

# GROUPES DE SOCIÉTÉS

## Chronique d'actualité

### Prix de transfert

- > **Cadre juridique français et international** - Le projet de l'OCDE sur les solutions possibles aux défis fiscaux de la numérisation de l'économie va avancer rapidement avec l'objectif de parvenir fin 2020 à une solution consensuelle et mondiale. Plusieurs options en matière de méthodes de prix de transfert sont déjà identifiées (V. § 1).
- > **Principes et méthodes** - Le Forum conjoint sur les prix de transfert a adopté un rapport sur l'application de la méthode du partage des bénéfices au sein de l'Union européenne. Le rapport clarifie certains concepts clés et définit les conditions d'application de la méthode et la manière de partager les bénéfices (V. § 8).
- > L'administration fiscale britannique (HMRC) a mis en place une « structure de conformité » afin d'inciter les contribuables à examiner leurs pratiques en matière de prix de transfert et la documentation correspondante et à les adapter pour éviter les risques au regard de l'impôt sur les bénéfices détournés. Les premières « lettres d'incitation » à se rapprocher de la structure de conformité ont été envoyées fin janvier 2019 aux contribuables identifiés grâce aux filtres de risque établis par l'administration (V. § 13).
- > **Contrôle et contentieux internes** - La CAA de Versailles juge que la prise en charge partielle par des sociétés françaises de frais de réorganisation dans le cadre d'un accord transactionnel ne constitue pas un transfert de bénéfices à l'étranger, dans un contexte où ces sociétés avaient cherché à faire prévaloir leur propre intérêt (V. § 16).
- > La CAA de Nantes précise le seuil de déclenchement de la procédure de l'article L. 13 B du LPF. Dans le cadre d'une approche globale, le juge retient qu'un ensemble d'indices de faible intensité peut être considéré comme suffisant. En l'espèce, la Cour a estimé, contrairement aux conclusions du rapporteur public, que le vérificateur disposait d'éléments suffisants (V. § 19).

### Intégration et consolidation fiscales

- > Le TA de Montreuil juge que l'article 223 A du CGI est incompatible avec la liberté d'établissement posée par les articles 49 et 54 TFUE dans le cas où il a pour effet de priver un groupe français de toute possibilité effective de déduire de son résultat intégré les pertes définitives d'une filiale, établie ailleurs qu'en France mais sur le territoire de l'UE et qui répondrait aux autres exigences de l'intégration fiscale, alors que cette déduction aurait été possible pour une filiale établie en France et résidente française. Il en irait différemment dans un cas où ces pertes ne seraient pas définitives : l'article 223 A du CGI serait alors compatible avec la liberté d'établissement, car alors la restriction apportée à cette liberté serait justifiée par la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposer entre les États membres (V. § 22).
- > Le Conseil d'État précise le formalisme à respecter pour opter de manière rétroactive pour un régime d'intégration fiscale horizontale, au titre d'exercices pour lesquels la loi ne prévoyait aucune faculté d'option. Dans le cas de sociétés cousines chacune à la tête d'un groupe fiscal intégré vertical, il n'y a pas de présomption d'accord des filiales pour constituer un groupe d'intégration horizontale (V. § 24).

### Réorganisations

- > L'administration se prononce sur le sort des engagements de conservation des titres de la société bénéficiaire en cours au 1er janvier 2018, en distinguant selon que l'opération a été placée de plein droit ou sur agrément sous le régime de neutralité fiscale (V. § 27).
- > Le Comité de l'abus de droit fiscal estime qu'un transfert de siège au Luxembourg peut être abusif (V. § 31).

## Prix de transfert



**Pierre ESCAUT,**  
Avocat associé,  
PwC Société d'avocats



**Antoine GLAIZE,**  
Avocat associé,  
Arsene Taxand



**Eric LESPRIT,**  
Avocat associé,  
Taj, Société d'avocats,  
une entité du réseau  
Deloitte



**Emmanuel LLINARES,**  
Managing Director,  
NERA Economic  
Consulting



**Alberto PLUVIANO,**  
Président,  
SATIS RES Consulting

### Cadre juridique français et international

#### Principes OCDE et ONU

**1. Principes OCDE - Méthodes proposées dans le cadre de la consultation publique sur les solutions possibles aux défis fiscaux de la numérisation de l'économie** – Le projet de l'OCDE sur les solutions possibles aux défis fiscaux de la numérisation de l'économie va avancer rapidement avec l'objectif de parvenir fin 2020 à une solution consensuelle et mondiale. Plusieurs options en matière de méthodes de prix de transfert sont déjà identifiées.

**Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Document de consultation publique, OCDE, févr. 2019**

**Public comments received on the possible solutions to the tax challenges of digitalisation**

**2.** Bien que le projet de l'OCDE sur les solutions aux défis fiscaux de la numérisation de l'économie soit encore dans une phase exploratoire, on peut déjà définir le cadre des options pour les méthodes de prix de transfert, en s'appuyant sur le Document de consultation publique (le « Document OCDE »), les nombreux commentaires écrits reçus par l'OCDE et les présentations et interventions au cours de la consultation publique des 13 et 14 mars 2019 au siège de l'OCDE.

Les options principales sont les suivantes :

- méthode du partage du bénéfice résiduel (*residual profit split method*, ou « RPSM ») ou une version simplifiée du RPSM avec des éléments formulaires ;

- solutions basées sur des comparables ;
- régimes de protection / exclusions / seuils de matérialité ;
- répartitions fractionnaires des bénéfices ;
- proposition Johnson & Johnson (« J&J »)

Chaque option est décrite brièvement dans les paragraphes suivants.

**3. Méthode du partage du bénéfice résiduel (RPSM)** - La proposition privilégiée à ce stade, fondée sur les « incorporels marketing »<sup>1</sup> (éventuellement intégrée avec des éléments provenant de la proposition fondée sur la « participation de l'utilisateur ») attribuerait davantage de profit aux activités de commercialisation (physiques ou virtuelles). L'attention sur les incorporels conduit naturellement à considérer la méthode RPSM comme plus adaptée, au moins d'un point de vue conceptuel. Dans cette optique, le Document OCDE souligne la nécessité d'identifier la partie de profit « résiduel » attribuable aux incorporels marketing (et/ou aux contributions des utilisateurs) : pour cela, le Document OCDE envisage des mécanismes inspirés par la méthode RPSM, avec des éventuelles simplifications pratiques fondées sur des formules, pour faciliter la mise en œuvre. En revanche, pendant la consultation publique à l'OCDE presque tous les intervenants se sont montrés hostiles à une utilisation généralisée de la méthode RPSM, considérée comme trop complexe et incertaine, même dans une version simplifiée.

**4. Comparables** – Plusieurs intervenants à la consultation publique ont manifesté leur préférence pour des méthodes basées sur des comparables comme solution pratique, bien qu'il s'agisse de méthodes peu appropriées en présence d'incorporels difficiles à comparer. Ces méthodes sont couramment utilisées pour des activités de commercialisation, et un simple

<sup>1</sup> Une présentation détaillée de cette proposition est publiée dans le présent numéro (FI 2-2019, n° 1.1).

aménagement de ces méthodes risque d'être considéré comme insuffisant eu égard aux changements attendus.

**5. Répartition fractionnaire** - Une répartition fractionnaire des bénéfices est préconisée dans le Document OCDE en relation avec la proposition basée sur la « présence économique significative » ; cette proposition est encore peu développée dans le Document OCDE. Un soutien appuyé aux méthodes fractionnaires a été exprimé pendant la consultation publique par les ONG et les organisations de travailleurs, qui soutiennent des formules « simples » et basées sur des éléments objectifs comme le chiffre d'affaires, les salaires (ou le nombre de salariés) et les actifs corporels. Les incorporels seraient ainsi valorisés de façon très indirecte.

**6. Régimes de protection** – Le Document OCDE préconise l'établissement de seuils de matérialité et d'exclusions pour des multinationales de petite taille. Pendant la consultation publique, les régimes de protection (« safe-harbors ») ont été évoqués comme une solution possible de simplification dans certains cas. Le problème de ce type de simplification serait la coordination avec le régime standard : cet aspect n'a guère été développé dans le Document OCDE et pendant la consultation publique.

**7. Proposition J&J** - Cette proposition a retenu l'attention de l'OCDE qui a invité J&J à la présenter à la consultation publique : il s'agit d'un modèle attribuant un profit additionnel aux filiales de distribution sur la base de formules qui essaient de reproduire de façon simplifiée des valeurs de pleine concurrence. En pratique, un taux moyen de rémunération fixe (3% du chiffre d'affaires, dans l'exemple présenté) est augmenté ou diminué par des « leviers » calculés en fonction du niveau de profitabilité du groupe et du niveau de dépenses marketing de chaque entité ; des seuils minimum et maximum de profitabilité complètent le modèle. Le modèle semble avoir été perçu comme un exemple prometteur de compromis entre principe de pleine concurrence et éléments formulaires ; cependant, passer du modèle conceptuel à la pratique pourrait se révéler difficile à raison des complexités liées à la fixation des différents « leviers » pour chaque secteur d'activité.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Le projet de l'OCDE va avancer rapidement et dans des domaines incertains (des solutions en dehors du principe de pleine concurrence seront considérées).

Les groupes multinationaux ont intérêt à rester vigilants sur les évolutions qui pourraient rapidement se traduire en modifications profondes des principes applicables en matière de prix de transfert.

Il serait souhaitable que toutes les parties prenantes apportent des contributions pratiques aux prochaines consultations publiques pour essayer de promouvoir des solutions gérables favorisant la simplification administrative et la prévention des différends entre contribuables et administrations fiscales.

A. PLUVIANO ■

## Principes et méthodes

### Actualité internationale

**8. Prix de transfert - Méthode du partage des bénéfices – Union européenne** - Le Forum conjoint sur les prix de transfert a adopté un rapport sur l'application de la méthode du partage des bénéfices au sein de l'Union européenne. Le rapport clarifie certains concepts clés et définit les conditions d'application de la méthode et la manière de partager les bénéfices.

#### Comm. UE, FCPT, communiqué, mars 2019

**9.** Inscrit dans le prolongement du projet BEPS et du guide de l'OCDE publié en juin 2018<sup>2</sup>, le rapport du FCPT examine, par l'intermédiaire d'une enquête réalisée auprès de 17 États membres et 11 membres non-gouvernementaux, l'utilisation en pratique de la méthode du partage des bénéfices.

Les résultats de l'enquête démontrent que la méthode du partage des bénéfices est appliquée indifféremment dans de nombreux secteurs d'activité mais que son emploi reste limité en comparaison des autres méthodes recommandées par l'OCDE. En outre, l'enquête met, sans surprise, en lumière la complexité de la sélection de la clé de répartition du profit.

Dans cette perspective, le rapport du FCPT vient compléter les travaux de l'OCDE en s'articulant autour des deux grands axes détaillés ci-dessous.

#### ◆ Les circonstances appropriées à la sélection de la méthode du partage des bénéfices

**10.** Pour mémoire, l'OCDE définit les circonstances appropriées à la sélection et à l'emploi de la méthode du partage des bénéfices comme étant :

- l'existence d'une contribution<sup>3</sup> unique et de valeur de la part de chaque partie à la transaction ; et/ou
- la présence d'opérations hautement intégrées ; et/ou
- le partage de la responsabilité de risques économiques significatifs entre les parties à la transaction ou alors la prise en charge séparée, par les parties, de risques étroitement liés à la transaction.

**11.** À ces égards, le rapport du FCPT clarifie ces circonstances en apportant des compléments significatifs concernant les notions suivantes :

> **Contribution unique et de valeur** : le rapport du FCPT vient confirmer le caractère cumulatif des critères unique et

<sup>2</sup> OECD (2018), Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method : Inclusive Framework on BEPS : Action 10, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Paris.

<sup>3</sup> Selon l'OCDE, les contributions sont uniques et de valeur lorsqu'elles ne sont pas comparables aux contributions apportées par des entités non liées dans des circonstances comparables et qu'elles représentent une source clé d'avantages économiques réels ou potentiels.

de valeur alors que cette notion n'avait pas été précisée par l'OCDE. En outre, le rapport du FCPT précise que la contribution unique et de valeur doit être la source d'un avantage économique potentiel. Seul son caractère potentiel est nécessaire, l'absence de réalisation concrète de l'avantage économique n'est pas de nature à écarter le recours à la méthode du partage des bénéfices.

> **Opérations hautement intégrées** : le rapport du FCPT précise qu'afin d'être hautement intégrées, les opérations doivent être réalisées par des parties partageant des fonctions, des actifs et des risques, tout en réalisant conjointement un objectif commun (par exemple, un projet dans le cadre duquel les parties contribuent conjointement à chaque partie du processus vers un résultat commun).

#### ◆ L'identification et la sélection de la clé de répartition du profit la plus adaptée

**12.** La méthode du partage des bénéfices s'appuie sur l'emploi d'une clé de répartition appropriée visant à allouer le bénéfice issu de la transaction de manière à refléter la valeur de la contribution des différentes parties. Cependant, l'OCDE n'a pas publié de recommandations pratiques concernant l'emploi de clés de répartition. À ce titre, le rapport du FCPT vient compléter les recommandations de l'OCDE en fournissant une liste détaillée des clés de répartition, des conseils pratiques quant à leur sélection. En outre, le rapport définit les avantages et les inconvénients propres à chaque clé à l'aide de schémas et d'arbres de décisions illustratifs<sup>4</sup>.

Ainsi, le FCPT recommande d'utiliser les catégories de facteurs décrites ci-dessous.

> **Facteurs humains** : lorsque les fonctions humaines contribuent significativement à la valeur de la transaction, le nombre d'employés et/ou leur rémunération constitue une clé appropriée.

> **Facteurs de ventes/volume** : lorsque les contributions portent sur les ventes, la distribution et le marketing, le chiffre d'affaires et le volume des ventes sont les clés de répartition les plus employées.

> **Facteurs fondés sur l'actif** : lorsque les contributions s'effectuent sous la forme d'actifs incorporels, la valeur des actifs peut être employée comme clé de répartition.

> **Facteurs liés aux coûts** : au sein de structures de partage de coûts visant au développement d'activités créatrices de valeurs, les clés basées sur les coûts engagés dans l'opération par les parties sont particulièrement appropriées.

> **Autres facteurs** : d'autres facteurs peuvent être employés et s'appuient généralement sur la pondération des contributions attribuées sur la base d'analyses fonctionnelles et d'études de comparables externes.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Le rapport du FCPT complète partiellement mais utilement les travaux de l'OCDE, concernant la méthode du partage des bénéfices, en adoptant une vision relativement pragmatique. En outre, le FCPT envisage que cette méthode soit plus souvent

employée par les entreprises et les administrations en raison de l'émergence de nouveaux modèles d'activité caractérisés par leur forte intégration. À cet égard, la proposition de directive du Conseil du 21 mars 2018 de la Commission européenne établissant des règles relatives à l'imposition des sociétés pour une présence numérique significative fait explicitement référence à la méthode du partage des bénéfices afin d'allouer les bénéfices relatifs à l'économie numérique.

Enfin, le FCPT s'est engagé à publier le second volet de ses travaux qui aura pour objectif d'apporter des éléments de simplification à la méthode du partage des bénéfices.

A. GLAIZE ■

**13. Royaume-Uni - Impôt sur les bénéfices détournés (Diverted Profit Tax - DPT) - Mise en place d'une cellule de régularisation** – L'administration fiscale britannique (HMRC) a mis en place une « structure de conformité » afin d'inciter les contribuables à examiner leurs pratiques en matière de prix de transfert et la documentation correspondante et à les adapter pour éviter les risques au regard de l'impôt sur les bénéfices détournés. Les premières « lettres d'incitation » à se rapprocher de la structure de conformité ont été envoyées fin janvier 2019 aux contribuables identifiés grâce aux filtres de risque établis par l'administration.

**HMRC, Policy paper, Diverted Profits Tax amendments, 29 October 2018**

**14. L'évolution réglementaire** - Dans le cadre du budget 2018, le gouvernement britannique a apporté des révisions à la législation relative à l'impôt sur les bénéfices détournés (Diverted Profit Tax - DPT). Ces révisions prennent effet le 29 octobre 2018. Les modifications comprennent notamment la mise en place d'une Structure de Conformité (« Profit Diversion Compliance Facility ») destinée à faciliter les régularisations relatives à l'imposition au titre du DPT. Cette Structure de Conformité vise à permettre des relations plus transparentes et plus collaboratives en encourageant les contribuables à être proactifs lorsqu'ils discutent de leurs dispositions en matières fiscales susceptibles d'être assujetties à la DPT.

Le message clé de HMRC en ce qui concerne cette Structure de Conformité est que les contribuables doivent examiner leurs pratiques en matière de prix de transfert et la documentation correspondante en tenant compte des lignes directrices de cette Structure de Conformité publié par HMRC. En effet, HMRC considère que la plupart des risques liés au DPT peuvent être écartés par une revue de la politique de prix de transfert et de sa mise en œuvre.

La Structure de Conformité est ouverte aux entreprises multinationales qui ne font pas actuellement l'objet d'une enquête de HMRC au titre du DPT. Parmi les indicateurs du risque de DPT qui sont mentionnés par HMRC, on peut citer :

- des arrangements contractuels non alignés avec la

<sup>4</sup> Appendices 1, 2 and 3 of the March 2018 – EU Joint Transfer Pricing Forum - The application of the profit split method within the EU.

répartition des risques,

- des fonctions importantes entreprises au Royaume-Uni mais dont les bénéfices sont transférés à l'étranger,

- l'existence d'entités situées dans des juridictions à fiscalité réduite ayant des fonctions limitées et des rémunérations élevées, et

- des entités britanniques exerçant des fonctions « DEMPE » clés mais qui sont caractérisées comme étant de faible valeur ajoutée.

HMRC continuera d'envoyer des « lettres d'incitation » aux contribuables qui auront été identifiés grâce à ses filtres de risque internes, les encourageant ainsi à revoir leurs arrangements en matière de fiscalité et à envisager de s'enregistrer auprès de la Structure de Conformité. En pratique, les premières lettres ont été envoyées fin janvier 2019.

### 15. Comment utiliser la Structure de Conformité pour potentiellement éviter une enquête ?

- Si, après avoir examiné les directives, l'entreprise estime qu'elle pourrait avoir un montant supplémentaire d'impôts à payer, elle devra envoyer par courriel un formulaire d'inscription dûment rempli à HMRC. Ensuite, après en avoir accusé réception, HMRC organisera une réunion avec le contribuable afin de discuter de la façon de compléter le rapport de régularisation que prévoit la législation et que le contribuable devra communiquer.

Ce rapport de régularisation doit comprendre les sections suivantes : (i) une introduction, (ii) la description des faits et circonstances pertinents, (iii) une analyse de l'application de la législation fiscale aux faits, (iv) l'analyse des raisons qui ont conduit le contribuable à revoir sa position ainsi qu'une analyse de l'application des pénalités, (v) la proposition du montant de l'impôt dû, et (vi) une déclaration signée. En outre, une annexe comprenant des éléments de preuve à l'appui du rapport doit également être incluse. Il est également possible d'organiser avec HMRC des réunions préalables à la présentation d'un projet de rapport afin de permettre aux deux parties de faire part de leurs préoccupations avant que l'entreprise ne soumette des propositions concernant les impôts, les intérêts et, le cas échéant, les pénalités supplémentaires dues.

HMRC a indiqué que la Structure de Conformité n'est pas conçue pour les entreprises qui sont à jour dans leurs politiques de prix de transfert. Toutefois, si HMRC estime que les arrangements fiscaux d'une entreprise ont pour conséquence un détournement de bénéfices, il est probable qu'une enquête débutera sans que le contribuable ne puisse avoir accès à aucun des avantages offerts par la Structure de Conformité.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Dans les faits, si un contribuable verse déjà le juste montant d'impôts au Royaume Uni, une documentation avec des analyses économiques solides sont nécessaires pour soutenir la politique de prix de transfert. Les avantages d'utiliser la Structure de Conformité, tels que décrits par HMRC, comprennent la possibilité d'éviter ou de repousser le déclenchement d'une enquête sur le détournement des bénéfices. En effet, si une entreprise envisage de s'enregistrer et en avise HMRC, un délai dans l'ouverture d'une enquête peut être accordé jusqu'à ce qu'une décision ait été prise.

Pratiquement, HMRC s'est engagé à accepter ou refuser une proposition dans les trois mois suivant sa réception. Si la proposition est acceptée par HMRC, les notifications DPT ne seront pas émises pour les périodes comptables concernées et seul l'impôt sur les sociétés sera dû. Bien que cela n'offre pas de protection contre les montants d'impôts futur, le contribuable reçoit une plus grande assurance que les dispositions et le traitement qu'il a pris ne sont pas considérés comme présentant un risque élevé et qu'une enquête au titre du DPT a peu de chances d'être ouverte. Cependant, les entreprises qui s'enregistreront auprès de la Structure de Conformité après le 31 décembre 2019 bénéficieront d'un traitement moins favorable.

E. LLINARES ■<sup>5</sup>

## Contrôle et contentieux internes

### 16. Prix de transfert - Contrôle - Remise en cause indirecte des prix de transfert - Critères de facturation au groupe de frais de réorganisation

- La CAA de Versailles juge que la prise en charge partielle par des sociétés françaises de frais de réorganisation dans le cadre d'un accord transactionnel ne constitue pas un transfert de bénéfices à l'étranger, dans un contexte où ces sociétés avaient cherché à faire prévaloir leur propre intérêt.

**CAA Versailles, 1<sup>re</sup> ch., 5 mars 2019, n° 16VE02632, SAS PPG Holdco, n° 16VE02633, SAS PPG Industries France, n° 16VE02634, SAS PPG France Manufacturing, n° 16VE02635, SAS PPG France Business Support (V. annexe 1)**

17. Les trois sociétés françaises en cause étaient membres du groupe PPG, spécialisé dans la production de peinture. L'une d'elles avaient des fonctions de production (PPG France Manufacturing), une autre des fonctions de distribution (PPG Industries France), et la troisième des fonctions de support (PPG France Business Support).

Le groupe avait été réorganisé à compter du 1<sup>er</sup> mars 2008 autour d'une société de droit suisse, PPG Industries Europe, qui assumait les fonctions stratégiques du groupe au niveau européen. Corrélativement, les trois sociétés françaises avaient les fonctions limitées suivantes :

- PPG France Manufacturing devenait le façonnier de PPG Industries Europe;

- PPG Industries France conservait une fonction d'achat revente en son nom propre, mais sur la base des règles définies par PPG Industries Europe;

- PPG France Business Support devenait une société de support pour les fonctions de production et de distribution,

<sup>5</sup> Avec la contribution d'Amanda PLETZ.

placée également sous l'autorité de PPG Industries Europe.

Chacune de trois sociétés françaises était liée par un contrat à la société suisse. Les contrats prévoyaient notamment que les coûts imputables à des décisions stratégiques de la société suisse afin d'améliorer le profit global européen devaient être facturés à la société suisse, mais qu'en revanche, les coûts résultant de l'inefficacité ou de l'inadaptation des sociétés françaises avant la date de prise d'effet des contrats restaient à leur charge.

En mars 2009, la société suisse PPG Industries Europe a décidé d'arrêter la production de peinture, avec pour conséquence des coûts de restructuration pour chacune des trois sociétés françaises.

Les trois sociétés françaises ont demandé à la société suisse la prise en charge de la totalité des coûts de restructuration. Cette dernière a refusé, considérant qu'ils résultaient de l'inefficacité ou de l'inadaptation des sociétés françaises.

Les sociétés françaises ont alors engagé une procédure transactionnelle en application d'une disposition des contrats relative au règlement des litiges ; à la suite de cette procédure, un accord transactionnel a pu être conclu en juillet 2010. Cet accord prévoyait une refacturation partielle à la société suisse des coûts de restructuration (à hauteur des sommes dues en vertu du code du travail et de la convention collective). Les sociétés françaises renonçaient en contrepartie à saisir du litige une instance arbitrale helvétique, comme l'y autorisaient les contrats.

L'administration fiscale a considéré qu'en renonçant à exiger la prise en charge de la totalité des coûts, les sociétés françaises avaient renoncé à des recettes et indirectement transféré des profits à la société suisse. Elle a redressé en conséquence les résultats des trois sociétés françaises à hauteur des coûts qui restaient à leur charge.

**18.** La Cour administrative d'appel de Versailles a considéré que les sociétés françaises avaient bien cherché, dans leur intérêt, à obtenir avec l'accord transactionnel une prise en charge au moins partielle de leurs coûts par la société suisse. Par ailleurs, elles n'étaient pas assurées d'obtenir une prise en charge totale des coûts en ayant recours à une instance arbitrale. La Cour en conclut que l'administration fiscale n'a pas apporté la preuve que les sociétés françaises ont commis un acte anormal de gestion, et ont transféré des bénéfices à la société suisse.

La question de savoir au sein d'un groupe qui doit supporter des frais de réorganisation se pose fréquemment lors de contrôles fiscaux et donne souvent lieu à des redressements.

Ce type de question avait déjà été tranché par la jurisprudence : dans un jugement du 23 avril 2018<sup>6</sup>, le Tribunal administratif de Montreuil avait ainsi considéré qu'il n'est pas anormal pour une société française de supporter des coûts de fermeture d'un site de production, dans une situation où les produits de la société française subissaient une pression à la baisse de leurs prix. Cela avait entraîné pour la société française une baisse des volumes de production, et une dégradation de sa rentabilité. Un entrepreneur indépendant aurait dans un tel contexte pris la même décision de fermeture, et le

fait que cette décision ait été prise par l'actionnaire du groupe ne démontrait pas qu'elle répondait au seul intérêt du groupe.

**L'originalité de la jurisprudence PPG est que la prise en charge partielle des coûts par le groupe résultait d'un accord transactionnel** et que le comportement des sociétés se rapprochait donc de celui de parties indépendantes, dans l'esprit du principe de pleine concurrence : demande de prise en charge totale par la société suisse et, à la suite du refus par cette dernière, négociation donnant lieu à un compromis en application du contrat. C'est ce qui a probablement convaincu le juge du fait que les sociétés françaises ne se sont pas contentées de subir la décision de la société suisse, mais ont cherché à faire prévaloir leur intérêt propre, dans le cadre du contrat ; il n'était pas établi qu'elles auraient pu obtenir une meilleure issue avec la procédure arbitrale qui aurait pu être lancée si le litige avait persisté.

C'est le même type de logique qui prévaut lorsqu'il est fait application de la méthode du prix comparable sur le marché libre, considérée par l'OCDE comme appliquant de la manière la plus directe et la plus fiable le principe de pleine concurrence : le prix de la transaction correspond à celui fixé par des parties indépendantes, sans donc que l'appartenance au groupe introduise un biais dans la détermination du prix.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Il n'existe **pas de règles générales a priori** pour déterminer si des frais de réorganisation doivent ou non être supportés par le groupe plutôt que localement.

Les **critères suivants peuvent être pris en compte** :

- **entité qui a pris la décision** : c'est en pratique souvent le groupe ; pour autant ce seul élément ne permet pas de conclure que c'est le groupe qui doit supporter en totalité les frais de réorganisation, comme le confirme la jurisprudence analysée plus haut : dans le cas de PPG, c'était la société suisse qui avait pris la décision d'arrêter la production en France; dans le cas visé par le jugement SKF, c'était aussi le groupe, et les juges avaient considéré que tout ou partie des frais pouvaient rester à la charge de la société française ;
- **aspects juridiques** : il convient de vérifier ce qui est prévu au contrat, et si les parties s'y sont conformées ; cela ne suffit pas pour autant, les contrats intra-groupe ne reflétant pas nécessairement des pratiques de marché ;
- **comportement des parties** : se sont-elles comportées comme des sociétés indépendantes ? Par exemple, comme dans le cas PPG, est-ce que les sociétés françaises ont tenté de faire prévaloir leur intérêt propre en négociant avec le groupe ? Est-ce qu'elles ont cherché à identifier des solutions alternatives telles que par exemple la poursuite de leur activité sous une autre forme pour éviter une fermeture ?
- **contexte économique** : il s'agit de vérifier si la réorganisation est effectuée dans l'intérêt de la société française. Dans le cas d'une activité locale non rentable par exemple, il pourra être considéré, comme dans le cas SKF mentionné plus haut, qu'il est dans l'intérêt de la société française de ne pas la poursuivre ; à l'inverse, le transfert d'une activité rentable à une autre société du groupe pourrait conduire à une prise en charge des frais de réorganisation, et pose par ailleurs la question de la valeur de l'activité transférée. Si possible, la situation post-réorganisation sera comparée à celle qui aurait existé

6 TA Montreuil, 23 avr. 2018, n° 1608382, SAS SKF Holding France.

en l'absence de réorganisation sur la base de projections ;  
 - **statut fonctionnel de la société française** : sous réserve d'une analyse au cas par cas, il est plus facilement défendable qu'un entrepreneur local plutôt qu'un sous-traitant supporte des frais de réorganisation. L'entrepreneur supporte en effet le risque de marché, à la différence du sous-traitant qui est généralement rémunéré sur la base d'une méthode de « cost plus » ; l'entrepreneur est par ailleurs autonome alors que le sous-traitant dépend de son donneur d'ordre ; c'est ce dernier qui définit les volumes de production et décide généralement d'une réorganisation conduisant à la réduction ou à l'arrêt de l'activité de son sous-traitant. Il peut en être autrement en particulier si c'est l'inefficacité du sous-traitant qui est à l'origine de la réorganisation, comme le soutenait la société suisse du groupe PPG ; dans une telle situation, il pourrait être considéré que le sous-traitant doit en assumer les conséquences et donc les coûts.

Il conviendra de **croiser ces différents critères** pour déterminer, par une **analyse au cas par cas**, qui du groupe ou de l'entité locale considérée doit supporter les frais de réorganisation, avec le cas échéant, comme dans l'arrêt PPG, un partage de ces frais.

**P. ESCAUT ■**

**19. Prix de transfert, Demande d'informations et de documents (LPF, art. L. 13 B) - Indices** – La CAA de Nantes précise le seuil de déclenchement de la procédure de l'article L. 13 B du LPF. Dans le cadre d'une approche globale, le juge retient qu'un ensemble d'indices de faible intensité peut être considéré comme suffisant. En l'espèce, la Cour a estimé, contrairement aux conclusions du rapporteur public, que le vérificateur disposait d'éléments suffisants.

**CAA Nantes, 1<sup>re</sup> ch., 20 déc. 2018, n° 18NT01366, Min. c/SARL Financière du Haut Anjou, concl. T. Jouno (V. annexe 2)**

**20.** La Société électronique du Haut-Anjou, qui exerce une activité de fabrication de cartes électroniques, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration a remis en cause, sur le fondement de l'article 57 du CGI, la déductibilité d'une partie des prestations de sous-traitance facturées par une société de droit marocain. Au cours de la vérification, le service a demandé des précisions en matière de prix de transfert, en application de l'article L. 13 B du LPF.

Pour mémoire, la mise en œuvre de cette procédure suppose que le service de vérification ait réuni des indices, d'une part, de l'octroi d'un avantage à une entreprise établie hors de France, et d'autre part, de l'existence de liens, directs ou indirects, de contrôle ou de dépendance entre l'entreprise vérifiée et le bénéficiaire de cet avantage.

À l'issue de la vérification, la société a contesté cette rectification proposée par le Service, relevant notamment que les conditions de mise en œuvre de l'article L. 13 B du LPF n'avaient pas été réunies lorsque le Service a présenté sa

demande d'informations. Elle a fait valoir qu'une augmentation en valeur absolue du montant de prestations de sous-traitance déduites de son résultat, ainsi que leur augmentation d'un exercice à l'autre, ne peuvent constituer un indice suffisant permettant de présumer un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI. Le Tribunal administratif de Nantes a validé cette analyse, conduisant le Service à interjeter appel.

**21.** La Cour administrative d'appel de Nantes se prononce sur la caractérisation de l'existence d'un avantage consenti par la société à son sous-traitant marocain. Elle retient que la société ne conteste pas le lien de dépendance entre les deux sociétés. Elle observe que les indices en la possession du vérificateur à la date de la mise en œuvre de la procédure de l'article L. 13 B du LPF tenaient (a) au montant en valeur absolue des prestations de sous-traitance payées à la société marocaine (de 1,8 M€ à 2,4 M€, montants croissants des exercices 2006 à 2008) et (b) à la discordance issue de l'augmentation de ce montant de 28% sur la période alors que le chiffre d'affaires de la société n'a augmenté que de 0,25% sur la même période.

Au contraire de ce que lui proposait le Rapporteur public, qui considérait les indices de transfert de bénéfice comme « inexistant », le juge d'appel considère que ces éléments laissent présumer qu'un avantage a été consenti par la société à son sous-traitant marocain. Une forte augmentation, au cours de la période vérifiée, des prestations de sous-traitance à une société établie au Maroc dont l'un des dirigeants est commun avec la société française vérifiée, en période de stagnation du chiffre d'affaires de cette dernière, et l'absence d'autonomie de la société sous-traitante constituent des indices de transfert indirect de bénéfices justifiant le recours à la procédure de l'article L. 13 B du LPF. Le juge procède à un examen global de l'ensemble de ces éléments pour apprécier le caractère suffisant des indices relevés par l'administration.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cette décision est importante car, comme le relève le rapporteur public, elle vient fixer un seuil de déclenchement de la procédure de l'article L. 13 B du LPF, c'est-à-dire la force des indices que l'administration doit réunir avant de recourir à la procédure. Or, par cette décision, le juge pose un seuil de déclenchement assez bas, qui pourrait faciliter le recours à cette demande d'éclaircissements suite à présomption de transfert de bénéfices, facilité par l'examen global auquel le juge se livre pour apprécier le caractère suffisant ou non des indices apportés par l'administration.

En l'espèce, il est toutefois intéressant de retenir également que la Cour a considéré que les rectifications opérées sur le fondement de l'article 57 du CGI ne pouvaient être maintenues, faute pour le service d'avoir établi une étude de comparables suffisamment solide. Cette décision s'inscrit dans le courant de jurisprudence désormais bien établi, selon laquelle l'administration doit entrer dans le détail de l'analyse de ses comparables, afin de s'assurer que ces derniers se trouvent effectivement dans une situation proche de celle de la société vérifiée (marché, taille, environnement économique).

**E. LESPRIT ■**

# Intégration et consolidation fiscales

## Réorganisations



**Vincent  
AGULHON,**  
Avocat associé,  
Darrois Villey Maillot Brochier



**Charles  
MÉNARD,**  
Avocat associé,  
EY Société d'Avocats



**Nicolas  
de BOYNES,**  
Avocat associé,  
Sullivan & Cromwell LLP



**Frédéric  
TEPER,**  
Avocat associé,  
Arsene Taxand

### Intégration et consolidation fiscales

**22. Intégration fiscale - Imputation des déficits d'une filiale européenne en liquidation – Liberté d'établissement** - Le TA de Montreuil juge que l'article 223 A du CGI est incompatible avec la liberté d'établissement posée par les articles 49 et 54 TFUE dans le cas où il a pour effet de priver un groupe français de toute possibilité effective de déduire de son résultat intégré les pertes définitives d'une filiale, établie ailleurs qu'en France mais sur le territoire de l'UE et qui répondrait aux autres exigences de l'intégration fiscale, alors que cette déduction aurait été possible pour une filiale établie en France et résidente française. Il en irait différemment dans un cas où ces pertes ne seraient pas définitives : l'article 223 A du CGI serait alors compatible avec la liberté d'établissement, car alors la restriction apportée à cette liberté serait justifiée par la nécessité de préserver la répartition du pouvoir d'imposer entre les États membres.

**TA Montreuil, 1<sup>er</sup> ch., 17 janv. 2019, n° 1707036, Groupe Lucien Barrière, concl. C. Noël (V. annexe 3)**

**23.** Le Tribunal administratif de Montreuil juge que les pertes définitives encourues par la filiale établie dans un État de l'Union européenne d'une société membre d'un groupe d'intégration fiscale prévu à l'article 223 A du CGI doivent pouvoir être déduites du résultat d'ensemble du groupe français.

En effet, en privant le groupe d'intégration fiscale de cette possibilité d'imputation des pertes étrangères, l'article 223 A

du CGI a jusqu'à présent contrevenu au principe de liberté d'établissement dans le cadre de situations objectivement comparables (la perte aurait été imputable si la filiale était résidente française) au regard des objectifs du régime d'intégration fiscale (la consolidation des pertes et des profits des sociétés membres du groupe), sans que des raisons impérieuses d'intérêt général ne justifient de manière proportionnée cette différence de traitement dans la situation précise d'une perte définitive.

Une perte définitive d'une filiale non résidente existe « lorsque, d'une part, la société qui la détient a épuisé toutes les possibilités de déduction de ces pertes que lui offre l'État membre où se trouve cette filiale, et d'autre part a cessé de percevoir de cette dernière une quelconque recette, de sorte qu'il n'existe plus aucune possibilité pour que lesdites pertes puissent être prises en compte dans ledit État membre ».

Ce jugement doit être lu, comme y invitent les conclusions du rapporteur public Cyril Noël, en référence à l'évolution de la jurisprudence de la CJUE.

On sait que la jurisprudence *Marks & Spencer* de 2005<sup>7</sup> avait posé le principe, dans le cadre du régime britannique de transfert des pertes, selon lequel l'exclusion de la déduction des pertes d'une filiale européenne constitue une restriction à la liberté d'établissement qui n'est pas proportionnée, par exception, lorsque cette perte ne peut définitivement plus être imputée dans l'État de la résidence de la filiale.

Néanmoins, la jurisprudence *X Holding* de 2010<sup>8</sup> justifiait l'exclusion des filiales non résidentes d'un régime fiscal d'intégration fiscale national par la préservation du pouvoir d'imposition entre les États membres, sans mentionner la moindre réserve sur le cas des pertes définitives de la filiale non résidentes, ce qui pouvait créer une incertitude sur le maintien de cette exception.

7 CJCE, gde ch., 13 déc. 2005, C-446/03.

8 CJUE, 25 févr. 2010, C-337/08.

### Deux décisions de 2018 de la CJUE sont venues clarifier le paysage jurisprudentiel.

Il s'agit, d'une part, de la **décision Bevola**<sup>9</sup>, qui étend le raisonnement de la jurisprudence *Marks & Spencer* aux pertes définitives subies par un établissement situé dans un autre État membre : la non-prise en compte de ces pertes dans l'État du siège dans le cas de la liquidation d'une succursale serait une restriction à la liberté d'établissement disproportionnée lorsque ces pertes ne peuvent être imputées dans l'État où se situe la succursale. La motivation de la décision s'articule, comme l'ont bien noté les commentateurs<sup>10</sup>, autour de la notion de « capacité contributive », entendue globalement comme le résultat imposable dans l'État du siège et l'État où se situe l'établissement stable : l'absence d'imputation des déficits dans aucun des deux États viendrait atteindre la capacité contributive de la société dans son État de résidence et dans l'État de sa succursale.

D'autre part, la **décision NN A/S**<sup>11</sup> applique la notion de « capacité contributive » non plus à une société et à sa succursale, mais à un groupe de sociétés incluant une filiale non résidente, et décide qu'il n'est pas possible de refuser l'imputation des pertes de la filiale non résidente dès lors que cette imputation était impossible dans son État.

Dans ce contexte de clarification de la jurisprudence européenne, le Tribunal administratif de Montreuil ouvre la porte, de manière inédite à notre connaissance, à une prise en compte en France des pertes définitives de filiales européennes de sociétés membres d'un groupe intégré français lorsque ces pertes ne peuvent plus être imputées sur des produits dans leur pays, notamment lors de la liquidation de cette société.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Ce jugement ne nous semble **pas remettre en cause de manière nécessaire la décision du Conseil d'État Agapes**<sup>12</sup> de 2015, qui refusait de manière générale l'imputation des pertes de filiales étrangères dans le cadre de l'intégration fiscale, sans, il est vrai, dans le sillage de la jurisprudence *X Holding*, réserver l'exception des pertes définitives. En effet, la question posée dans l'affaire *Agapes* ne portait pas sur la possibilité d'imputer dans le cadre d'une intégration fiscale française des pertes devenues définitives dans l'État de résidence de la filiale mais sur la non-imputation de pertes étrangères dans l'État de résidence de la filiale « *du fait de la décision de l'État membre où elle réside elle-même, au titre de l'exercice de sa compétence fiscale, de limiter le droit d'imputer les pertes subies* ». Dans l'affaire *Agapes*, ce sont les législations polonaise et italienne qui apportaient des limites aux possibilités d'imputation nationale des pertes. Or, la notion de perte définitive issue de l'arrêt *Marks & Spencer* doit être lue strictement selon la jurisprudence *Commission c/Royaume-Uni*<sup>13</sup> comme concernant le seul cas où « *la filiale ne perçoit*

*plus de recettes dans l'État membre de sa résidence, par exemple en cas de cessation de l'activité et de liquidation* »<sup>14</sup>.

Par ailleurs, **un certain nombre de difficultés pointées par le rapporteur public Cyril Noël dans le cadre de l'affaire Barrière et, pour certaines, par Emilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sous l'arrêt Agapes, demeurent sur le plan des principes et en pratique pour mettre en œuvre la solution adoptée par le Tribunal administratif de Montreuil** : sorte d'entrée de la filiale dans le groupe à l'occasion de la liquidation, conditions à remplir par la filiale non résidente pour répondre « *aux autres exigences de l'intégration fiscale* », asymétrie entre l'imputation des pertes en France et l'absence d'imposition des bénéfices, prise en compte d'un avantage lié à l'utilisation des pertes qui est au cœur du régime d'intégration fiscale, à la différence de spécificités françaises qui ont pu être considérées comme dissociables par la jurisprudence.

F. TEPER ■

**24. Intégration fiscale horizontale – Option rétroactive – Formalisme** - Le Conseil d'État précise le formalisme à respecter pour opter de manière rétroactive pour un régime d'intégration fiscale horizontale, au titre d'exercices pour lesquels la loi ne prévoyait aucune faculté d'option. Dans le cas de sociétés cousines chacune à la tête d'un groupe fiscal intégré vertical, il n'y a pas de présomption d'accord des filiales pour constituer un groupe d'intégration horizontale.

**CE, 8e et 3e ch., 27 mars 2019, n° 415817, BPD France, concl. K. Ciavaldini (V. annexe 4)**

**25.** À la suite des décisions de la CJUE entérinant le principe de l'intégration horizontale<sup>15</sup>, le législateur a introduit la possibilité d'une telle intégration dans le CGI, avec effet à compter de l'exercice 2014. En revanche, rien n'a été prévu pour les exercices précédents. Cet « oubli » législatif était d'autant plus regrettable que le législateur de 2009 avait montré la voie à la suite de l'arrêt *Papillon* en explicitant les modalités d'option pour les exercices passés.

La Cour administrative d'appel de Versailles a comblé cette lacune dans un arrêt *Zambon* du 19 septembre 2017<sup>16</sup>, en jugeant que les sociétés désirant créer *a posteriori* un groupe d'intégration horizontale devaient certes exprimer leur accord pour le régime de groupe mais que cet accord pouvait être produit à tout moment, y compris devant le juge de l'impôt, et ne devait pas nécessairement suivre les modèles établis par l'administration. Plus encore, la Cour de Versailles a ajouté que cet accord « *pouvait être regardé comme suffisamment manifeste dès la transmission par la société [filiale] de ses liasses fiscales*

9 CJUE, gde ch., 12 juin 2018, C-650/16.

10 V. not. D. Gutmann et E. Féna-Laguëny : FR 35/18, inf. 3, p. 6.

11 CJUE, 4 juill. 2018, C-28/1.

12 CE, 15 avr. 2015, n° 368135, Sté Agapes.

13 CJUE, gde ch., 3 févr. 2015, C- 172/13.

14 E. Bokdam-Tognetti, concl. ss CE, 15 avr. 2015, n° 368135, Sté Agapes.

15 CJUE, 12 juin 2014, SCA group holding BV.

16 CAA Versailles, 19 sept. 2017, Sté Zambon.

à la société [tête de groupe]. » L'administration ne s'était pas pourvue en cassation contre cette décision, et on peut donc estimer qu'elle en avait accepté le principe.

**26.** L'affaire jugée par le Conseil d'État présentait une difficulté supplémentaire en ce que les **sociétés concernées n'avaient pas produit leur accord pour le régime d'intégration horizontale, y compris devant le juge de l'impôt**. La Cour administrative d'appel de Versailles avait appliqué strictement sa propre jurisprudence et refusé le bénéfice de l'intégration fiscale horizontale. Le Conseil d'État a validé sans ciller les modalités d'option fixées par la Cour de Versailles. **Le contribuable avançait pourtant deux moyens additionnels, qui n'étaient pas sans mérite.**

> Le **premier moyen était lié aux circonstances de l'espèce**, dans laquelle les sociétés demandant à créer l'intégration horizontale étaient déjà membres de trois groupes fiscaux distincts en France. Le contribuable avait visiblement réussi à produire l'accord des sociétés têtes de groupe pour former une intégration horizontale, mais non l'accord de chacune des sociétés membres de ces groupes fiscaux. Le contribuable demandait donc au Conseil d'État de juger que l'accord initialement donné par les sociétés membres pour rejoindre chacun de ces groupes fiscaux pouvait permettre de présumer leur accord pour rejoindre une intégration horizontale regroupant les trois groupes. L'argument était séduisant, car si les sociétés avaient déjà accepté le transfert de leurs déficits à leur société tête de groupe, le fait que ces déficits soient finalement transmis par l'effet de l'intégration horizontale à une troisième société pouvait être considéré comme neutre pour les sociétés membres. Toutefois, le Conseil d'État note que les effets attachés à l'adhésion à un groupe fiscal « *ne se limitent pas à la renonciation par les sociétés membres du groupe au report des déficits non imputés, mais impliquent également, en particulier, une répartition entre ces sociétés de la charge fiscale découlant du résultat d'ensemble* ». Les juges du Conseil d'État s'érigent en quelque sorte en protecteurs de l'intérêt social des sociétés membres, en considérant que les conventions d'intégration fiscale répartissant la charge de l'impôt auraient potentiellement vocation à être renégociées dans le cadre du passage d'une intégration verticale à une intégration horizontale. Si cette position ne manque pas de logique, on peut néanmoins s'étonner que les juges accordent une telle importance à un dispositif contractuel, qui n'est pas même une condition d'application du régime d'intégration.

> Le **deuxième moyen était radicalement différent : en substance, le contribuable prétendait que son action ne visait pas l'application rétroactive du régime d'intégration fiscale, mais constituait une action en responsabilité contre l'État** en ce que la loi ne permettait pas (et ne permet toujours pas) de créer une intégration fiscale horizontale pour les exercices antérieurs à 2014. En d'autres termes, il ne s'agissait de faire l'option pour une intégration horizontale, mais plus simplement d'obtenir réparation pour ne pas avoir été en mesure de faire cette option. Dès lors, les questions sur le formalisme de l'option seraient hors sujet. Le Conseil

d'État rejette l'argument, mais en utilisant une formulation qui, selon nous, ne ferme pas totalement la porte à des actions futures. Les juges notent en effet que la demande du contribuable « *avait la nature d'un litige d'assiette de l'impôt et non d'une action en responsabilité pour faute de l'administration fiscale* » au motif que « *la production de ces accords aurait été impossible ou excessivement difficile* ».

On peut donc penser que si un contribuable était en mesure de démontrer que la production a posteriori des accords de chaque société membre du groupe serait « *impossible ou excessivement difficile* », un recours serait ouvert, cette fois en responsabilité contre l'administration fiscale pour ne pas s'être conformée plus tôt aux exigences du droit de l'UE. Une telle situation pourrait se présenter par exemple lorsque certaines sociétés membres ont été cédées et refusent ensuite de donner leur accord pour l'intégration horizontale.

N. DE BOYNES ■

## Réorganisations

**27. Apport partiel d'actif – Engagement de conservation des titres de la société bénéficiaire – Suppression - Engagements en cours au 1er janvier 2018** - L'administration se prononce sur le sort des engagements de conservation des titres de la société bénéficiaire en cours au 1er janvier 2018, en distinguant selon que l'opération a été placée de plein droit ou sur agrément sous le régime de neutralité fiscale.

**BOI-RES-000028, 28 mars 2019. - BOI-IS-FUS-20-30-20, 27 mars 2019 (V. annexe 5)**

**28.** L'article 25 de la loi de finances rectificative pour 2017 a supprimé, pour les opérations d'apport partiel d'actif portant sur une ou plusieurs branches d'activité réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, l'engagement de conservation pendant trois ans des titres de la société bénéficiaire reçus en rémunération de l'apport auquel était tenue la société apporteuse en vertu de l'article 210 B du CGI. Mais le législateur était resté muet quant au sort des engagements encore en cours à la date d'entrée en vigueur de la loi et les premiers commentaires publiés le 3 octobre 2018 et le 9 janvier 2019 n'avaient pas non plus apporté de précisions sur ce point. Par le rescrit commenté, l'administration s'est enfin prononcée sur le sort de ces engagements encore en cours au 1<sup>er</sup> janvier 2018, en distinguant selon que l'opération a été placée de plein droit ou sur agrément sous le régime de neutralité fiscale.

**29. Abolition sans condition de l'engagement de conservation lorsqu'il résulte d'une opération placée de plein**

**droit sous le régime de neutralité fiscale** - Les commentaires administratifs posent pour principe que la rupture de l'engagement de conservation n'emporte pas remise en cause rétroactive du sursis d'imposition dont a bénéficié un apport partiel d'actif ou une scission, quelle que soit la nature de l'opération entraînant la rupture de cet engagement : cession, nouvel apport ou nouvelle scission, fusion, TUP.

**30. Abolition sous condition de l'engagement de conservation lorsqu'il résulte d'une opération placée sous le régime de neutralité fiscale sur agrément** - Lorsque l'apport ou la scission n'a pu bénéficier du sursis d'imposition qu'après obtention de l'agrément prévu au 3 de l'article 210 B du CGI, ce qui était nécessairement le cas pour les opérations réalisées au profit d'une société non-résidente jusqu'au 31 décembre 2017, les commentaires administratifs précisent que la rupture de l'engagement de conservation entraîne en principe la déchéance rétroactive du régime de neutralité fiscale sauf si :

- l'opération qui met fin à l'engagement de conservation est une fusion ou une opération assimilée,
- le maintien du régime de faveur est accordé sur décision expresse du bureau des agréments et rescrits.

Pour les **opérations qui ne portaient pas sur une branche complète d'activité** et qui, postérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2018, restent soumises à un agrément préalable pour bénéficier du sursis d'imposition, il est vraisemblable que le bureau des agréments et rescrits mettra en place un régime inspiré de l'ancien article 210 B bis du CGI, et exigera, d'une part, que l'engagement de conservation soit reporté sur les titres de la société bénéficiaire et, d'autre part, que celle-ci s'engage à conserver les titres qui lui ont été apportés, le cas échéant, jusqu'à l'expiration du délai de conservation initial.

En revanche, pour les opérations qui concernaient une **branche complète d'activité** (ou des titres de participation lorsqu'ils y sont assimilés), la décision du bureau des agréments et rescrits rendra caduc l'engagement de conservation si la fusion ou l'opération assimilée qui y met fin est placée sous le régime de l'article 210 A du CGI ou un régime étranger similaire.

Si les précisions administratives ne visent que la rupture de l'engagement de conservation de trois ans, elles s'appliquent aussi nécessairement et *a fortiori* aux **engagements de conservation subordonnés** que la doctrine du bureau des agréments et rescrits exigeait d'une société non-résidente, soit lorsqu'elle était la bénéficiaire d'un apport de titres de participation, soit lorsqu'elle filialisait son établissement stable français.

C. MÉNARD ■

**31. Transfert de siège – Luxembourg - Abus de droit** - Le Comité de l'abus de droit fiscal estime qu'un transfert de siège au Luxembourg peut être abusif.

**CADF/AC n° 9/2018, 30 nov. 2018, aff. n° 2018-24 (V. annexe 6)**

**32.** Le Comité de l'abus de droit fiscal a déjà eu à connaître de diverses situations dans lesquelles l'administration fiscale française refusait le bénéfice des stipulations favorables de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1<sup>er</sup> avril 1958 en matière de plus-value immobilières. Il a notamment rendu des avis favorables à la mise en œuvre de la procédure d'abus de droit dans des cas de transfert vers le Luxembourg du siège social de sociétés italienne et suisse préalablement à la cession rapide de leur patrimoine immobilier français<sup>17</sup> ainsi qu'en cas de transfert dans le même contexte du siège de sociétés immobilières françaises vers le Luxembourg<sup>18</sup>. Tous ces avis portaient sur le cas de sociétés luxembourgeoises revendiquant, avant l'entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2008 de l'avenant à la convention du 24 novembre 2006, l'exonération des plus-values de cession directe de biens immobiliers détenus en France par des sociétés résidentes du Luxembourg. Une interprétation contraire de la convention par l'administration et les juridictions luxembourgeoises conduisait alors à une double non-taxation des plus-values en cause.

**33.** L'avis n° 2018-24 porte sur une **période postérieure, comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 2008 et l'entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2017 d'un nouvel avenant à la convention fiscale** en date du 5 septembre 2014, alors que les plus-values de cession directe d'immeubles par les sociétés résidentes du Luxembourg étaient désormais imposables en France mais que **les cessions de parts de sociétés immobilières non transparentes bénéficiaient toujours d'une double non-taxation.**

Le fondateur d'un groupe avait procédé en 2009 et 2010 à la dissociation du patrimoine immobilier et de l'exploitation opérationnelle de celui-ci dans deux sociétés holdings distinctes. Il avait ensuite, au premier semestre 2011, cédé à un tiers les titres de la société holding portant les seules filiales opérationnelles et consenti au même acquéreur un droit de préférence pour l'achat du pôle immobilier constitué des sociétés immobilières et des immeubles utilisés pour les besoins de l'activité déjà cédée. La cession de ce pôle immobilier à une société du groupe acquéreur intervint finalement au premier trimestre 2012, sous forme de cession de parts de diverses sociétés immobilières, après que la holding immobilière cédante eut transféré son siège social depuis la France vers le Luxembourg en novembre 2011. La société vendeuse, désormais résidente du Luxembourg, revendiqua alors l'exonération des plus-values de cession en application de la convention fiscale.

Le Comité de l'abus de droit rend un avis favorable à l'administration et considère caractérisé un abus de droit par fraude à la loi. Il affirme que si le transfert du siège d'une société française vers le Luxembourg ne constitue pas par nature un abus de droit, il en va différemment lorsque ce transfert est artificiel et n'a été effectué que dans un but exclusivement fiscal. Au cas particulier, **la séquence des événements permet d'établir l'intention purement fiscale**, qui montre que la cession du pôle immobilier à l'acquéreur du pôle opérationnel

<sup>17</sup> CADF, avis n° 2012-42 et n° 2012-48.

<sup>18</sup> CADF, avis n° 2013-26 et n° 2013-32.

n'a été différée que pour laisser au vendeur le temps de réorganiser la structure de détention de celui-là et ainsi assurer l'exonération des plus-values latentes.

Pour le critère objectif de l'abus de droit, à savoir la contrariété du traitement fiscal recherché par le contribuable aux objectifs poursuivis par les auteurs du texte fiscal mis en œuvre, **le Comité de l'abus de droit adopte le raisonnement du Conseil d'État dans sa décision Verdannet du 25 octobre 2017** qui a admis le principe d'un « abus de convention fiscale » au sens de l'article L. 64 du LPF. Pour le Conseil d'État en effet, « *Les États parties à la convention fiscale franco-luxembourgeoise ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer ses stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique. Il suit de là qu'en jugeant que l'opération litigieuse était contraire aux objectifs poursuivis par les deux États signataires, la cour d'appel n'a entaché son arrêt d'aucune erreur de droit* »<sup>19</sup>.

Selon le même raisonnement, le Comité de l'abus de droit fiscal déduit le critère objectif du fait que les auteurs de la convention fiscale ne sauraient avoir eu l'intention de permettre l'exonération de plus-values latentes comme conséquence d'un transfert de siège artificiel et dépourvu de toute motivation autre que fiscale. En d'autres termes, le caractère artificiel du transfert de siège suffit à établir la contrariété aux intentions des rédacteurs de la convention fiscale ou, selon les mots de Laurent Olléon dans ses conclusions sous la décision *Abbey National Treasury Services*, « *les auteurs d'un texte fiscal ne peuvent jamais avoir eu pour intention d'en faire bénéficier un montage artificiel* »<sup>20</sup>.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Dans l'affaire soumise au Comité de l'abus de droit fiscal, **l'administration aurait pu alternativement considérer que le transfert de siège avait constitué lui-même un fait générateur d'imposition des plus-values latentes afférentes aux immobilisations de la société migrante.**

Mais le transfert de siège étant intervenu en novembre 2011, l'article 221, 2, alinéa 3 du CGI dans la version alors applicable écartait les conséquences d'une cessation d'entreprise en cas de transfert de siège dans un autre État membre de l'Union européenne. Et si la doctrine administrative prévoyait néanmoins que la France restait en droit d'imposer immédiatement les plus-values sur les actifs qui, à l'occasion d'un tel transfert de siège, étaient transférés fiscalement à l'étranger au lieu d'être maintenus dans un établissement stable français, assurant ainsi l'imposition future des plus-values latentes, sa validité restait incertaine. Depuis, la CJUE a admis par son arrêt *National Grid Indus*<sup>21</sup> et diverses décisions ultérieures la possibilité d'une imposition à la sortie (« *exit tax* »), adoptée par la France et codifiée dans une nouvelle version de l'article 221, 2, alinéa 3 du CGI pour les transferts intervenus à compter du 14 novembre 2012. Et pour la période antérieure, la CAA de Lyon a admis le principe de l'imposition immédiate de l'ensemble des plus-values latentes lorsque le transfert de siège entraînait la perte complète d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés en France<sup>22</sup>.

Signalons enfin que la critique par l'administration fiscale française des transferts de siège à l'étranger dans un objectif fiscal **peut désormais également se fonder sur les termes même de la convention fiscale** applicable lorsque celle-ci intègre, soit directement soit du fait de la ratification par l'État partenaire de l'Instrument multilatéral issu des travaux BEPS de l'OCDE, une clause anti-abus générale (GAAR) et dans son préambule l'indication que la convention n'a pas pour objectif de rendre possible une double non-taxation.

V. AGULHON ■

19 CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Verdannet.

20 CE, 24 avr. 2012, n° 343709, Sté Abbey National Treasury Services.

21 CJUE, 29 nov. 2011, C-371/10, National Grid Indus BV.

22 CAA Lyon, 11 janv. 2018, n° 16LY01375, Sté GSI Gervais B. Industries.

#### Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

**Annexe 1 :** CAA Versailles, 1<sup>re</sup> ch., 5 mars 2019, n° 16VE02632, SAS PPG Holdco, n° 16VE02633, SAS PPG Industries France, n° 16VE02634, SAS PPG France Manufacturing, n° 16VE02635, SAS PPG France Business Support

**Annexe 2 :** CAA Nantes, 1<sup>re</sup> ch., 20 déc. 2018, n° 18NT01366, Min. c/ SARL Financière du Haut Anjou, concl. T. Jouno

**Annexe 3 :** TA Montreuil, 1<sup>re</sup> ch., 17 janv. 2019 n° 1707036, Groupe Lucien Barrière, concl. C. Noël

**Annexe 4 :** CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 27 mars 2019, n° 415817, BPD France, concl. K. Ciavaldini

**Annexe 5 :** BOI-RES-000028, 28 mars 2019

**Annexe 6 :** CADF/AC, n° 9/2018, 30 nov. 2018, aff. n° 2018-24