

N° 427259

Ministre de l'action et des comptes publics c/ Sté BPD France

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 11 décembre 2020

Lecture du 29 décembre 2020

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

Si, pour les exercices clos depuis le 31 décembre 2014, le législateur français, tirant les conséquences de l'interprétation des articles 49 et 54 du TFUE donnée par la CJUE dans son arrêt *Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam* du 12 juin 2014 (aff. C-40/13), a ouvert la faculté à toute société soumise à l'IS en France et détenue à 95% au moins par une société résidente d'un autre Etat membre de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle et ses sociétés sœurs, détenues directement ou indirectement par la même société mère étrangère, la loi de finances rectificative pour 2014 n'a toutefois pas réglé les situations passées.

Aussi, les contentieux se succèdent-ils s'agissant des exercices antérieurs, portés par des sociétés réclamant la restitution d'une fraction des cotisations d'IS qu'elles ont acquittées en faisant valoir que les dispositions alors applicables de l'article 223 A du CGI les ont privées, en méconnaissance de la liberté d'établissement, de la faculté de constituer un groupe intégré avec leurs sociétés sœurs et de la possibilité, en tant que mère du groupe, d'imputer sur leurs bénéfices imposables les déficits fiscaux des autres sociétés.

Dans ces litiges, le ministre ne tente pas de contester l'existence d'une contrariété de la loi française au droit de l'Union, mais situe à chaque fois sa défense sur une seule et unique question : celle de la satisfaction de la condition tenant à l'accord des sociétés du groupe dont la contribuable entend revendiquer les effets.

Par une décision du 25 octobre 2017, *min. c/ SAS Sodisac* (n° 394413, T. p. 577, RJF 2018 n° 12, à nos concl. C12, Dr. fisc. 2018 n° 24 comm. 299), vous avez jugé d'une part, que la voie du contentieux d'assiette devant le juge de l'impôt était ouverte aux sociétés sollicitant une telle restitution.

Vous avez considéré, d'autre part, que l'accord des sociétés qui seront membres du groupe pour intégrer le périmètre de l'intégration et renoncer par voie de conséquence au report de leurs déficits constituant une condition de fond de la constitution d'un groupe fiscalement intégré, une société ne peut bénéficier des effets de l'intégration fiscale qui aurait été constituée avec ses sociétés sœurs si la loi française avait été conforme au droit de l'Union qu'à la condition que ces dernières aient donné leur accord pour que leurs résultats soient pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe ainsi constitué. Cet accord peut toutefois être exprimé sans formalisme particulier et être produit jusque devant le juge. Vous avez ainsi jugé que ne pouvait être exigé d'une société sollicitant rétroactivement le bénéfice d'une intégration horizontale en invoquant la méconnaissance du droit de l'Union, le

respect des modalités particulières de forme et de délai prévues par l'article 46 quater-0 ZD de l'annexe III au CGI dans sa rédaction applicable aux années en litige.

Par une décision *SNC BPD France* du 27 mars 2019 (n° 415817, aux Tables, RJF 2012 n° 520, concl. K. Ciavaldini C520), vous avez confirmé votre jurisprudence *min. c/ SAS Sodisac*.

Vous avez également précisé que, « *compte tenu des effets attachés à l'adhésion à un groupe fiscal intégré, lesquels 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 déterminé à partir des résultats de chacune d'elle* », la circonstance que certaines des sociétés que la requérante entend intégrer dans le périmètre de l'intégration horizontale qu'elle revendique aient déjà été membres de groupes verticaux dont les mères ont, quant à elle, expressément agréé à la constitution rétroactive d'une telle intégration horizontale, ne permet pas de passer outre l'absence de production d'un accord de ces filiales. La circonstance qu'elles aient appartenu à un groupe vertical donné n'est ainsi pas de nature à faire présumer leur accord pour constituer un groupe fiscal intégré différent de celui pour lequel elles avaient opté.

Enfin, vous avez, dans cette décision, écarté le moyen tiré de ce que les juges du fond avaient méconnu leur office en rejetant intégralement la demande en restitution de la contribuable au lieu d'y faire droit partiellement, dans la mesure du périmètre correspondant aux seules sociétés dont l'accord avait été produit, en jugeant qu' « *en rejetant dans sa totalité la demande de la société requérante, qui 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 qu'elle n'avait pas justifié de l'accord de l'ensemble des sociétés incluses dans le périmètre du groupe fiscal intégré dont elle sollicitait le bénéfice sans soutenir que la production de ces accords aurait été impossible ou excessivement difficile, la cour, qui ne s'est pas méprise sur la portée des écritures de la requérante, n'a ni méconnu son office de juge de l'impôt ni commis d'erreur de droit.* »

Il reste quelques zones d'ombre à éclaircir ou points à consolider.

En premier lieu, vos décisions *SAS Sodisac* et *SNC BPD France* se sont implicitement appuyées sur l'interprétation du droit de l'Union donnée par la CJCE dans son arrêt du 8 mars 2001, *Metallgesellschaft e.a.*, afférent au régime de l'imposition de groupe britannique (C-397/98 et C-410/98, RFJ 2001 n° 734), dans lequel la Cour avait jugé que l'exercice des droits que les dispositions directement applicables du droit de l'Union confèrent aux particuliers serait rendu impossible ou excessivement difficile si leurs demandes en réparation fondées sur la violation du droit de l'Union devaient être rejetées ou réduites au seul motif que les particuliers n'ont pas demandé à bénéficier d'un droit conféré par les dispositions de l'Union, mais que la loi nationale leur refusait, en vue de contester le refus de l'État membre par les voies de droit prévues à cet effet. La Cour avait estimé que, dans un tel cas, il n'aurait pas été raisonnable d'exiger des personnes lésées qu'elles mettent en œuvre les voies de droit à leur disposition, puisqu'elles auraient dû de toute façon s'acquitter de l'obligation de paiement anticipé de l'impôt et qu'elles n'auraient pu, même si le juge national avait jugé le caractère anticipé de ce paiement incompatible avec le droit de l'Union, obtenir le remboursement de cette somme et se seraient exposées à une amende (v. aussi, CJCE, 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, aff. C-524/04).

Mais dans un récent arrêt *B e.a.* du 14 mai 2020 (aff. C-749/18), portant sur le régime de groupe luxembourgeois, après avoir rappelé que les articles 49 et 54 TFUE s'opposent à une législation d'un État membre qui, tout en admettant une intégration fiscale verticale entre une mère résidente et ses filiales résidentes, n'admet pas une intégration fiscale horizontale entre les filiales résidentes d'une société mère non-résidente, la Cour a dit pour droit que « *les principes d'équivalence et d'effectivité (...) ne s'opposent pas à une législation d'un État membre relative à un régime d'intégration fiscale qui prévoit que toute demande visant à pouvoir bénéficier d'un tel régime doit obligatoirement être introduite auprès de l'autorité compétente avant la fin du premier exercice d'imposition pour lequel l'application de ce régime est demandée.* » Elle a considéré que « *la circonstance que, au vu de la législation nationale, ainsi que de la pratique administrative et de la jurisprudence internes, les requérantes (...) auraient considéré vaine l'introduction d'une telle demande [qui ne pouvait aboutir compte tenu de l'état du droit alors applicable], ne saurait être assimilée ni à l'impossibilité objective d'introduire celle-ci, (...), ni à une situation où une telle démarche engendrerait des difficultés excessives ou ne pourrait raisonnablement être exigée.* ». L'administration luxembourgeoise pouvait donc opposer à une société demandant l'inclusion rétroactive de ses sociétés sœurs dans le périmètre d'une intégration préexistante, le défaut d'introduction avant le début de l'exercice concerné d'une demande en ce sens.

Si l'on peut regretter dans cette affaire l'absence de conclusions d'avocat général qui auraient notamment pu éclairer les circonstances procédurales de l'affaire et la portée que la Cour entend donner à la solution ainsi retenue (cf. Dr. fisc. 2020 n° 37 comm. 364, comm. L. Leclercq et M. Couperot), un point nous semble distinguer la configuration de l'affaire *B e.a.* de la situation française : celui tenant aux risques pris par le contribuable.

En effet, l'arrêt *B. e.a.* se fonde sur le constat que, bien que la législation et la jurisprudence luxembourgeoises n'autorisaient pas, en ce qui concerne l'exercice concerné, une intégration fiscale horizontale, l'introduction d'une telle demande d'intégration n'entraînait pas, pour les requérantes, des risques financiers et juridiques analogues à ceux en cause dans l'affaire *Metallgesellschaft*, mais pouvait, au contraire, être raisonnablement exigée de celles-ci.

Or une société qui aurait notifié, à l'époque où ni la législation ni la jurisprudence françaises n'autorisaient la constitution d'une intégration horizontale entre sociétés sœurs, opter pour le régime de l'article 223 A du CGI et déclarer se constituer seule redevable de l'impôt dû sur le résultat d'ensemble d'un tel groupe, aurait encouru des risques juridiques et financiers. L'administration n'étant en effet pas tenue de prendre une décision d'acceptation ou de refus au stade de la notification de l'option, une telle société aurait, dans le silence du service, dû déclarer les résultats et acquitter l'impôt sur la base d'un groupe qu'elle savait illégalement constitué et se serait exposée ainsi à des risques certains de redressements en droits mais aussi au prononcé de pénalités. Dès lors, il nous paraît délicat et excessivement sévère de considérer que l'exercice d'une telle option selon les modalités et délais prévus par le CGI pouvait raisonnablement être attendue des sociétés que le droit français empêchait de constituer des groupes avec leurs sœurs.

Par suite, il ne nous semble pas que l'arrêt *B e.a.* doive vous conduire à remettre en cause la prémisse de vos jurisprudences *SAS Sodisac* et *SNC BPD France*, en vertu de laquelle il ne saurait être opposé à la société présentant par voie de réclamation une demande en restitution d'impôt fondée sur la non-conformité de l'article 223 A du code de n'avoir pas notifié son option pour ce régime avant l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui au titre duquel elle entend que ce régime s'applique. En revanche,

cet arrêt rappelle utilement les limites du principe d'effectivité, qui n'est pas méconnu du seul fait qu'un délai ou une exigence de preuve met en échec dans une espèce donnée les prétentions d'un justiciable.

En deuxième lieu, il résulte de votre décision du 27 mars 2019 qu'il n'appartient pas au juge de l'impôt d'accorder une restitution d'IS en fonction d'un groupe constitué différemment de celui revendiqué par la société, et qu'à défaut de conclusions subsidiaires présentées par une société sur la base d'un périmètre de groupe plus restreint que celui invoqué à titre principal, le juge n'a pas à accorder une restitution partielle mais rejette la demande en totalité.

Vous avez suivi votre rapporteur public Mme Ciavaldini qui, dans ses conclusions sur cette affaire, estimait que « *si le juge de l'impôt est un juge de plein contentieux, il applique ici la loi fiscale dans le cadre d'une option du contribuable pour la création d'un groupe fiscalement intégré dont ce dernier définit lui-même les contours.* » Elle en déduisait que « *Si les conditions pour le bénéfice de cette option ne sont pas remplies, le juge n'a pas à se substituer d'office au contribuable pour statuer sur ses droits dans le cadre d'un autre périmètre d'intégration.* ».

Les juges du fond ne sont donc pas tenus de procéder en pareil cas à une réduction du périmètre de l'intégration et d'accorder la restitution partielle correspondante, mais peuvent-ils néanmoins le faire sans entacher leur arrêt d'erreur de droit ni méconnaître leur office ?

La réponse nous paraît nécessairement négative. Votre décision du 27 mars 2019 ne repose en effet pas sur le présupposé que l'on ne saurait imposer au juge de l'impôt de faire le travail de redécoupage à la place du contribuable, mais sur le constat que se constituer tête d'un groupe fiscalement intégré procède d'une option de la part du contribuable et d'un arbitrage de ce dernier sur les avantages et les inconvénients de l'intégration fiscale compte tenu, notamment, des charges et des économies d'impôt résultant de la composition du groupe ainsi formé. Par suite, une cour méconnaît son office en accordant, alors qu'elle n'est pas saisie de conclusions subsidiaires en ce sens, une restitution d'IS sur la base d'un périmètre d'intégration fiscale différent, car plus restreint, de celui sollicité dans les écritures dont elle est saisie.

En troisième lieu, si une société doit donc, lorsqu'elle n'est pas en mesure devant le juge de l'impôt de justifier de l'accord de toutes les sociétés qu'elle entend intégrer au groupe horizontal dont elle revendique rétroactivement le bénéfice, se prémunir des effets de cette logique du « tout ou rien » en présentant des conclusions subsidiaires, doit-elle pour autant à nouveau se tourner vers les sociétés qui avaient déjà fourni leur accord pour être membres de son groupe horizontal, aux fins d'obtenir de leur part de nouvelles attestations indiquant maintenir leur accord dans ces circonstances ?

Nous vous invitons à répondre par la négative à cette question.

Certes, vous avez jugé dans votre décision du 27 mars 2019 que l'accord d'une société pour être membre d'un groupe vertical ne permettait pas de présumer son accord pour être membre d'une intégration différente, et avez notamment fondé cette solution sur l'affirmation selon laquelle les effets attachés à l'adhésion à un groupe fiscal intégré ne se limitent pas à la renonciation au report des déficits non imputés, mais impliquent également une répartition entre les membres du groupe de la charge fiscale découlant du résultat d'ensemble.

Etait toutefois en cause la justification de l'accord de sociétés filiales pour être intégrées rétroactivement à un groupe qui, s'il devait inclure la mère du groupe vertical auquel elles avaient effectivement appartenu lors des exercices en litige, en était entièrement différent, reposait sur une logique non plus verticale mais horizontale et, surtout, pour une partie d'entre elles, devait avoir une mère différente de celle sous l'égide de laquelle elles avaient accepté de se regrouper.

Or si pour la société qui entend se constituer mère du groupe, la liste et l'identité des sociétés intégrées est capitale pour le calcul du résultat d'ensemble, la détermination de la charge fiscale pesant sur elle en tant que seule redevable de l'impôt dû sur ce résultat et, par suite, l'étendue de l'éventuel droit à restitution qu'elle revendique, justifiant l'exigence de conclusions subsidiaires, il n'en va selon nous pas de même pour les sociétés membres du groupe ainsi reconstitué, lesquelles n'ont pas de prise sur la composition exacte du groupe.

En effet, pour la création des intégrations « de droit commun », les attestations des sociétés filiales dont les articles 46 quater 0-ZD et 46 quater 0-ZE exigent la production par la mère du groupe lors de la notification de l'option pour le régime de l'article 223 A du code, ainsi que l'envoi dans le même délai par les filiales au service des impôts dont elles relèvent, se bornent, selon les modèles fournis par l'administration fiscale, à exprimer l'accord de ces filiales pour que la société mère retienne leurs propres résultats pour la détermination du résultat d'ensemble, mais ne comportent pas de description des sociétés qui seront également membres de ce groupe. Seule importe, pour ces attestations, la mention de l'identité de la société se constituant seule redevable de l'impôt et par laquelle la filiale accepte la prise en compte de ses résultats. Par ailleurs, à chaque exercice durant la validité de l'option, la société mère décide et déclare à l'administration fiscale la liste des filiales qui seront retenue dans le groupe et indique, le cas échéant, au service l'identité des sociétés qui en sont évincées. Le périmètre du groupe est donc à sa main.

Il en résulte qu'une société qui accepte d'être membre d'un groupe fiscalement intégré ne peut connaître avec certitude le périmètre exact du groupe, pouvant varier d'un exercice à l'autre. Or il n'est nullement demandé aux filiales de manifester leur accord à chaque exercice pour le périmètre effectivement retenu. Le CGI ne se préoccupe pas des possibles conséquences de ces changements de périmètre sur l'application des éventuelles conventions d'intégration qui auraient été conclues au sein des groupes.

Dans ces conditions, il nous semble qu'il ne saurait être exigé d'une société demandant à bénéficier des effets de l'intégration fiscale qui aurait été constituée avec ses sociétés sœurs si la législation française avait été conforme au droit de l'Union, ayant produit les accords de ces sociétés pour qu'elle retienne leurs propres résultats pour la détermination du résultat d'ensemble de son groupe, qu'elle fournisse une nouvelle salve d'attestations exprimant l'accord de ces sociétés pour le périmètre plus restreint qu'elle aurait sollicité à titre subsidiaire.

La quatrième et dernière question laissée sans réponse certaine à la lecture de votre décision du 27 mars 2019 porte sur la faculté d'invoquer utilement, pour s'exonérer de l'exigence de produire l'accord d'une société sœur, le caractère impossible ou excessivement difficile d'une telle production.

Contrairement à ce que quelques commentateurs ont cru pouvoir déduire de votre décision, vous n'avez par celle-ci aucunement tranché que l'invocation d'une telle impossibilité serait

inopérante : si vous n'avez pas fait droit à l'argumentation de la société, c'est parce qu'elle était nouvelle en cassation et n'est pas d'ordre public – rédaction qui donnerait au contraire plutôt à penser que vous n'avez pas exclu qu'un tel argument puisse être de poids. Comme le relevait notre collègue C. Guibé dans sa chronique « Quoi de neuf en matière d'intégration fiscale ? » (RJF 10/20), vous n'avez pas eu l'occasion, dans l'affaire du 27 mars 2019, de confronter l'exigence de production des accords des sociétés sœurs au principe d'effectivité, dans la mesure où la société BPD France n'avait pas fait valoir devant les juges du fond que la production des accords des sous-filiales aurait été impossible ou excessivement difficile.

Comme l'a rappelé la CJUE dans l'arrêt *min. c/ Accor SA* du 15 septembre 2011 (aff. C-310/09, RJF 12/11 n° 1402), « le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union ». S'il résulte d'une jurisprudence constante de la CJUE que les autorités fiscales d'un État membre sont en droit d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier si les conditions d'un avantage fiscal prévu par la législation nationale sont réunies et, en conséquence, s'il y a lieu ou non d'accorder cet avantage, la CJUE énonce tout aussi constamment qu'il incombe aux juridictions des États membres, par application du principe de coopération loyale, d'assurer la protection juridictionnelle des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union (par ex. CJCE, 16 décembre 1976, *Rewe-Zentralfinanz et Rewe-Zentral*, aff. 33/76 ; CJCE, 19 juin 1990, *Factortame e.a.*, aff. C-213/89 ; CJCE, 13 mars 2007, *Unibet*, aff. C-432/05), et en déduit qu'il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre, en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde de ces droits pour autant, d'une part, que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'elles ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité). Dans l'affaire *Accor* sur le précompte, la CJUE en a déduit que si la restitution à une société mère peut être subordonnée à la condition que le redevable apporte les éléments qu'il est le seul à détenir et relatifs, pour chaque dividende en litige, au taux d'imposition appliqué et au montant de l'impôt effectivement acquitté à raison des bénéfices réalisés par les filiales étrangères, « la production de ces éléments ne peut cependant être requise que sous réserve qu'il ne s'avère pas pratiquement impossible ou excessivement difficile d'apporter la preuve du paiement de l'impôt par les filiales établies dans les autres États membres, eu égard notamment aux dispositions de la législation desdits États (...) ainsi qu'à la conservation des documents administratifs. » Ce même arrêt précise que toute difficulté qui serait liée non pas à la complexité intrinsèque des informations requises, mais au défaut de coopération éventuel de la part de la filiale qui en dispose, ne serait pas un problème dont l'État membre concerné devrait répondre.

La circonstance que l'accord des sociétés sœurs constitue une condition de fond au bénéfice du régime de l'intégration ne nous semble donc pas suffisante pour considérer qu'en l'absence de production de cet accord, le refus d'octroyer la restitution serait toujours fondé en contentieux d'assiette et que seule la voie indemnitaire serait ouverte à la société. D'une part, dans les arrêts précités de la CJUE, étaient aussi en cause des conditions de fond : cela n'a pas pour autant arrêté la Cour de justice ni votre jurisprudence ultérieure sur les actions en restitution de l'avoir fiscal et du précompte. D'autre part, prétendre que la seule voie ouverte en pareil cas serait la voie indemnitaire nous semblerait indiquer en large part une fausse fenêtre : le remboursement total supposerait en effet de justifier de l'accord de la sœur, et

même une réparation très partielle de la simple perte de chance supposerait d'étayer l'affirmation selon laquelle l'accord de cette filiale aurait été obtenu.

Par suite, il nous semble que l'absence de production de l'accord d'une sœur ne peut être opposée à la demande de restitution d'IS d'une société que les dispositions alors applicables de l'article 223 A du CGI ont privée, en méconnaissance de la liberté d'établissement, de la faculté de constituer un groupe horizontal avec cette sœur, lorsque la production de cet accord présente un caractère impossible ou excessivement difficile.

Encore faut-il déterminer à quelle date cette impossibilité s'apprécie.

Dès lors que vous n'exigez pas que les modalités et délais de notification de l'option prévus par les articles 46 quater-0 ZD et 46 quater-0 ZE soient respectés, il ne saurait être fait grief à une société de n'avoir pas, dans ces délais, préconstitué un dossier en recueillant dès avant l'exercice concerné l'accord théorique de ses sœurs pour une intégration qu'elle ne pouvait en tout état de cause constituer.

En revanche, si vous admettez la production de tels accords au plus tard devant le juge, il nous semble que l'impossibilité de produire un tel accord, au sens de la jurisprudence de la CJUE sur le principe d'effectivité, doit s'apprécier au regard des circonstances de fait à la date à laquelle la société introduit sa réclamation (rapp., jugeant s'agissant du contentieux du précompte que la date pertinente pour apprécier l'existence d'une éventuelle violation du principe d'effectivité en raison du fait que les autorités fiscales d'un État membre ont demandé la production d'un document administratif pour prouver certains faits est la date d'introduction de la procédure précontentieuse : CJUE, 4 octobre 2018, *Commission c/ France*, aff. C-416/17). En effet, il appartient au contribuable qui demande à bénéficier d'un avantage fiscal de justifier qu'il en remplit les conditions. Or l'obtention de l'accord des sociétés membres constitue une condition de fond. Avant même que votre jurisprudence n'explique les éléments devant être fournis à l'appui d'une demande en restitution dans le sens d'un assouplissement, en écartant les conditions de délais et de forme alors posées par la réglementation mais en confirmant la condition tenant à l'accord des membres du groupe, il pouvait donc raisonnablement être attendu d'une société introduisant une telle réclamation qu'elle étaye son dossier et engage des diligences pour recueillir dès cette réclamation l'accord de ses sœurs, nécessaire pour l'application du régime de l'article 223 A du CGI dont elle sollicite les effets.

La présente affaire, qui concerne à nouveau la société BPD France mais est afférente à d'autres exercices que ceux en cause dans votre décision du 27 mars 2019, vous offrira l'occasion de prendre expressément position sur l'ensemble des questions que nous venons d'aborder.

En première instance, le TA de Montreuil avait jugé que la société BPD France était fondée à demander le bénéfice des effets de l'intégration fiscale qu'elle aurait, si la législation française avait été conforme au droit de l'Union européenne, constituée avec ses sociétés sœurs et cousines et à obtenir la restitution des excédents d'IS et de contribution sociale acquittés par elle en 2012 et 2013 en l'absence d'imputation des déficits fiscaux de ces sociétés sur ses propres bénéfices imposables des mêmes années.

Saisie par le ministre, la cour administrative d'appel de Versailles a jugé qu'il y avait lieu, contrairement à ce qu'avait retenu le tribunal, d'exclure du périmètre de l'intégration fiscale

horizontale constituée par la société BPD France les sociétés MAB Paribat et Atlante dont la société n'avait pas justifié l'accord. Le dispositif de son arrêt décide, en son article 1^{er}, l'exclusion de ces deux sociétés du périmètre de cette intégration, ordonne en son article 2 le remboursement à l'administration fiscale de la partie des sommes en litige correspondant à cette exclusion, réforme en son article 3 le jugement du tribunal, et rejette à son article 4 le surplus des conclusions d'appel du ministre.

Le ministre vous demande l'annulation des articles 1^{er} à 4 de cet arrêt, alors qu'en première analyse seul l'article 4, rejetant le surplus de son appel, peut sembler lui faire grief. Compte tenu toutefois, d'une part, de la rédaction particulière du dispositif de l'arrêt dont l'article 1^{er}, tout en procédant à l'exclusion de deux sociétés du périmètre de l'intégration admise par le TA, peut aussi être interprété comme octroyant le bénéfice d'une intégration constituée sur la base du périmètre ainsi défini et comme procédant rétroactivement à la constitution du groupe intégré correspondant, et d'autre part, de la logique du « tout ou rien » retenue par votre première décision *BPD France* et de la focale adoptée par le ministre selon laquelle la seule alternative ouverte à la cour était d'ordonner le remboursement intégral ou de rejeter la totalité de l'appel, il nous semble possible, dans ces circonstances particulières, de regarder le ministre comme recevable à demander l'annulation des articles 1^{er} à 4 de l'arrêt.

Par la voie d'un pourvoi incident, la société vous demande quant à elle l'annulation des articles 1^{er} et 2 de cet arrêt ayant exclu les sociétés MAB Paribat et Atlante du périmètre de l'intégration et ordonné le remboursement correspondant. Tandis que le ministre critique le caractère partiel du remboursement ordonné par la cour et l'admission d'un périmètre d'intégration excluant les sociétés Atlante et MAB Paribat, en faisant valoir qu'il convenait d'en déduire le malfondé de la totalité de la demande en restitution, la société critique le principe même d'une exclusion de ces sociétés du périmètre de l'intégration rétroactivement constituée.

Le pourvoi incident de la société, afférent aux mêmes années d'imposition et au même impôt, ne soulève pas un litige distinct et est, par suite, recevable.

En revanche, compte tenu de la radicalité de son terrain de critique qui, s'il était fondé, aurait pour effet de rendre inopérante la contestation du ministre, il nous semble, nonobstant le caractère incident du pourvoi de la société, qu'il doit être examiné en premier. Pareil ordre d'examen des pourvois, pour inhabituel qu'il soit, ne conduit pas pour autant à transformer le pourvoi incident de la société en pourvoi principal, dès lors que c'est bien au regard de celui-ci que la recevabilité de celui-là est appréciée.

Un tel ordre d'examen n'est d'ailleurs pas sans précédent. Ainsi, vous avez jugé qu'en cas d'appel de la victime tendant à l'accroissement de l'indemnité allouée par les premiers juges, une commune est recevable à demander par un appel incident à être déchargée de toute responsabilité, et avez d'abord examiné le principe de la responsabilité contesté par l'appel incident et annulé le jugement en tant qu'il avait retenu cette responsabilité avant de rejeter par voie de conséquence l'appel principal qui contestait le montant de l'indemnisation (CE, 10 juillet 1972, *Caisse primaire d'assurance maladie des Bouches-du-Rhône*, p. 549). De même, saisis d'un pourvoi principal du ministre sur les pénalités et d'un pourvoi incident du contribuable sur les droits, vous avez là aussi logiquement d'abord statué sur le pourvoi incident du contribuable, puis seulement dans un second temps sur le pourvoi principal du ministre limité aux pénalités (CE, 20 novembre 1996, *Aucouturier*, n° 156534, RJF 1/97 n° 28, chronique S. Austry p. 3).

En l'espèce, la société soutient que la cour a inexactement qualifié les faits et dénaturé les pièces du dossier qui lui était soumis – en réalité, seul ce dernier terrain de contrôle des faits nous paraît adéquat – et qu'elle a méconnu le principe d'effectivité du droit de l'Union en jugeant qu'elle ne démontrait pas que la production des accords des sociétés MAB Paribat et Atlante serait impossible ou excessivement difficile. Elle fait valoir que la première avait été cédée au cours de l'année 2013 et n'était par suite plus disposée à accepter rétroactivement une intégration fiscale qu'elle aurait certainement acceptée avant la cession, et que la seconde a été dissoute au mois de décembre 2014.

Mais d'une part, et en tout état de cause, la cession de la société MAB Paribat au cours de l'année 2013 n'était, ainsi que l'a jugé sans dénaturer la cour, pas établie. D'autre part, s'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'assemblée générale des actionnaires de la société Atlante a décidé le 8 décembre 2014 sa dissolution et qu'elle a été radiée du RCS le 23 décembre 2014, ces événements sont postérieurs à l'introduction de la réclamation de la société, le 2 décembre 2014. S'il est vrai qu'ils l'ont suivie de très près, il ne saurait dès lors être considéré, compte tenu de ce que nous avons dit sur la portée du principe d'effectivité, de son appréciation à la date d'introduction de la réclamation précontentieuse, et de ce que l'accord des sociétés filiales constituait une condition de fond de la constitution d'une intégration fiscale en vertu de l'article 223 A du CGI sous le régime duquel la société entendait se placer, que la production de l'accord de la société Atlante pour faire partie du groupe dont la société BPD France demandait la reconstitution au titre des exercices 2012 et 2013 aurait été impossible ou excessivement difficile. La cour n'a donc ni dénaturé les faits ni méconnu le principe d'effectivité en jugeant que cette production ne présentait pas un tel caractère et pouvait dès lors être exigée de la société.

Par suite, vous rejetterez le pourvoi incident de la société BPD France.

Examinant ensuite le pourvoi principal, vous constaterez que s'il ne saurait être reproché à la cour de n'avoir pas exigé de la société BPD France la production des accords renouvelés de ses sociétés sœurs pour le périmètre d'intégration restreint que la cour a retenu, le ministre est en revanche fondé à soutenir que la cour a commis une erreur de droit et méconnu son office en jugeant que la société BPD France pouvait bénéficier du régime d'intégration fiscale sur un périmètre excluant non seulement la société MAB Paribat mais également la société Atlante, alors qu'elle n'avait pas présenté de conclusions subsidiaires sollicitant le bénéfice d'une intégration selon un tel périmètre. En effet, la société avait seulement demandé à titre subsidiaire à bénéficier du régime d'intégration fiscale sur un périmètre restreint n'excluant que la société MAB Paribat et incluant la société Atlante.

Vous accueillerez par suite le pourvoi du ministre et annulerez les articles 1^{er} à 4 de l'arrêt – ce qui permettra après renvoi à la société de présenter des conclusions subsidiaires plus complètes.

Soulignons que, si vous ne suiviez pas et jugiez que la cour a dénaturé les faits en jugeant que la production de l'accord de la société Atlante n'était pas impossible ou excessivement difficile, vous devriez inversement annuler l'arrêt de la cour en tant qu'il a exclu la société Atlante du périmètre d'intégration et ordonné le remboursement résultant de cette exclusion, puis, compte tenu de cette annulation d'une part et de la présentation à la cour de conclusions subsidiaires sur un périmètre excluant Mab Paribat d'autre part, rejeter le pourvoi du ministre. Mais tel n'est pas le sens de nos conclusions.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation des articles 1^{er} à 4 de l'arrêt du 27 novembre 2018 de la cour administrative d'appel de Versailles ;
- au renvoi de l'affaire dans cette mesure à la cour ;
- au rejet du pourvoi incident de la société BPD France et de ses conclusions au titre de l'article L. 761-1 du CJA.