

Étude

NF1369-12

Mise en œuvre du délai spécial de réclamation dans les groupes fiscalement intégrés : le Conseil d'État enfonce le clou !

Par une décision en date du 9 octobre 2024, le Conseil d'État complète la grille de lecture applicable par la société mère d'un groupe fiscal intégré pour se prévaloir du délai spécial de réclamation prévu par l'article R* 196-3 du Livre des procédures fiscales à raison des rectifications des résultats individuels des sociétés membres dudit groupe.

CE, 9 oct. 2024, n° 490195, B, Sté HSBC Bank PLC – Paris Branch



Richard JUAN
Avocat associé
Oratio Avocats



Chloé JAMMET
Avocat senior
Oratio Avocats

Introduction

Par une décision SA *Vicat*⁽¹⁾, le Conseil d'État avait jugé que la notification à la société mère d'un groupe fiscalement intégré de rehaussements apportés à son propre bénéfice imposable ne lui permettait de se prévaloir de ce délai spécial de réclamation pour corriger le résultat d'ensemble dudit groupe fiscal qu'au titre des impositions correspondant à ses propres résultats individuels.

La présente décision, qui sera mentionnée aux tables du recueil Lebon, complète la jurisprudence relative à la mise en œuvre du délai spécial de réclamation prévu à l'article R* 196-3 du Livre des procédures fiscales (LPF) dans le cadre d'un groupe

fiscal intégré. La Haute Cour précise en effet, dans la continuité logique de la décision SA *Vicat*, que la société mère d'un groupe fiscalement intégré ne peut invoquer le délai spécial de réclamation prévu à l'article R* 196-3 du LPF pour corriger le résultat d'ensemble dudit groupe à raison de corrections liées aux résultats individuels de sociétés membres du groupe fiscal intégré autres que celle(s) ayant fait l'objet d'une proposition de rectification.

Cette décision confirme l'approche « tunnelisée », pour reprendre l'expression du rapporteur public M. Romain Victor dans ses conclusions rendues sous ces deux affaires, qu'il convient d'avoir de ce délai spécial de réclamation en présence d'un groupe fiscal intégré.

À cet égard, aux termes de l'article 223 A du Code général des impôts (CGI), une

(1) CE, 26 janv. 2021, n° 438217, B, SA *Vicat*.

société, à certaines conditions et avec l'accord des filiales qui en sont membres, peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par ces mêmes filiales dans le cadre du groupe fiscalement intégré dont elle est ainsi à la tête.

Toutefois, chacune des sociétés membres d'un tel groupe, qu'elle soit société mère ou filiale, conserve une identité fiscale propre, notamment en matière déclarative, comme en matière de procédures de vérification et de rectification de ses résultats imposables.

L'article R* 196-1 du LPF dispose par ailleurs qu'un contribuable peut présenter des réclamations relatives aux impôts directs locaux (et leurs taxes annexes) jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant, notamment, le versement de l'impôt contesté (absence d'établissement d'un rôle ou de notification d'un avis de mise en recouvrement).

Cependant, l'article R* 196-3 du LPF ouvre une nouvelle possibilité de réclamation au contribuable qui fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part des services fiscaux. En effet, dans une telle hypothèse, ce contribuable dispose d'un délai égal à celui dont dispose l'administration fiscale pour présenter ses propres réclamations.

Ainsi, par exemple, dans l'hypothèse d'une proposition de rectification en matière d'impôt sur les sociétés notifiée à une société en 2014 à l'issue d'une vérification de comptabilité au titre d'un exercice fiscal clos le 31 décembre 2011, cette société sera en droit de déposer jusqu'au 31 décembre 2017 une réclamation à raison de l'impôt sur les sociétés acquitté par elle au titre de ce même exercice (alors qu'elle était forclosée pour le faire de manière spontanée depuis le 1^{er} janvier 2014).

Ce délai spécial de réclamation n'est ouvert qu'à l'égard des impositions pour lesquelles une procédure de reprise ou de rectification a été engagée et a donné lieu à notification au contribuable (et ce même si l'administration fiscale abandonne ultérieurement les rectifications initialement notifiées), et seulement pour les années et les impôts au titre desquels l'administration fiscale a engagé cette procédure.

Il convient enfin de rappeler que l'article 223 O du CGI prévoit dans son premier paragraphe la substitution de la société mère à ses filiales pour imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable, en sa qualité de société tête de groupe, les crédits d'impôt attachés aux produits reçus par celles-ci (hors revenus mobiliers).

C'est dans ce contexte qu'intervient l'arrêt du Conseil d'État du 9 octobre 2024, qui clarifie les conditions dans lesquelles des groupes fiscalement intégrés peuvent se prévaloir de ce délai spécial de réclamation.

Contexte factuel et procédural

La société de droit britannique HSBC Bank PLC dispose en France d'un établissement stable, HSBC Bank PLC – Paris Branch, qui s'est constitué seul redevable de l'impôt sur les sociétés dû en France par les entités membres du groupe fiscal intégré ainsi constitué (vingt-trois sociétés filiales membres) et dont il est à la tête.

Au cours de l'exercice clos le 31 décembre 2010, ces vingt-trois filiales françaises ont perçu des loyers à raison d'opérations de crédit-bail conclues avec deux compagnies aériennes chinoises, pour un montant total s'élevant à 147 427 370 €.

Aux termes de la convention franco-chinoise du 30 mai 1984 alors en vigueur :

- ces revenus étaient qualifiés de redevances au sens de son article 11 (§ 3), qui prévoyait par ailleurs (§ 1 et 2) une répartition du pouvoir de les imposer entre l'État de résidence du bénéficiaire du revenu (la France) et l'État de la source dudit revenu (la Chine), ce dernier ayant la possibilité d'appliquer une retenue à la source plafonnée à 10 % du montant brut des redevances ainsi versées ;
- afin d'éliminer une double imposition à raison de ce partage du droit d'imposer, son article 22 prévoyait que ces mêmes revenus donnaient droit, en France, à un crédit d'impôt dit « forfaitaire », équivalent à 20 % du montant brut des redevances versées.

Au cas présent, toutefois, les loyers versés aux vingt-trois sociétés françaises membres du groupe fiscal constitué par HSBC Bank PLC – Paris Branch, ne firent l'objet d'aucun prélèvement à la source en Chine.

Lors de la liquidation de l'impôt sur les sociétés dû par le groupe fiscal intégré pour l'exercice clos en 2010, ces crédits d'impôt étrangers ont été transférés par les vingt-trois filiales à leur société mère pour être imputés sur la cotisation d'impôt sur les sociétés dont HSBC Bank PLC – Paris Branch, à la tête du groupe fiscal intégré, était seule redevable : mais cette imputation n'a été effectuée qu'à hauteur des deux-tiers de leur montant.

Or, par une décision de renvoi en date du 17 décembre 2015⁽²⁾, la Cour administrative d'appel de Versailles décidait, s'agissant d'intérêts de source chinoise (dont le régime était similaire à celui des redevances dans la convention franco-chinoise précitée), que le crédit d'impôt « forfaitaire » devait être déterminé à partir du montant brut des revenus perçus, reconstitué par ajout aux intérêts versés de l'impôt chinois réputé acquitté, peu important qu'un impôt ait été ou non effectivement acquitté en Chine.

(2) CAA Versailles, 17 déc. 2015, n° 15VE00684, SA Natixis.

Il résultait de cette évolution jurisprudentielle que HSBC Bank PLC – Paris Branch avait déterminé et utilisé de manière inappropriée, à son désavantage, les crédits d'impôt « forfaitaire » transmis par ses vingt-trois filiales françaises. Mais le délai général prévu à l'article R* 196-1 du LPF imparti pour corriger cette approche initiale avait expiré depuis longtemps, précisément le 31 décembre 2012.

Cependant, l'une de ces vingt-trois filiales, la société HSBC France, avait reçu le 22 avril 2014 une proposition de rectification rehaussant, notamment, l'impôt sur les sociétés dû au titre de son résultat fiscal de l'exercice clos en 2010.

Se prévalant du délai spécial de réclamation prévu par l'article R* 196-3 du LPF, HSBC Bank PLC – Paris Branch demandait à l'administration fiscale, par une réclamation en date du 25 octobre 2017, la restitution de l'impôt sur les sociétés acquitté à raison du résultat d'ensemble de l'exercice clos en 2010, et ce pour un montant total s'élevant à 17 199 860 €, en correction de son erreur mise en évidence par les décisions précitées.

Cette réclamation précédait de quelques semaines la décision SA Natixis du Conseil d'État en date du 20 novembre 2017⁽³⁾ consacrant le principe du calcul « en dehors » du crédit d'impôt étranger « forfaitaire », et rejetant le pourvoi formé par le ministère des finances à l'encontre de la décision de la cour administrative d'appel de Versailles du 17 décembre 2015 précitée.

L'administration fiscale a toutefois rejeté cette réclamation au motif de sa tardiveté, arguant que la proposition de rectification notifiée le 22 avril 2014 à la société HSBC France ne pouvait ouvrir à sa société mère, au titre de l'intégralité du résultat d'ensemble du groupe fiscal intégré dont les deux entités juridiques étaient membres, le délai spécial de réclamation prévu par l'article R* 196-3 du LPF.

Après des décisions défavorables du Tribunal administratif de Montreuil⁽⁴⁾ et de la Cour administrative d'appel de Paris⁽⁵⁾, HSBC Bank PLC – Paris Branch s'est pourvue en cassation devant le Conseil d'État.

Dans sa réclamation initiale comme devant les juges du fond, HSBC Bank PLC – Paris Branch a fait valoir qu'elle était recevable à demander, en 2017, sur le fondement de l'article R* 196-3 du LPF, la correction de l'erreur commise dans le cadre de la liquidation de l'impôt sur les sociétés dû à raison de la totalité du résultat d'ensemble déclaré au titre de l'exercice clos en 2010, en considérant que la notification, le 22 avril 2014, à sa filiale HSBC France, d'une proposition de rectification réhaussant le résultat

fiscal individuel de cette société au titre de l'exercice clos en 2010, lui avait ouvert le délai spécial de réclamation prévu par l'article précité (qui venait d'ailleurs à expiration le 31 décembre 2017).

HSBC Bank PLC – Paris Branch soutenait à l'appui de son pourvoi que l'article R* 196-3 du LPF accorde le bénéfice du délai spécial au « contribuable » faisant l'objet soit d'une procédure de « rectification », soit d'une procédure de « reprise ». À cet égard, bien que la « rectification » du résultat individuel de la société HSBC France ait été menée uniquement avec cette dernière, cette rectification avait entraîné, en raison du régime d'intégration fiscale, une « reprise » du seul résultat d'ensemble déclaré par HSBC Bank PLC – Paris Branch, société tête de groupe de cette intégration fiscale pour l'exercice clos en 2010.

HSBC Bank PLC – Paris Branch considérait qu'étant seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par le groupe fiscal intégré constitué par les sociétés qui en étaient membres, elle seule pouvait être considérée comme le « contribuable » visé à l'article R* 193-6 du LPF, admis à se prévaloir du délai spécial susvisé.

Elle rappelait à cet égard que c'est pour cette même raison qu'une filiale intégrée ne peut, sans mandat préalable confié par sa société mère à cet effet, contester par voie de réclamation le paiement par cette dernière de l'imposition complémentaire consécutive à une rectification des résultats imposables de cette filiale⁽⁶⁾.

Ainsi, HSBC Bank PLC – Paris Branch faisait valoir que la rectification notifiée en 2014 à sa filiale intégrée HSBC France au titre de son résultat imposable ayant eu un impact direct sur la liquidation de l'impôt sur les sociétés dû par le groupe fiscal intégré dont étaient membres ces deux entités au titre de l'exercice clos en 2010 par ledit groupe, elle était fondée à présenter, le 25 octobre 2017, une réclamation dans le délai spécial pour contester cette liquidation et demander le remboursement d'une fraction de la cotisation d'impôt sur les sociétés acquittée initialement à raison de la totalité du résultat d'ensemble déclaré par le groupe fiscal intégré.

La décision du Conseil d'État

Le Conseil d'État rejette le pourvoi, et confirme la position de la Cour administrative d'appel de Versailles, au motif que « la notification régulière à une société membre d'un groupe fiscalement intégré des rehaussements apportés à son bénéfice imposable interrompt la prescription à l'égard de la société mère, en tant que redevable de l'impôt sur les

(3) CE, 20 nov. 2017, n° 396595, C, SA Natixis.

(4) TA Montreuil, 14 janv. 2021, n° 1906106.

(5) CAA Paris, 20 oct. 2023, n° 21PA01399.

(6) CE, 10 juin 2013, n° 337137, C, Sté Fresenius Medical Care group France; CE, 13 déc. 2017, n° 398726, B, Sté HSBC Bank PLC – Paris Branch; CE, 21 fév. 2018, n°s 403988 et 404843, C, SAS Rhodia Opérations.

sociétés dû sur le résultat d'ensemble du groupe, pour les seules impositions correspondant au résultat individuel de la société membre ayant fait l'objet d'une procédure de reprise».

Cette décision reprend le considérant de sa décision *SA Vicat* précitée⁽⁷⁾, en l'étendant aux rehaussements apportés non plus au bénéfice propre imposable de la société mère, mais au résultat individuel de toute filiale intégrée qui viendrait à être rehaussé.

En d'autres termes, la société mère d'un groupe fiscal intégré ne peut exciper du rehaussement du bénéfice imposable de l'une de ses filiales intégrées au titre d'un exercice pour se prévaloir du délai spécial de réclamation prévu par l'article R* 196-3 du LPF à raison des résultats déclarés par toutes les autres filiales intégrées et retenus pour déterminer le résultat d'ensemble du groupe fiscal intégré.

La notification à une filiale intégrée de rehaussements sur ses résultats individuels interrompt la prescription à l'égard de la société mère uniquement pour les impositions supplémentaires dues au titre du résultat d'ensemble et correspondant aux rehaussements appliqués aux résultats individuels de cette seule filiale.

Ainsi, la notification à sa filiale HSBC France d'une proposition de rectification rehaussant son bénéfice imposable de l'exercice clos en 2010 n'ouvrirait pas à HSBC Bank PLC – Paris Branch, sur le fondement de l'article R* 196-3 du LPF, un nouveau délai pour demander la correction du montant de la totalité des crédits d'impôt «forfaitaires» imputables sur l'impôt sur les sociétés dû à raison du résultat d'ensemble du groupe pour ce même exercice et attachés aux redevances (loyers de crédit-bail) de source chinoise perçues par l'ensemble des vingt-trois filiales du groupe.

Seule était donc permise à HSBC Bank PLC – Paris Branch, sur le fondement de l'article R* 196-3 du LPF, une réclamation au titre du crédit d'impôt «forfaitaire» transmis par la société HSBC France à sa «société mère».

Le Conseil d'État s'appuie sur une lecture stricte de l'article R* 196-3 du LPF, déjà esquissée dans sa décision *SA Vicat* précitée : une société mère, en tant que redevable de l'impôt sur les sociétés dû à raison du résultat d'ensemble du groupe fiscalement intégré, ne peut se prévaloir du délai spécial qu'il prévoit pour solliciter la correction de cet impôt sur les sociétés à raison de la correction d'éléments ayant concouru à sa détermination et propres aux résultats de sociétés membres de ce groupe autres que la société ayant fait l'objet de la procédure de vérification et de rectification ouvrant ce délai spécial.

Cette société pouvant aussi bien être une filiale intégrée que la société mère du groupe fiscal intégré, la présente décision inclut la décision *SA Vicat* précitée dans son champ d'application : celui du dispositif prévu à l'article R* 196-3 du LPF dans les groupes fiscalement intégrés est ainsi précisé en conséquence.

Analyse et portée de la décision

La logique de «tunnélisation», déjà évoquée dans ses précédentes conclusions sous la décision *SA Vicat*, et reprise par le rapporteur public Romain Victor dans ses conclusions sous la présente décision, est consacrée par celle-ci. L'application de l'article R* 196-3 du LPF au sein d'un groupe fiscal intégré implique de respecter une forme d'étanchéité entre les sociétés membres de ce groupe fiscal, quelles qu'elles soient.

Dans la décision *SA Vicat*, il s'agissait de cantonner cette application au seul résultat propre de la société mère intégrante. La présente décision précise que cette étanchéité s'applique également au résultat propre d'une société filiale intégrée.

Cette logique tient à plusieurs éléments.

Elle tient tout d'abord à l'objet même de l'article R* 196-3 du LPF, qui est de rétablir l'équilibre entre l'administration fiscale et le contribuable, ce dernier se voyant accorder à compter de la notification d'une proposition de rectification à son endroit, un délai égal à celui dont a disposé la première pour procéder à cette notification, afin de contester tant l'imposition supplémentaire en résultant que l'imposition primitive à laquelle il a été initialement assujéti au titre de la même année.

Il s'agit, dans le souci d'équité ayant présidé à l'adoption de ce dispositif⁽⁸⁾, de rétablir l'égalité des armes contentieuses entre le contribuable et l'administration fiscale, mais sur un champ qui doit être strictement identique : ce dispositif n'a pas pour objet de permettre au contribuable de contre-attaquer sur un champ qui excéderait celui de la rectification qui lui est notifiée par l'administration fiscale.

Or, deuxième élément, c'est précisément sur ce point que le contribuable a été mis en défaut.

Dans son pourvoi, HSBC Bank PLC – Paris Branch faisait valoir que la rectification notifiée en 2014 à sa filiale intégrée HSBC France avait nécessairement eu une incidence sur la liquidation de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice concerné clos en 2010 par le groupe fiscal intégré dont toutes deux étaient membres, pour en déduire qu'elle était recevable à présenter, le 25 octobre

(7) Pris dans ses paragraphes 3 et 4.

(8) JO, Assemblée nationale, Débats, 1^{re} séance du 9 juillet 1963, p. 3951.

2017, à l'intérieur du délai spécial, une réclamation dont l'objet était précisément de contester la manière dont elle avait elle-même liquidé l'impôt sur les sociétés dû à raison de la totalité du résultat d'ensemble déclaré au titre de cet exercice.

Si, en l'espèce, la rectification du résultat individuel de la filiale s'est traduite par une reprise au niveau du résultat d'ensemble, ce seul constat ne suffit pas à s'écarter de la nature reconventionnelle de l'article R* 196-3 du LPF. Ainsi, le fait que la société mère soit substituée aux sociétés intégrées pour le paiement de l'impôt sur les sociétés au Trésor public ainsi que, notamment, pour l'imputation des crédits d'impôt⁽⁹⁾, ne suffit pas à permettre une extension de l'article R* 196-3 du LPF au résultat de l'ensemble du groupe fiscal intégré du seul fait d'une rectification du résultat de l'une des sociétés membre dudit groupe.

À cet égard, ces crédits d'impôt ont bien pour origine les activités propres de chacune des sociétés intégrées et ne « remontent » à la société tête de groupe que sous réserve de l'établissement et de la transmission à cette dernière, s'agissant de revenus de source étrangère ouvrant droit à crédit d'impôt, d'un formulaire n° 2066-SD par chacune d'elles, lui permettant de servir de manière correcte l'état 2058-CG (sans omettre d'indiquer le numéro SIREN de chaque filiale concernée), qu'elle dépose ensuite avec la déclaration du résultat d'ensemble du groupe.

Ce n'est qu'une fois cet état 2058-CG ainsi établi par la société mère que cette dernière pourra procéder à l'imputation des crédits d'impôt qui y sont mentionnés dans le cadre de la liquidation de l'impôt sur les sociétés dû par le groupe fiscal intégré au titre du résultat d'ensemble.

Au-delà, les sociétés filiales membres d'un groupe fiscal intégré restent tenues de déclarer leurs résultats propres, et, en cas de contrôle, c'est avec la société filiale, et non la société mère du groupe auquel elle appartient, que l'administration fiscale mène ses opérations de contrôle.

Par ailleurs, en cas de rectification du résultat imposable initialement déclaré par la filiale contrôlée, l'article L. 48 du LPF impose à l'administration fiscale d'indiquer à la filiale contrôlée le montant de l'impôt sur les sociétés rappelés et des pénalités appliquées « dont elle serait redevable en l'absence d'appartenance à un groupe ». En pratique, l'administration fiscale détermine le montant de l'impôt sur les sociétés ainsi rappelé à partir du résultat fiscal déclaré par la filiale contrôlée sur son état 2058-A bis (*Détermination du résultat de la société comme si elle était imposée séparément*), compte tenu par ailleurs des informations mentionnées sur son état 2058-B bis (*État de suivi des déficits et affectation des moins-values à long terme comme si la société était imposée séparément*).

Certes, la rectification des résultats d'une société filiale membre d'un groupe fiscal intégré impose à la société mère dudit groupe de s'acquitter de l'imposition complémentaire due en conséquence, et empêche de demander cet acquit à la filiale concernée mais la prive, sauf mandat exprès⁽¹⁰⁾, du droit de contester cette imposition.

Il nous semble toutefois que cette procédure n'est que la conséquence du fait que c'est la société tête de groupe qui demeure seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû au titre du résultat d'ensemble dudit groupe, fut-il rectifié à la hausse. À cet égard, il est patent que des différences significatives peuvent exister entre les conséquences financières d'une rectification adressée à une filiale intégrée et les conséquences financières en résultant au niveau du résultat d'ensemble du groupe fiscal intégré.

On évoquera tout simplement la situation d'une filiale intégrée dont le résultat fiscal « propre » bénéficiaire est rehaussé, dans un groupe fiscal intégré dont le résultat d'ensemble est suffisamment déficitaire pour absorber en totalité le rehaussement et ne pas entraîner de surcôt financier immédiat pour la société tête de groupe.

Certains objecteront, avec raison, qu'une telle rectification n'est cependant pas tout à fait neutre sur le plan financier, dès lors qu'elle se traduit en pratique par la minoration de l'actif d'impôt différé correspondant au déficit fiscal d'ensemble du groupe éventuellement constaté dans les comptes consolidés dudit groupe. Mais d'autres répondront que les dispositions à l'œuvre relèvent du droit fiscal et non de la comptabilité, et qu'une telle objection n'est pas recevable dans le débat à l'œuvre.

Un troisième élément de la logique mise en œuvre par le Conseil d'État à travers cette décision est le risque d'effet d'aubaine qu'aurait fait peser, à l'inverse, la validation de l'interprétation extensive dont se prévalait HSBC Bank PLC – Paris Branch. Ce risque a été souligné dans les termes suivants par le rapporteur public Romain Victor dans ses conclusions rendues sous la décision SA *Vicat* : « *(une solution inverse) permettrait que, dans un groupe intégré comportant un nombre possiblement important de filiales, la notification à l'une quelconque des sociétés intégrées d'une proposition de rectification ouvre le délai spécial de réclamation contre une imposition primitive correspondant aux opérations imposables de n'importe quelle autre société intégrée du groupe* ».

La clarification apportée par cette décision nous semble au contraire renforcer la cohérence entre le principe d'indépendance fiscale des entités juridiques et les délais procéduraux applicables.

(9) CGI, art. 223 O.

(10) Voir ci-dessus.

Conclusion

Par cette décision, le Conseil d'État propose une grille de lecture de l'articulation entre les dispositions régissant le régime des groupes fiscalement intégrés et les règles applicables en matière de contentieux fiscal qui semble claire.

Cet arrêt réaffirme la prééminence des principes de responsabilité fiscale individuelle des personnes morales

et de stricte application des délais spéciaux de réclamation, et clarifie les limites, en la matière, s'imposant aux groupes fiscalement intégrés.

La Haute Cour nous semble ainsi contribuer au renforcement de la sécurité juridique et fiscale de telles organisations dans un domaine, le contentieux fiscal, où les chausse-trappes restent nombreuses. ■