

ROYAL formation

www.royalformation.com

Utilisations abusives du régime mère-fille

Henry Royal

henry.royal@orange.fr - Tél : 06 12 59 00 16

Royal Formation

250, chemin Frédéric Mistral

30900 Nîmes

[Formations](#)

www.royalformation.com

[Ingénierie du chef d'entreprise](#)

www.gestion-de-patrimoine-du-chef-d-entreprise.com

[Partenariats](#)

www.chef-entreprise-familiale.com

Régime Mère-fille

Utilisations abusives du régime mère-fille

1° Montages. [CGI, art. 145, 6, b et k](#)

2° Comité d'abus de droit fiscal (CADF)

3° Conseil d'Etat

Régime Mère-fille

1° Montage

◆ CGI, art. [145, 6 b et k](#) ◆ CGI, art. [119 ter](#), 3 ◆ BOI-IS-BASE-[10-10-10-10](#)

1^{er} janv. 2016

Exclusion du régime mère-fille aux produits des titres de participation distribués dans le cadre d'un **montage ou d'une série de montages** définis au 3 de l'article 119 ter.

Problème :

- Montage abusif : objectif **principalement** fiscal
 - Abus de droit : objectif **exclusivement** fiscal.
- ◆ [LPF art. L 64](#) et ◆ [BOI-CF-IOR-30](#)

Régime Mère-fille

[CGI, art. 119 ter, 3](#)

Le régime mère-fille ne s'applique pas :

« aux dividendes distribués dans le cadre d'un **montage** ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre **d'objectif principal** ou au titre d'un des objectifs principaux, un **avantage fiscal** allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de ce même 1, n'est pas authentique **compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents**.

Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

Pour l'application du présent 3, un montage ou une série de montages est considéré comme **non authentique** dans la mesure où ce montage ou cette série de montages **n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux** valables qui reflètent la réalité économique ».

Régime Mère-fille

Transposition de la clause européenne anti-abus

L'article 119 ter, 3 du CGI reprend mot pour mot la [directive européenne n° 2015/121](#), art. 1 du 25 janvier 2015 :

Le régime mère-fille ne peut pas s'appliquer : « à un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents ».

Régime Mère-fille

Explications

Trois conditions doivent être **cumulativement** réunies pour exclure le régime mère-fille :

- un montage **non authentique**
- qui a pour **objectif principal** d'obtenir un avantage fiscal
- qui vise le régime mère-fille.

Régime Mère-fille

1^{ère} condition cumulative : Montage non authentique

Montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale.

CJCE, plén., 16 juill. 1998, aff. C-264196

CGI, art. 119 ter, 3 : « Le montage est considéré comme n'étant pas authentique dans la mesure où il n'est pas mis en place pour des **motifs commerciaux valables** qui reflètent la **réalité économique** ».

Régime Mère-fille

C'est le montage dans son ensemble qui doit avoir un motif commercial, pas la création de la holding.

Motif commercial ?

Première proposition de directive européenne : montage qui « donne lieu à un avantage fiscal considérable qui ne se reflète pas dans les risques commerciaux pris par le contribuable ni dans les flux de trésorerie de ce dernier ».

Motif commercial ou **réalité économique ?**

Directive européenne n° 2015/121 : « L'application des règles anti-abus devrait être proportionnée et avoir pour objectif spécifique de lutter contre un montage ou une série de montages non authentique, c'est-à-dire qui ne reflète pas la réalité économique ».

Régime Mère-fille

Pour la CJUE (Cour de justice de l'union européenne), la clause anti-abus de la **directive fusions** reflète le principe général du droit de l'UE selon lequel l'usage abusif des normes communautaires est caractérisé par des « opérations réalisées non dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement prévues dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire ».

CJCE, 5 juill. 2007, ajf. C-321/05

CJCE, gde ch., 21 févr.2006, aff. C-255/02

Régime Mère-fille

[Rapport Comm. des finances, AN, n° 3347, art. 16, 14 déc. 2015 :](#)

Mise en conformité du régime des sociétés mères et filiales

La référence aux « motifs commerciaux valables » doit être entendue de manière identique aux « motifs économiques valables » issue de la **directive sur les fusions** transfrontalières des sociétés de capitaux : une comparaison est établie entre l'avantage fiscal tiré du montage et les autres avantages résultant du même montage. Si les seconds sont prépondérants, le montage est considéré comme étant authentique ».

Régime Mère-fille

2^{ème} condition cumulative : montage qui a pour **objectif principal** d'obtenir un avantage fiscal.

Les motivations économiques doivent l'emporter sur les considérations fiscales.

CJUE, 5^e ch., 10 nov. 2011, aff. C-126/10, Foggia :

« Est susceptible de constituer un motif économique valable une opération de fusion qui est fondée sur plusieurs objectifs, parmi lesquels peuvent également figurer des considérations de nature fiscale, à condition toutefois que ces dernières ne soient pas prépondérantes dans le cadre de l'opération envisagée ».

Régime Mère-fille

3^{ème} condition cumulative : un avantage fiscal qui vise le régime mère-fille.

Les États doivent appliquer le droit national à la lumière du texte et de la finalité de la directive européenne concernant le régime mère-fille.

L'avantage fiscal recherché doit aller à l'encontre de l'objet, de l'esprit et de la finalité des dispositions fiscales.

Si l'avantage fiscal recherché par le contribuable ne résulte pas de la directive régime mère-fille mais d'un autre texte, alors la condition n'est pas satisfaite.

Régime Mère-fille

Notre opinion

L'éligibilité au régime mère-fille dépend des circonstances propres à chaque situation.

« Comme la commission des finances de l'Assemblée nationale, celle du Sénat s'est interrogée sur la précision du dispositif proposé qui reprend littéralement le texte de la directive du 27 janvier 2015 précitée. Son rapporteur général estime que la clause sera « *d'application difficile et incertaine par les juristes d'entreprises, par les services fiscaux et par les tribunaux qui auront à connaître des éventuels litiges relatifs à son interprétation* »...

[Rapp. Comm. finances, AN, n° 3347, art. 16, 14 déc. 2015](#)

Régime Mère-fille

Holding opérationnelle : oui, éligible au régime mère-fille.

Holding mixte : oui, éligible.

Holding animatrice : oui, éligible.

BOI-IR-RICI-90-10-20-10, §20 : « Une société holding animatrice qui est considérée comme exerçant une activité commerciale (société opérationnelle)... ».

Holding qui facture des prestations de services , sans être animatrice : oui, éligible si réalité économique (les conventions de services sont des prestations commerciales) et si plusieurs filiales (pour justifier les conventions).

Régime Mère-fille

Holding passive éligible au régime mère-fille ?

Selon l'analyse comparative des motifs économiques par rapport aux avantages fiscaux. **Oui** éligible si elle a une réalité économique :

- Structurer, rationaliser des activités des sociétés (directive européenne fusions, 19 oct. 2009, art. 15)
- Financer l'acquisition d'une cible (CE, 9 et 10^e ss-sect., 27 janv. 2011, n° 320313)
- Faciliter la cession à un tiers, l'entrée d'un nouvel associé (baisse du prix d'acquisition après remontée de dividende)
- LBO familial : permettre de payer la soulte aux frères et sœurs non repreneurs (holding passive pacte Dutreil)
- Assurer la pérennité de l'entreprise en permettant à un enfant repreneur de désintéresser les autres enfants
- Financer l'acquisition de l'immobilier d'entreprise et éviter les inconvénients de l'inscription à l'actif de l'entreprise
- Réduire le risque de non indemnisation en cas de faillite bancaire (L. 25 juin 1999 : 100 000 € par personne et par établissement).

Régime Mère-fille

Non, inéligible si aucun avantage économique ou commercial

« La clause [anti-abus] vise aussi à écarter les montages artificiels. Tel est le cas des montages impliquant une société holding n'ayant comme seule et unique activité que de détenir des actions ».

[Rapp. Comm. finances, AN, n° 3347, art. 16](#)

Régime Mère-fille

Sanction

L'administration fiscale n'a pas à recourir à la procédure de l'abus de droit pour l'application de la clause anti-abus.

Sanction applicable : pénalité pour manquement délibéré de 40 %.

Régime Mère-fille

2° Comité d'abus de droit fiscal (CADF)

► Dispositifs visés : les schémas « coquillards »

Rapp AN n° 79, 12 juill. 2012 & 2^{ème} Loi de fin. rectific. 2012

Le coquillard est une société redevable de l'IS qui détient, sous le régime mère-fille ou sous le régime de groupe, des participations dans une autre société dont l'actif est principalement constitué de liquidités (la « coquille »).

Le coquillard vide la coquille de sa substance en faisant remonter vers lui l'actif, sous forme de dividendes. La cession ultérieure des titres de la coquille (ou son absorption sous le régime de faveur des fusions) permet au coquillard de bénéficier d'un double avantage en impôt : d'une part, la non-imposition des dividendes du fait des mécanismes de neutralisation prévus par le régime mère-fille et le régime de groupe ; d'autre part, la minoration de son assiette taxable au taux de droit commun de l'IS du fait de la réalisation d'une moins-value à court terme.

Régime Mère-fille

▶ Cumul du régime des **moins-value court-terme** (CGI, art. 219 I) et du régime **mère-fille**

Rapp AN n° 79, 12 juill. 2012

2^{ème} Loi de fin. rectific. 2012

- H achète 100 les titres d'une société F et demande le bénéfice du régime mère-fille
- F verse un dividende de 100 à A, exonéré à 95 %
- 2 ans après, H vend F avec une moins-value de 100 imputable sur le résultat de H

Réponse : la moins-value de cession n'est plus déductible du résultat imposable.

Régime Mère-fille

► **Comité de l'abus de droit fiscal.** BOI 13 L-7-09, BOI 13 L-2-09 (affaires 19 et suivantes), BOI 13 L-9-09 (affaires 1 à 6), BOI 13 L-1-10 (affaires 10 à 14), BOI 13 L-1-11, BOI 4 H-2-11, 5 janv. 2011

La société H acquiert la société F qui ne détient **aucun actif** (ou les actifs sont cédés après l'acquisition).

H opte pour le régime mère-fille. H reçoit une **distribution** de dividende de F représentant **la quasi-totalité de ses réserves**.

H constitue une provision pour dépréciation des titres de F qu'elle déduit de son résultat.

Après la distribution, F est sans substance (ou est vendue en moins-value fiscale).

Régime Mère-fille

▶ **CADF**

BOI 13L-7-09, 26 juin 2009

Affaires 2008-19, 2008-20, 2008-21, 2008-22, 2010-10

Le Comité relève :

- la société mère vide de toute substance la filiale acquise en distribuant la quasi-totalité des réserves ;
- après la distribution, la fille n'a aucune activité, alors que le régime de faveur suppose la poursuite effective de son activité.

• **Absence d'abus de droit**

Affaire 2008-18

Les distributions ne portent que sur une partie des actifs de la fille ;
La fille continue à exercer son activité.

Régime Mère-fille

► **CADF.** Avis séances 2009

BOI 13 L-9-09, 23 juill. 2009. BOI 13 L-1-10, 26 janv. 2010

Affaires 2009-01, 2009-02, 2009-03, 2009-04, 2009-05, 2009-06, 2009-10, 2009-12, 2009-14

- La société H en procédant à la distribution de la quasi-totalité des réserves de la société F, avait vidé de toute substance cette filiale qui n'exerçait plus aucune activité ;
- les opérations de cession ont été effectuées entre des sociétés contrôlées par les mêmes personnes ;
- cette filiale n'avait eu aucune activité postérieurement à cette distribution ;
- le régime de faveur suppose la poursuite effective de l'activité de la filiale.

Régime Mère-fille

3° Conseil d'Etat

CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 juin 2014, [n° 360708](#) : **abus de droit**

Une entreprise a acquis en 2002 et 2003 les titres de sociétés qui avaient cessé toute activité et dont les actifs étaient constitués d'obligations. Ces sociétés ont versé des dividendes bénéficiant du régime des sociétés mères et filiales. La société cessionnaire a déduit au titre des exercices de versement des dividendes des provisions pour dépréciation des titres de ces sociétés.

Abus de droit dès lors que ces opérations ;

- sont contraires à l'objectif du législateur, et ce même si l'acquéreur n'a pas prélevé toutes les liquidités ;
- ont un but exclusivement fiscal dès lors que l'acquéreur d'une société coquille retire de l'opération un gain financier résultant du partage d'un avantage fiscal entre le cédant et le cessionnaire.

Régime Mère-fille

CE, 9^e et 10^e ss-sect., 17 juill. 2013, [n° 352989](#) : **abus de droit**

Les sociétés filles ont versé à la holding des dividendes, avec le bénéfice du régime mère-fille, pour un montant supérieur au coût d'acquisition des titres.

La holding a déduit de son résultat imposable une provision pour dépréciation des titres des filles (CGI, art. 219, I ter a) qui a conduit à un déficit fiscal ayant permis une économie immédiate d'IS.

Les actifs des filles n'étaient constitué que de liquidités, avaient cessé toute activité, n'employaient aucun salarié.