

GROUPE DE SOCIÉTÉS

Chronique d'actualité

Prix de transfert

> **Cadre juridique français et internationale** - Dans le chapitre consacré aux nouvelles règles de répartition des bénéfices, le Programme de travail de l'OCDE pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie se concentre aussi sur des problématiques « transversales » aux méthodes étudiées : il s'agit de thèmes pratiques importants pour la mise en place de méthodes de répartition des bénéfices qui ne soient pas trop incertaines et/ou complexes (V. § 1).

> **Documentation** - Une réponse ministérielle relative au dispositif de déclaration pays par pays (*Country by Country Report*), qui oblige les groupes de sociétés à déposer chaque année une déclaration en vue de détailler leur présence dans les différents pays dans lesquels ils sont établis, expose l'utilisation faite

des déclarations par les autorités fiscales françaises, présente le nombre de déclarations reçues au titre des années 2016 et 2017 et met en avant la volonté française d'un CbCR public au niveau européen (V. § 6).

> **Contrôle et contentieux internes** - Le TA de Montreuil juge que la non-prise en compte de la CVAE dans le prix de revient de prestations de services constitue un transfert de bénéfices à l'étranger (V. § 10).

Réorganisations

> Complétant un rescrit du 28 mars 2019, l'administration délie de leurs engagements de conservation en cours au 1^{er} janvier 2018 les entreprises titulaires d'un agrément délivré à raison d'opérations qui, si elles avaient été réalisées après cette date, auraient bénéficié de plein droit du régime de neutralité fiscale (V. § 16).

Prix de transfert



Pierre ESCAUT,
Avocat associé, PwC
Société d'avocats



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



Alberto PLUVIANO,
Président, SATIS
RES Consulting

Cadre juridique français et international

Principes OCDE et ONU

1. Principes OCDE – Programme de travail de l'OCDE pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie - Problématiques transversales – Dans le chapitre consacré aux nouvelles règles de répartition des bénéfices, le Programme de travail de l'OCDE pour résoudre

les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie se concentre aussi sur des problématiques « transversales » aux méthodes étudiées : il s'agit de thèmes pratiques importants pour la mise en place de méthodes de répartition des bénéfices qui ne soient pas trop incertaines et/ou complexes.

OCDE/G20, Cadre inclusif sur le BEPS, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 31 mai 2019

2. Le Programme de travail de l'OCDE, publié le 31 mai 2019¹, traite dans son chapitre 2 les problématiques liées aux nouvelles règles de répartition des bénéfices et au droit à imposer (« nexus »).

Dans la partie relative à la répartition des bénéfices, le document se concentre d'abord sur les **méthodes préconisées, qui ont des caractéristiques communes** :

- un objectif d'attribution au pays de consommation (« *market jurisdiction* ») de droits à imposer additionnels,
- une mise en œuvre d'un droit à imposer en l'absence de présence physique,
- l'attribution d'une partie des profits mondiaux d'un groupe multinational aux pays ou territoires où se situe le marché,
- et le recours à des solutions simplifiées pour la répartition des bénéfices (en acceptant qu'elles puissent s'écarter du principe de pleine concurrence).

3. Indépendamment de la méthode choisie, l'OCDE a identifié trois **problématiques transversales** incontournables, qui seront étudiées parallèlement au travail sur les méthodes de répartition des bénéfices :

> la **faisabilité d'une segmentation par secteur d'activité ou par zone géographique** : le Programme de travail reconnaît que la rentabilité peut varier d'une manière significative entre différents secteurs d'activité et régions à l'intérieur d'un groupe multinational. Pour éviter des anomalies, le Programme de travail préconise l'étude de solutions permettant une segmentation du profit à répartir (par secteur et/ou région) avec pour objectif de trouver un point d'équilibre entre simplicité et précision ;

> les **limitations du champ d'application** : le Programme de travail admet que certaines activités ne devraient pas être concernées par les nouvelles règles et nécessiteront des exceptions : exclusions liées à la nature des transactions (y compris, le cas échéant, la problématique des matières premières afin de ne pas pénaliser les pays producteurs) ou exclusions en fonction de la taille de l'activité ; l'instauration de régimes de protection (« *safe harbors* ») est aussi évoquée ;

> les **règles pour le traitement des pertes** : le Programme de travail réaffirme le principe selon lequel les règles de répartition des bénéfices devront s'appliquer de façon similaire aux pertes : l'étude de règles qui s'appliquent de façon symétrique aux bénéfices et aux pertes est donc prévue, de même que des solutions du type « *earn out* » (pertes notionnelles cumulatives à utiliser en totalité avant que les nouveaux droits à imposer puissent effectivement s'appliquer aux profits).

4. Pour chaque thème, **des questions et objectifs pratiques sont identifiés**, par exemple :

- comment segmenter les bénéfices à partir des données dont disposent les entreprises (comptables ou autres) ?
- identifier les contraintes quant aux limitations du champ d'application des nouvelles règles, en raison d'autres règles (ex. : règles du commerce international) ;
- quand et comment un groupe en perte et sans présence physique dans un pays devrait reporter ses pertes dans ce pays ?

1 Une présentation détaillée du Programme de Travail est publiée dans le présent numéro (FI 3-2019, n° 1.2).

Ces questions pratiques reflètent une prise de conscience des défis opérationnels, mais restent toutefois très générales. Elles ne permettent pas, à ce stade, de prédire si les analyses seront suffisamment pragmatiques.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les nouvelles règles de répartition des bénéfices devraient réaménager les droits à imposer entre les **États sans affecter le montant de la base taxable consolidée** d'un groupe multinational ; les **impacts sur le niveau d'imposition seront variables**, probablement marginaux pour certains groupes. Quoiqu'il en soit, les **problématiques transversales évoquées ci-dessus concernent toutes les entreprises**. Il est à craindre que les équipes de l'OCDE aient des difficultés à établir des règles claires et faciles à administrer ; il est donc **souhaitable que le monde des entreprises apporte à l'OCDE ses expériences pratiques** afin d'aider à la mise en place de règles pertinentes.

À défaut, le manque de clarté des règles serait susceptible d'occasionner des divergences d'interprétation de la part des administrations fiscales, ce au détriment des entreprises. Un sujet complexe et susceptible de générer de telles difficultés est celui du traitement des changements de périmètre d'un secteur d'activité à l'intérieur d'un groupe multinational, phénomène fréquent en raison de réorganisations, fusions et ventes ou acquisitions d'activités.

L'OCDE prévoit une **nouvelle consultation publique à l'automne**. Même si l'agenda et les thèmes spécifiques ne sont pas encore connus, il s'agira sans doute d'une occasion à saisir pour apporter des contributions pragmatiques.

A. PLUVIANO ■

Principes et méthodes

Actualité internationale

5. À NOTER

> **Profils de pays en matière de prix de transfert - Chili, Finlande, Italie – Colombie, Israël** - L'OCDE a publié trois nouveaux profils de pays en matière de prix de transfert pour le Chili, la Finlande et l'Italie, portant ainsi le nombre total de pays couverts à 55. En outre, l'OCDE a mis à jour les informations contenues dans les profils de pays pour la Colombie et Israël.

OCDE, communiqué, 18 juin 2019

Ces fiches pays reflètent l'état actuel de la législation interne des pays concernant les grands principes relatifs aux prix de transfert, notamment le principe de pleine concurrence. Elles peuvent être consultées à l'adresse : <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>.

Documentation

6. Déclaration pays par pays – Utilisation par les autorités fiscales – Statistiques - Une réponse ministérielle relative au dispositif de déclaration pays par pays (*Country by Country Report*), qui oblige les groupes de sociétés à déposer chaque année une déclaration en vue de détailler leur présence dans les différents pays dans lesquels ils sont établis, expose l'utilisation faite des déclarations par les autorités fiscales françaises, présente le nombre de déclarations reçues au titre des années 2016 et 2017 et met en avant la volonté française d'un CbCR public au niveau européen.

RM Cariou, n° 14797 : JOAN 16 avr. 2018, p. 3509 (V. annexe 1)

7. Dans le cadre des travaux BEPS, achevés pour la plupart par des recommandations rendues publiques à la fin de l'année 2015, l'OCDE a suggéré de soumettre les groupes internationaux de taille importante (ceux dont le chiffre d'affaires global excède 750 millions d'euros) à une obligation de transparence détaillée. Elle prévoit la présentation d'un certain nombre d'éléments chiffrés précis, présentés pour chaque pays dans lesquels ils sont présents, et pour certaines informations en précisant les entités présentes dans chacun d'eux, ainsi que l'échange de ces informations entre les administrations fiscales.

Les pays ayant participé à ces travaux ont introduit dans leur législation nationale les mesures permettant de relayer cette obligation. Au plan européen, la directive n° 2016/881 du 25 mai 2016 est venue modifier la directive relative à la coopération administrative en matière fiscale, en intégrant cette obligation d'échange automatique et obligatoire entre États membres.

La France a introduit cette obligation déclarative dans notre droit national par l'article 223 quinquies C du CGI. Elle a également négocié avec ses partenaires, au besoin au-delà de l'accord multilatéral dédié à l'échange automatique de ces déclarations, des accords spécifiques autorisant la transmission de ces déclarations. Avec les États-Unis, à défaut d'un tel accord jusqu'à présent, les deux partenaires ont convenu pour le moment d'échanger ces déclarations dans le cadre de la convention bilatérale prévoyant l'échange d'informations.

Au-delà du dépôt de cette déclaration, la mécanique mise en place prévoit en effet que l'État recevant la déclaration doit la partager dans son intégralité avec l'ensemble de ses partenaires concernés (les pays dans lesquels des entités du groupe sont résidentes), afin que tous les États intéressés disposent d'une même compréhension de l'organisation du groupe et de l'importance de sa présence dans chacun d'eux. Ces premiers échanges ont porté sur l'exercice 2016.

8. En dépit de ce mécanisme d'échange automatique, qui conduit la France à la fois à transmettre les informations déclarées en France et à recevoir celles déclarées chez ses partenaires et mentionnant la France, la question posée au Ministre portait

uniquement sur les déclarations déposées conformément à notre législation nationale, afin d'en connaître le traitement par les services de l'administration fiscale, et les demandes adressées aux partenaires de la France en vue d'obtenir les déclarations déposées à l'étranger intéressant la France.

Le Ministre a répondu de manière générale et a fait état du **nombre de déclarations reçues des administrations fiscales étrangères : 1.209 au titre de 2016 et 1.355 au titre de 2017**. Aucune information n'est apportée quant au nombre de ces mêmes déclarations transmises par la DGFiP à ses partenaires. Le nombre de ces déclarations partagées par les partenaires de la France peut sembler assez limité, au regard du nombre de groupes étrangers implantés en France, mais il pourrait s'expliquer par le seuil retenu et ainsi montrer qu'il se révèle sélectif, conformément au souhait de l'OCDE.

L'utilisation par les services de la DGFiP est également précisée par le Ministre. Les **informations auraient été transmises uniquement à la DVNI**, alors qu'il aurait été spontanément imaginé que des filiales françaises de groupes étrangers auraient également pu relever de la compétence des Directions régionales de contrôle.

Les éléments de réponse du Ministre montrent que la **DVNI a utilisé ces informations conformément aux recommandations de l'OCDE, non pour procéder directement à des rectifications mais en vue de mieux connaître les groupes concernés et afin d'affiner l'analyse risque**. Dans ce cadre, des travaux spécifiques sont mentionnés en matière de redevances et honoraires, ainsi qu'en direction de la localisation de la propriété intellectuelle et des activités financières. La réponse indique que ces travaux vont être généralisés de manière globale au niveau national pour les entreprises de plus petites tailles.

9. Ces éléments de réponse soulèvent des questions quant aux informations recueillies : ces déclarations CbCR étaient en principe destinées à l'utilisation à l'égard des entités des groupes ayant déposé ces déclarations. Or, les éléments réunis auraient permis aux services de la DGFiP de déceler des agissements ou des organisations qu'ils ne soupçonnaient pas et qu'ils pourraient maintenant chercher à découvrir au sein de groupes de tailles plus modestes. Cette conséquence de l'exploitation du CbCR pourrait n'avoir pas été anticipée par l'OCDE lors de la formulation de ses recommandations en la matière.

Par ailleurs, les informations collectées à cette occasion sont bien partagées avec les services en charge des travaux détaillés à l'aide des moyens informatiques promis par le Ministre, en vue de développer les capacités de « big data » de l'administration fiscale française².

Enfin, le Ministre a rappelé que la France est favorable à une déclaration pays par pays publique, mise en œuvre au niveau européen (comme dans les secteurs spécifiques bancaires et miniers) qui ne remettrait pas en cause la compétitivité des groupes européens.

² Cf. les annonces du Gouvernement conduisant à consentir d'importants efforts en matière de traitements informatiques des données à disposition de la DGFiP.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'expérience montre que, à ce stade, les vérificateurs de la DVNI ne semblent pas s'être penchés en détail sur ces éléments issus des déclarations CbCR. Reste que cette situation ne manquera pas d'évoluer et qu'ils pourraient à l'avenir orienter leurs investigations en fonction d'éléments découverts à cette occasion ou renforçant leurs conclusions initiales, à l'issue de l'examen des déclarations déposées par l'entité française ou de leurs premières analyses lors de la vérification sur place.

Les « grandes entreprises du numérique » (formule retenue par la réponse au député) également évoquées par le Ministre, semblent l'objet d'une attention particulière puisque, en sus de l'introduction de la taxe sur les activités numériques déjà en débat à l'Assemblée Nationale lors de cette réponse, elles ont également fait l'objet d'un examen de leurs déclarations CbCR, selon la réponse du Ministre, même si cette dernière ne semble pas faire état d'investigations spécifiques par rapport à d'autres acteurs de la vie économique.

La position du Ministre quant à la déclaration CbCR publique peut sembler rassurante dans la mesure où elle est en ligne avec les positions publiques passées du Gouvernement, clairement en faveur d'une telle déclaration publique mais dans la limite du respect de la compétitivité des groupes européens, ce qui l'a jusqu'à présent conduit à subordonner une telle déclaration publique à une mise en œuvre générale et non limitée à l'Union européenne seulement.

E. L'ESPRIT ■**Contrôle et contentieux internes**

10. Prix de transfert - Contrôle - Facturation de prestations de services – Prise en compte de la CVAE – Le TA de Montreuil juge que la non-prise en compte de la CVAE dans le prix de revient de prestations de services constitue un transfert de bénéfices à l'étranger.

TA Montreuil, 9^e ch., 14 févr. 2019, n° 1801945, Sté SAP Labs France SAS (V. annexe 2)

11. SAP Labs France rendait des services à une société étrangère liée, SAP AG, et les facturait par application de la méthode du prix de revient majoré, avec une marge de 6%.

Elle n'avait pas inclus dans la base des coûts refacturés la CVAE, et l'administration avait considéré que cette non-refacturation de la CVAE constituait un transfert de bénéfices à l'étranger.

L'administration avait en conséquence réintégré dans le résultat imposable de SAP Labs France la CVAE non facturée, augmentée de la marge de 6%.

Pour sa défense, SAP Labs France avait indiqué que la CVAE peut être considérée comme un impôt sur le résultat, conformément à un communiqué du Conseil national de

la comptabilité ; elle devait en conséquence être exclue du coût à refacturer en application du contrat de services qui prévoyait que tous les impôts sur le revenu sont supportés par SAP Labs France.

Une telle position est en phase avec celle de l'OCDE qui pose le principe de l'inclusion des charges d'exploitation pour le calcul de la marge nette ; ce n'est que par exception que d'autres charges telles que des charges d'impôt pourraient éventuellement être prises en compte. L'OCDE indique en effet, dans ses Principes directeurs en matière de prix de transfert, que « *en principe, seuls les éléments qui (a) sont liés directement ou indirectement à la transaction contrôlée examinée et (b) qui relèvent de l'exploitation devraient être pris en compte dans la détermination de l'indicateur de bénéfice net pour l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette* » (§ 2.83). et que « *les éléments hors exploitation, comme les charges et produits financiers et les impôts sur les bénéfices, devraient être exclus du calcul de l'indicateur du bénéfice net. Les éléments exceptionnels de nature non récurrente devraient normalement être aussi exclus. Toutefois, ce n'est pas systématique car il se peut que dans certaines situations, il soit opportun de les inclure, en fonction des circonstances spécifiques, des fonctions exercées et des risques assumés par la partie testée.* » (§ 2.86).

12. Le TA de Montreuil a considéré que malgré les stipulations contractuelles, la CVAE devait être prise en compte dans la base des coûts à facturer, car elle constituait une charge et que l'absence de facturation de cette charge ne comportait pas de contrepartie suffisante. Dans ce contexte, le prix de cession n'avait pas à être pris en compte, et « *l'administration n'était dès lors pas tenue de procéder à une comparaison de la situation de la société SAP Labs France SAS avec celle d'entreprises placées dans une situation de pleine concurrence* ». En ce qui concerne la qualification d'impôt sur le résultat qui aurait été retenue par SAP Labs France, le TA de Montreuil a noté que la société avait de fait inscrit la CVAE dans un compte de charges de gestion courante et pas d'impôt.

13. La position du TA de Montreuil amènerait à considérer que des charges qui seraient comptabilisées comme des charges d'exploitation devraient, compte tenu de leur seule nature et quel que soit le prix de cession, être couvertes par les prix de transfert.

Le **raisonnement suivi par le TA de Montreuil ne semble cependant pas cohérent avec celui du Conseil d'État** dans l'affaire *Sté Philips SAS*³, puisque le Conseil d'État avait considéré dans cette affaire, pour une question similaire relative à la base des coûts à retenir pour la facturation d'une prestation de services (possibilité ou non de déduire des subventions de cette base de coûts), qu'il n'était pas possible de conclure sans tenir compte du prix de cession du service, et qu'en l'occurrence l'administration n'avait pas démontré que ce prix de cession n'était pas un prix de marché ; l'administration n'avait en effet pas « *présenté des termes permettant de comparer valablement les prix facturés par la société Philips France à sa mère néerlandaise et ceux pratiqués entre entreprises indépendantes* ».

3 CE, 19 sept. 2018, n° 405779, Sté Philips SAS, concl. R. Victor : FI 1-2019, n° 4, § 17, comm. C. Silberstein.

Comme le soulignait le rapporteur public dans l'affaire *Sté Philips SAS*, ce n'est que pour des avantages par nature n'impliquant aucune comparaison (par exemple prise en charge sans refacturation du salaire d'un cadre détaché dans une filiale étrangère) qu'il est possible de se dispenser d'analyser le prix de cession, la question étant alors de savoir s'il existe ou non des contreparties aux avantages en nature considérés.

À l'inverse, le TA de Montreuil considère que le prix de cession n'avait pas à être pris en compte, et les charges de CVAE devaient, compte tenu de leur nature de charges d'exploitation, être incluses dans la base des coûts.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Pour des avantages par nature (prise en charge de certaines dépenses qui incombent en principe à une filiale étrangère, ou renonciation à certains produits au bénéfice de la filiale étrangère), la question est de savoir s'il existe ou non une contrepartie pour la société française. Est en cause le principe même de la non-facturation.

Lorsqu'il s'agit de **services intra-groupe facturés à une société étrangère**, il y a bien une contrepartie pour la société française. Se pose alors la **question du type de charges à inclure dans la base des coûts facturés**.

Même si dans la plupart des cas, ce sont les charges d'exploitation qui doivent être prises en compte dans la base des coûts, il convient de **vérifier, au cas par cas, que cela se traduit par un prix de pleine concurrence**.

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

> **Clause de rémunération du prestataire de services prévue au contrat** : L'administration fiscale vérifie généralement que les prix de transfert sont conformes au contrat. Même si, comme dans la situation de SAP Labs France, le TA de Montreuil ne s'estimait pas tenu par la lettre du contrat, dans la situation où une société n'appliquerait pas le contrat, l'administration fiscale pourrait le lui opposer pour asseoir un redressement.

> **Traitement comptable** : Comme le relève l'OCDE citée plus haut, ce sont généralement l'ensemble des charges d'exploitation encourues pour rendre les services considérés qui sont retenues. *A contrario*, des charges autres, de nature financière (charges d'intérêt par exemple), exceptionnelle (charges liées à un sinistre par exemple), ou d'impôt (participation des salariés par exemple, classée dans le compte d'impôts sur les bénéfices et assimilés), ne sont en principe pas incluses dans la base des coûts refacturés avec une marge.

Ce n'est que par exception qu'il est envisageable de ne pas s'arrêter à cette qualification comptable avec une approche économique, en particulier lorsqu'il existe comme dans le cas de SAP Labs France plusieurs qualifications comptables possibles d'une charge telle que la CVAE ; la question est alors de savoir si la charge considérée participe de fait à la réalisation du service considéré.

En toute hypothèse, le traitement comptable retenu par le contribuable pourra lui être opposé par l'administration. Dans le cas par exemple où le contribuable a décidé d'enregistrer une charge en charge courante de gestion comme dans

le cas de SAP Labs France, il n'est pas cohérent de mettre en avant une qualification possible de charge d'impôt, comme l'avait relevé le TA de Montreuil.

> **Vérification que le prix de cession constitue un prix de pleine concurrence** : Lorsque la méthode appliquée est la méthode du prix de revient majoré et qu'une étude de comparables a été réalisée pour justifier le niveau de marge sur coûts, ce sont les mêmes bases de coûts qui doivent être prises en compte pour les comparables et pour la société considérée, pour calculer l'indicateur de profitabilité ; une comparaison ne serait dans le cas contraire pas possible. En pratique, on retient généralement l'ensemble des charges d'exploitation. Exclure par exemple la CVAE au niveau de la société considérée (on retiendrait alors le ratio de profitabilité résultat d'exploitation / charges d'exploitation hors CVAE) nécessiterait de faire de même au niveau des comparables, ce qui n'est en pratique pas possible car la CVAE n'est pas identifiée en tant que telle dans les bases de données.

Si un certain type de charge d'exploitation n'a pas été inclus dans la base des coûts refacturés ou si un produit telle qu'une subvention a été déduit de la base des coûts, cela ne signifie pas pour autant que le prix de transfert n'est pas un prix de pleine concurrence.

On peut en effet calculer, même dans cette situation, la marge nette effectivement réalisée par la société considérée sur l'ensemble de ses charges d'exploitation et vérifier si elle se situe dans une fourchette de pleine concurrence.

Ces **différents critères peuvent être aussi appliqués dans des situations où est appliquée la méthode transactionnelle de la marge nette**, c'est-à-dire avec des marges nettes cibles exprimées en pourcentage des ventes ou des actifs, et non des coûts. Cela concerne notamment des sociétés de distribution qui sont rémunérées sur la base du ratio résultat d'exploitation / ventes.

Dans toutes ces situations, ces critères permettront de s'assurer que la base des coûts pris en compte est (i) conforme au contrat applicable compte tenu de leur nature et de leur qualification comptable, (ii) a du sens d'un point de vue économique (prise en compte des coûts engagés pour réaliser l'activité considérée), et (iii) se traduit par un prix de pleine concurrence au regard de la marge nette effectivement réalisée et de celle des comparables identifiés.

P. ESCAUT ■

14. À NOTER

> **Procédure de régularisation en cours de contrôle (LPF, art. L. 62A) – Statistiques** – Une réponse ministérielle relative à la procédure de régularisation en cours de contrôle, qui permet une exemption de retenue à la source en cas de transfert de bénéfices à l'étranger, donne des statistiques sur l'utilisation de ce dispositif au cours de l'année 2018.

RM Grau, n° 14799 : JOAN 18 juin 2019, p. 5544 (V. annexe 3)

Au cours de l'année 2018, les différents services de contrôle de la DGFIP ont mis en œuvre la procédure de régularisation dans 29 contrôles pour un montant total de 116 millions d'euros de rectifications en base d'impôt sur les sociétés (hors pénalités et intérêts de retard). La totalité des régularisations effectuées concerne des

rectifications en matière de prix de transfert. Le rapatriement des sommes transférées a conduit à ne pas appliquer de rappels de retenue à la source pour un montant total de 22,7 millions d'euros (18,8 millions d'euros en droits et 3,9 millions d'euros de pénalités et intérêts de retard).

Intégration et consolidation fiscales Réorganisations



Charles MÉNARD,
Avocat associé, EY Société
d'Avocats

Intégration et consolidation fiscales

15. À NOTER

> **Intégration fiscale – Obligations déclaratives** - Un décret aménage les obligations déclaratives des groupes de sociétés pour tenir compte de la réforme opérée par la loi de finances pour 2019.

D. n° 2019-594, 14 juin. 2019 pris pour l'application des articles 32 et 34 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 : JO 16 juin 2019, texte n° 21 (V. annexe 4)

L'article 32 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a **aménagé le régime des groupes fiscaux en vue de le mettre en conformité avec le droit de l'Union européenne** :

- modification des retraitements réalisés pour calculer le résultat des groupes et extension, sous conditions, de certains de ces retraitements au calcul du résultat individuel de sociétés non membres d'un groupe ;
- absence de cessation du groupe fiscal d'une société mère lorsqu'elle modifie l'option pour le régime qu'elle a exercée, ou lorsqu'elle est absorbée par un membre du groupe qui exerce l'une des options pour se constituer société mère ;
- maintien jusqu'à la clôture de l'exercice du périmètre des groupes fiscaux lorsque l'entité mère non résidente, une société étrangère ou une société intermédiaire ne satisfait plus aux conditions du régime de groupe en raison du retrait de l'État dans lequel elle est établie de l'UE ou de l'EEE, une société étrangère pouvant par ailleurs, sans entraîner la cessation du groupe, se substituer à l'entité mère non résidente qui ne peut plus conserver cette qualité au sein du groupe. Ces réformes ont été commentées dans les présentes colonnes⁴.

4 V. FI 1-2019, n° 4, § 40, comm. V. Agulhon. – L. Leclercq et P. Morgenstern, Les évolutions du régime de l'intégration fiscale en 2019 et le droit de l'UE : nécessité ou prétexte ? : FI 1-2019, n° 4.3.1.

Le présent **décret, reproduit en annexe, précise les obligations déclaratives liées à ces différents aménagements**, notamment celles permettant de suivre la réintégration ultérieure au résultat d'ensemble de la quote-part de frais et charges, lorsqu'une plus ou moins-value sur titres de participation a été neutralisée au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, celles concernant le suivi des subventions et abandons de créances consentis entre membres d'un groupe au cours des mêmes exercices, ainsi que celles informant l'administration fiscale de la substitution d'une société étrangère en qualité d'entité mère non résidente. Ce décret apporte également des précisions relatives aux modalités de détermination du résultat d'ensemble des groupes.

Réorganisations

16. Apport partiel d'actif - Agréments délivrés à des opérations qui bénéficient de plein droit depuis le 1^{er} janvier 2018 du régime de neutralité fiscale – Engagements de conservation des titres de la société bénéficiaire en cours au 1^{er} janvier 2018 – Complétant un rescrit du 28 mars 2019, l'administration délève de leurs engagements de conservation en cours au 1^{er} janvier 2018 les entreprises titulaires d'un agrément délivré à raison d'opérations qui, si elles avaient été réalisées après cette date, auraient bénéficié de plein droit du régime de neutralité fiscale.

BOI-RES-000040, 29 mai 2019. - BOI-SJ-AGR-20-10, 29 mai 2019 (V. annexe 5)

17. L'article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 a, à compter du 1^{er} janvier 2018 :

- élargi le champ des apports de participations éligibles de plein droit au régime de l'article 210 A du CGI aux opérations d'apport de participations venant renforcer une détention déjà majoritaire. Avant cette modification, contrairement

à la directive fusions⁵, le droit interne considèrerait en effet que les apports renforçant une participation majoritaire ne pouvaient être placés sous le régime de neutralité fiscale qu'après obtention de l'agrément prévu au 3 de l'article 210 B (lorsque la société bénéficiaire était française) ou de celui prévu au 2 de l'article 210 C (lorsque la société bénéficiaire était non-résidente) ;

- supprimé l'agrément prévu au 2 de l'article 210 C pour les apports réalisés au profit d'une société étrangère lorsque l'apport concerne une branche complète d'activité ou des éléments assimilés à une branche complète d'activité.

18. Par décision de rescrit BOI-RES-000028 du 28 mars 2019, précédemment commentée dans la revue (FI 2-2019, n° 4, § 27), l'administration avait admis que la rupture des engagements de conservation pris à raison d'opérations placées de plein droit sous le régime de neutralité fiscale n'emportait pas remise en cause rétroactive du sursis d'imposition. Toutefois, elle subordonnait l'abolition de l'engagement de conservation correspondant à des opérations placées sous le régime de neutralité fiscale sur agrément à la double condition que l'opération mettant fin à l'engagement fût une fusion ou une opération assimilée placée sous un régime de neutralité fiscale et qu'une décision expresse du bureau des agréments et rescrits l'autorisât préalablement.

⁵ Dir. n° 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions et opérations assimilées.

19. La **décision de rescrit publiée le 29 mai 2019 exprime expressément ce qui n'était qu'implicitement suggéré par la décision du 28 mars** dernier, à savoir que lorsque l'opération agréée avant le 1^{er} janvier 2018 relève depuis cette date de plein droit du régime de neutralité fiscale, il n'est nul besoin d'une décision expresse de la part du bureau des agréments et rescrits pour constater que les engagements de conservation des titres de la société bénéficiaire (et de la société apporteuse en cas d'apport-attribution) sont devenus caducs et, partant, que leur non-respect ne peut plus être sanctionné à compter du 1^{er} janvier 2018.

La décision de rescrit du 29 mai 2019 a donc pour conséquence de **déliier de leurs engagements, sans conditions, les sociétés qui ont bénéficié de l'agrément prévu au 2 de l'article 210 C du CGI.**

Il s'agit notamment des sociétés françaises qui ont :

- apporté des titres venant renforcer une participation majoritaire à une société étrangère ;
- effectué un apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité au profit d'une société étrangère ;
- effectué un apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité au profit d'une société étrangère, suivi de l'attribution des titres reçus en rémunération à leurs associés.

Il en va de même pour les sociétés étrangères qui ont effectué l'apport de leur établissement stable français à une société française, si cet établissement stable constituait une branche complète d'activité.

C. MÉNARD ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : RM Cariou, n° 14797 : JOAN 16 avr. 2018, p. 3509

Annexe 2 : TA Montreuil, 9^e ch., 14 févr. 2019, n° 1801945, Sté SAP Labs France SAS

Annexe 3 : RM Grau, n° 14799 : JOAN 18 juin 2019, p. 5544

Annexe 4 : D. n° 2019-594, 14 juin. 2019 pris pour l'application des articles 32 et 34 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 : JO 16 juin 2019, texte n° 21

Annexe 5 : BOI-RES-000040, 29 mai 2019. - BOI-SJ-AGR-20-10, 29 mai 2019