

Jurisprudence commentée

L'INTÉGRATION FISCALE : UNE INTÉGRATION VERTICALE PEUT ÊTRE MODIFIÉE EN INTÉGRATION HORIZONTALE



HUGUES HENAFF
INTERNATIONAL & CORPORATE TAX,
ATOZ TAX ADVISERS
(TAXAND LUXEMBOURG)



MARIE BENTLEY
KNOWLEDGE DIRECTOR,
ATOZ TAX ADVISERS
(TAXAND LUXEMBOURG)

1. INTRODUCTION

Le 14 mai 2020, la Cour de Justice de l'Union européenne (« **CJUE** ») a rendu un arrêt important en matière d'intégration fiscale¹. Par cette décision, la CJUE remet en question l'interprétation et l'application des règles luxembourgeoises en matière d'intégration fiscale telles que faites par l'administration des contributions directes. Cette décision était attendue de longue date et vient trancher l'importante controverse relative à la question de savoir si une intégration fiscale verticale peut être transformée en intégration fiscale horizontale sans que cette modification implique l'interruption du régime de l'intégration verticale. Cette controverse avait été soumise à la Cour administrative (la « **Cour** ») qui, par son arrêt du 29 novembre 2018², a posé trois questions préjudicielles (« **QP** ») à la CJUE afin de pouvoir trancher la question. La position de l'administration des contributions directes consistant en un rejet systématique de toutes les demandes a été particulièrement préjudiciable pour les contribuables concernés.

Après avoir décortiqué le raisonnement de la CJUE, nous analyserons les conséquences de cette décision tant pour le contribuable, que pour l'administration fiscale et les juridictions judiciaires luxembourgeoises.

2. DÉCISION DE LA CJUE

2.1. Faits et Rétroactes

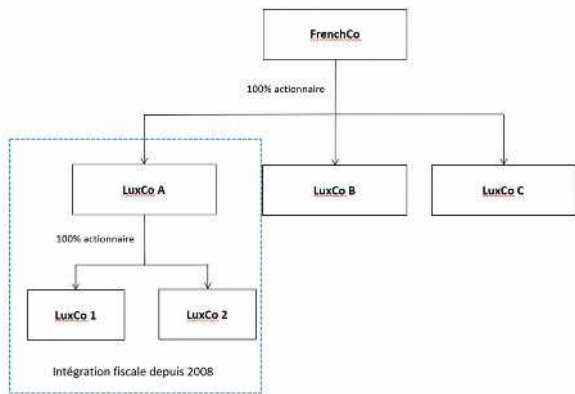
Depuis 2015, un groupe d'intégration fiscale peut prendre la forme soit d'une « intégration verticale » dans le cadre

de laquelle les résultats fiscaux respectifs des membres du groupe sont consolidés au niveau d'une société mère intégrante, soit d'une « intégration horizontale » dans le cadre de laquelle les résultats fiscaux sont regroupés dans le chef d'une société filiale intégrante et non dans le chef d'une société mère commune, cette dernière ne faisant pas partie du groupe (i.e. la société mère non intégrante)³. L'intégration fiscale dite « horizontale » a été introduite au Luxembourg faisant échos aux exigences jurisprudentielles européennes⁴. Le 12 juin 2014, la CJUE jugea que refuser d'accorder le régime d'intégration fiscale à deux sociétés sœurs néerlandaises au motif que leur société mère n'était pas résidente au Pays-Bas n'était pas conforme au droit de l'Union européenne (« **UE** »).

En se basant sur la jurisprudence de la CJUE en matière d'intégration fiscale, et en prévision de l'introduction du régime d'intégration fiscale horizontale en droit fiscal luxembourgeois, certaines entreprises luxembourgeoises ont demandé l'application d'un tel régime dès 2014 et avec application rétroactive à partir de 2013. Dans l'affaire qui a conduit la Cour à poser les QP à la CJUE, une société mère intégrante (LuxCo A) avait demandé d'élargir le champ d'application de son régime d'intégration à deux de ses sociétés sœurs (LuxCo B et LuxCo C) et transformer de la sorte une intégration verticale en intégration horizontale. À la suite de cette modification, LuxCo A restait la société intégrante et LuxCo B et LuxCo C intégraient le régime en qualité de sociétés intégrées. Cette demande avait été déposée auprès de l'administration fiscale le 22 décembre 2014.

1. CJUE, B.e.a. v. Administration des contributions directes, C-749/18, du 14 mai 2020.
2. Cour administrative, 29 novembre 2018, n°40632C.

3. Pour plus de détails, voir : Henaff H., Bentley M., « L'intégration fiscale : Besoins de clarifications face suite aux évolutions et controverses récentes », R.D.F. 2019/05, p.1.
4. CJUE, SCA Group Holding e.a., C-39/13 à C-41/13 du 12 juin 2014



Les autorités fiscales ont toutefois rejeté cette demande au motif que la législation relative à l'intégration fiscale en vigueur en cette période ne permettait pas l'intégration fiscale horizontale, mise en place seulement à partir de 2015. En outre, les autorités fiscales ont exigé qu'il soit mis un terme à l'intégration fiscale verticale (avec pour conséquence l'interruption du calcul de la période de 5 ans) afin de pouvoir constituer l'intégration fiscale horizontale demandée. Le raisonnement des autorités reposait d'une part sur l'argument que le droit fiscal luxembourgeois ne permet pas à une société de faire simultanément partie de plus d'un groupe intégré, et d'autre part, sur la définition d'un groupe intégré.

L'affaire a été soumise au tribunal administratif (le « **Tribunal** »). Le 6 décembre 2017, celui-ci⁵ a jugé les demandes des contribuables comme étant partiellement fondées. D'une part, le Tribunal a décidé que le régime d'intégration fiscale antérieur à 2015 introduisait une discrimination et était contraire à la liberté d'établissement. D'autre part, le Tribunal a jugé que l'intégration fiscale horizontale ne pouvait s'appliquer que pour 2014 et non pas pour 2013, la demande pour bénéficier du régime ayant été soumise tardivement par les contribuables dans ce dernier cas. A cet égard, la loi luxembourgeoise prévoit en effet que pour bénéficier du régime d'intégration fiscale horizontale à compter du 1 janvier 2013, un contribuable doit déposer sa demande au plus tard pour le 31 décembre 2013. Or, en l'espèce, la demande avait été introduite le 22 décembre 2014.

Les contribuables ont fait appel de cette décision devant la Cour. Le 29 novembre 2018, celle-ci a soulevé trois QP devant la CJUE⁶. Dans son arrêt, la Cour traite de plusieurs questions techniques mais toutes ont été soumises

à la CJUE afin d'être clarifiées. Selon le droit européen⁷, lorsqu'il n'existe aucun recours juridictionnel en droit national contre la décision d'une juridiction d'un Etat membre de l'UE, cette juridiction est, en principe, dans l'obligation de porter l'affaire devant la CJUE lorsqu'une question porte sur l'interprétation du droit européen. C'est exactement ce que la Cour a fait.

2.2. Analyse de l'arrêt de la CJUE du 14 mai 2020

2.2.1. Conformité du « vieux » régime d'intégration fiscale au droit de l'UE (1^{ère} QP)

La Cour demandait à la CJUE si un régime d'intégration fiscale qui permet une intégration fiscale verticale sans autoriser une intégration fiscale horizontale, tel qu'il existait au Luxembourg avant sa modification en 2015 (et donc applicable dans le dossier qui lui est soumis), est conforme au droit de l'UE.

2.2.1.1. Position de la CJUE

Précédemment, la CJUE⁸ avait jugé que la législation d'un Etat membre de l'UE en vertu de laquelle une société mère résidente peut constituer une intégration fiscale avec une sous-filiale résidente lorsqu'elle la détient par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés résidentes, mais ne le peut pas lorsqu'elle la détient par l'intermédiaire de sociétés non-résidentes n'ayant pas d'établissement stable dans cet Etat membre, est contraire aux Articles 49 et 54 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne (le « **Traité** »). La CJUE avait également décidé que, lorsque le droit d'un Etat membre octroie un régime d'intégration fiscale à une société mère résidente possédant des filiales résidentes, il doit également être disponible pour les sociétés sœurs dont la société mère n'est pas établie dans un Etat membre et n'y a pas d'établissement stable⁹.

Dans son arrêt du 14 mai 2020, la CJUE confirme sans surprise sa jurisprudence antérieure et rappelle, à cette fin, que la liberté d'établissement vise à garantir le bénéfice du traitement national dans l'Etat membre d'accueil, en interdisant toute discrimination fondée sur le siège des sociétés¹⁰.

Dans son analyse, la CJUE considère que le régime d'intégration fiscale luxembourgeois constitue un avantage fiscal pour les sociétés concernées dans la mesure où il

5. Tribunal administratif, 6 décembre 2017, n° 38346.
6. Cour administrative, 29 novembre 2018, op.cit.
7. Article 267 TFUE.
8. CJUE, *Papillon v. France*, C-418/07 du 27 novembre 2008.
9. CJUE, *X AG e.a. v. Pays-Bas*, op.cit.
10. CJUE, *SCA Group Holding e.a.*, C-39/13 à C-41/13 du 12 juin 2014, point 45.

octroie un avantage de trésorerie au moyen d'une compensation entre les résultats positifs et négatifs des sociétés comprises dans le périmètre d'intégration et de la consolidation de ces résultats dans le chef de la société intégrante¹¹. Sur base de l'article 164bis de la LIR tel qu'applicable avant sa modification en 2015, un tel avantage fiscal était conféré aux sociétés mères résidentes au Luxembourg ou aux établissements stables luxembourgeois des sociétés mères non-résidentes, en permettant que les résultats fiscaux des filiales résidentes soient consolidés au niveau de ces sociétés mères et établissements stables.

Selon la CJUE, la législation en cause créait donc une différence de traitement entre, d'une part, les sociétés mères ayant leur siège au Luxembourg et, d'autre part, les sociétés mères détenant également des filiales au Luxembourg mais ayant leur siège dans un autre État membre et ne disposant pas d'établissement stable au Luxembourg. En effet, les premières, grâce au régime de l'intégration fiscale, pouvaient, notamment, compenser les résultats positifs de leurs filiales bénéficiaires par les résultats négatifs de leurs filiales déficitaires, alors que les secondes, ne pouvaient bénéficier de ce régime d'intégration fiscale et, partant, de l'avantage fiscal auquel ce régime donne droit. Or, toujours selon la CJUE, en tant qu'elles défavorisaient, sur le plan fiscal, les situations transfrontalières par rapport aux situations purement internes, les dispositions de la LIR relatives à l'intégration fiscale constituaient donc une restriction en principe interdite par les dispositions du Traité relatives à la liberté d'établissement¹².

Une telle restriction ne pourrait être autorisée que si elle concernait des situations qui n'étaient pas objectivement comparables ou si elle était justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général et proportionnée à cet objectif¹³. La CJUE a donc également examiné si la restriction constituée par les dispositions de la LIR relatives à l'intégration fiscale pouvait être justifiée. Elle conclut néanmoins par la négative.

La comparabilité d'une situation transfrontalière avec une situation interne est analysée sur base de l'objectif poursuivi par les dispositions en cause¹⁴. Or, le régime d'intégration fiscale établi à l'article 164bis de la LIR a pour objectif la neutralité fiscale, afin de permettre une imposition consolidée d'une partie des sociétés du groupe

ou de toutes les sociétés du groupe. Par conséquent, selon la CJUE, cet objectif de consolidation des résultats des filiales établies au Luxembourg et leur imposition dans cet État membre peut être atteint tant par les groupes dont la société mère est également établie dans cet État membre que par ceux dont la société mère ne l'est pas¹⁵. La différence de traitement concerne donc des situations qui sont objectivement comparables et ne peut être admise sur base de cet argument. Enfin, le gouvernement luxembourgeois n'a avancé aucune raison impérieuse d'intérêt général et proportionnée justifiant la restriction.

2.2.1.2. Analyse

– Application large de la liberté d'établissement et de la non-discrimination

Puisque le bénéfice du régime d'intégration horizontale n'était accordé ni aux sociétés résidentes ni aux sociétés non-résidentes, le gouvernement luxembourgeois avait argumenté qu'il n'y avait pas de différence de traitement basée sur le lieu où les sociétés avaient leur siège. En l'espèce, le régime d'intégration sous examen ne créait pas, selon lui, de différence de traitement entre les sociétés résidentes et non résidentes puisque l'intégration fiscale horizontale d'une société résidente, sœur d'une société intégrante résidente n'est pas autorisée du tout en droit interne, peu importe où se trouvait le siège de la société mère de ces deux sociétés (au Luxembourg ou dans un autre État membre).

Toutefois, selon la CJUE, certes, si lorsque l'intégration fiscale horizontale n'était pas permise dans une situation purement interne et dès lors une intégration fiscale entre les filiales résidentes d'une société mère résidente ne pouvait pas être constituée sans la participation de cette dernière, il n'en reste pas moins que la consolidation des résultats de ces filiales pouvait être obtenue au moyen de l'intégration des résultats desdites filiales dans le résultat de la société mère. Or, lorsqu'il s'agissait des filiales d'une société mère non-résidente, la consolidation des résultats des filiales n'était jamais possible : ni au moyen d'une intégration fiscale verticale ni au moyen d'une intégration fiscale horizontale. Par conséquent, la différence de traitement était bien réelle.

L'enseignement qui peut être tiré de cet arrêt est sans doute que le principe de la liberté d'établissement doit

11. Voir, par analogie, CJUE, *SCA Group Holding e.a.*, *op.cit.*, point 46.
12. Voir, par analogie, CJUE, *Papillon*, C-418/07 du 27 novembre 2008, point 32 ; CJUE, *SCA Group Holding e.a.*, C-39/13 à C-41/13 du 12 juin 2014, point 48.
13. Voir, en ce sens, arrêts, CJUE, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, du 17 juillet 2014, point 23 ; CJUE, *Bevola et Jens W. Trock*, C-650/16 du 12 juin 2018, point 20.
14. Voir, en ce sens, CJEU, *Oy AA*, C-231/05, du 18 juillet 2007, point 38 ; CJEU, *X Holding*, C-337/08, 25 février 2010, point 22 ; CJEU, *SCA Group Holding e.a.*, C-39/13 à C-41/13, 12 juin 2014, point 28 ; CJEU, *Bevola et Jens W. Trock*, C-650/16, 12 juin 2018, point 32.
15. Voir, par analogie, CJEU, *SCA Group Holding e.a.*, C-39/13 à C-41/13, 12 juin 2014, point 51.

être interprété largement dans la mesure où celui-ci vise à garantir le bénéfice d'un traitement national dans l'Etat membre d'accueil en interdisant toutes différences de traitement basées sur le lieu où les sociétés ont leur siège. Dès que les résultats d'une société luxembourgeoise ne peuvent être intégrés dans un groupe d'intégration fiscale parce que leur société mère n'est pas résidente, il existerait donc une différence de traitement qui constituerait une restriction en principe interdite par les dispositions du Traité relatives à la liberté d'établissement. La CJUE a en effet tout au plus regardé si les résultats de la filiale résidente d'une société non-résidente pouvaient ou non être intégrés dans une intégration fiscale, peu importe qu'elle soit verticale ou horizontale et peu importe également que le régime de l'intégration horizontale existe ou non en droit interne.

– Avantage fiscal – risque d'abus ?

Pour qu'un montage ou une série de montage puisse être considéré comme constituant un abus de droit, il n'est pas suffisant que le contribuable recherche un avantage fiscal. Il faut en outre que cet avantage soit contraire à la volonté du législateur, que l'octroi de cet avantage aille à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la loi fiscale¹⁶.

La CJUE confirme indirectement dans son arrêt que le contribuable qui met en place une intégration fiscale avec pour seul but de rechercher la neutralité fiscale et donc le bénéfice d'un avantage fiscal (soit un avantage de trésorerie au moyen d'une compensation entre les résultats positifs et négatifs des sociétés comprises) ne pourrait se voir reprocher un abus de droit puisque l'octroi de cet avantage est le but de la loi elle-même. Même si la jurisprudence luxembourgeoise¹⁷ a déjà consacré cette position, il est intéressant de relever ce point.

2.2.2. Prérequis de mettre fin à l'intégration fiscale verticale (avec un potentiel effet rétroactif si la période de 5 ans n'est pas respectée) afin de bénéficier de l'intégration fiscale horizontale (2^e QP)

Dans un second temps, la Cour demandait à la CJUE si la séparation stricte de l'intégration fiscale verticale et l'intégration fiscale horizontale était conforme au droit européen. En d'autres termes, est ce que le droit européen s'oppose à ce que, lors de la transformation d'une intégration verticale en intégration horizontale (i.e. ajout de sociétés sœurs de la société intégrante), le régime d'intégration fiscale verticale doive être interrompu ?

La position de la CJUE était particulièrement attendue au regard des conséquences de celle-ci sur le régime de l'intégration fiscale au Luxembourg et de l'impact pour les contribuables concernés.

2.2.2.1. Position de la CJUE

Pour trancher la deuxième question, la CJUE tient le même raisonnement que pour trancher la première. Elle se demande si les dispositions en la matière privent une société mère non-résidente d'un avantage dont dispose une société mère résidente.

A cet égard, la CJUE constate que :

- Premièrement, une société mère ayant son siège au Luxembourg peut librement décider d'incorporer une filiale résidente dans une intégration fiscale préexistante et de l'en faire ressortir après une durée minimale de cinq ans, avec la conséquence que ladite filiale se trouve à nouveau soumise au régime d'imposition individuelle, sans que l'une ou l'autre de ces opérations ait pour conséquence la dissolution de l'ancien groupe intégré et la création d'un nouveau groupe.
 - Au contraire, la séparation entre les régimes d'intégration fiscale verticale et horizontale, telle que présentée par la Cour, a pour conséquence qu'une société mère ayant son siège dans un autre Etat membre et ne disposant pas d'un établissement stable au Luxembourg ne pourrait procéder à une intégration de ses filiales résidentes qu'au prix de la dissolution d'une intégration fiscale verticale existante entre l'une de ces filiales et un certain nombre de ses sous-filiales résidentes et d'une imposition rectificative des sociétés concernées si période minimale de cinq ans n'est pas encore atteinte.
- Deuxièmement, la possibilité d'inclure une filiale dans une intégration fiscale préexistante, sans que cela emporte la dissolution du groupe intégré préexistant et la création d'un nouveau groupe, constitue un avantage fiscal pour les sociétés concernées.
 - Or, une société mère ayant son siège dans un autre Etat membre que le Luxembourg subit, du fait de l'obligation de devoir dissoudre un groupe intégré existant avant de pouvoir procéder à une intégration fiscale horizontale entre ses filiales résidentes, un traitement désavantageux par rapport à une société mère ayant son siège au Luxembourg.

16. Voir §6 de la loi d'adaptation fiscale du 16 décembre 1934 (Steueranpassungsgesetz)

17. Cour administrative du 18 mars 2014, n° 32984C ; Tribunal administratif du 24 juin 2015, n° 34530.

Dès lors qu'une société mère non-résidente et ne disposant pas d'un établissement stable au Luxembourg ne peut procéder à l'intégration de ses filiales résidentes qu'au prix de la dissolution d'une intégration verticale existante, les situations transfrontalières sont défavorisées par rapport aux situations purement internes. Une telle obligation de fait constitue, selon la CJUE, une restriction à la liberté d'établissement.

La CJUE conclut qu'est sans incidence la circonstance que, dans une situation purement interne, aucune société ne pourrait simultanément faire partie de deux groupes intégrés. Une société mère ayant son siège au Luxembourg peut en effet obtenir que les résultats d'une filiale soient consolidés avec les résultats de ses autres filiales résidentes en incorporant ladite filiale dans l'intégration fiscale verticale existante. Dès lors, dans une telle situation interne, le problème de l'existence simultanée de deux groupes intégrés ne se pose pas selon la CJUE et seule la société mère non-résidente est confrontée à l'obligation de dissoudre l'ancien groupe intégré préexistant afin de procéder à la consolidation des résultats de ses filiales résidentes. Selon la CJUE, en tant qu'elles défavorisent, sur le plan fiscal, les situations transfrontalières par rapport aux situations purement internes, les dispositions de la LIR relatives à l'intégration fiscale constituent donc une restriction interdite par les dispositions du Traité relatives à la liberté d'établissement

Selon la CJUE, la restriction en question ne concerne par ailleurs pas des situations qui ne sont pas objectivement comparables. Comme pour la première question préjudicielle, la CJUE constate que l'objectif d'une imposition consolidée d'une partie des sociétés d'un groupe ou de toutes les sociétés de ce groupe peut être atteint, en ce qui concerne la consolidation des résultats des filiales résidentes au Luxembourg et leur imposition au Luxembourg, tant par les groupes dont la société mère y est établie que par ceux dont la société mère ne l'est pas, et dès lors, dans l'hypothèse où la société mère non-résidente détient directement ou indirectement au moins 95 % des parts des filiales résidentes souhaitant consolider leurs résultats, la différence de traitement ne saurait être justifiée par une différence de situation objective justifiant une telle restriction. Enfin le gouvernement luxembourgeois n'a pas fait état de raisons impérieuses d'intérêt général et proportionnées à cet objectif justifiant une telle restriction.

Par conséquent, la CJUE conclut qu'une législation d'un État membre qui a pour effet de contraindre une société mère ayant son siège dans un autre État membre de dissoudre une intégration fiscale verticale existante entre l'une de ses filiales et un certain nombre de ses sous-filiales résidentes afin de permettre à cette filiale de procéder à une intégration fiscale horizontale avec d'autres filiales résidentes de ladite société mère, alors même que la filiale intégrante résidente reste la même et que la dissolution de l'intégration fiscale verticale avant la fin de la durée minimale de l'existence d'intégration, prévue par la législation nationale, implique l'imposition rectificative individuelle des sociétés concernées, est contraire au principe de la liberté d'établissement.

2.2.2.2. Analyse

Cette décision est très positive pour les contribuables luxembourgeois dans la mesure où elle met fin à l'interprétation et à l'application restrictives du régime d'intégration fiscale luxembourgeoise effectuées par l'administration fiscale luxembourgeoise. Tant que la société intégrante reste la même et que toutes les autres conditions légales sont remplies, un groupe d'intégration fiscale existant devrait désormais pouvoir être étendu à des filiales ou sous-filiales supplémentaires de la société intégrante mais également à une société sœur de cette société intégrante, ce qui, jusqu'à présent, avait été refusé par l'administration fiscale.

– Quant au postulat de départ

Si la décision de la CJUE doit être accueillie favorablement, il n'en reste pas moins que, selon nous, le postulat de départ est erroné. La CJUE établit comme postulat de départ, sur base des affirmations de la Cour, que le régime d'intégration fiscale horizontale, introduit par l'article 164bis de la LIR, tel que modifié, est conçu en tant qu'un régime d'intégration alternatif au régime d'intégration verticale, de telle sorte que ces deux régimes s'excluent mutuellement et que le changement d'un régime vers l'autre emporte la dissolution du groupe fiscalement intégré préexistant, ce qui implique une obligation de mettre un terme à une intégration fiscale verticale préexistante avant de pouvoir constituer un groupe d'intégration fiscale horizontale¹⁸. Ce faisant, la CJUE reprend l'interprétation donnée par la juridiction de renvoi, c'est-à-dire la Cour, seule compétente pour interpréter le droit national à l'exclusion de la CJUE. Cette dernière ne fait que dire si le droit, tel interprété par la juridiction de ren-

18. Or, la dissolution d'un groupe fiscalement intégré avant la fin de la durée minimale de l'existence de cette intégration, fixée à cinq exercices d'exploitation par l'article 164bis, paragraphe 4, de la LIR, a pour conséquence une imposition rectificative individuelle de toutes les sociétés qui n'ont pas

respecté ladite durée minimale. Cette imposition individuelle rectificative est effectuée au titre des années pour lesquelles une consolidation des résultats n'est plus admise.

voilà, est ou non compatible avec le droit communautaire. Elle n'interprète pas le droit national lui-même. Toutefois, à notre avis, le droit interprété par la Cour correspond au droit luxembourgeois tel qu'interprété par l'administration fiscale luxembourgeoise et non nécessairement au droit luxembourgeois lui-même.

Le régime d'intégration fiscale luxembourgeois en vigueur exige-t-il effectivement la fin de l'intégration fiscale verticale avant de pouvoir bénéficier de l'intégration fiscale horizontale ? A notre avis, il convient de répondre à cette question par la négative.

En effet, la jurisprudence a déjà considéré¹⁹ qu'au niveau des sociétés intégrées, toute modification d'un groupe d'intégration fiscale ne mettait pas un terme à ce groupe et ne constituait pas la création d'un nouveau groupe. Seul, la question de l'impact de l'incorporation au groupe d'intégration fiscale de sociétés sœurs de la société intégrante au niveau de laquelle tous les résultats du groupe intégré sont consolidés (et donc du changement de régime d'intégration fiscale verticale vers l'horizontale) n'a pas encore été spécifiquement tranché par la jurisprudence luxembourgeoise. Sur base des textes en vigueur, cette dernière pourrait à notre avis conclure la même chose.

L'administration fiscale luxembourgeoise justifie l'obligation de mettre fin à l'intégration fiscale verticale (ayant le cas échéant pour conséquence l'interruption du calcul de la période de 5 ans) afin de pouvoir bénéficier du régime de l'intégration fiscale horizontale par le fait que la loi fiscale luxembourgeoise ne permet pas à une société de faire simultanément partie de plus d'un groupe d'intégration fiscale, en se basant sur la définition d'un groupe intégré.

Dans son arrêt qui a posé les questions préjudicielles tranchées par la CJUE, la Cour s'est référée aux documents parlementaires²⁰ pour confirmer que les groupes d'intégration fiscale verticale et les groupes d'intégration fiscale horizontale constituent des groupes distincts et qu'un même groupe ne peut combiner les deux structures. L'exemple décrit dans les documents parlementaires pour illustrer cette conclusion est le suivant : si F1 et F2, les filiales de M, font partie d'une intégration fiscale horizontale, F1 étant la société intégrante, F1 et F2 ne peuvent pas constituer une intégration fiscale verticale avec M avant de mettre fin à l'intégration fiscale horizontale. Dans le cas contraire, il est clair que F1 et F2 appartiennent

simultanément à deux groupes intégrés, puisque F1 endosserait 2 rôles différents : le rôle de la société intégrante dans l'intégration fiscale horizontale et le rôle de la société intégrée dans l'intégration fiscale verticale (M ne pouvant endosser que le rôle de société mère intégrante).

Cependant, dans le cas d'espèce, en ajoutant LuxCo B et LuxCo C à l'intégration fiscale existante, l'intégration fiscale passerait d'une intégration fiscale verticale à une intégration fiscale horizontale et ne devrait pas générer une nouvelle intégration fiscale. En effet, contrairement à l'exemple décrit dans les documents parlementaires, LuxCo A serait l'entité intégrante de l'intégration fiscale verticale avec LuxCo 1 et LuxCo 2 et l'entité intégrante de la « nouvelle » intégration fiscale horizontale avec LuxCo B et LuxCo C. D'une part, son rôle ne changerait pas. D'autre part, LuxCo A n'appartiendrait pas à deux groupes d'intégration distincts et n'aurait pas deux rôles différents. Il s'agirait simplement de passer de la forme verticale de l'intégration fiscale à une forme horizontale. Et à cet égard, si la loi interdit expressément à une société d'appartenir simultanément à deux groupes intégrés, rien n'empêche l'ajout, dans un groupe intégré, de sociétés sœurs de la société intégrante tant que cette dernière reste la société intégrante. Au contraire, cette solution est conforme avec le texte de la loi, la volonté du législateur telle qu'exprimée dans les documents préparatoires ainsi qu'avec les principes qui sous-tendent le régime d'intégration fiscale.

A notre avis, la CJUE conclut donc que les dispositions de la LIR en matière d'intégration, telles qu'interprétées par la Cour et l'administration fiscale luxembourgeoise, constituent des restrictions à la liberté d'établissement, mais pas les dispositions de la LIR en matière d'intégration elles-mêmes.

2.2.3. Effet rétroactif de la jurisprudence de la CJUE (3^e QP)

Au Luxembourg, le bénéfice du régime d'intégration fiscale n'est accordé que sur présentation d'une demande écrite auprès des autorités fiscales luxembourgeoises. Cette demande doit être déposée, et signée, par la société intégrante, les entités intégrées soumises à l'intégration fiscale ainsi que par la société mère non-intégrante en cas d'intégration fiscale horizontale. L'intégration fiscale est effective de manière rétroactive au début de l'exercice au cours duquel l'intégration fiscale a été demandée. Par

19. Cour administrative, 24 mars 2016, n° 36656C (appel du jugement du Tribunal administratif du 24 juin 2015, n°34530).

20. Projet de loi portant transposition de la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal

commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents et portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, Rapport de la commission des finances et du Budget, *doc.parl.* n°6847/05, p. 9.

conséquent, pour bénéficier du régime d'intégration fiscale à partir du 1^{er} janvier 2020, une demande doit être déposée au plus tard le 31 décembre 2020.

La Cour demande, dans sa troisième QP, si l'exigence selon laquelle la demande d'intégration fiscale doit être déposée avant la fin du premier exercice d'imposition pour lequel l'intégration fiscale est demandée est conforme au droit de l'UE dans la mesure où elle empêche les entreprises de tirer profit des enseignements des décisions de la CJUE, et plus particulièrement de la jurisprudence de la CJUE sur le régime néerlandais d'intégration fiscale de 2014. En d'autres termes, est-il conforme au droit de l'UE d'exiger que la demande d'intégration fiscale soit déposée avant la fin de la première année d'intégration fiscale pour les années fiscales précédant une décision de la CJUE ?

Selon la CJUE, les principes d'équivalence et d'effectivité doivent être interprétés en ce sens qu'ils n'empêchent pas un Etat membre d'avoir un régime d'intégration fiscale qui prévoit que toute demande afin de bénéficier d'un tel régime doit être soumise à l'autorité compétente avant la fin de la première année d'imposition pour laquelle l'application de ce régime est demandée.

Par conséquent, un contribuable ne peut pas demander rétroactivement l'application du régime d'intégration fiscale sur la base d'une décision de la CJUE. Toutefois, un contribuable peut introduire une demande pour bénéficier du régime fiscal tel que détaillé dans l'arrêt CJUE à compter de l'année d'imposition de la publication de cette dernière ou, si une demande d'intégration fiscale a été introduite pour une année d'imposition précédente, mais refusée sur la base de l'interprétation restrictive du régime d'intégration fiscale luxembourgeoise, le contribuable devrait en principe être autorisé à contester ce refus sur la base de la décision de la CJUE.

3. CONSÉQUENCES DE L'ARRÊT DE LA CJUE DU 14 MAI 2020

3.1. Principes

Selon le principe de primauté²¹, le droit européen a une valeur supérieure aux droits nationaux des États membres. Les États membres ne peuvent donc pas appliquer une règle nationale qui serait contraire au droit européen. Il est un principe fondamental du droit européen. En conséquence, si une règle nationale est contraire à une disposi-

tion européenne, les autorités des États membres doivent appliquer cette disposition européenne qui prime. Tous les actes nationaux sont soumis à ce principe, quelle que soit leur nature (ex. loi, règlement, arrêté, ordonnance, circulaire, etc.), et peu importe que ces textes aient été émis par le pouvoir exécutif ou législatif de l'État membre. Le pouvoir judiciaire est également soumis à ces principes puisque le droit qu'il produit (i.e. la jurisprudence) doit respecter celui de l'UE.

Le principe de l'effet direct du droit européen signifie quant à lui que les règles du droit communautaire doivent déployer la plénitude de leurs effets, d'une manière uniforme dans tous les États membres, à partir de leur entrée en vigueur et pendant toute la durée de leur validité. Le principe d'effet direct permet aux particuliers d'invoquer directement une norme européenne devant une juridiction nationale ou européenne²². Les particuliers peuvent ainsi se prévaloir de ces droits et invoquer directement des normes européennes devant les juridictions nationales. Lorsqu'elle désigne un pays de l'UE comme destinataire, comme c'est le cas dans l'arrêt du 14 mai 2020 qui désigne le Luxembourg, les décisions de la CJUE peuvent avoir un effet direct, et notamment un effet direct dit « vertical »²³. L'effet direct vertical concerne les relations entre les particuliers et le pays visé par l'arrêt.

Le principe de la primauté et celui de l'effet direct implique l'inopposabilité *ipso jure* des lois nationales contraires, sans qu'il soit besoin d'attendre leur rescision par le législateur ou par une Cour constitutionnelle. Une loi contraire au droit communautaire est inopposable à celui-ci. Elle ne représente pas un obstacle qu'il serait indispensable d'éliminer préalablement par l'abrogation ou par la déclaration d'inconstitutionnalité. En raison des principes de primauté et de l'effet direct du droit européen, les enseignements de l'arrêt de la CJUE du 14 mai 2020 en matière d'intégration fiscale s'imposent donc aux autorités luxembourgeoises et peuvent ainsi être invoqués par les contribuables luxembourgeois.

3.2. Conséquences pour cours et tribunaux luxembourgeois

En vertu du principe de la primauté du droit communautaire, les dispositions du Traité de l'UE et les actes des institutions directement applicables ont pour effet, dans leurs rapports avec le droit interne des États membres, de rendre inapplicable de plein droit toute disposition contraire de la législation nationale existante.

21. CJUE, *Flaminio Costa*, C-6/64, 15 juillet 1964.
22. CJUE, *Van Gend en Loos*, C-26/62, 5 février 1963.

23. CJUE, *Hansa Fleisch*, C-156/91, 10 novembre 1992.

En conséquence, il se dégage de la jurisprudence constante de la CJUE que « *le juge national chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, les dispositions du droit communautaire, a l'obligation d'assurer le plein effet de ces normes en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale, même postérieure* »²⁴. C'est aux juridictions nationales qu'il incombe, par application du principe de coopération énoncé à l'article 5 du Traité, « *d'assurer la protection juridique découlant pour les justiciables de l'effet direct des dispositions du droit communautaire* »²⁵.

Les cours et tribunaux luxembourgeois ont donc l'obligation d'appliquer intégralement le droit communautaire et de protéger les droits que celui-ci confère aux contribuables, en laissant inappliquée toute disposition éventuellement contraire de la loi nationale, que celle-ci soit antérieure ou postérieure à la règle communautaire en question. Ils ont l'obligation d'assurer la protection des droits conférés par les dispositions de l'ordre juridique communautaire sans qu'il ait à demander ou attendre l'élimination effective, par les organes nationaux habilités à cet effet, d'éventuelles mesures nationales qui feraient obstacle à l'application directe et immédiate des règles communautaires.

Dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 14 mai 2020, mais également dans d'autres affaires sur la même problématique, les cours et tribunaux n'ont donc que peu d'option et sont tenus d'écarter la règle – la règle telle qu'interprétée par l'administration fiscale – qui constitue une restriction à la liberté d'établissement.

3.3. Conséquences pour l'administration fiscale luxembourgeoise

Les instances judiciaires ne sont pas les seules à devoir respecter les enseignements de la décision du 14 mai 2020 rendue en matière d'intégration. En effet, « *toutes les instances de l'Etat, y compris le pouvoir législatif, sont tenues, dans l'accomplissement de leurs tâches, au respect des normes imposées par le droit communautaire et susceptibles de régir directement la situation des particuliers* »²⁶.

C'est ainsi que dans la circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 152bis/3 du 31 mars 2011, relatif à la bonification d'impôt pour investissements mis en œuvre physiquement sur le territoire d'un Etat partie à l'Accord

sur l'Espace économique européen (« **EEE** »), le directeur des contributions a décidé que « *en attendant les modifications législatives qui s'imposent afin de rendre la législation luxembourgeoise conforme à l'article 56 TFUE et à l'article 36 de l'Accord EEE, les services d'imposition sont tenus d'appliquer le principe dégagé à travers l'arrêt susvisé à toutes les impositions non encore coulées en force de chose décidée. Les instructions antérieures contraires audit arrêt sont devenues caduques* ».

Face à une demande adressée par un contribuable afin d'étendre une intégration verticale afin d'y ajouter des sociétés sœurs de la mère intégrante (et donc de la transformer en intégration horizontale), l'administration fiscale luxembourgeoise ne pourrait donc se retrancher derrière son interprétation des règles afin de refuser d'accéder à cette demande. La circonstance que le manquement reproché est, au regard des règles internes, imputable au législateur national n'est pas de nature à remettre en cause les exigences inhérentes à la protection des droits des particuliers qui se prévalent du droit communautaire²⁷. L'administration ne pourrait donc opposer au contribuable le fait que l'article 164bis de la LIR n'a pas été modifié et qu'elle est tenue d'appliquer la loi luxembourgeoise pour justifier son refus. Un tel refus serait à notre avis illégal.

Dans la mesure où toutes les conditions de forme et de détention sont remplies et que l'examen de la demande par l'administration est purement formel, le bénéfice du régime d'intégration devrait, comme toutes les autres demandes, être octroyé de plein droit dès que les conditions objectives sont remplies (i.e. liens de participation, respect des délais, signatures des entités concernées)²⁸.

3.4. Conséquences pour le législateur luxembourgeois

Comme exposé sous la section 2.2.2.2 ci-dessus²⁹, selon nous, la CJUE conclut que les dispositions de la LIR en matière d'intégration telles qu'interprétées par la Cour et l'administration fiscale luxembourgeoise, constituent des restrictions à la liberté d'établissement, mais pas les dispositions de la LIR en matière d'intégration elles-mêmes. Une modification législative n'est par conséquent en soi pas strictement nécessaire. Cependant, la modification des dispositions régissant le régime d'intégration afin de le mettre, de manière indiscutable, en accord avec la

24. CJUE, *Simmenthal*, C-106/77, 9 mars 1978.
25. CJUE, *Factortame*, C-213/89, 19 juin 1990.
26. CJUE, *Brasserie du Pêcheur*, C-46/93 et C-48/93, 5 mars 1996.
27. *Ibidem*.
28. Henaff H., Bentley M., « L'intégration fiscale : Besoins de clarifications face suite aux évolutions et controverses récentes », *R.D.F.* 2019/05, p.1.

29. Ce n'est pas l'article 164bis de la LIR qui impose une restriction au principe de la liberté d'établissement mais l'interprétation qui en est faite par l'administration

jurisprudence de la CJUE serait la bienvenue afin d'éviter tout débat sur ce point dans l'intérêt des contribuables.

Une telle modification devrait selon nous intervenir dans le cadre d'une réforme plus globale du régime d'intégration permettant de clarifier les autres points de controverses en la matière, que ce soit sur l'utilisation des pertes, le montant des pertes, la clarification des effets d'opérations de restructuration telles que les fusions, sous peine de transformer en pratique les groupes consolidés comme des machines complexes fiscalement et juridiquement, ne permettant pas aux groupes de planifier l'utilisation légitime de leurs pertes fiscales³⁰.

3.5. *Conséquences pour les contribuables luxembourgeois*

Puisque l'arrêt du 14 mai 2020 a un effet direct pour les contribuables luxembourgeois, ceux-ci peuvent se prévaloir de ses enseignements et introduire pour ce faire une demande qui aurait pour objet de voir étendre leur intégration verticale en intégration horizontale sans que le bénéfice de l'intégration verticale ne doivent être remis en cause pour le passé. Une telle exigence a en effet été jugée comme étant contraire au principe de la liberté d'établissement.

Si l'administration venait néanmoins à refuser une telle demande, ce refus pourrait le cas échéant être contesté devant les cours et tribunaux. En effet, selon la jurisprudence de la CJUE, les dispositions communautaires directement applicables produisent des effets directs et sont, en tant que telles, de nature à conférer aux particuliers des droits que les juridictions nationales ont l'obligation de protéger. Elles ne sauraient faire l'objet, de la part des organes étatiques, d'aucune intervention susceptible de compromettre ou de retarder leur application pleine, entière et uniforme dans les États membres³¹. La question de la responsabilité de l'administration pourrait dans ce cas, également être soulevée. Mais peu importe la position actuelle de l'administration fiscale, une telle demande devrait en toute hypothèse être introduite à titre conservatoire pour éviter que le contribuable se voit refuser l'application de la jurisprudence européenne parce que la demande n'aurait pas été introduite dans les délais légaux, soit le 31 décembre de l'année visée par

la demande (voir à ce sujet l'effet rétroactif de la jurisprudence de la CJUE, point 2.2.3).

Pour ceux qui aurait déjà introduit une demande qui a été refusée, les enseignements de la CJUE devraient s'appliquer rétroactivement aux demandes introduites dans les délais légaux. Dans la mesure où toutes les conditions de forme et de détention étaient remplies et que l'examen de la demande par l'administration est purement formel, le bénéfice de la modification du régime d'intégration demandée devrait, comme toutes les autres demandes, être octroyé de plein droit dès que les conditions objectives sont remplies (i.e. : lien de participation, respect des délais, signatures des entités concernées)³². Les contribuables devraient donc pouvoir s'en prévaloir directement dans le cadre de leur déclaration fiscale, et si une imposition a déjà eu lieu, par voie de réclamation.

4. CONCLUSIONS

La décision de la CJUE du 14 mai 2020 rendue en matière d'intégration fiscale tranche incontestablement la controverse relative à la question de savoir si une intégration fiscale verticale peut être transformée en intégration fiscale horizontale sans que cette modification implique l'interruption du régime de l'intégration verticale. La législation luxembourgeoise en matière d'intégration est contraire à la liberté d'établissement dans la mesure où elle a pour effet de contraindre une société mère ayant son siège dans un autre État membre de dissoudre une intégration fiscale verticale existante entre l'une de ses filiales et un certain nombre de ses sous-filiales résidentes afin de permettre à cette filiale de procéder à une intégration fiscale horizontale avec d'autres filiales résidentes de ladite société mère, alors même que la filiale intégrante résidente reste la même et que la dissolution de l'intégration fiscale verticale avant la fin de la durée minimale de l'existence d'intégration, prévue par la législation nationale, implique l'imposition rectificative individuelle des sociétés concernées. Les principes de la primauté et de l'effet direct du droit communautaire impliquent que cet enseignement s'impose aux cours et tribunaux luxembourgeois mais également à l'administration fiscale luxembourgeoise et que les contribuables peuvent s'en prévaloir sans délai.

30. Voir notamment Henaff H., Bentley M., « L'intégration fiscale : Besoins de clarifications face suite aux évolutions et controverses récentes », *R.D.F.* 2019/05, p.1.
31. CJUE, *Simmenthal*, C-106/77, 9 mars 1978.

32. Henaff H., Bentley M., « L'intégration fiscale : Besoins de clarifications face suite aux évolutions et controverses récentes », *R.D.F.* 2019/05, p.1.