

N° 439582
Société Biomnis

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies
Séance du 13 janvier 2021
Lecture du 26 janvier 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- La présente affaire soulève une question intéressante, bien que datée, relative à l'accès au régime d'intégration fiscale, et qui consiste à interpréter la condition de détention de 95% au moins du capital des filiales du groupe par la société mère à laquelle le bénéfice du régime était subordonné par l'article 223 A du CGI.

2.- Le pourvoi vous offre une occasion idéale pour trancher cette question. La société Biomnis, dont le siège est à Lyon, exerce une activité de laboratoire d'analyses médicales. Par lettre recommandée du 7 mai 2013 elle a notifié au service des impôts des entreprises de Lyon 7^{ème} son option à compter du 1^{er} janvier 2013 en faveur du régime de l'intégration fiscale qui, en vertu des termes de l'article 223 A, permet à une société de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95% au moins du capital de manière continue au cours de l'exercice. Elle a joint à son option, conformément à l'article 46 *quater*-0 ZD de l'annexe III au CGI, la liste des filiales appelées à faire partie du groupe intégré, au nombre de deux : le Centre de biologie médicale 69 (CBM69) de Villeurbanne et le Centre d'explorations fonctionnelles (CEF) de Paris, dont elle détenait 99,99% du capital, ainsi que les attestations de ces sociétés faisant connaître leur accord pour que la société Biomnis, en tant que mère intégrante, retienne leurs propres résultats pour la détermination du résultat d'ensemble.

Par lettre du 12 juin 2013, l'administration a toutefois fait connaître à la société qu'elle n'était pas éligible au régime des groupes fiscaux. Elle a relevé que si la société détenait 99,99% des droits financiers dans ses filiales, elle ne détenait que 49,90% des droits de vote, alors que l'article 46 *quater*-0 ZF de l'annexe III au CGI dispose que, « *Pour l'application des dispositions de l'article 223 A (...), la détention de 95% au moins du capital d'une société* », qui est donc le critère légal, « *s'entend de la détention en pleine propriété de 95% au moins des droits à dividendes et de 95% au moins des droits de vote attachés aux titres émis par cette société* ».

La société Biomnis a contesté cette décision par la voie d'un recours en excès de pouvoir et, par jugement du 11 octobre 2016, coté C+, le tribunal administratif de Lyon a annulé la décision contestée en se fondant sur ce que le pouvoir réglementaire avait illégalement restreint le champ d'application de la loi fiscale en fixant une condition de

détention de 95% des droits financiers et des droits de vote, là où l'article 223 A n'exige qu'une détention de 95% « du capital ».

Entretemps, l'article 71 de la loi de finances rectificative pour 2014¹ a complété l'article 223 A pour prévoir directement dans la loi que, pour l'application de cet article « *la détention de 95 % au moins du capital d'une société s'entend de la détention en pleine propriété de 95% au moins des droits à dividendes et de 95 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par cette société* ».

Le ministre a interjeté appel et, par un arrêt du 12 avril 2018, également coté C+ mais pour une autre raison, la cour administrative d'appel de Lyon a annulé le jugement et rejeté la demande de première instance au motif que la décision refusant l'option pour l'intégration fiscale ne constitue pas un acte détachable de la procédure d'imposition à l'impôt sur les sociétés. Vous avez toutefois cassé cet arrêt par une décision du 1^{er} juillet 2019 (8^{ème} et 3^{ème} chr, *Sté Biomnis*, n° 421460, rec. p. 261, avec nos concl. p. 262) en retenant que le refus opposé par l'administration à l'option pour l'intégration fiscale exercée par la société mère d'un groupe, lorsqu'il est motivé par le fait que les conditions prévues aux articles 223 A et suivants ne sont pas remplies, présente le caractère d'une décision faisant grief, eu égard aux effets qu'elle emporte pour cette société comme pour ses filiales. Et vous avez dit que, compte tenu des enjeux économiques qui motivent l'option pour l'intégration fiscale et des effets notables autres que fiscaux qui sont susceptibles de résulter du refus opposé par l'administration pour les sociétés concernées, cette décision peut être contestée par la voie du recours pour excès de pouvoir, nonobstant la circonstance que les sociétés concernées pourraient ultérieurement former un recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt en vue d'obtenir, le cas échéant, les restitutions d'impôt résultant de la constitution d'un groupe fiscal intégré.

L'affaire a été renvoyée à la cour qui a statué par un arrêt du 14 janvier 2020, par lequel elle a donné raison à l'administration d'avoir considéré que la société Biomnis ne remplissait pas les conditions lui permettant d'accéder au régime de l'intégration fiscale. Les juges d'appel, qui se sont donc séparés des premiers juges, ont en effet estimé qu'en réservant le bénéfice du régime de l'intégration fiscale aux groupes formés par une société mère et les sociétés dont elle détient 95 % au moins du capital, l'article 223 A avait nécessairement entendu viser les seules filiales dont la société mère assure le contrôle, ce dont elle a tiré que l'article 46 *quater*-0 ZF de l'annexe III à ce code s'était borné, en quelque sorte, à expliciter la volonté du législateur et que l'exception d'illégalité du décret devait être écartée. La cour n'a plus eu alors qu'à constater que la société Biomnis ne satisfaisait pas, à la date de la décision attaquée, à cette condition, en écartant par voie de conséquence le moyen de la requérante tiré de ce que ce que l'article 71 de la loi de finances rectificative pour 2014 aurait porté atteinte au droit au respect de ses biens.

La société se pourvoit donc pour la seconde fois en cassation et nous pensons que, pour la seconde fois également, vous devrez lui donner raison.

¹ Art. 71 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

3.- La question posée est donc celle de savoir ce que recouvre la condition de détention par la mère de « 95% au moins du capital » des filiales du groupe que mentionne l'article 223 A, dans sa version applicable au litige – la question étant réglée pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2014. S'agit-il seulement de la détention dans cette proportion de droits financiers, comme le soutient la société Biomnis ? Ou s'agit-il de la détention d'au moins 95% des droits à dividendes et des droits de vote, comme le soutient le ministre ? Ou, troisième possibilité, le texte fiscal souffrait-il d'un flou artistique qui autorisait le pouvoir réglementaire, face à une notion polysémique, à apporter les précisions nécessaires à sa mise en œuvre ?

Nous n'avons à vrai dire guère d'hésitation à vous inviter à déjuger la cour et, ce faisant, à contredire l'administration, pour cinq raisons.

1°) Au sens commun, la notion de « capital » renvoie à une notion économique, plus qu'à une notion politique ; détenir une fraction du capital d'une société, des « titres de capital », c'est posséder une partie de son « capital social » ; c'est, par conséquent, être titulaire de droits pécuniaires, c'est-à-dire de droits à percevoir des flux de dividendes futurs, accordés à l'actionnaire en contrepartie de son apport et à proportion de celui-ci ; et c'est aussi être redevable envers l'entreprise, car le capital social, dont les conditions de libération, le cas échéant progressives, sont strictement encadrées par la loi, est soumis à un principe de fixité ou intangibilité, les actionnaires se voyant interdire tout prélèvement à leur profit sur cette masse au cours de la vie de l'entreprise, afin de permettre au capital de remplir sa fonction de garantie, puisqu'il constitue un gage général pour les créanciers sociaux.

2°) La question des droits politiques ne se confond pas totalement avec celle des titres de capital. Il n'est pas question ici de contester que le pourcentage de détention des titres par les différents actionnaires constituait à l'origine et constitue encore, en principe, la clé de répartition du pouvoir au sein de la société, selon la règle « *une action, une voix* » (« *one share, one vote* »), les droits de vote étant normalement proportionnels aux droits aux dividendes dans le droit commun, ainsi que le prévoit l'article L. 225-122 du code de commerce. Néanmoins, le principe d'égalité entre actionnaires n'est pas d'ordre public et des dispositions de la loi permettaient, depuis de nombreuses années, que les statuts d'une société stipulent une répartition inégalitaire des droits de vote. Tel fut le cas des actions à droit de vote double dans les sociétés par actions régies par une loi du 13 novembre 1933², des actions à dividende prioritaire sans droit de vote créées en 1978³ et des actions de priorité, mises en extinction après 2004⁴. Et tel est encore le cas aujourd'hui lorsque les statuts prévoient, en application de l'article L. 228-11 du code de commerce, la création d'actions de préférence, pour lesquelles le droit de vote peut être aménagé ou suspendu pour une certaine durée, voire

² Loi du 13 novembre 1933 réglementant le droit de vote dans les assemblées d'actionnaires des sociétés par actions. JORF du 15 novembre 1933 p. 11494.

³ Art. 16 de la loi n° 78-741 du 13 juil. 1978 relative à l'orientation de l'épargne vers le financement des entreprises.

⁴ Par l'ordonnance n° 2004-604 du 24 juin 2004

supprimé, ou lorsqu'ils prévoient, en sens inverse, l'attribution d'actions à droits de vote double dans les conditions prévues par l'article L. 225-123 du code de commerce.

3°) Si la cour paraît s'être implicitement référée à l'intention du législateur en jugeant que l'article 223 A « *a nécessairement entendu viser les seules filiales dont la société mère assure le contrôle* », il ressort toutefois des travaux préparatoires à l'adoption de l'article 68 de la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 de finances pour 1988 ayant créé le régime d'intégration dans sa forme actuelle que le législateur a exclusivement abordé la condition de détention d'au moins 95% du capital des filiales détenues directement ou indirectement par la société mère du groupe fiscal sous l'angle des droits des actionnaires minoritaires des filiales dont les résultats individuels sont pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble qui en fait la somme algébrique⁵. A aucun moment les parlementaires ne se sont référés à une condition exprimée en pourcentage de droits de vote.

Or il nous paraît clair que si le législateur avait entendu fixer un seuil de détention devant être vérifié aussi bien au regard des droits pécuniaires que des droits de vote, il l'aurait écrit.

Car, d'une part, il a apporté cette précision dans de nombreux textes aussi bien antérieurs que postérieurs à la création de l'article 223 A : par exemple à l'article 885 O *bis* en matière d'ISF et désormais à l'article 975 en matière d'IFI, en ce qui concerne les titres de participation exonérés au titre des biens professionnels. Mais nous pourrions multiplier les exemples.

D'autre part, nous pouvons d'autant mieux affirmer que le législateur était en mesure d'apporter une telle précision qu'après avoir créé un premier régime d'intégration fiscale sur agrément, codifié à l'article 209 *sexies* du CGI, par l'article 1^{er} de la loi n° 71-1025 de finances rectificative pour 1971 du 24 décembre 1971, le législateur a précisé, à l'article 23 de la loi du 13 juillet 1978, lorsqu'il a créé les actions à dividende prioritaire sans droit de vote, que celles-ci n'étaient pas considérées comme des titres de participation au sens de l'article 145 du CGI, pour l'application du régime mère-filles, et qu'elles n'étaient pas davantage prises en considération pour apprécier si la condition du pourcentage prévue à l'article 209 *sexies* du CGI (les fameux 95%) était remplie. Bref, ce qu'avait fait le législateur pour le premier régime d'intégration, il aurait pu le faire pour le second.

Enfin, rien ne saurait être déduit de la modification apportée par le législateur fin 2014, lorsqu'il a remonté au niveau législatif la condition auparavant fixée au niveau réglementaire. La disposition, qui a pour origine un amendement n° 390 du 27 novembre 2014 présentée par Mme Valérie Rabault au nom de la commission des finances de

⁵ Voir : rapport n° 960 du 8 octobre 1987 fait par M. Robert André-Vivien au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, p. 57 et suivantes ; rapport n° 93 (1987-1988) fait le 16 novembre 1987 par M. Maurice Blin au nom de la commission des finances du Sénat, p. 47, et intervention d'Alain Juppé, ministre délégué, chargé du budget, au Sénat, lors de la séance du 5 décembre 1987 (JO Sénat, débats parlementaires, p. 5054).

l'Assemblée nationale, dont la justification, était centrée sur la problématique du maintien de la neutralité fiscale en cas de transfert en fiducie de titres d'une filiale d'un groupe intégré ou relevant du régime mère-fille, ce qui n'autorise pas à identifier rétrospectivement une intention du législateur de 1987⁶.

4°) Vous avez jugé par une décision *Ministre de l'économie et des finances c/ Sté Sofina* du 5 novembre 2014 (3^{ème} et 8^{ème} ssr, n° 370650, T. p. 634-740, RJF 2015 n° 9, concl. V. Daumas BDCF 2015 n° 1) que les dispositions du 1 de l'article 145 du CGI subordonnant l'application du régime fiscal des sociétés mères à la condition que la société mère détienne une participation représentant « *au moins 5 % du capital* » de la société distribuant les dividendes n'exigeaient pas, pour l'appréciation de ce seuil de détention de la société émettrice, que des droits de vote soient attachés à chacun des titres de participation détenus par la société mère ni, *a fortiori*, que les droits de vote éventuellement attachés aux titres de participation soient strictement proportionnels à la quotité de capital qu'ils représentent, cette lecture présentant l'avantage de retenir une interprétation conforme à l'article 3 de la directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents qui, on le sait, fait de la détention d'une participation d'un certain pourcentage « *dans le capital d'une société d'un autre Etat membre* » un critère prioritaire et distinct du critère, susceptible d'être retenu à titre dérogatoire, de « *détention des droits de vote* », cette interprétation étant nécessaire dans la mesure où le régime des sociétés mères résultant des dispositions des articles 145 et 216, s'il est issu de textes législatifs antérieurs à la directive, n'a pas été modifié à la suite de l'intervention de la directive et doit être regardé comme assurant la transposition de ses objectifs (10^{ème} et 9^{ème} ssr, 15 déc. 2014, *SA Technicolor*, n° 380942, rec. p. 387, RJF 2015 n° 190, concl. E. Crépey BDCF 2015 n° 28).

5°) Il nous paraît difficile de dire que l'économie du régime d'intégration fiscale commanderait d'interpréter la notion de détention d'au moins 95% du capital comme impliquant la détention d'au moins 95% des droits de vote.

La cour a argumenté son interprétation à partir de la notion de contrôle résultant de la détention de 95% des droits de vote puisqu'elle a jugé que l'article 223 A visait « *les seules filiales dont la société mère assure le contrôle* ». Et le ministre défend également l'idée que la société intégrante doit être en capacité d'exercer un contrôle sur la société émettrice. Mais un seuil de 95 % des droits de vote n'est pas cohérent avec cette justification, même en présence d'une succession ininterrompue de filiales détenues à 95%. Car, ainsi que le prévoit l'article L. 233-3 du code de commerce, qui définit la notion de contrôle en droit des sociétés, la détention de la majorité des droits de vote suffit à caractériser un contrôle de droit. 50% au moins suffisent. Une quotité de droits de vote inférieure peut même caractériser un contrôle, lorsque la société actionnaire « *détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales* » de la société émettrice.

⁶ Cf. notamment rapport n° 159 (2014-2015) du 10 décembre 2014 de M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général du projet de loi de finances rectificative, p. 380.

Et là encore, si le législateur avait raisonné en termes de contrôle, il l'aurait écrit, comme il l'a d'ailleurs fait à l'article 223 B du CGI, en adoptant les dispositions de l'article 13 de la loi n° 88-1193 du 29 décembre 1988 de finances rectificative pour 1988, mieux connues sous le nom d'amendement Charasse, ayant pour objet d'imposer, pour la détermination d'ensemble du résultat du groupe, la réintégration des charges financières exposées par une société membre du groupe qui acquiert, auprès d'un de ses actionnaires, les titres d'une société qui devient ensuite membre de ce groupe, l'article 40 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 ayant introduit une référence à l'article L. 233-3 du code de commerce.

Pour ces raisons nous croyons que la société Biomnis est fondée à soutenir que la cour a entaché son arrêt d'erreur de droit en jugeant que les dispositions de l'article 46 *quater*-0 ZF de l'annexe III au CGI n'ajoutaient pas illégalement à l'article 223 A une condition d'accès au régime d'intégration fiscale que ce texte ne prévoit pas.

S'agissant d'une seconde cassation dans la même affaire, il faut régler au fond mais le règlement au fond découle directement du motif de cassation.

Nous nous sommes demandés, pour conclure et maintenant que la fin de l'histoire est connue, ce que la société Biomnis pouvait espérer obtenir de tangible par ce succès contentieux en excès de pouvoir. Assurément, le bénéfice du régime d'intégration doit lui être reconnu pour l'année 2013, première année au titre de laquelle elle a exercé l'option. Pour les années suivantes, c'est beaucoup moins évident, du fait de l'intervention législative ayant modifié les conditions d'accès au régime pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2014.

Nous observons sur ce point que les deux filiales de Biomnis ont chacune introduit un plein contentieux fiscal au titre des années 2013 et 2014 en faisant valoir qu'elles devaient bénéficier du régime d'intégration au titre de ces deux années. Le tribunal administratif de Lyon, par un jugement du 28 octobre 2018, puis le tribunal administratif de Paris, par un jugement du 4 février 2019, ont, dans les mêmes termes, accueilli les demandes au titre de 2013 mais les ont rejetées au titre de 2014 par des motifs qui nous ont paru convaincants.

Par ces décisions, frappées par chaque société d'un appel pendant devant les cours de Lyon⁷ et Paris⁸ en tant que ces jugements leur font grief, les deux tribunaux ont considéré, d'une part, que la circonstance que l'option pour le régime d'intégration soit valable pour une période de cinq années n'avait pas pour effet de permettre aux deux sociétés de se maintenir au sein du groupe fiscalement intégré pendant une période de cinq ans, dès lors que la condition de détention du capital n'était plus remplie au titre des exercices clos en 2014.

D'autre part, ils ont écarté toute atteinte à une espérance légitime protégée par l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des

⁷ N° 18LY04680.

⁸ N° 19PA0100.

droits de l'homme et des libertés fondamentales en observant que le changement des conditions d'accès au groupe opéré à compter de 2014 ne constituait pas la remise en cause du bénéfice du régime de l'intégration fiscale, mais une simple modification des conditions d'appréciation du seuil de détention du capital des filiales, tout en pointant l'absence de jurisprudence établie qui aurait retenu que les dispositions de l'article 46 *quater*-0 ZF de l'annexe III au CGI étaient illégales, à quoi l'on peut ajouter qu'il n'apparaît pas que la société Biomnis et/ou ses deux filiales aient pris, en contrepartie de l'option pour le régime d'intégration, des engagements ou aient réalisé des investissements de la nature de ceux dont vos décisions de Plénière *Min. c/ Sté EPI* (9 mai 2012, n° 308996, rec. p. 200 concl. J. Boucher Dr. fisc. 2012 n° 2 c. 355, RJF 2012, n° 786 ; AJDA 2012, p. 1392, chron. X. Domino et A. Bretonneau, p. 1392 ; FR Lefebvre 28/12, inf. 5, p. 6, obs. S. Austray) et *Min. c/ Sté Vivendi* (25 oct. 2017, n° 403320, rec. p. 324, RJF 2018 n° 131, concl. E. Crépey C131, chron. A. Iljic p. 7, FR 45/17 n° 4) avaient relevé l'existence en ce qui concerne des dispositifs de crédit d'impôt pour création d'emploi et du régime du bénéfice mondial consolidé.

De tout ceci il résulte que la société Biomnis n'aura formé un groupe fiscal avec ses filiales que l'espace d'une année.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au rejet de l'appel du ministre de l'action et des comptes publics et à ce que l'Etat verse la somme de 3 000 € à la société Biomnis au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.