

# Revue de

# DROIT FISCAL

31 MAI 2012, HEBDOMADAIRE, N° 22 - ISSN 1279-8436

Directeurs scientifiques :  
Florence DEBOISSY  
Patrick DIBOUT  
Jean-Luc PIERRE

Rédacteur en chef :  
Thomas JACQUEMONT

## 312 IMPÔTS LOCAUX

### Les médecines non conventionnelles et la contribution économique territoriale

Par Hélène BRONNENKANT et Christophe MICHEL

## 313 FISCALITÉ INTERNATIONALE

### Peut-on en finir avec les prix de transfert ?

Par Christian COMOLET-TIRMAN

### *Également cette semaine*

- |     |   |     |  |
|-----|---|-----|--|
| 314 | <b>BIC</b> - Vente d'objets précieux par un collectionneur (CAA Versailles, 22 mars 2012, note J.-É. SOYEZ)   | 317 | Adjonction d'une activité exercée antérieurement par une filiale et droit au report des déficits (TA Cergy-Pontoise, 13 déc. 2011, note J.-F. BÉTRÉMA) |
| 315 | Évaluation des titres non cotés, actions ordinaires et actions de préférence (CE, 23 déc. 2011, concl. É. GEFFRAY, note R. JOUFFROY et J.-M. PRIOL) | 318 | <b>TVA</b> - Facturation et identification du bénéficiaire d'une opération taxable (CE, 26 mars 2012, concl. D. HEDARY)                                |
| 316 | <b>IS</b> - Option pour l'intégration fiscale et société en formation (CE, 7 mars 2012, concl. V. DAUMAS, note R. POIRIER)                          | 321 | <b>Procédures fiscales</b> - Absence de mention sur l'AMR du caractère obligatoire de la réclamation (CE, 26 mars 2012, concl. D. HEDARY)              |

## Impôt sur les sociétés

## 316 Option pour l'intégration fiscale et portée des actes accomplis au nom d'une société en formation puis repris par elle

1 – Une cour administrative d'appel, saisie d'une requête d'appel unique présentée par trois sociétés, dirigée contre un jugement par lequel le tribunal administratif a statué sur la demande collective de ces trois contribuables, a invité deux des sociétés à régulariser leur action par la production de requêtes distinctes. Chacune de ces deux sociétés a produit une requête demandant l'annulation du jugement attaqué et la décharge des suppléments d'impôt en litige la concernant. La cour a, par trois arrêts, annulé le jugement du tribunal administratif au motif que celui-ci avait statué par une décision unique sur des conclusions présentées par des contribuables distincts, et réglé séparément chaque affaire. Si les conclusions d'une des sociétés devant le tribunal étaient irrecevables en tant qu'elles étaient présentées dans le cadre d'une demande émanant simultanément de plusieurs contribuables, elles ont été reprises en cause d'appel par une requête distincte devant la cour, sur invitation de celle-ci, en vue de la régularisation de l'action de cette société. Ces conclusions étaient dès lors recevables devant la cour statuant par voie d'évocation après annulation du jugement.

2 – Lorsque 95 % au moins du capital de sociétés ont été acquis avant le début d'un exercice par une personne physique au nom d'une société en formation pour le compte de laquelle une option pour le régime de l'intégration fiscale a été présentée dans le délai légal, que cette société reprend rétroactivement, après son immatriculation au cours de l'exercice, en vertu de l'article 5 de la loi du 24 juillet 1966, ces engagements, qui sont ainsi réputés avoir été souscrits initialement par elle, et qu'elle conserve les titres acquis jusqu'à la clôture de l'exercice, cette société doit être regardée, pour l'application de l'article 223 A du CGI, comme ayant détenu le capital des autres sociétés du groupe de manière continue depuis la date d'ouverture de l'exercice jusqu'à la date de sa clôture.

CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 7 mars 2012, n° 335046, min. c/ Sté Alimentation générale de la Cigale, concl. V. Daumas, note R. Polrier : *JurisData* n° 2012-005926

Sera mentionné aux tables du recueil Lebon

• Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'une vérification de la comptabilité de l'EURL Cigale Distribution portant sur l'exercice 1996, l'administration fiscale a remis en cause le bénéfice du régime de l'intégration fiscale prévu par les articles 223 A à 223 Q du Code général des impôts, pour lequel l'EURL Cigale Distribution avait opté en tant que société mère d'un groupe constitué avec les sociétés Alimentation générale du Mail (AGM) et Alimentation générale de la Cigale (AGC) ; qu'à la suite de cette remise en cause, les sociétés AGM et AGC ont été assujetties à des cotisations d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle à cet impôt au titre de l'exercice 1996 ; que l'EURL Cigale Distribution et les sociétés AGM et AGC ont introduit une demande collective devant le tribunal administratif de Montpellier tendant à la reconnaissance du bénéfice du régime de l'intégration fiscale et à la décharge, en conséquence, des impositions supplé-

mentaires mises à la charge des sociétés AGM et AGC ; que le tribunal administratif de Montpellier a, par un unique jugement du 5 décembre 2006, rejeté cette demande ; que, par un arrêt du 3 novembre 2009, contre lequel le ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État se pourvoit en cassation, la cour administrative d'appel de Marseille a annulé le jugement du 5 décembre 2006 en tant qu'il a statué sur la demande présentée par la société Alimentation générale de la Cigale puis, évoquant l'affaire, a déchargé cette société des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle mises à sa charge au titre de l'exercice 1996, ainsi que des pénalités correspondantes ;

• Considérant, en premier lieu, qu'il ressort des pièces du dossier que la cour administrative d'appel de Marseille, saisie d'une requête d'appel unique présentée par l'EURL Cigale Distribution, la société AGM et la société AGC, dirigée contre le jugement du 5 décembre 2006 par lequel le tribunal administratif de Montpellier a statué sur la demande collective de ces trois contribuables, a invité les sociétés AGM et AGC à régulariser leur action par la production de requêtes distinctes de celle de l'EURL, premier requérant nommé ; que chacune de ces deux sociétés a produit une requête demandant l'annulation du jugement attaqué et la décharge des suppléments d'impôt en litige la concernant ; que la cour a, par trois arrêts, annulé le jugement du tribunal administratif de Montpellier au motif que celui-ci avait statué par une décision unique sur des conclusions présentées par des contribuables distincts, et réglé séparément chaque affaire ; que, si les conclusions de la société AGC devant le tribunal administratif de Montpellier étaient irrecevables en tant qu'elles étaient présentées dans le cadre d'une demande émanant simultanément de plusieurs contribuables, elles ont été reprises en cause d'appel par une requête distincte devant la cour, sur invitation de celle-ci, en vue de la régularisation de l'action de cette société ; que ces conclusions étaient dès lors recevables devant la cour administrative d'appel de Marseille statuant par voie d'évocation après annulation du jugement du 5 décembre 2006 ; que, par suite, le ministre n'est pas fondé à soutenir que la cour, qui n'était pas tenue de renvoyer l'affaire devant le tribunal administratif au lieu d'évoquer le litige, aurait entaché d'irrégularité son arrêt en statuant, après évocation, sur la demande présentée par la société AGC devant le tribunal administratif de Montpellier, sans avoir préalablement invité cette société à régulariser cette demande ;

• Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article 223 A du Code général des impôts dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : « Une société, dont le capital n'est pas détenu à 95 p. 100 au moins directement ou indirectement, par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, peut 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 p. 100 au moins du capital, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe. (...) ». Cette option est notifiée avant la date d'ouverture de l'exercice au titre duquel le régime défini au présent article s'applique (...) » ; que l'article 46 quater-0 ZF de l'annexe III au Code général des impôts dispose : « Pour l'application des dispositions de l'article 223 A du Code général des impôts, la détention de 95 p. 100 au moins du capital d'une société s'entend de la détention en pleine propriété de 95 p. 100 au moins des droits de dividendes et de 95 p. 100 au moins des droits de vote attachés aux titres émis par cette société. Les droits détenus indirectement s'entendent des droits détenus par l'intermédiaire d'une chaîne de participation (...) » ; que, par ailleurs, aux termes de l'article 5 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, désormais codifié à l'article L. 210-6 du Code de commerce : « Les sociétés commerciales jouissent de la personnalité morale à dater de leur immatriculation au registre du commerce et des sociétés. (...) Les per-

sonnes qui ont agi au nom d'une société en formation avant qu'elle ait acquis la jouissance de la personnalité morale sont tenues solidairement et indéfiniment responsables des actes ainsi accomplis, à moins que la société, après avoir été régulièrement constituée et immatriculée, ne reprenne les engagements souscrits. Ces engagements sont alors réputés avoir été souscrits à l'origine par la société. » ;

• Considérant que les conditions que doit respecter une société qui entend 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 p. 100 au moins du capital, doivent être remplies à la date du fait générateur de l'imposition qui, pour l'imposition des bénéfices d'un exercice, est celle de sa clôture ; qu'il résulte des dispositions citées ci-dessus que, lorsque 95 p. 100 au moins du capital d'autres sociétés ont été acquis avant le début d'un exercice par une personne physique au nom d'une société en formation pour le compte de laquelle une option pour le régime de l'intégration fiscale a été présentée dans le délai légal, que cette société reprend rétroactivement, après son immatriculation au cours de l'exercice, en vertu de l'article 5 de la loi du 24 juillet 1966, ces engagements, qui sont ainsi réputés avoir été souscrits initialement par elle, et qu'elle conserve les titres acquis jusqu'à la clôture de l'exercice, cette société doit être regardée, pour l'application de l'article 223 A du Code général des impôts, comme ayant détenu le capital des autres sociétés du groupe de manière continue depuis la date d'ouverture de l'exercice jusqu'à la date de sa clôture ; que, par suite, le moyen tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en jugeant qu'alors même que l'EURL Cigale Distribution avait été immatriculée le 3 janvier 1996, elle devait être regardée, pour l'application de l'article 223 A du Code général des impôts, comme ayant, du fait de la reprise des engagements conclus en son nom par M. Campo, détenu de manière continue 95 p. 100 au moins du capital des sociétés AGM et AGC durant l'exercice ouvert le 1<sup>er</sup> janvier 1996 et clos le 31 décembre 1996 et qu'elle avait pu, dès lors, bénéficier dès cet exercice du régime de l'intégration fiscale prévue par ces dispositions, doit être écarté ;

• Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

(...)

CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 7 mars 2012, n° 335047, min. c/ Sté Alimentation générale Mall (non reproduit), concl. V. Daumas, note R. Poirier : *JurisData* n° 2012-005928

Sera mentionné aux tables du recueil Lebon

## NOTE

1 – Le Conseil d'État juge, en appliquant la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, qu'une société est réputée propriétaire dès sa période de formation des titres d'une filiale acquis pour son compte. Elle a donc pu valablement exercer l'option pour l'intégration fiscale au cours de cette période. Rendue au visa de l'article 223 A du CGI dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 qui prévoyait que l'option devait être exercée avant l'ouverture de l'exercice, cette décision nous semble continuer à présenter un intérêt pratique dans certains cas.

### 1. L'affaire

2 – Aux termes de l'article 223 A du CGI, une société peut, sur option, se constituer tête d'un groupe fiscal intégré comprenant des filiales dont elle détient 95 % ou plus du capital de manière continue au cours de l'exercice considéré dont la durée doit être d'au moins douze mois.

Une personne physique a acquis en 1995 les titres de deux sociétés au nom de la société en formation Cigale Distribution. Puis ce fondateur a exercé l'option pour l'intégration fiscale de Cigale Distribution avec ses deux filiales avant l'ouverture du premier exercice le 1<sup>er</sup> janvier 1996. Cigale Distribution n'a toutefois été immatriculée que le 3 janvier, ce qui a conduit l'Administration à remettre en cause la validité de l'option.

### 2. Le Conseil d'État donne tort à l'Administration

3 – Aux termes du premier alinéa de l'article L. 210-6 du Code de commerce « Les sociétés jouissent de la personnalité morale à dater de leur immatriculation au registre du commerce et des sociétés ». L'Administration a cru pouvoir en déduire que Cigale Distribution n'avait

pas satisfait à la condition de détention continue des titres des filiales « tout au long de l'exercice » posée à l'article 223 A du CGI, puisqu'elle était dépourvue de la personnalité morale pendant les deux premiers jours de janvier. Sa doctrine subordonne en effet la possibilité pour une société d'appartenir à un groupe à la condition d'avoir été immatriculée avant le début de l'ouverture de l'exercice commun des sociétés intégrées (*Doc. adm. 4H-6612, § 14. - Instr. 19 juill. 2005 : BOI 4H-2-05 ; Dr. fisc. 2005, n° 36, instr. 13380*).

C'est négliger les effets que le deuxième alinéa de l'article 210-6 du Code de commerce donne à la reprise par une société d'actes accomplis en son nom au cours de sa période de formation, dont il résulte que l'on peut rattacher les effets de ces actes au résultat de la société au plan comptable et fiscal (en ce sens, *CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 29 juin 2011, n° 317212, Sté Maurice Agofroy et n° 317234, Sté AM Finances : Dr. fisc. 2011, n° 36, comm. 494, concl. E. Cortot-Boucher, note P. Fumenier ; RJF 10/2011, n° 1036, s'agissant de l'exploitation d'un fonds de commerce pendant la période de formation, antérieurement à l'immatriculation*). Dans le prolongement de sa jurisprudence antérieure, le Conseil d'État reconnaît que Cigale Distribution est réputée avoir détenu dès l'ouverture de son premier exercice la propriété des titres de filiales préalablement acquis pour son compte. Il est donc admis que la fiction juridique de la rétroactivité des achats réalisés pour la société nouvelle produise des effets en matière fiscale, et l'emporte sur la réalité juridique qui opère le transfert de la propriété du bien à la société lors de son immatriculation. C'est donc à juste titre que le Conseil d'État approuve la cour administrative d'appel d'avoir jugé que Cigale Distribution devait être réputée avoir détenu les titres de ses filiales pendant tout l'exercice 1996 au plan fiscal, et d'avoir ainsi satisfait la condition de détention continue des titres jusqu'à la clôture de l'exercice.

Au demeurant, la doctrine de l'Administration en matière d'impôt direct n'est pas en harmonie avec sa position en matière d'enregistrement. L'Administration considère en effet que les droits dus à raison de l'achat d'un bien sont exigibles au titre de la transaction réalisée pour le compte de la société en formation, et que la reprise de cet acte par la société ne rend pas les droits à nouveau exigibles (*Doc. adm. 7H-25*), ce qui revient à admettre la rétroactivité de l'acquisition de la propriété par la société nouvelle.

Le Conseil d'État a par ailleurs admis de longue date qu'une société peut déduire la TVA figurant sur une facture émise au nom des fondateurs ou sur un acte souscrit dans l'intérêt de la société avant son immatriculation (*CE, ass., 30 avr. 1980, n° 15506 : JurisData n° 1980-606264*). La CJUE vient aussi de juger que la TVA payée en amont de la création et de l'enregistrement d'une société nouvelle pour les besoins de celle-ci est déductible (*CJUE, 1<sup>er</sup> ch., 1<sup>er</sup> mars 2012, aff. C-280/10, Polski Trawertyn : Europe 2012, comm. 211, note V. Michel*).

### 3. La nouvelle portée de la notion de reprise en droit des sociétés

4 – La reprise par une société des engagements pris en son nom ne peut pas être implicite (en ce sens, *Cass. com., 13 déc. 2011, n° 11-10.699, F-P+B, SARL Le Boulanger c/ SAS Komatsu France : JurisData n° 2011-028484 ; Dr. sociétés 2012, comm. 39, note R. Mortier*). Elle résulte généralement de la signature des statuts (les actes repris étant annexés, voire intégrés aux statuts) et ne devient effective que lors de l'immatriculation. Mais elle peut lui être postérieure.

Dans ses conclusions, le rapporteur public Vincent Daumas rappelle que, selon la jurisprudence judiciaire, les actes accomplis pour le compte de la société en formation sont réputés avoir été accomplis par elle dès l'origine. En droit des sociétés, une société nouvelle est ainsi regardée rétroactivement propriétaire du bien acquis pour son compte dès la signature de l'acte d'achat, même s'il est antérieur à la

date de son immatriculation. Il s'agit d'une « fiction » dès lors que l'article L. 210-6 du Code de commerce fait coïncider la naissance de la personnalité morale avec l'immatriculation (*note J.-D. Barbier sous CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 7 mars 2012, n° 335046, min. c/ Sté Alimentation générale de la Cigale : Gaz. Pal. 2012, n° 49, p. 23*). C'est donc par un artifice que la société nouvelle se substitue après coup à l'acquéreur initial.

C'est du moins la conception que l'on avait de la notion de « reprise » jusqu'à l'arrêt *Blouniz* (*Cass. 3<sup>e</sup> civ., 7 déc. 2011, n° 10-26.726, FS-P+B, SARL Blouniz c/ Etchart : JurisData n° 2011-027456 ; Dr. société 2012, comm. 40, note R. Mortier ; Bull. Joly Société 2012, n° 4, p. 288, note P. Le Cannu ; A. Reygrobellet : Rev. soc. 2012, p. 218*). Dans cette décision, la Cour repousse les limites de la fiction en faisant rétroagir, non plus les effets de la reprise, mais la naissance même de la personne morale à la date à laquelle les actes repris ont été accomplis en son nom. Sans dissocier la naissance de la personnalité morale « réelle » et son immatriculation, ce qui n'est pas possible (« Il n'est pas possible de revenir sur la règle selon laquelle l'acquisition de la personnalité morale d'une société est subordonnée à l'immatriculation de celle-ci » car cela résulte du texte même de l'article L. 210-6 : *P. Le Cannu, note sous Cass. 3<sup>e</sup> civ., 7 déc. 2011, n° 10-26.726, FS-P+B, SARL Blouniz c/ Etchart, préc.*), le juge civil cale désormais le début de l'existence juridique de la société sur le commencement de son activité. Il est trop tôt pour tirer les conséquences de l'arrêt *Blouniz* en matière fiscale, mais il ne paraît pas de nature à modifier la jurisprudence fiscale selon laquelle la rétroactivité n'est admise que dans la limite de la date d'ouverture du premier exercice, et que seuls les actes expressément repris par la société nouvelle affectent ses résultats.

Dans ses conclusions, le rapporteur public ne s'attarde pas sur l'apport de l'arrêt *Blouniz*. Le Conseil d'État se contente de reprendre la jurisprudence traditionnelle de la Cour de cassation selon laquelle les engagements repris rétroactivement après l'immatriculation de la société sont réputés avoir été souscrits initialement par elle. Il nous semble cependant que cet arrêt pourrait inspirer la réflexion des juges administratifs à l'avenir.

### 4. Les bornes de la reprise dans le temps

5 – Il n'existe pas de délai postérieur à l'immatriculation pour pouvoir reprendre les actes accomplis durant la formation de la société (*D. n° 78-704, art. 6, al. 4*). En matière comptable et fiscale, la date de clôture du premier exercice social devrait néanmoins constituer un butoir. Par exemple, le contrat de courtage passé avec un prestataire avant l'immatriculation de la société devrait être repris dès le premier exercice pour que la commission versée puisse, comme il se doit, être rattachée à cet exercice.

Concernant la période précédant l'immatriculation de la société au cours de laquelle la société peut être réputée avoir existé aux termes de l'arrêt *Blouniz*, le professeur Le Cannu souligne que « se pose le problème du moment jusqu'auquel sera possible la remontée dans le temps. Il serait quelque peu paradoxal que soit réputée exister une société dont les statuts ne sont pas signés » (*note P. Le Cannu sous Cass. 3<sup>e</sup> civ., 7 déc. 2011, n° 10-26.726, FS-P+B, SARL Blouniz c/ Etchart, préc.*). Cette restriction est à combiner avec la jurisprudence du Conseil d'État selon laquelle, lorsque les fondateurs sont convenus de donner à la constitution une date antérieure à celle à laquelle la personnalité morale est acquise par l'effet de l'immatriculation, une telle convention ne peut, en vertu des principes de l'annualité de l'IS et de la spécialité des exercices, avoir un effet rétroactif antérieur à la date d'ouverture de l'exercice (*CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 28 févr. 1997, n° 141459 et n° 150985, min. c/ M<sup>me</sup> Pinaton : JurisData n° 1997-045740 ; Rec. CE 1997, p. 64 ; Dr. fisc. 1997, n° 50, comm. 1302 ; RJF 4/1997, n° 313 ;*

BDCF 1997, n° 34, concl. J. Arrighi de Casanova ; BGFE 1997, n° 2, obs. Y. de Givré, p. 6). Cette date peut coïncider avec la signature des statuts, ou être postérieure comme dans l'affaire *Cigale Distribution*.

Si la reprise dans le résultat fiscal de la société nouvelle des opérations réalisées au cours de la période de formation ne peut pas rétroagir au-delà de la date d'ouverture du premier exercice indiquée dans les statuts, la société peut néanmoins être tenue par des actes accomplis en son nom avant cette date pour les effets qu'ils commencent à produire à compter de l'ouverture.

## 5. Pourquoi les juges ont-ils écarté la jurisprudence *Union Internationale Immobilière* ?

6 – L'Administration contestait que *Cigale Distribution* puisse être réputée propriétaire des actions de ses filiales au 1<sup>er</sup> janvier 1996 en s'appuyant sur l'arrêt *SA Union Internationale Immobilière* du 11 octobre 1991 (CE, 8<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> ss-sect., 11 oct. 1991, n° 54616 et n° 64617, *SA Union Internationale Immobilière* : *JurisData* n° 1991-600012 ; *Dr. fisc.* 1991, n° 50, comm. 2417, concl. J. Arrighi de Casanova ; *RJF* 12/1991, n° 1475). Dans cette décision concernant l'apport d'actions à une société nouvelle lors de sa formation, le Conseil d'État a jugé que « cet apport n'a pu être réalisé qu'à la date à laquelle (la) société était effectivement constituée (...) ; que c'est dès lors à cette date qui en application des dispositions de l'article 5 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales (codifié à l'article L. 210-6 du Code de commerce) est celle de la constitution légale de la société, qu'une plus-value taxable a pu être réalisée (...) en contrepartie de l'apport » (en ce sens également, V. CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 8 juill. 2009, n° 279018, M. Dufis : *JurisData* n° 2009-081506 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 37, comm. 456, concl. J. Burguburu ; *RJF* 11/2009, n° 933, à propos de l'apport d'une exploitation individuelle à un GFA). L'article L. 210-6 répute la société en formation bénéficiaire de l'apport être devenue rétroactivement propriétaire du bien mais ne modifie pas le fait générateur de l'imposition de la plus-value chez l'apporteuse, qui est l'immatriculation de la société nouvelle quel que soit l'effet rétroactif que les parties ont voulu donner à la constitution de la société.

En effet, le fait générateur de la plus-value d'apport ne doit pas être confondu avec le fait générateur de l'imposition des bénéfices d'un exercice qui est la date de sa clôture. Il n'existe donc pas de contradiction entre la jurisprudence *Union Internationale Immobilière* qui fixe l'imposition de la plus-value à la date de transfert de propriété du bien, et la jurisprudence *AM Finances* (CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 29 juin 2011, n° 317234, *Sté AM Finances*, préc.) qui rend rétroactivement imposable la société créée par apport d'un fonds de commerce sur les opérations de ce fonds avant l'immatriculation. Pas davantage avec l'arrêt *Cigale Distribution*, qui situe le fait générateur de l'impôt sur les sociétés dû par la société mère à la clôture de son premier exercice couvrant la période antérieure à l'immatriculation.

Il reste que la dissociation opérée par le Conseil d'État entre le fait générateur de l'imposition de la plus-value chez le cédant (principe de réalité juridique) et la rétroactivité de la reprise d'opérations par la société nouvelle acquéreuse à la date voulue par les parties (fiction juridique et fiscale), est source de complication. On comprend mal que la date retenue comme fait générateur d'impôt chez l'apporteur ou le cédant d'un bien puisse être différente de celle retenue pour l'entrée de ce bien dans le patrimoine fiscal de la société bénéficiaire de l'apport ou du cessionnaire. Dans l'arrêt *AM Finances* précité, le Conseil d'État avait bien admis que la fiction de l'article L. 210-6, qui ne vise pourtant que la société nouvelle, entraînait également des conséquences sur les résultats opérationnels courants de la société apporteuse.

## 6. Portée de la décision au regard de la nouvelle rédaction de l'article 223 du CGI

7 – L'arrêt *Cigale Distribution* concerne l'exercice 1996. La rédaction de la deuxième phrase du cinquième alinéa de l'article 223 A du CGI alors en vigueur disposait que l'option pour l'intégration fiscale devait être notifiée avant la date d'ouverture de l'exercice au titre duquel le régime d'intégration devait commencer à s'appliquer. La liste des sociétés membres du groupe devait également être notifiée avant la clôture de chacun des exercices arrêtés au cours de la période de validité de l'option.

L'article 97 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 (*Dr. fisc.* 2004, n° 1-2, comm. 47) a modifié l'article 223 A dont l'alinéa sept prévoit désormais que l'option doit être exercée au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice précédent. L'Administration a commenté cette nouvelle rédaction dans une instruction du 19 juillet 2005 : lorsqu'une société se crée pour acquérir au moins 95 % du capital d'une société, la société nouvellement créée doit clore un exercice avant de se constituer tête d'un groupe fiscal (*BOI 4 H-2-05, préc.*, § 9). La nouvelle rédaction de l'article 223 A prive donc l'arrêt *Cigale Distribution* de portée pratique pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 puisque la société mère nouvelle qui opte ne sera plus en période de formation à l'ouverture de son second exercice, celui à compter duquel elle peut désormais exercer l'option.

Nous sommes néanmoins tentés de réserver le cas d'une filiale nouvelle qui souhaiterait rejoindre un groupe intégré. En effet, si l'alinéa sept impose à la société tête de groupe d'avoir clôturé un exercice avant d'avoir exercé l'option, l'alinéa six exige seulement des filiales intégrées qu'elles aient donné leur accord. Cet accord doit être reflété dans la liste des sociétés membres du groupe que la mère notifie à l'Administration avant la fin du délai légal. Dans son instruction du 19 juillet 2005 (*BOI 4 H-2-05, préc.*, § 13), l'Administration semble indiquer que les filiales qui souhaitent devenir membres d'un groupe intégré doivent formuler leur accord à l'Administration au plus tard à la date limite de dépôt de leur propre déclaration de résultats de l'exercice précédent. Cette rédaction va au-delà de celle de l'article 223 A qui n'impose pas cette obligation aux filiales.

Reste la condition que toutes les sociétés du groupe doivent ouvrir et clore leurs exercices aux mêmes dates. L'Administration en déduit qu'« une société nouvelle ne peut faire partie du groupe que si son immatriculation est antérieure à la date commune d'ouverture des exercices des sociétés du groupe » (*Doc. adm. 4 H-6612, § 14, 12 juill. 1997*). Cette interprétation de l'article 223 A est battue en brèche par l'arrêt *Blouniz* qui fait rétroagir fictivement la naissance de la personnalité morale aux actes accomplis pour le compte de la société en cours de formation, et par la jurisprudence fiscale qui semble accorder une personnalité fiscale aux sociétés nouvelles dès l'ouverture de leur premier exercice, antérieurement à l'immatriculation. Dans l'arrêt *Pinaton* (CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 28 févr. 1997, n° 141459 et n° 150985, min. c/ M<sup>me</sup> Pinaton, préc.), le Conseil d'État a admis la reprise des opérations d'un fonds de commerce apporté à une société créée par apport de ce fonds dès la date d'ouverture du premier exercice, pour autant antérieure à la date d'immatriculation.

Lorsque l'option exercée par les fondateurs est reprise dans les statuts avant l'ouverture du premier exercice de la société dont les dates coïncident avec les dates communes d'ouverture et de clôture des exercices des sociétés intégrées, il nous semble exister des arguments pour défendre que la société nouvelle est en droit de rejoindre le groupe même si son immatriculation est postérieure. Il conviendrait toutefois que la mère notifie à l'Administration l'extension à la

société nouvelle de la liste des sociétés faisant partie du groupe avec l'accord de cette dernière (*CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZD et ZE*) au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice précédent de la société mère.

Si cette hypothèse est exacte, l'entrée d'une société nouvelle dans le périmètre du groupe rétroactivement dès l'ouverture de son premier exercice pourrait concerner une société constituée par voie d'apport d'une branche complète d'activité avec effet rétroactif à la date de

commencement de l'exercice commune à toutes les sociétés du groupe.

Roland POIRIER,

*avocat associé,*

*Brandford-Griffith & Associés*

**MOTS-CLÉS :** *Intégration fiscale - Périmètre - Condition de détention du capital - Prise en compte des titres acquis au nom d'une société en formation puis repris par elle (oui)*

**JURISCLASSEUR :** *Fiscal ID, Fasc. 1135, M.-A. Coudert*