



CADRE LÉGAL **TRIBUNE**

Intégration fiscale : quels remèdes au Brexit ?

Le départ du Royaume-Uni de l'Union Européenne change la donne sur le plan fiscal pour les groupes internationaux qui y sont implantés

Le Royaume-Uni a officiellement quitté l'Union Européenne le 31 janvier 2020. Dans le cadre d'une période de transition s'étalant du 1^{er} février 2020 jusqu'au 31 décembre 2020, des mesures ont été mises en place pour accompagner les groupes internationaux dans cette sortie, notamment eu égard aux impacts fiscaux en matière d'impôts directs.

A- LES RÉGIMES FISCAUX FRANÇAIS QUI BÉNÉFICIAIENT AUX GROUPES AYANT UNE IMPLANTATION AU ROYAUME-UNI

Le régime de l'intégration fiscale français est un des principaux dispositifs qui pouvait bénéficier aux groupes français ayant une implantation au

Royaume-Uni. Par principe, ce régime permet à une société mère française de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe, formé par elle-même et ses filiales françaises dont elle détient directement ou indirectement 95 % au moins du capital de manière continue au cours de l'exercice. L'avantage majeur de ce régime est qu'il permet de réduire la charge fiscale globale du groupe en compensant les pertes et profits des sociétés membres.

À la suite de plusieurs évolutions jurisprudentielles, ce régime français a été étendu aux groupes ayant des implantations dans l'Union Européenne, et donc au Royaume-Uni.

Ainsi, dans le cadre d'une intégration dite « verticale », il est possible pour une société française d'intégrer le groupe lorsqu'elle est détenue par l'intermédiaire d'une société située dans l'UE ou l'EEE (société intermédiaire), qui elle-même est détenue à 95% au moins par la société mère. Cette solution a été dégagée par la Cour de justice des communautés européennes dans son arrêt « Société

Papillon » rendu le 27 novembre 2008.

Outre l'intégration sous forme verticale, il est également possible de constituer un groupe d'intégration fiscale dit « horizontal ». Ce type d'intégration permet notamment de former un groupe fiscal entre sociétés sœurs établies en France dont la société mère commune (entité mère non-résidente) est établie dans un autre État membre de l'UE ou l'EEE, sous réserve que cette mère remplisse certaines conditions. Dans ce cas de figure, l'une des sociétés sœurs françaises se constitue seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par les filiales françaises.

Il en résulte qu'une société étrangère qui n'est pas établie au sein d'un État de l'UE ou dans un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, ne peut être impliquée dans la constitution d'un groupe d'intégration fiscale français (en tant que société intermédiaire ou entité mère non-résidente).

Au-delà de la constitution de groupes fiscaux, d'autres flux telles les remontées de dividendes bénéficient d'un régime favorable au sein de l'UE. En effet, les dividendes sont imposés sur une quote-part fixée à 1% lorsqu'ils sont versés à une société membre d'un groupe fiscal français par une filiale étrangère soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un État de l'UE ou l'EEE et qui, si elle était établie en France, remplirait toutes les conditions pour être membre de ce groupe fiscal. À défaut, ces dividendes sont imposés sur une quote-part fixée à 5% lorsqu'ils relèvent du régime mère-fille français ou au taux normal de l'impôt sur les sociétés dans les autres cas.

Enfin, lorsque des dividendes sont versés par des filiales françaises à des sociétés britanniques, ces derniers sont en principe, et sous réserve de l'application des conventions internationales, soumis à une retenue à la source dont le taux est actuellement fixé à 26,5%. Toutefois, ces distributions se trouvent exonérées d'une telle retenue lorsque la société mère étrangère possède son siège dans un État de l'EEE et détient au moins 10% du capital de la société distributrice. Ce taux de détention est ramené à 5% lorsque la société mère se trouve dans l'impossibilité d'imputer la retenue à la source dans son État de résidence.



ALEXANDRE POLAK
avocat associé
chez *Coblenz*
avocats



B - CONSÉQUENCES DU BREXIT

Le Royaume-Uni est donc devenu officiellement un pays tiers à l'UE et s'est retiré de l'accord sur l'EEE le 31 janvier 2020. Dès lors, l'implication d'une société britannique au sein d'un groupe fiscal intégré n'est en principe plus possible à compter de cette date.

La loi de finances pour 2019 a toutefois introduit plusieurs dispositifs au sein du Code général des impôts (« CGI ») visant à anticiper et atténuer les conséquences dommageables d'un tel retrait pour les groupes d'intégration fiscale français bénéficiant de ce régime au travers d'une implantation au Royaume-Uni, qu'ils soient verticaux ou horizontaux. L'article 223 L du CGI permet aux sociétés britanniques de continuer à bénéficier de la qualité de société intermédiaire ou d'entité mère non-résidente jusqu'à la clôture de l'exercice au cours duquel le retrait est survenu (i.e. exercice en cours au 31 janvier 2020). Par ailleurs, la doctrine administrative française a étendu cette tolérance jusqu'à la clôture de l'exercice clos le 31 décembre 2020 ou en cours à cette date.

En revanche, après la clôture de l'exercice en question, les filiales et sous-filiales françaises d'une société britannique qui possédait la qualité de société intermédiaire sortent automatiquement du groupe vertical, entraînant toutes les conséquences de la sortie d'un membre du groupe (déneutralisation de certaines opérations, perte des déficits fiscaux nés pendant l'intégration, etc.).

De même, il est en principe mis fin au groupe horizontal dont l'entité mère non-résidente était une société britannique. La survenance de cet événement entraîne alors toutes les conséquences de la cessation pure et simple du groupe. Néanmoins, afin d'éviter une rupture du groupe, les groupes concernés ont encore la possibilité de substituer leur entité mère non-résidente britannique par une société étrangère établie dans un autre État membre satisfaisant aux conditions requises. En effet, lorsque le groupe choisit de maintenir la qualité d'entité mère non-résidente d'une société britannique jusqu'à l'exercice clos le 31 décembre 2020 ou en cours à cette date, l'accord de la société étrangère qui se substitue à l'entité mère non-résidente doit être adressé au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat de cet exercice, soit dans les trois mois après la clôture de l'exercice pour une société clôturant celui-ci en cours d'année. Dans cette hypothèse, la société étrangère ne peut être substituée en tant qu'entité mère non-résidente qu'à compter de l'exercice suivant.

Par ailleurs, dans le cas où aucune société étrangère ne peut se substituer à l'entité mère non-résidente, la société mère peut, sans emporter les conséquences de cessation du groupe horizontal, le transformer en groupe vertical comprenant ses filiales qui en remplissent les conditions. Cette nouvelle option doit être notifiée au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui au titre duquel l'option s'applique.

Le retrait du Royaume-Uni emporte également des conséquences au regard des dividendes distribués à une société mère française par une filiale établie au Royaume-Uni. La doctrine administrative précise toutefois que, malgré la sortie du Royaume-Uni de l'UE, les produits perçus à raison de participation dans une société établie dans cet État sont considérés

comme provenant d'une société établie dans l'UE jusqu'à la clôture, par la société bénéficiaire de la distribution, de l'exercice clos le 31 décembre 2020 ou en cours à cette date. Passé cette date, ils ne seront plus imposés sur une quote-part de 1% mais de 5% si les conditions du régime mère-fille sont satisfaites. Dans le cas contraire, ils seront soumis dans leur intégralité à l'impôt sur les sociétés.

De surcroît, l'exonération de retenue à la source sur les dividendes distribués par une société française à une société

mère britannique semble également admise par l'administration fiscale jusqu'à la clôture de l'exercice ouvert en 2020. Par la suite, ces flux supporteront une retenue à la source qui ne pourra excéder 15% en application de la convention fiscale conclue entre la France et le Royaume. Cependant, aucune retenue à la source ne devrait être pratiquée lorsque le capital de la société distributrice française sera détenu au moins à 10% par la britannique.

« L'implication d'une société britannique au sein d'un groupe fiscal intégré n'est en principe plus possible à compter du 31 janvier 2020 »

— ALEXANDRE POLAK

A RETENIR

- Il est encore temps pour certains groupes français impactés par le Brexit d'en chiffrer les éventuelles conséquences fiscales françaises
- Le cas échéant il sera possible de réfléchir à une nouvelle organisation en utilisant les mesures transitoires à leur disposition ou en mettant à jour le périmètre de leur groupe fiscal.

(1) Pour bénéficier de ce régime optionnel, la société mère doit notamment, être soumise de plein droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés au taux normal, détenir en pleine propriété une participation qui représente au moins 5% du capital de la société émettrice des dividendes, et conserver les titres de participation de cette société pendant au moins deux ans.

(2) BOI-IS-GPE-50-60-40-20200415 n° 30 et 90

(3) BOI-IS-GPE-40-10-20200415 n° 95