sont réunies et sous réserve de l'octroi d'un agrément administratif dans les autres situations, conformément aux dispositions de l'article 210 B du CGI.

Les apports partiels d'actifs réalisés par des sociétés étrangères au profit de sociétés françaises sont susceptibles de bénéficier de plein droit du régime de faveur prévu à l'article 210 B du CGI (20). Toutefois, l'administration fiscale (21) estime qu'un agrément est nécessaire dans le cas où la société étrangère ne serait pas imposable en France en raison des plus-values qu'elle pourrait réaliser lors de la cession ultérieure des titres reçus en contrepartie de l'apport.

Quant aux apports partiels d'actifs réalisés par des sociétés françaises à des sociétés étrangères, ils ne relèvent pas des dispositions de l'article 210 B mais de celles de l'article 210 C du CGI. Or, celui-ci prévoit que le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI n'est applicable aux apports faits à des personnes morales étrangères par des personnes morales françaises que dans la mesure où ces apports ont été préalablement agréés.

A situation «identique», la législation fiscale française prévoit donc des exigences supplémentaires pour les opérations de restructuration transfrontalières par rapport aux opérations dans lesquelles seules sont impliquées des entités françaises. Ces exigences supplémentaires venant restreindre la liberté d'établissement, on peut légitimement se demander s'il ne s'agit pas là d'une discrimination au sens des articles 43 CE et 48 CE tels qu'ils ont été interprétés par la CJCE. ■

(18) CJCE 16 juillet 1998, aff. 264/96, Plén., Imperial Chemical Industries plc (ICI).

(19) Inst. 13 juillet 1990, 4 H-10-90, n° 126.

(20) D. adm. 4 I-122, n° 9 et 10, 1<sup>er</sup> novembre 1995.

(21) Rép. Mesmin, AN 14 février 1983, p. 779, n° 26597 ; BO 4 I-1-83.