



UNIVERSITÉ
PANTHÉON-ASSAS

- PARIS II -

BANQUE DES MEMOIRES

**Master de droit de l'Union européenne
Dirigé par Madame le Professeur Laurence Idot
et Monsieur le Professeur Fabrice Picod
2014**

***Les groupes de sociétés en droit de la
concurrence et en droit fiscal***

Pierre Estrabaud

**Sous la direction de Madame le Professeur Laurence Idot
et Monsieur le Professeur Benoît Delaunay**

UNIVERSITÉ PANTHÉON-ASSAS – PARIS II

Année universitaire 2013-2014

**Les groupes de sociétés en droit de la concurrence et
en droit fiscal**

Mémoire de Master II

Sous la direction de Madame le Professeur Laurence Idot et

de Monsieur le Professeur Benoît Delaunay

Master II Recherche – Droit de l'Union européenne

Pierre Estrabaud

Remerciements

Je tiens à remercier Madame le Professeur Laurence Idot et Monsieur le Professeur Benoît Delaunay pour la qualité de leur encadrement, leurs précieux conseils ainsi que leur disponibilité.

Je tiens également à remercier Monsieur le Professeur Dominique Berlin pour la qualité de ses conseils ainsi que sa disponibilité.

Liste des abréviations

aff.	Affaire(s)
Aut. conc.	Autorité de la concurrence
BOI-BIC-BASE	Bulletin officiel des finances publiques-impôts, rubrique bénéfices industriels et commerciaux, base d'imposition
BOI-IS-GPE	Bulletin officiel des finances publiques-impôts, rubrique impôts sur les sociétés, régime fiscal des groupes de sociétés
BOI-SJ-RES	Bulletin officiel des finances publiques-impôts, rubrique sécurité juridique, rescrits spécifiques avec accord implicite en cas d'absence de réponse de l'administration dans un délai encadré
CE	Conseil d'État
CGI	Code général des impôts
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
Com.	Commission européenne
comm.	Commentaire
concl.	Conclusions
Cons. conc.	Conseil de la concurrence
déc.	Décision
Dr. fisc.	Revue de Droit fiscal
Dr. sociétés	Revue de droit des sociétés
fasc.	Fascicule
et s.	Et suivants
GSK	GlaxoSmithKline
ibid.	Ibidem
INSEE	Institut national de la statistique et des études économiques

J. Clas.	Juris Classeur
JOCE	Journal officiel des communautés européennes
JOUE	Journal officiel de l'Union européenne
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
n°	Numéro
op. cit.	Opere citato
ord.	Ordonnance
p.	Page
pp.	Pages
PME	Petites et moyennes entreprises
Rec	Recueil de jurisprudence
R.J. com.	Revue de jurisprudence commerciale
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
spéc.	Spécialement
SEC	Société étrangère contrôlée
TA	Tribunal administratif
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
TPICE	Tribunal de première instance des Communautés européennes
Trib. UE	Tribunal de l'Union européenne
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

Sommaire

Introduction	7
Titre I – La mise en place du groupe	19
Chapitre I – Une conceptualisation similaire du groupe	19
Section I – Des techniques de conceptualisation apparentées.....	19
Section II – L’absence générale de personnalité juridique pour le groupe.....	37
Chapitre II – La constitution à géométrie variable du groupe.....	44
Section I – Les différents régimes de constitution.....	44
Section II – Les règles encadrant les régimes de constitution.....	56
Titre II – La vie du groupe.....	63
Chapitre I – Les relations intragroupes multi-règlementées.....	63
Section I – Une vie encadrée.....	63
Section II – Des encadrements s’entrecroisant	79
Chapitre II – La responsabilité du groupe pour les faits d’une société du groupe	91
Section I – L’imputation en droit de la concurrence.....	91
Section II – Le rôle des constructions fiscales au stade de la détermination de l’amende.....	96
Conclusion.....	102
Bibliographie	104
Liste de jurisprudence	112

Introduction

1. Le phénomène des groupes de sociétés, archétype parfait de la confrontation du droit au fait, passionne la doctrine juridique. L'opposition frappante entre l'importance économique des groupes et la timide action du législateur, dont le juge s'efforce de combler les silences, est un terreau idéal pour la réflexion juridique, ainsi qu'en témoignent les nombreuses thèses¹ ou articles² qui y sont consacrés. Cette opposition est d'autant plus renforcée que chaque branche du droit concernée par ce phénomène avance à son propre rythme dans la prise en compte des groupes. Le Professeur Le Gall et Me Coudin avaient anticipé cet état dans un commentaire³ de l'article 68 de loi de finances pour 1988⁴ : « *Le droit des groupes de sociétés, aujourd'hui encore embryonnaire, sera conduit à s'organiser et se composer autour d'un tronc commun sur lequel viendront se greffer un nombre variables de branches* ».

2. Si il n'est pas certain qu'en 2014 le droit des groupes de sociétés a dépassé le stade embryonnaire, ni qu'un tronc commun puisse réellement se détacher, il est en revanche certain que de nombreuses branches du droit ont développé, de manière indépendante, un corpus juridique complexe concernant les groupes de sociétés. Ce système complexe est joliment résumé par la formule suivante : « *la notion de groupe de sociétés est un prisme qui reflète une image différente selon la facette du droit qui est observée* »⁵. Le droit des affaires, le droit fiscal, le droit de la concurrence, le droit social, le droit pénal et même le droit de l'environnement⁶ appréhendent les groupes, soit par l'action du législateur soit par

¹ Peuvent notamment être citées les thèses suivantes : BLIN-FRANCHOMME M.-P., *Essai sur la notion de contrôle en droit des affaires*, thèse, Toulouse, 1998. – DRUMMOND F., *Les sociétés dites holding*, thèse, Paris II, 1983. – GERMAIN M., *Sociétés dominantes et sociétés dominées en droit français et en droit allemand*, thèse, Nancy, 1974. – D'HOIR LAUPRÊTRE C., *La notion de groupe de sociétés en droit français*, thèse, Lyon III, 1988. – SYNVEH H., *L'organisation juridique du groupe international de sociétés*, thèse, Rennes, 1979.

² La contribution pléthorique de la doctrine à l'appréhension des groupes de sociétés par le droit est d'une telle importance qu'il serait arbitraire et délicat d'en indiquer une liste d'articles majeurs dans le cadre de ce mémoire.

³ COUDIN P. et LE GALL J.-P., *Les conséquences juridiques de l'utilisation des déficits d'une filiale dans un groupe intégré*, Dr. fisc., 1988, n°48, pp. 1355-1361.

⁴ Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 de finances pour 1988 instituant, notamment, le régime de l'intégration fiscale.

⁵ GAUTHIER T., *Les dirigeants et les groupes de sociétés*, Paris, Litec, 2000, p9.

⁶ Loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, qui met en place l'article L. 233-5-1 du Code de commerce et l'article L. 512-17 du Code de l'environnement permettant de retenir la responsabilité de la société mère en cas de dommage écologique de la société fille.

celle du juge. En effet, contrairement au voisin allemand⁷, en droit français, le choix a été celui d'une liberté donnée aux groupes de sociétés dans leur organisation, tout en devant dans chaque domaine respecter certaines obligations spécifiques⁸. Par conséquent le juge tient un rôle particulièrement important puisqu'il est amené à dessiner les principes gouvernants les groupes de sociétés.

3. L'absence d'une approche juridique générale des groupes de sociétés ne doit pour autant pas faire oublier un élément essentiel : les groupes de sociétés résultent d'un phénomène économique ancien dont l'importance est devenue fondamentale dans l'économie du XXI^e siècle. D'un point de vue historique les groupes de sociétés ont rapidement marqué les sociétés capitalistes dès le XIX^e siècle. Ce fut dans un premier temps la pratique des *trusts*⁹ aux États-Unis, contre laquelle un droit *antitrust* a dû être mis en place afin de lutter contre ces pratiques néfastes pour la concurrence. Passé cette première phase négative, les économistes ont mis en avant les nombreux avantages dont pouvaient bénéficier les sociétés à se constituer sous la forme de groupes. Par exemple le groupe permet la réalisation d'économies d'échelles, la mutualisation de moyens financiers, une meilleure circulation de l'information entre les sociétés ou parfois un effet de marque. D'un point de vue juridique le groupe permet un certain partage des risques entre sociétés, chacune ayant sa personnalité juridique ou facilite l'implantation du groupe dans des pays étrangers. Ces exemples, non exhaustifs, sont légèrement contrebalancés par des inconvénients. Ainsi dans un groupe de sociétés, les associés minoritaires de filiales deviennent plus faibles face à l'intérêt du groupe ; les créanciers peuvent se voir opposer l'insolvabilité d'une filiale d'un groupe pourtant notoirement solvable ; les entreprises concurrentes peuvent être menacées par la constitution de ces groupes, enfin l'État percepteur de l'imposition, lui, est confronté à une érosion possible de ses revenus tirés des impôts par des pratiques d'optimisation ou de fraude fiscale.

⁷ Dans le cadre de la loi sur les sociétés par action (*AktienGesetz*) de 1965, le droit allemand a institué un régime légal du groupe de sociétés, dont l'attribution est fondée sur un principe de volontarisme des groupes. Sont ainsi distingués les groupes de droit, ayant contractuellement opté pour le régime, des groupes de faits qui n'ont pas choisi cette option.

⁸ Ce système est accueilli de manière différente selon les auteurs. Le Professeur Urbain Parleani le qualifie ainsi « *d'impressionnisme juridique* », lors du colloque *Actualité et évolutions comparées du droit allemand et du droit français des sociétés*, tenu le 26 mars 2009 à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne.

⁹ Coalition d'intérêts financiers et économiques grâce auxquels une société mère possède la totalité ou la majorité des titres de plusieurs sociétés filiales dont elle assure le contrôle. L'objectif visé est d'avoir un monopole sur un marché donné. *Lexique des termes juridiques*, 2010, 17^e édition, Dalloz.

4. Les avantages profitant au groupe lui-même, alors que les inconvénients eux concernent avant tout les tiers, toutes les conditions étaient réunies pour que cette pratique se répande dans l'ensemble du tissu économique. Partis des Etats-Unis, les groupes seront progressivement accueillis en France, la loi de 1867¹⁰ sur les sociétés par actions étant une première pierre. C'est toutefois près d'un siècle plus tard qu'une véritable volonté politique de développement des groupes de sociétés se met en place dans le cadre de la construction européenne. Les entreprises européennes sont alors nationales et ne peuvent en l'état concurrencer les géants américains et japonais. Les entreprises sont encouragées par les pouvoirs publics à se rassembler pour former des groupes de taille mondiale. Contrairement au droit américain qui dispose d'un contrôle des concentrations depuis le *Clayton Act* de 1914, les groupes européens sont relativement libres dans leurs opérations de structurations. Le traité de Rome de 1957 ne prévoit rien sur ce sujet, seul le traité de Paris de 1951 prévoit une notification préalable limitée aux domaines du charbon et de l'acier. En France apparaissent à la fin des années 1960 les premières mesures facilitant la fiscalité des groupes de sociétés¹¹.

A côté des réglementations favorables aux groupes, vont rapidement se développer des réglementations limitant leur marge de manœuvre. Les pouvoirs publics prennent conscience que certains groupes peuvent, par exemple en raison de leur taille, comporter des risques pour l'économie. Il s'agit, entre autres, du contrôle des concentrations, abordé ci-dessus, qui prend son réel essor en 1989¹², de la réglementation des relations intragroupes dans les multinationales¹³. D'ailleurs, l'un des arrêts considérés comme

¹⁰ Loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés commerciales.

¹¹ Une loi du 22 juillet 1965 avait prévu la possibilité, pour les sociétés françaises assujetties à l'impôt sur les sociétés, de demander la possibilité d'être imposées sur la base de leur bénéfice mondial ou de leur bénéfice consolidé et non sur le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés. La loi, codifiée à l'article 209 *quinquies* du Code général des impôts, abrogée en 2011, donnait au ministre de l'économie un pouvoir d'agrément dont l'objectif était clairement la constitution de champions français aptes à concurrencer les grands groupes internationaux.

Il est intéressant de noter que selon le Professeur Castagnède : « *le régime du bénéfice consolidé constituait, (...) un régime fiscal d'avant-garde* » dont on pourrait retrouver des éléments de parenté dans l'actuel projet de rapprochement de l'impôt sur les sociétés au niveau européen. CASTAGNEDE B., *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses Universitaires de France, 4^e ed., 2013, p. 333, n°240.

¹² C'est en 1989 avec le règlement (CEE) n° 4064/89 du Conseil, du 21 décembre 1989, relatif au contrôle des opérations de concentration entre entreprises que la Communauté économique européenne se dote d'un contrôle des concentrations à part entière, intervenant avant la réalisation de l'opération via un système de notification obligatoire. Jusqu'alors les concentrations étaient appréhendées uniquement sous l'angle des articles 85 et 86 du Traité de Rome, ce qui limitait à une intervention après la réalisation de l'opération, dite *ex-post*, et à l'intervention dans le cadre spécifique des deux articles.

¹³ Depuis la loi du 31 mai 1933 portant fixation du budget général de l'exercice 1933 l'administration a la possibilité de redresser les résultats déclarés par les entreprises françaises relevant de l'impôt sur le revenu ou passibles de l'impôt sur les sociétés qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'une entreprise située hors de France.

pionniers dans la reconnaissance des groupes en France est justement dans cette logique de limiter la marge de manœuvre d'un groupe. Dans l'affaire *Lamborn*¹⁴, la Cour de cassation valide le raisonnement d'une cour d'appel qui a condamné une filiale parisienne d'une société new-yorkaise à dédommager un client de la société mère. Mais ces régimes n'ont pas empêché le développement des groupes de sociétés.

Les études économiques mettent en avant l'importance des groupes dans le système économique. D'après l'Institut national de la statistique et des études économiques (ci-après « INSEE »)¹⁵, dans le domaine du commerce au 1^{er} janvier 2008, 57,9% des salariés français appartenaient à une entreprise membre d'un groupe, augmentant ainsi d'1,6% en une année. Les chiffres relatifs à la part du commerce intragroupe dans l'ensemble du commerce mondial sont plus rares, mais d'après un rapport du Sénat¹⁶ : « *Concernant le commerce avec l'Union européenne, la part de l'intragroupe dépasse 50 % dans les importations françaises et avoisine 55 % pour les exportations. Le poids des échanges internes est encore plus élevé dans certains secteurs comme celui de la construction automobile* », et ces chiffres ne datent que de 1998. La part des groupes étrangers dans le total de la valeur ajoutée brute produite en France, qui représentent 18,4% du total¹⁷, est un autre indicateur intéressant. Enfin, le phénomène des groupes concerne tant les sociétés cotées en bourse que les petites et moyennes entreprises (ci-après « PME »). Sur un total de près de 41 000 groupes en 2008 en France, 39 000 comportent entre 1 et 499 salariés¹⁸.

5. Le constat est le suivant : l'économie est envahie par les groupes de sociétés et le droit les reconnaît de manière parcellaire. De cette situation découle une multitude de notions du groupe de sociétés.

D'un point de vue économique, l'INSEE définit un groupe de sociétés comme une entité économique formée par un ensemble de sociétés qui sont soit des sociétés contrôlées par une même société, soit cette société contrôlante. Contrôler cette société, c'est avoir le pouvoir de nommer la majorité des dirigeants. Le contrôle d'une société A par une société B peut être direct ou indirect – c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une autre société. Ensuite

¹⁴ Cass. Req. 20 novembre 1922, *Soc. Lamborn et Cie C. Varounis*, S. 1926, 1^{ère} partie, p. 305, note ROUSSEAU H.

¹⁵ Concentrations des entreprises au 1^{er} janvier 2008, in *Tableau de l'économie française 2012*, INSEE, disponible sur : <http://www.insee.fr/fr/publications-et-services/sommaire.asp?codesage=TEF12> (dernière consultation : 28 mai 2014).

¹⁶ OUDIN J., *Europe et mondialisation : l'espoir industriel*, 1998. Consultable à l'adresse suivante : http://www.senat.fr/rap/r97-462/r97-462_mono.html (dernière consultation : 28 mai 2014).

¹⁷ *Tableau de l'économie française 2012*, *op. cit.*

¹⁸ *Ibid.*

l'INSEE distingue au sein d'un groupe « le noyau dur » qui est l'ensemble des sociétés détenues directement ou indirectement à plus de 50% par une société mère, du « contour élargi » contenant l'ensemble des sociétés dont le groupe détient des participations¹⁹. C'est donc une vision particulièrement large retenue en économie : le contrôle est au centre de la notion de groupe, et ce dernier s'apprécie tant directement qu'indirectement, notamment à travers les participations financières et la détention des droits de vote au conseil d'administration. De plus, dans le contour élargi certaines sociétés peuvent appartenir à plusieurs groupes.

D'un point de vue juridique la situation est moins claire et plus complexe. Le « prisme » des groupes déjà mentionné complique la situation de deux manières. D'une part les termes ne sont pas tous les mêmes d'une branche du droit à une autre. Le droit de la concurrence, par exemple, fonctionne principalement sur le concept d'entreprise, mais il est relativement isolé. Les autres branches raisonnent plus souvent sur le concept de sociétés. Sur ce point justement, l'ouvrage de Mme Pariente²⁰ fait œuvre de longs développements pour distinguer la notion de groupe de sociétés de celle d'entreprise ou de celle de société. Mme Pariente retient ainsi que le groupe de sociétés ne concorde pas avec la notion d'entreprise retenue en droit français pour deux raisons : l'entreprise supposant une unité, cette unité n'est pas compatible avec la dominance d'une entreprise sur une autre et d'autre part le critère de « l'unité économique et financière » ne serait pas compatible avec le caractère international des groupes²¹. A l'appui de son argumentation est cité le Professeur Champaud qui tenait les propos suivants : « *qualifier le groupe d'entreprise ou de sujet réel est de peu d'intérêt dans la mesure où le droit positif ne connaît pas ces entités et où il n'attache aucune conséquence à cette qualification* »²² ainsi que M. Vanhaecke selon lequel « *la différence existant dans l'ordre économique, entre l'entreprise unique et les entreprises groupées par une société de contrôle, correspond assez exactement à celle qui sépare dans l'ordre politique l'État unitaire et l'État fédéral* »²³. La notion de société serait aussi inadéquate car « *cette technique juridique ne peut que faire toucher du doigt leur caractéristique principale, l'autonomie des unes par rapport aux autres sans faire état de leurs liaisons* » et « *l'élément psychologique et*

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ PARIENTE M., *Les groupes de sociétés. Aspects juridique, social, comptable, fiscal.*, Paris, Litec, 1993, pp 7-39.

²¹ *Ibid.*, p 22, n°31.

²² CHAMPAUD C., *Le pouvoir de concentration dans la société par actions*, thèse, Caen, 1961, p. 285, n°380.

²³ VANHAECKE M., *Les groupes de sociétés*, thèse, Caen, 1957, p 497.

intentionnel propre à la création de la société manque dans le droit des groupes »²⁴. Mme Pariente propose d'utiliser la notion de contrôle pour définir les groupes de sociétés²⁵.

Or, le juge, à l'époque, communautaire ne s'est pas embarrassé de considérations doctrinales lorsqu'en 1991 dans le célèbre arrêt *Höfner* il déclare dans une formule historique qu'est une entreprise au sens du droit de la concurrence « *toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement* »²⁶. De la sorte il indique que l'entreprise est au centre du droit de la concurrence, quelle que soit sa forme d'organisation. Sa marge de manœuvre était de toute manière extrêmement limitée, pour ne pas dire inexistante, puisque les articles 81 et 82 du traité de Rome faisaient expressément mention de l'entreprise.

D'autre part, indépendamment du terme retenu, la détermination du lien de dépendance varie d'une branche juridique à une autre. Le lien de dépendance peut être défini en fonction de l'importance de la participation. Le dispositif principal est alors issu du Code de commerce qui présume à l'article L. 233-1 l'existence d'une filiale lorsqu'une société possède plus de la moitié du capital d'une autre société et à l'article L. 233-2 l'existence d'une participation dans les cas d'une détention entre 10 et 50% du capital. Mais là encore ces articles ne sont pas applicables en toute situation, ils sont limités à leur propre champ d'application. Le régime dit des « sociétés mère-filiale »²⁷ retient une détention de 5% seulement pour définir la filiale. Le lien de dépendance peut s'écarter de données purement mathématiques pour se définir selon l'objectif recherché par le groupement. Un groupe peut chercher à placer ses capitaux, à participer dans une autre société ou à contrôler une autre société.

Le flou du vocable « groupes de sociétés » se trouve accentué par la nature de ces groupes. Les groupes poursuivant des finalités différentes, leurs organisations viennent refléter ces différences. Trois formes principales sont régulièrement retenues par la doctrine²⁸ en ce qui concerne les structures. La première est une structure pyramidale, dite aussi en cascade, où une société de tête possède des participations dans d'autres sociétés, détenant à leur tour des participations dans d'autres sociétés. Cette forme permet à une société mère de contrôler de nombreuses sociétés avec un capital de départ limité. La deuxième est dite radiale : une société détient des participations dans d'autres sociétés,

²⁴ PARIENTE M., *op. cit.*, p 32, n°44.

²⁵ *Ibid*, p 22, n°32.

²⁶ CJCE, 23 avril 1991, *Klaus Höfner et Fritz Elser contre Macrotron GmbH*, aff. C-41/90, Rec., p. I-1979, spéc. p. 2016, n°21, ci-après « Höfner ».

²⁷ Articles 145 et 216 du Code général des impôts.

²⁸ Notamment : LECOURT A., *Groupes de sociétés*, in Répertoire de droit des sociétés, 2013, Dalloz.

mais cette fois-ci elles restent indépendantes les unes des autres d'un point de vue financier. Enfin la troisième structure est de type circulaire : une société A participe au capital d'une société B, qui détient à son tour une participation dans une société C qui en fin de circuit est présente dans la société A. La société de tête qui domine ces sociétés sera appelée « société mère », les autres sociétés étant des filles, petites-filles ou sous-filles. La société mère peut être une holding pure²⁹, dont l'objet est la prise puis la gestion de participations dans d'autres sociétés, ou une société ayant elle-même une activité industrielle ou commerciale dite holding mixte. Enfin, les groupes peuvent se créer selon des finalités différentes. Certains vont chercher à opérer une concentration verticale pour maîtriser les différentes étapes de la production du produit, lorsque d'autres vont chercher une concentration horizontale pour affirmer une position sur un marché donné. Le mode du conglomérat, consistant à regrouper des activités qui n'ont aucun lien entre elles, se retrouve dans le paysage des groupes. Une dernière finalité peut être celle de constituer des sociétés multinationales dans l'optique de se développer en dehors de son territoire d'origine.

6. De toutes ces considérations il résulte un « brouhaha » juridique, où chaque notion essaye, légitimement, de se faire entendre en même temps. Le présent mémoire n'ayant pas pour objectif de participer à la tâche particulièrement délicate de l'élaboration d'un concept général de la notion de groupe, c'est une vision pratique qui est adoptée. A ce titre la définition proposée par un ouvrage destiné aux praticiens est celle retenue : « *on appelle "groupe de sociétés" l'ensemble constitué par plusieurs sociétés, ayant chacune leur existence juridique propre, mais unies entre elles par des liens divers en vertu desquels l'une d'elles, dite "société mère", qui tient les autres sous sa dépendance, exerce un contrôle sur l'ensemble et fait prévaloir une unité de décision* »³⁰³¹. Il ne sera fait ainsi aucune conséquence du choix du terme « sociétés » et non « entreprises » dans l'intitulé « groupes de sociétés ». Finalement le seul et unique point commun intangible en droit

²⁹ Le terme de « holding » étant à la fois masculin et féminin, choix a été pris de l'utiliser au féminin, ce qui facilite son utilisation souvent combinée avec le terme « société ».

³⁰ EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, *Memento Groupes de sociétés 2013/2014*, Paris, Editions Francis Lefebvre, 2013, n°10.

³¹ Cette définition est très proche de celle retenue par le Professeur Merle selon lequel les groupes de sociétés sont « *un ensemble de sociétés qui, tout en conservant leur existence juridique propre, se trouvent liés les unes aux autres, de sorte que l'une d'elles, la société mère, qui tient les autres sous sa dépendance, en fait ou en droit, exerce un contrôle sur l'ensemble des sociétés dominées et fait prévaloir une unité de décision. Le groupe n'a pas de personnalité juridique. L'expression a avant tout une signification économique* ». MERLE P., *Droit commercial : sociétés commerciales*, Paris, Dalloz, 17^e ed., 2013, p 828, n°757.

français reste que de tous ces groupes aucun ne possède la personnalité morale. Cette approche souple permet d'adopter une vision commune de la notion de groupes de sociétés à toutes les branches du droit, puis de rentrer dans les détails pour chaque dispositif spécifique. Le « brouhaha » est alors artificiellement diminué en écoutant les branches une par une.

7. Toutefois il est possible de se demander si cette situation juridique visant à morceler, de manière plus ou moins artificielle, le régime juridique d'un phénomène économique unique ne présenterait pas un certain nombre de risques. Il peut sembler paradoxal qu'un phénomène économique majeur ne dispose pas de vision globale au sein du système juridique français mais seulement des régimes spécifiques construits en totale autarcie les uns par rapports aux autres, la multitude des concepts et définitions en attestant. De plus, si l'intervention prétorienne est parfois vue comme un facteur de souplesse, il n'en reste pas moins que les contraintes inhérentes au système juridictionnel parmi lesquelles on dénombre une vision du temps fortement différente de celle des milieux économiques et l'interdiction de statuer *ultra petita*, est également un facteur d'incertitude. Si le premier risque, et non des moindres, est celui des coûts élevés des conseils juridiques pour les sociétés souhaitant créer un groupe, le second risque est celui d'un choc entre ces régimes spécifiques aux œillères bien harnachées. C'est l'existence potentielle de ce deuxième risque qui a mené les réflexions guidant ce mémoire.

8. Des risques de chocs entre les différents régimes spécifiques de groupes sont-ils donc possibles, voire même, ont-ils déjà eu lieu ? Une affaire montre qu'une telle interaction entre deux régimes juridiques liés aux groupes de sociétés s'est produite. Plus précisément le Conseil de la concurrence a sanctionné une entreprise pour non respect des règles concernant des pratiques anticoncurrentielles, alors que ces mêmes pratiques respectaient des obligations d'ordre fiscal. Cette affaire³²³³ GlaxoSmithKline France (ci-après « GSK ») est intéressante sous bien des égards. La filiale française du groupe GlaxoSmithKline agissait, en l'espèce, comme distributeur de Céfuroxime injectable, préalablement acheté auprès d'une société sœur allemande. Le Conseil constate que la filiale française pratique des prix prédateurs sur le marché français, c'est-à-dire qu'elle

³² Cons. conc., déc. n°07-D-09 du 14 mars 2007, relative à des pratiques mises en œuvre par le laboratoire GlaxoSmithKline France.

³³ Le raisonnement au fond a été validé par la Cour d'appel de Paris : CA Paris, 8 avril 2008, *Laboratoire GlaxoSmithKline (France)*.

vend à un prix très bas dans un premier temps, dans le but d'évincer le concurrent qui était déjà présent sur ce marché, puis une fois ce dernier éliminé elle récupère les pertes au détriment du consommateur en augmentant les prix. Or, faute de disposer des coûts de production de la société sœur allemande, le Conseil s'est basé sur les prix de transfert³⁴ entre ces deux sociétés. Le Conseil constate alors que le prix de revente sur le marché français est inférieur au prix d'achat auprès de la société sœur. L'affaire, relativement peu commentée en France, soulève le problème de l'articulation du droit fiscal avec le droit de la concurrence, puisque GlaxoSmithKline avait strictement respecté la réglementation en matière des prix de transferts.

9. Partant de cette affaire, interrogeant sur l'utilisation par le droit de la concurrence des prix de transfert, c'est une tentative de synthèse de l'appréhension des groupes de société en droit de la concurrence et en droit fiscal qui est opérée dans ce mémoire. Le droit de la concurrence et le droit fiscal sont tous les deux des droits fortement liés à l'économie, ils ne sont donc pas restés indifférents au développement des groupes de sociétés. Il pourrait être possible de se risquer à avancer que ce sont ces deux branches du droit qui ont le plus apporté à l'édification du droit des groupes de sociétés, à tout le moins qui furent les premières sur le champ de bataille. Les premières prises en compte des groupes se constatent par exemple dans le cadre de la lutte contre les *trusts* américains, amenant à la création du droit *antitrust*, devenu en Europe le droit de la concurrence. Par la suite, les premiers grands arrêts fondateurs³⁵ du droit de la concurrence communautaire concernèrent des groupes de sociétés. De même, le régime de l'intégration fiscale ainsi que le régime, désormais abrogé, du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé apparus dans la deuxième moitié du XX^e siècle furent parmi les premiers régimes mis en place. Le

³⁴ Très schématiquement les prix de transferts sont les prix des transactions facturés entre différentes sociétés d'un même groupe, constituées sous des souverainetés fiscales différentes. Ces prix doivent respecter un principe de « pleine concurrence », c'est-à-dire que le prix de transfert doit s'opérer au prix auquel la transaction se serait conclue si les deux sociétés étaient intégralement indépendantes. L'objectif étant, principalement, d'éviter que les entreprises ne délocalisent leurs bénéfices en augmentant ou diminuant artificiellement la valeur de leurs transactions. L'Organisme de coopération et de développement économiques (ci-après « OCDE »), principal organisme impliqué dans la réglementation des prix de transfert, propose un certain nombre de méthodes dans l'élaboration de ces prix, dont les préoccupations sont uniquement fiscales. Cette réglementation a, notamment, été transposée en droit français à l'article 57 du Code général des impôts (ci-après « CGI »), qui est accompagné d'un grand nombre d'instructions de l'administration fiscale.

³⁵ Voir notamment : CJCE, 14 juillet 1972, *Imperial Chemical Industries Ltd. contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-48/69, Rec. p. 621, ci-après « ICI » - CJCE, 21 février 1973, *Europemballage Corporation et Continental Can Company Inc. contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-6/72, Rec. p. 217, ci-après « Continental Can ».

Professeur Castagnède³⁶ note très justement que le bénéficiaire mondial ou consolidé peut être vu comme pionnier par rapport aux réflexions actuelles – et toujours stagnantes – d’un régime commun de fiscalité des groupes en Europe³⁷.

La fiscalité et la concurrence présentent un certain nombre de similitudes dans leur appréhension des groupes de sociétés. Le droit de la concurrence comme le droit fiscal sont, tout d’abord, particulièrement importants et contraignants pour les entreprises. Les amendes de plus en plus importantes infligées par la Commission européenne³⁸ ou l’Autorité de la concurrence³⁹, ainsi que le contrôle préventif des concentrations ne peuvent être ignorés par les groupes. Il en est de même pour les dispositifs fiscaux concernant les groupes de sociétés, tantôt sources d’importantes économies fiscales, tantôt sources d’obligations contraignantes. Les groupes étant souvent de grandes entreprises, leur part dans les revenus tirés de l’imposition des États n’est pas négligeable. A ce titre les États n’hésitent pas à développer des politiques fiscales destinées à attirer la base taxable des groupes sur leur territoire, tout en notant qu’en Europe ces mesures sont encadrées par le contrôle des aides d’État⁴⁰ et par les différentes mesures visant à limiter la concurrence fiscale que se livrent les États entre eux⁴¹. Le droit de la concurrence et le droit fiscal sont également deux branches du droit particulièrement intrusives dans la vie des groupes, venant ainsi contrebalancer la liberté d’organisation laissée par le législateur ne consacrant pas de régime général du groupe de sociétés. La lourdeur de la documentation exigée en matière de prix de transferts en est une illustration. De même, le contrôle des

³⁶ CASTAGNEDE B., *op. cit.* note 11.

³⁷ Proposition de la Commission de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée en matière d’imposition sur les sociétés (ACCIS) du 16 mars 2011. La proposition est disponible au lien suivant : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_fr.htm (dernière consultation : 29 mai 2014).

Il est à noter que la base juridique adoptée est celle d’une procédure législative ordinaire, dans laquelle le Parlement européen et le Conseil sont co-législateurs. Ce qui laisse la possibilité pour de nombreuses modifications si le texte arrive à être adopté. Ensuite, il s’agit d’une proposition de directive et non de règlement. La latitude qui sera laissée aux États membres dans la transposition de la directive risque de diminuer ses avantages, en plus de rallonger le délai de son entrée effective en vigueur.

³⁸ Sur la question des amendes en droit européen de la concurrence, le précis de MM. Bernardeau et Christienne détaille avec précision l’évolution et le fonctionnement de la pratique de la Commission. BERNARDEAU L. et CHRISTIENNE J.-P., *Les amendes en droit de la concurrence. Pratique décisionnelle et contrôle juridictionnel du droit de l’Union.*, Bruxelles, Larcier, 2013.

³⁹ Pour une opinion du Président de l’Autorité de la concurrence M. Bruno Lasserre sur la pratique des amendes par l’Autorité de la concurrence, lire la synthèse du rapport annuel 2012, p.4. Document disponible à l’adresse suivante : http://www.autoritedelaconcurrence.fr/user/standard.php?id_rub=572 (dernière consultation le 29 mai 2014).

⁴⁰ Sur ce point : DELAUNAY B., *Les aides d’État sous forme fiscale et les groupes de sociétés*, in *Les aides d’État sous forme fiscale.* - Compte rendu du colloque organisé par l’université Paris 12, Paris, Dr. fisc., 2008, n°48 p. 595 et s.

⁴¹ Mesures recensées par la Commission européenne à l’adresse suivante : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_fr.htm (dernière consultation le 29 mai 2014).

concentrations venant analyser précisément l'impact que peut produire la constitution d'un groupe, ou son agrandissement, sur le marché amène les groupes à devoir laisser entre les mains d'autorités de concurrence leurs plans de développement externes. Enfin, leurs dispositifs viennent, parfois, d'une certaine manière limiter les avantages que les groupes peuvent tirer à se constituer. C'est le cas, par exemple, lorsque le droit fiscal ne reconnaît pas l'existence d'un intérêt de groupe, empêchant ainsi une filiale d'aider une autre filiale qui serait en difficulté financière.

La recherche d'éventuelles similitudes ne doit pourtant pas faire oublier que les objectifs poursuivis par le droit de la concurrence et le droit fiscal sont, non pas opposés, mais différents. Ainsi que le rappelle l'administration fiscale française, en droit fiscal l'objectif sous-tendant les régimes des groupes de sociétés est la neutralité fiscale⁴². Le Professeur Aujean et Me Maignan considèrent « *qu'un système fiscal efficace est un système où la taxation n'affecte pas les choix des opérateurs économiques. (...) Dans le cadre d'un régime de groupe, la neutralité commande que les décisions relatives à l'implantation géographique des filiales (contexte international) ou à l'organisation du groupe (contexte national) ne soient pas influencées par des considérations fiscales* »⁴³. Le droit de la concurrence lui est guidé par un principe d'efficacité. Le Professeur Idot met ainsi en exergue que « *quel que soit le stade du raisonnement, quelle que soit la branche du droit de la concurrence concernée, si l'on admet de prendre en considération la réalité économique, si l'on accepte d'assimiler le groupes de sociétés à une seule entreprise, c'est avant tout parce que l'on recherche l'efficacité et l'effectivité de la règle* »⁴⁴. Là où le droit fiscal est intrinsèquement lié à l'exercice de la souveraineté étatique, et à ce titre élément de mise en œuvre de décisions politiques, le droit de la concurrence lui vise la défense d'une liberté subjective, celle d'entreprendre.

10. Les groupes sont, quoi qu'il en soit, confrontés tant au droit de la concurrence qu'au droit fiscal. Le présent mémoire propose une synthèse comparative des principales tendances de l'approche des groupes de sociétés en droit de la concurrence et en droit fiscal. L'approche retenue pour réaliser cette synthèse suit la chronologie juridique du groupe de société.

⁴² BOI-IS-GPE n°1.

⁴³ AUJEAN M. et MAIGNAN C., « *Gestion fiscale des groupes : les perspectives internationales et européennes* », Dr. fisc., 2012, n°50, p560.

⁴⁴ IDOT L., « *La notion d'entreprise en droit de la concurrence, révélateur de l'ordre concurrentiel* », in Mélanges en l'honneur d'A. Pirovano, Paris, 2003.

La première partie est consacrée à l'analyse des régimes de mise en place des groupes de sociétés. Cette partie, relativement générale, et probablement légèrement théorique, est dirigée par le constat que tant la conceptualisation du groupe que sa constitution sont pensées de manière autonome en droit de la concurrence ainsi qu'en droit fiscal. Toutefois, le substrat – les groupes de sociétés – restant le même un certain nombre de points communs existent. De même, il est possible de retrouver à certains endroits des éléments de convergence, même si ils demeurent l'exception (Titre I).

La seconde partie elle est consacrée à la vie du groupe. Cette fois-ci les interactions, tant contradictoires que similaires, sont bien plus nombreuses. En effet, sont envisagées des opérations de la vie courante des groupes, et non des conceptions plus théoriques telles que celles rencontrées dans la première partie. A ce titre les opérations que réalisent un groupe de sociétés ne sont pas illimitées. Ces opérations peuvent être appréhendées parallèlement par les deux droits. Le respect d'une réglementation fiscale ou concurrentielle peut de plus impacter sur l'application de l'autre réglementation. Il est pris parti que ce terrain présente un grand nombre de caractéristiques idéales pour la réalisation future d'une fertilisation croisée entre droit de la concurrence et droit fiscal. *In fine*, face à l'importance économique des groupes de sociétés, le système juridique doit fonctionner et ne pas être un frein artificiel à cause d'un cloisonnement de ses différentes branches (Titre II).

Titre I – La mise en place du groupe

11. Le thème de la mise en place du groupe de sociétés est intéressant puisque le droit peut dans certaines hypothèses conditionner la mise en place du groupe ou simplement la constater. Bien que les groupes de sociétés soient avant tout un phénomène économique, le cadre juridique revêt un rôle direct et important dans leur constitution. Le droit de la concurrence et le droit fiscal montrent un certain nombre de points communs dans la conceptualisation qu'ils retiennent du groupe de sociétés. L'inverse aurait toutefois été étonnant dans la mesure où il s'agit de traduire juridiquement un même phénomène (Chapitre I). En revanche, les différences dans les objectifs poursuivis – la neutralité du droit fiscal et l'efficacité du droit de la concurrence – amènent à un constat tout autre concernant les régimes de constitution des groupes de sociétés. Les régimes de constitution d'un groupe ne partagent souvent ni l'objectif ni les moyens, même si il est possible parfois de trouver quelques similitudes (Chapitre II).

Chapitre I – Une conceptualisation similaire du groupe

12. Les similitudes entre droit de la concurrence et droit fiscal concernant la conceptualisation du groupe se constatent tant dans les techniques utilisées (Section I) que dans l'absence de personnalité morale reconnue au groupe (Section II). Il ne s'agit que de similitudes et non de caractéristiques identiques.

Section I – Des techniques de conceptualisation apparentées

13. Le phénomène envisagé étant le même, les techniques utilisées pour conceptualiser juridiquement les groupes présentent certains liens de parenté, à l'intérieur desquels les différences d'ampleur peuvent rester importantes. La caractérisation du groupe en droit fiscal et en droit de la concurrence est presque identique (§2). Les différences se trouvent principalement au niveau de la notion de groupe où chaque droit retient ses propres notions (§1).

§ 1 – Une pluralité de notions de groupe

14. Le droit de la concurrence se fonde essentiellement sur la notion d'entreprise pour définir les groupes de sociétés (A), il présente ainsi une certaine unité, qu'il décline ensuite

selon le raisonnement juridique à appliquer. A l'inverse, le droit fiscal présente autant de notions que de régimes (B). Il peut justement être relevé que l'utilisation d'une pluralité de notions de groupes est un point commun entre le droit fiscal et droit de la concurrence.

A – Les notions d'entreprise au centre du droit de la concurrence

15. La spécificité du droit de la concurrence est que l'entreprise n'est pas utilisée comme simple vocable⁴⁵, mais est le sujet principal des règles de concurrence. Les articles 101, 102 et 106 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après « TFUE ») mentionnent directement l'entreprise, la mettent au centre du dispositif et se trouvent dans une section intitulée « *les règles applicables aux entreprises* ». Ces articles mentionnaient déjà l'entreprise dans leur forme originale du Traité de Rome. En droit français l'article L. 410-1 du Code de commerce ne fait pas directement mention de l'entreprise, mais d'autres articles le font, par exemple l'article L. 420-1 posant le principe de l'interdiction des ententes.

16. Le vocable n'étant pas défini dans les traités, il a fait l'objet d'une précision par la jurisprudence, abondamment commentée par la doctrine⁴⁶. Il en résulte que la notion d'entreprise est une « *notion fonctionnelle qui poursuit à chaque fois une finalité précise, qu'il s'agisse de déterminer le champ d'application d'une règle, de qualifier un comportement, ou encore d'identifier et de sanctionner le responsable* »⁴⁷. La notion d'entreprise est donc différente selon que le raisonnement se situe au niveau de l'applicabilité du droit de la concurrence ou au niveau de l'application (1). C'est à partir de ces notions d'entreprise que les groupes sont appréhendés (2).

1. La notion d'entreprise au stade de l'applicabilité et de l'application du droit de la concurrence

17. Le droit de la concurrence s'appliquant à des entreprises⁴⁸, la détermination de l'entreprise permet de connaître ce qui relève ou non du droit de la concurrence. L'arrêt

⁴⁵ ARCELIN-LÉCUYER L., *Droit de la concurrence. Les pratiques anticoncurrentielles en droit interne et européen*, Presses universitaires de Rennes, 2013, p 40, n°50.

⁴⁶ Voir notamment : ARCELIN L., « *Notion d'entreprise en droit interne et communautaire de la concurrence* », J. Clas. Concurrence/Consommation fasc. 35, 1999 et *L'entreprise en droit de la concurrence français et communautaire*, thèse, Montpellier I, 2001 – BOLZE C., « *La notion d'entreprise en droit communautaire* », R.J. Com, n° spécial novembre 1987. – IDOT L., *op. cit.*, note 43. – BOSCO D. et PRIETO C., *Droit européen de la concurrence. Ententes et abus de position dominante*, Bruylant, 2013, pp 340-404.

⁴⁷ IDOT L., *op. cit.* note 44, n°3.

⁴⁸ CJCE, 20 mars 1985, *République italienne contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-41/83, Rec. P. 880, ci-après « *British Telecom* ».

*Höfner*⁴⁹ donne la définition suivante de l'entreprise au stade de l'applicabilité : « toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement ». En droit français la définition est donnée directement par l'article L. 410-1 du Code de commerce selon lequel « les règles définies au présent livre s'appliquent à toutes les activités de production, de distribution et de services, y compris celles qui sont le fait de personnes publiques, notamment dans le cadre de convention de délégation de service public ».

L'élément déterminant pour la qualification d'entreprise est le critère de l'activité économique, tiré de l'arrêt *Höfner*. Depuis une décision de 1998 la Commission, synthétisant la jurisprudence de la Cour de justice⁵⁰ a posé les grandes lignes de ce qu'il faut entendre par une activité économique, c'est-à-dire « toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné »⁵¹. Pour préciser le critère, la Cour de justice va dans un premier temps limiter le champ des activités qui ne sont pas économiques, principalement les activités remplissant une fonction purement sociale⁵² ou les prérogatives de puissance publique⁵³. Ensuite, la Cour complète cette approche *a contrario* par une approche positive en essayant de dégager un critère permettant d'identifier les activités économiques. Le raisonnement de la Cour de justice est que si le service peut être fourni par une entreprise privée, ou l'est déjà c'est une activité économique⁵⁴. La forme juridique et la nature de l'entreprise sont en revanche des éléments non déterminants pour définir une entreprise.

18. Dès lors que le raisonnement en est au stade de l'application du droit de la concurrence, la notion d'entreprise change. En effet, ce n'est pas la nature de l'activité qui est intéressante mais la structure de l'entité contrôlée. Pour apprécier le plus efficacement possible cette structure, l'entreprise est considérée à travers l'unité économique que forment ses différentes composantes, et non à travers les différentes personnes juridiques. Le groupe sera appréhendé comme un groupe et non comme plusieurs sociétés distinctes dès lors qu'il constitue une unité économique, ce que la Commission expose dans sa

⁴⁹ CJCE, *Höfner*, préc.

⁵⁰ CJCE, 16 juin 1987, *Commission des Communautés européennes contre République italienne*, aff. C-118/85, Rec. p. 2599.

⁵¹ Com., déc. du 11 juin 1998, JOCE n° L 230, 19 août 1998.

⁵² CJCE, 17 février 1993, *Christian Poucet contre Assurances générales de France et Caisse mutuelle régionale du Languedoc-Roussillon*, aff. C-159 et 160/91, Rec. p. I-637, ci-après « Poucet ».

⁵³ CJCE, 19 janvier 1994, *SAT Fluggesellschaft mbH contre Eurocontrol*, aff. C-364/92, Rec. p. I-43, ci-après « Eurocontrol ».

⁵⁴ Pour une analyse détaillée du raisonnement de la Cour, voir notamment : IDOT L., *op. cit.*, note 44.

décision *PVC II* : « Le terme "entreprise" n'est pas défini dans le traité. Il est applicable à toute entité exerçant des activités de nature commerciale et, s'il s'agit d'un grand groupe industriel, il peut être approprié (selon les circonstances) de l'appliquer à une société mère ou à une filiale ou à l'unité économique constituée par la société mère et les filiales »⁵⁵.

19. C'est principalement la notion d'entreprise au niveau de l'application du droit de la concurrence qui va être porteuse de conséquences pour les groupes de sociétés.

2. Les liens entre le groupe de sociétés et l'entreprise

20. La notion d'entreprise peut amener à dépasser la personnalité morale pour appréhender les groupes de sociétés, à chaque fois que l'unité économique coïncide avec un groupe. Ainsi l'entreprise va irradier l'ensemble du droit de la concurrence, ce qui amène à retrouver le groupe dans toutes les branches du droit de la concurrence. La prise en compte du groupe de sociétés est déterminante lorsque le droit de la concurrence suppose pour son application un comportement entre deux entreprises différentes ou lorsqu'il fonctionne à partir de seuils. D'une manière plus générale la notion de groupe et d'entreprise se rejoignent dès l'étape de l'identification des entreprises concernées. Le droit de la concurrence, par l'action du législateur, du droit souple des autorités de concurrence ou par l'action du juge, va alors préciser ce qu'il doit être entendu derrière le terme d'entreprise dans ces cas spécifiques et les conséquences à en tirer.

21. Dans l'hypothèse où plusieurs sociétés constituent une seule entité économique, elles ne formeront plus qu'une seule entreprise. Le groupe ne sera plus appréhendé sous ses différentes sociétés mère et filles mais sous une seule étiquette, celle du groupe. Par conséquent un groupe ne peut se voir appliquer, seul, des règles supposant l'existence de plusieurs entreprises. De ce raisonnement la Cour de justice en a déduit l'inapplicabilité de l'article 101 TFUE aux accords intragroupes⁵⁶, sous la réserve que les membres du groupe ne donnent pas l'illusion aux tiers qu'elles sont indépendantes. De même, les concentrations intragroupes ne sont pas soumises au contrôle des concentrations. En effet,

⁵⁵ Com., déc. du 27 juillet 1994, JOCE n° L 239, 14 septembre 1994, ci-après « PVC II ».

⁵⁶ Confère « L'inapplicabilité des articles 101 TFUE et L. 420-1 du Code de commerce à certains accords intragroupes », chapitre I, titre II de ce mémoire.

l'article 3 du règlement n°139/2004⁵⁷ précise qu'il ne s'applique qu'à des entreprises antérieurement indépendantes. Toutes les opérations intra-entreprise, comme les réorganisations internes ne sont pas des opérations de concentration. A l'inverse, les pratiques commises par une filiale d'un groupe sont réputées être commises par l'ensemble du groupe. Cette question de l'imputation des pratiques d'une société à l'ensemble du groupe est principalement le fait du juge européen⁵⁸. Depuis l'arrêt *Akzo II* de 2009⁵⁹, il est clairement affirmé que lorsqu'une société mère et une société fille forment entre elles une unité économique, la société mère est responsable de sa fille.

22. La notion d'entreprise amène également à prendre en compte le groupe lorsqu'il est nécessaire de calculer des seuils pour l'application du droit de la concurrence. L'ensemble des branches du droit de la concurrence sont concernées par le mécanisme des seuils consistant à déterminer si la règle envisagée va s'appliquer. La prise en compte du groupe à travers la notion d'entreprise est alors fondamentale car elle modifie le résultat du calcul des seuils. En pratiques anticoncurrentielles⁶⁰, les textes récents⁶¹ fonctionnent sur des seuils en part de marché⁶², ils vérifient l'existence d'effets sur le marché des pratiques anticoncurrentielles. La prise en compte de l'unité économique et non de plusieurs sociétés distinctes d'un point de vue juridique a pour conséquence que les seuils sont plus facilement dépassés pour les groupes de sociétés, qui doivent se montrer particulièrement attentifs à ce sujet. Pour accompagner cette omniprésence des seuils, la Commission a

⁵⁷ Règlement (CE) n°139/2004 du Conseil du 20 janvier 2004 relatif au contrôle des concentrations entre entreprises.

⁵⁸ Solution transposée en droit français en 2012 : Cass. Com., 31 janvier 2012, Orange Caraïbe.

⁵⁹ CJCE, 10 septembre 2009, *Akzo Nobel NV et autres contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-97/08 P, Rec. p. I-8237, ci-après « Akzo II ».

⁶⁰ Les pratiques anticoncurrentielles sont les pratiques interdites par les articles 101 et 102 TFUE en droit européen et L. 420-1 et L. 420-2 du Code de commerce, c'est-à-dire les ententes anticoncurrentielles et les pratiques abusives. Elles sont parfois désignées sous le terme antitrust, qui est le terme utilisé par la Commission européenne. Le droit de la concurrence, en Europe, concerne également le contrôle des concentrations et la réglementation en matière d'aides d'État. Par comparaison, aux États-Unis, le droit antitrust regroupe les pratiques anticoncurrentielles et le contrôle des concentrations mais ne comporte pas de réglementation sur les aides d'État qui est une spécificité européenne liée à la construction du marché intérieur.

⁶¹ Par exemple : Communication de la Commission concernant les accords d'importance mineure qui ne restreignent pas sensiblement le jeu de la concurrence au sens de l'article 81, paragraphe 1, du traité instituant la Communauté européenne (de minimis), du 22 décembre 2001, JOCE n° C. 368 – Règlement (UE) N°316/2014 de la Commission du 21 mars 2014 relatif à l'application de l'article 101, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à des catégories d'accords de transfert de technologie, JOUE L. 93 du 28 mars 2014.

⁶² En dehors des hypothèses spécifiques où la restriction de concurrence est dite *restriction par objet*. C'est-à-dire qu'elle est par son objet même anticoncurrentielle et qu'il n'est pas nécessaire de vérifier ses effets sur le marché. Aucun calcul de seuils n'est utile dans ces hypothèses, qui recouvrent principalement le cas des ententes injustifiables, des cartels, visant à une répartition du marché ou à une fixation des prix. Pour un approche historique de la notion de cartel en droit de la concurrence : David Gerber, *Law and Competition in the Twentieth Century : Protecting Prometheus*, Clarendon Press, Oxford, 1998.

décidé d'employer une seule définition de l'unité économique pour leur application. Cette définition se retrouve sous le terme d'« *entreprises liées* »⁶³ et concerne directement les groupes de sociétés⁶⁴. Le droit des aides d'État utilise le même raisonnement, ainsi que les mêmes termes avec la non application du contrôle aux aides *de minimis*⁶⁵ ou pour la détermination de l'application du règlement d'exemption⁶⁶. Il en va de même pour le contrôle des concentrations où la structure est au cœur du raisonnement. Les textes prennent par exemple en compte les groupes dans la détermination des seuils pour savoir si le contrôle est applicable. La compétence des autorités de concurrence nationales ou de la Commission se déterminant notamment en fonction du chiffre d'affaires, les textes ont précisé que l'entreprise pouvait dépasser la personnalité juridique des différentes sociétés⁶⁷. Cette fois-ci il est intéressant de noter que le terme utilisé est directement celui de « *groupe* ».

23. En droit de la concurrence, donc, c'est à travers l'utilisation de l'entreprise, et notamment à travers la définition de l'entreprise au stade de l'application de la règle, qu'une notion de groupe de sociétés est dégagée. Le caractère central de l'entreprise dans le droit de la concurrence a pour principale conséquence que le groupe de sociétés est pris en compte dans l'ensemble des branches du droit de la concurrence lorsqu'il coïncide avec l'une des notions d'entreprises. Unité économique, entreprises liées, groupe ou absence d'autonomie sont donc autant de termes désignant l'hypothèse où groupe de société et entreprise se rejoignent. Un tel raisonnement n'existe pas en droit fiscal.

⁶³ Par exemple : Communication du 22 décembre 2001, préc., article 12.2.

⁶⁴ Il est possible de se demander si le choix de ce terme était le plus opportun. Une entreprise étant censée être indépendante et ne former qu'une seule unité économique, l'existence d'entreprises liées peut sembler contradictoire.

⁶⁵ Règlement (UE) n°1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis, JOUE n° L 379 du 24 décembre 2013, point n°4 : « *La Cour de justice de l'Union européenne a précisé que toutes les entités contrôlées (en droit ou en fait) par la même entité doivent être considérées comme constituant une entreprise unique (...). Ils doivent avoir pour effet de garantir qu'un groupe d'entreprises liées sera considéré comme constituant une entreprise unique* ». (Soulignement ajouté par l'auteur)

⁶⁶ Règlement (CE) n°800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), JOCE n° L 214 du 9 août 2008. Ce règlement est en cours révision : http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/block.html (dernière consultation : 30 mai 2014).

⁶⁷ Par exemple : « *L'intention du législateur était de fixer des règles concrètes qui, conjointement, peuvent être considérées comme déterminant la notion de "groupe" aux fins des seuils de chiffre d'affaires dans le règlement sur les concentrations. Le terme de "groupe" sera utilisé exclusivement dans les sections suivantes en référence à l'ensemble des entreprises dont les relations avec une entreprise concernée répondent aux conditions posées par un ou plusieurs alinéas de l'article 5, paragraphe 4, du règlement sur les concentrations* » in Communication consolidée sur la compétence de la Commission en vertu du règlement (CE) n°139/2004 du Conseil relatif au contrôle des opérations de concentration entre entreprise, JOCE n° C 43 du 21 février 2009, point n° 130. (Soulignement ajouté par l'auteur)

B – La multitude des conceptions fiscales

24. La notion de groupe en droit fiscal se heurte à une difficulté principale : les éléments fondamentaux du droit fiscal ne favorisent pas l'émergence d'une notion de groupe (1). Difficulté qu'il faut combiner avec la multitude de régimes spécifiques, généralement timides dans leur définition du groupe (2).

1. L'absence de notion cardinale facilitant la définition du groupe

25. Le droit fiscal n'est pas guidé par une notion centrale telle que l'entreprise qui permettrait, comme en droit de la concurrence, de tirer plus facilement les conséquences de l'existence d'une unité économique ou d'une dépendance entre plusieurs sociétés. Le droit fiscal reste attaché à la notion de société telle que définie par le Code civil dans son article 1832⁶⁸. Le principe cardinal du droit fiscal n'est pas l'appréhension de la réalité économique mais la personnalité de l'impôt. Le groupe de société ne sera exceptionnellement reconnu que dans le cadre de chaque régime spécifique, et sera alors systématiquement fondé sur une pluralité de sociétés. M. Rivière dans ses conclusions sous un arrêt de 1982⁶⁹ le résume ainsi : « *En dehors des cas dont la loi peut ou pourrait expressément traiter, cette détermination ne peut reposer que sur le critère de la personnalité juridique. S'écarter de ce critère aboutirait à des conséquences incertaines, sur le point de savoir qui est redevable de quel impôt, sur quelles bases et quand il en est redevable* ». Une illustration de cette absence de notion unitaire peut se trouver dans le manuel⁷⁰ du Professeur Gutmann qui dans la rubrique « Groupes » ne propose pas de développements généraux mais renvoie à sept régimes différents⁷¹. En cela le système du droit fiscal est proche du droit comptable, du droit du travail ou du droit des sociétés⁷².

⁶⁸ « *La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter.*

Elle peut être instituée, dans les cas prévus par la loi, par l'acte de volonté d'une seule personne.

Les associés s'engagent à contribuer aux pertes ».

⁶⁹ CE, plén., 26 juill. 1982, n° 2533 et n° 19645 : *JurisData* n° 1982-607189 ; *Dr. fisc.* 1983, n° 10, comm. 378, concl. P. Rivière.

⁷⁰ GUTMANN D., *Droit fiscal des affaires*, Paris, LGDJ, 2013, p782.

⁷¹ A savoir : assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés, bénéfice consolidé, dividendes, directives, intégration fiscale, sociétés étrangères contrôlées, taxe sur la valeur ajoutée. *Ibid.*

⁷² Pour une synthèse brève de 2006 se reporter à la note du Professeur Pierre. PIERRE J.-L., « *La reconnaissance limitée des groupes par le droit fiscal français* », *Dr. sociétés*, novembre 2006, n°11, repère 10.

2. Une multitude de régimes d'exceptions

26. Sauf exceptions, les groupes ne sont donc pas reconnus par le droit fiscal. Or, le législateur, français ou européen, est intervenu, et ce à de nombreuses reprises. La notion de groupe est consacrée par le régime de l'intégration fiscale qui est le seul à instituer une légère atténuation au principe de la personnalité de l'impôt (article 223 A du CGI). A côté de ce régime principal, d'autres dispositifs prennent en compte l'existence du groupe, tels le régime « mère-filiale » (articles 119 *ter*, 145 et 216 du CGI et directive « mère-fille »⁷³), le régime « intérêts-redevance » (article 119 *quater* du CGI et directive « intérêts-redevance »⁷⁴), les prix de transfert, ou les régimes de faveur destinés à attirer les sociétés holdings, les quartiers généraux ou les centres de recherche⁷⁵. Le groupe de sociétés se retrouve également pris en compte dans le dispositif des sociétés étrangères contrôlées (article 209 B du CGI). La taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») propose un système hybride entre ces deux tendances, puisqu'elle permet la constitution d'un groupe pour le paiement de la TVA, où seule la société mère est redevable d'une TVA consolidée. Mais ce « groupe TVA » est strictement limité au paiement de la TVA, les sociétés restent indépendantes sur tous les autres points et notamment restent assujetties à la TVA⁷⁶. Un dernier régime, encore à l'étape de proposition de la Commission, fait l'objet de l'attention minutieuse des fiscalistes, c'est celui de l'ACCIS⁷⁷. Enfin, certains régimes ne sont pas propres aux groupes mais concernent principalement les groupes. Il en va ainsi du régime

⁷³ Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JOCE n° L 225 du 20 août 1990. Directive modifiée par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (refonte), JOUE n° L 345 du 29 décembre 2011.

⁷⁴ Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, JOCE n° L 157 du 26 juin 2003. Une proposition de refonte par la Commission a été publiée en 2011, disponible sur le lien suivant : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_royalties/index_fr.htm (dernière consultation le 30 mai 2014).

⁷⁵ BOI-SJ-RES-30-10 et s.

⁷⁶ L'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dans sa version mise-à-jour (ci-après « Code européen TVA ») permettait un tel système : « chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation ». La France l'a mis en place avec la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 qui introduit deux articles 1693 *ter* et 1693 *ter* A dans le CGI.

⁷⁷ *Op. cit.*, note 37.

fusions, scissions et apports partiels d'actif⁷⁸. L'expression d'intégration « sauvage » est justement employée pour les mécanismes dont l'objectif initial est détourné dans l'optique d'optimiser la fiscalité des groupes de sociétés. Il faut également noter l'intérêt, dorénavant uniquement doctrinal, du bénéfice consolidé désormais abrogé⁷⁹ (ancien article 209 *quinquies* du CGI).

27. Ces régimes sont évidemment limités à leur propre champ d'application. Il est toutefois possible de retrouver quelques points communs dans leur approche de la notion de groupe. Des liens entre ces régimes se retrouvent dans les termes utilisés. Le vocable d'« *entreprises dépendantes* » est utilisé à la fois en matière de prix de transfert (qui utilise aussi celui « *d'entreprises associées* ») et pour le dispositif de lutte contre la sous-capitalisation. Celui d'« *entreprises liées* » se retrouve dans le cadre de l'article 212 du CGI. Mais il ne semble pas que la différence entre ces termes emporte une quelconque importance, l'article 39 du CGI mêlant tant la dépendance que le lien entre les entreprises. La spécificité du régime de l'intégration fiscale se retrouve dans le choix des termes utilisés, puisqu'il est le seul à faire mention du « *groupe* » conçu en tant que tel, et non à faire référence à différentes entreprises qui possèdent entre elles des liens. Mais cela reste purement lexical puisque les premières lignes de l'article 223 A du CGI rappellent que le groupe est constitué par les sociétés qui ont entre elles une relation financière importante. L'article 119 *quater* 1 du CGI utilise l'expression de « *personne morale associée* ». Le terme d'entreprise n'a pas non plus la même portée qu'en droit de la concurrence. L'entreprise, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, sert à déterminer si la société est passible de l'impôt sur les sociétés en France ou non. L'article 209 I du CGI dispose que « *les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France* ». L'administration a précisé qu'il fallait entendre par entreprise l'exercice habituel d'une activité en France⁸⁰. Certains régimes ne font même pas mention des liens entre entreprises ou de l'existence du groupe. C'est le cas par exemple des articles 145 et 216 du CGI concernant le régime « mère-filiale », qui parle uniquement de la « *société mère* », il ne

⁷⁸ Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, JOCE n° L 225 du 20 août 1990. Directive modifiée par la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, JOUE n° L 310 du 25 novembre 2009.

⁷⁹ *Op. cit.*, note 11.

⁸⁰ BOI-IS-CHAMP-60-10-10 n°60.

raisonne plus que sur une seule société de l'ensemble du groupe. Enfin, et surtout, ces régimes n'interviennent qu'à la marge pour faciliter la vie du groupe de sociétés. L'optique consiste simplement à constater l'existence de liens économiques entre les différentes sociétés et non de consacrer un concept de groupe totalement autonome de ses sous-entités.

La seule exception qui tranche avec l'approche limitée de la notion de groupe en droit fiscal est la proposition de directive ACCIS de la Commission européenne⁸¹. La directive place clairement le groupe de sociétés au centre de son raisonnement. Le groupe fait l'objet de développements tant dans le cadre des dispositions liminaires, que dans les articles ou les titres des chapitres. De manière intéressante, la proposition de directive adosse le groupe à des entreprises liées, ou associées, comme en droit de la concurrence. Paradoxalement, la société, alors qu'elle est mentionnée dans le titre, reste principalement cantonnée à la notion de l'impôt « *sur les sociétés* ». Sans aller jusqu'à consacrer le groupe comme une entreprise unique, cela place la définition de la notion par rapport à l'entité globale plutôt que par rapport à ses différents membres. La Commission semble adopter une vision plus proche de celle du droit de la concurrence que du droit fiscal national. L'utilisation centrale de l'entreprise à la place de la société sera peut être l'occasion pour le législateur, ou le juge, européen de dresser un concept autonome de l'entreprise en droit européen pouvant s'appliquer dans la plupart des matières de droit économique. Ce texte n'étant qu'une proposition, il convient certes de ne pas lui donner trop d'importance.

28. Du point de vue de la notion de groupe, les perspectives entre le droit de la concurrence et le droit fiscal sont donc substantiellement différentes. La construction théorique du groupe ne suit absolument pas le même chemin : en droit de la concurrence il s'agit d'un élément analysé indépendamment de sa forme juridique et sous-tendant l'ensemble de la matière. En droit fiscal le législateur a conceptualisé le minimum possible afin de pouvoir identifier les membres du groupe concernés par les régimes qui leur sont consacrés sans vraiment remettre en question la personnalité de l'impôt. Eventuellement, un domaine pourrait servir pour un échange entre les deux matières : celui des aides d'État à caractère fiscal. Le raisonnement du droit de la concurrence à partir de l'entreprise s'applique à des mesures fiscales – notamment celles en faveur des groupes de sociétés – et implique la reconnaissance du groupe de sociétés. Dans une communication⁸², la

⁸¹ *Op. cit.*, note 37.

⁸² Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, du 11 novembre 1998, JOCE n° C 384 du 10 décembre 1998.

Commission fait expressément mention aux groupes comme entreprises au sens du droit de la concurrence⁸³.

29. Ces différences n'emportent cependant pas de conséquences particulières quant à la caractérisation concrète du groupe.

§ 2 – La caractérisation concrète du groupe

30. Indépendamment des différences profondes dans la notion de groupe, la détermination des éléments constitutifs (A) – les sociétés mères, filles et sœurs – comme celle des liens de dépendance entre les sociétés (B) présente de nombreux traits communs. Ces traits communs restent simplement communs et non identiques, à l'intérieur de ce cadre général des différences importantes continuent d'exister.

A – Les éléments constitutifs du groupe

31. Les solutions possibles adoptées pour les éléments constitutifs étaient limitées sur le plan théorique. La société mère (1), fille et sœur (2) sont toutes reconnues, mais leur usage varie selon les régimes. Parfois une partie seulement de la société est prise en compte dans l'appartenance au groupe (3).

Une spécificité du droit fiscal doit être relevée de manière liminaire. La plupart des régimes de groupes évoqués ci-dessus ne concernent que les sociétés qui sont passibles de l'impôt sur les sociétés en France – ou parfois d'un impôt équivalent en Europe ou avec un État ayant une convention fiscale avec la France –. Le paragraphe 6 de l'article 223 A du CGI dispose ainsi que « *Seules peuvent être membres du groupe les sociétés ou les établissements stables qui ont donné leur accord et dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214* ».

1. La société mère

32. Le groupe de société étant fondé sur le regroupement de plusieurs sociétés sous l'égide d'une société de tête, la société mère, son utilisation se retrouve naturellement dans

⁸³ *Ibid*, n°20 : « Certains avantages fiscaux sont parfois limités à certaines formes d'entreprises, à certaines de leurs fonctions (services intragroupe, intermédiation ou coordination) ou à certains types de productions. Dès lors qu'ils favorisent certaines entreprises ou certaines productions, ils sont susceptibles de constituer des aides d'État visées par l'article 92, paragraphe 1 » et n°26 : « C'est par exemple le cas si les entreprises non résidentes sont traitées de façon plus favorable que les entreprises résidentes ou si des avantages fiscaux sont octroyés aux sièges ou aux entreprises qui fournissent certains services (financier par exemple) à l'intérieur d'un groupe ».

chaque régime de groupe. Pour être reconnue comme telle, la société mère doit généralement être elle-même indépendante. Cette exigence se retrouve par exemple dans le régime de l'intégration fiscale⁸⁴. Les différences se situent au niveau du rôle qui est donné à la société mère et de sa nature. Le rôle de la société mère peut ainsi être de gérer le paiement de l'imposition des différentes sociétés intégrées dans le groupe⁸⁵. En droit de la concurrence, l'imputation des comportements de la société fille auprès de la société mère suppose de la part de la société mère l'exercice d'une influence déterminante dans le comportement de la fille sur le marché⁸⁶. En matière de prix de transfert, la société mère a naturellement un rôle prépondérant dans la fourniture de la documentation⁸⁷ justifiant les pratiques du groupe. Son rôle central lui permet plus facilement d'accéder aux informations des différentes sociétés du groupe. Dans la plupart des autres régimes le rôle de la société mère se limite à détenir des liens avec la société fille.

33. Les quelques discussions concernant la société mère se trouvent principalement dans la nature qu'elle peut prendre, c'est-à-dire concrètement si les régimes de groupes reconnaissent une holding comme une société mère. En droit de la concurrence, la holding pure fait l'objet de dispositions spécifiques dans une communication de la Commission sur le contrôle des concentrations⁸⁸. C'est en matière de pratiques anticoncurrentielles que les holdings pures ont soulevé des interrogations quant à leur intégration dans l'entité économique formée par l'entreprise. La jurisprudence de la Cour sur ce point présente une contradiction qui ne semble pas la gêner pour intégrer les holdings pures dans l'entreprise. En effet au stade de l'applicabilité, en 2006 dans un arrêt *Cassa di Risparmio di Firenze* la Cour dit pour droit que « *la simple détention de participations, même de contrôle, ne suffit pas à caractériser une activité économique de l'entité détentrice de ces participations, lorsqu'elle ne donne lieu qu'à l'exercice des droits attachés à la qualité d'actionnaire ou d'associé, ainsi que, le cas échéant, à la perception de dividendes, simples fruits de la*

⁸⁴ Article 223 A §1 du CGI : « *Le capital de la société mère ne doit pas être détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214* ».

⁸⁵ Article 223 A §1 du CGI : « *Une société 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 % au moins du capital* ».

⁸⁶ CJCE, *Akzo II*, préc. note 59.

⁸⁷ La loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 modifie l'article 57 du CGI et les articles L. 13 AA et L. 13 AB du livre des procédures fiscales de sorte à rendre obligatoire la tenue d'une documentation relative aux prix de transferts dans les « grandes entreprises ».

⁸⁸ Communication préc. note 67, paragraphes 217-220.

propriété d'un bien »⁸⁹. Une holding pure ne serait donc pas une activité économique au sens de la jurisprudence *Höfner*. Pourtant, au stade de l'application de la règle, la Cour de justice et le Tribunal de l'Union n'hésitent absolument pas à imputer les pratiques d'une société détenue par la holding à cette dernière⁹⁰. La holding mixte, n'étant pas concernée par l'arrêt de 2006, est systématiquement reconnue comme société mère.

Le droit fiscal n'ayant pas cette condition tenant à l'exercice d'une activité économique la société mère peut également être une holding pure ou mixte. Il existe tout de même une nuance puisqu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée, il est nécessaire pour être assujéti à la taxe d'exercer une activité économique⁹¹. La Cour de justice depuis un arrêt *Polysar Investments* ne considère pas que la simple acquisition et détention de titres d'une holding pure réponde à cette condition⁹². La holding mixte quant à elle exerce bien une activité économique⁹³.

2. Les sociétés fille et sœur

34. Le pendant de la société mère étant la société fille, celle-ci est utilisée dans l'intégralité des régimes de groupes, de manière explicite ou implicite. La filiation peut être directe ou indirecte et donc s'étendre aux petites-filles, arrières petites-filles⁹⁴ etc.

35. La reconnaissance des sociétés sœurs est plus complexe. Si l'insertion de deux sociétés filles dans un régime de groupe conduit automatiquement à un « lien de fraternité » qui en fait des sociétés sœurs, ce lien n'emporte parfois pas de conséquences, de sorte que les relations entre sociétés sœurs sont souvent identiques à celles entre sociétés indépendantes. Encore une fois, la notion générale d'entreprise, entendue comme

⁸⁹ CJCE, 10 janvier 2006, *Ministero dell'Economia e delle Finanze contre Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato et Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, aff. C-222/04, Rec. p. I-289, ci-après « Cassa di Risparmio di Firenze ».

⁹⁰ Voir pour illustration d'une jurisprudence constante et fournie : Trib. UE, 17 mai 2011, *Elf Aquitaine SA contre Commission européenne*, aff. T-299/08, Rec. p. II-2149 – Trib. UE, 17 mai 2011, *Arkema France contre Commission européenne*, aff. T-343/08, Rec. p. II-2287 – CJUE, 29 septembre 2011, *Arkema SA contre Commission européenne*, aff. C-520/09 P, Rec. p. I-8901 – CJUE, 29 septembre 2011, *Elf Aquitaine SA contre Commission européenne*, aff. C-521/09 P, Rec. p. I-8947 – Trib. UE, 13 décembre 2013, *Holding Slovenske elektrarne d.o.o. (HSE) contre Commission européenne*, aff. T-399/09, Non encore publié au recueil.

⁹¹ Article 9§1 du Code européen TVA.

⁹² CJCE, 20 juin 1991, *Polysar Investments Netherlands BV contre Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, aff. C-60/90, Rec. p. I-3111 (ci-après « Polysar Investments »).

⁹³ CJCE, 14 novembre 2000, *Floridiene SA et Berginvest SA contre État belge*, aff. C-142/99, Rec. p. I-9567.

⁹⁴ Par exemple concernant l'intégration fiscale, l'article 223 A dispose que : « dont elle détient 95 % au moins du capital, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés ou d'établissements stables membres du groupe ». En droit de la concurrence, une fille peut être ajoutée au groupe si elle est détenue indirectement par la mère en matière d'imputabilité des pratiques anticoncurrentielles depuis un arrêt de 2009 : TPICE, 30 avril 2009, *Itochu Corp. contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-12/03, Rec. p. II-909.

étant une unité économique pour l'application du droit de la concurrence, facilite le raisonnement qui ne s'embarrasse pas des frontières juridiques : soit les sociétés font partie d'une même entreprise et sont alors sœurs entre elles, soit elles ne font pas partie de la même entreprise et la question ne se pose pas. Tant les textes⁹⁵ que le juge⁹⁶ consacrent cette solution. En droit fiscal le principe est plutôt celui de la non reconnaissance des sociétés sœurs. En matière d'intégration par exemple, les juges ont considéré qu'un groupe d'intégration ne pouvait être constitué entre deux sociétés sœurs dont la société mère est située hors de France (si celle-ci ne dispose pas d'un établissement stable en France)⁹⁷. Selon le juge administratif, le droit français ne permet pas de mettre en place une intégration horizontale, l'intégration est uniquement verticale. Cette solution est peut être amenée à évoluer suite à une offensive de la Commission initiée en 2011⁹⁸. Par ailleurs, le juge français ne tire aucune conséquence du fait que deux sociétés soient sœurs dans l'examen de la validité d'aides financières intragroupes⁹⁹. Une société n'aura d'intérêt à aider une société sœur que sous l'unique condition que cela lui soit directement profitable. A l'inverse d'autres régimes fiscaux reconnaissent la spécificité de la relation entre deux sociétés sœurs. Les prix de transfert s'appliquent ainsi à toute transaction intragroupe, indépendamment du niveau de filiation des sociétés¹⁰⁰.

3. Les démembrements de la société

36. Dans certaines hypothèses le membre du groupe ne sera pas la société entière mais seulement une partie de celle-ci. Un établissement, un établissement stable ou une succursale peuvent être des membres du groupe. Une concentration peut naturellement ne

⁹⁵ Par exemple : point n°11 préliminaire d'une communication de la Commission « *Il en va de même pour des sociétés sœurs, c'est-à-dire des sociétés sur lesquelles la même société mère exerce une influence déterminante. Elles ne sont, par conséquent, pas considérées comme concurrentes même si elles opèrent toutes les deux sur les mêmes marchés de produits et les mêmes marchés géographiques en cause* ». Lignes directrices sur l'applicabilité de l'article 101 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux accords de coopération horizontale, JOUE n° C 11, du 14 janvier 2011.

⁹⁶ Cons. conc., affaire *GSK*, préc. note 31 : étaient en question des pratiques réalisées entre des sociétés sœurs.

⁹⁷ TA Cergy-Pontoise, 2e ch., 3 oct. 2012, n° 1102790, *Sté Zambon France*, note N. Chayvialle : JurisData n° 2012-024952 – TA Montreuil, 10e ch., 19 oct. 2012, n° 1103097, *Sté Zambon Company SPA*, concl. N. Peton-Philippot, note N. Chayvialle : JurisData n° 2012-024954.

⁹⁸ Communiqué de la Commission - IP/11/719 – du 16 juin 2011, consultable à l'adresse suivante : http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-719_fr.htm?locale=fr (dernière consultation : le 30 mai 2014) concernant le système fiscal néerlandais. Confère « Les régimes favorables aux groupes de sociétés sous l'angle des libertés de circulation », chapitre II, titre I de ce mémoire.

⁹⁹ CE, 17 février 1992, n° 81690, *SA Carrefour* : RJF 4/92 n° 433 avec concl. Ph. Martin p. 267

¹⁰⁰ BOI-BIC-BASE-80-10.

porter que sur une partie d'une entreprise¹⁰¹. En droit fiscal, la prise en compte de l'établissement stable est facilitée par la reconnaissance de plus en plus importante de sa personnalité fiscale¹⁰². Dans le cadre du régime d'intégration, un groupe peut bénéficier de l'intégration même si la société mère n'est pas passible de l'impôt sur les sociétés en France à la condition qu'elle constitue un établissement stable en France¹⁰³ qui fait alors office de tête de groupe. De plus, depuis 2008 et un arrêt *Lidl Belgium*¹⁰⁴, les administrations fiscales nationales sont tenues, dans certains cas strictement limités¹⁰⁵, de prendre en compte l'existence d'un établissement stable situé dans un État différent de l'État d'intégration.

37. Toutes les formes de filiation sont donc connues par le droit fiscal et le droit de la concurrence. Le constat est identique en ce qui concerne les liens de dépendance.

B – Les liens de dépendance

38. La notion de groupe dépend fortement de la manière dont sont déterminés les liens de dépendance entre les différents membres du groupe. Le principe général, que l'on retrouve dans la très grande majorité des régimes, est celui d'une analyse en fonction des liens financiers (1). Plus simple à déterminer, ce critère comporte cependant des lacunes qui amènent de manière accrue à l'utilisation de critères complémentaires (2).

¹⁰¹ Communication préc. note 67, paragraphe 136 : « *L'article 5, paragraphe 2, premier alinéa, du règlement sur les concentrations dispose que lorsque l'opération consiste dans l'acquisition de parties d'une ou de plusieurs entreprises, seules les parties qui font l'objet de la transaction sont prises en considération dans le chef du cédant* ».

¹⁰² Articles 5 et 7 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE du 22 juillet 2010 – Article 209-1 du CGI.

En matière de conventions fiscales internationales, l'établissement stable est une expression désignant une installation fixe d'affaires, comme une succursale, une usine, un chantier d'une certaine durée, par laquelle une entreprise d'un État A exerce une activité dans un État B. La conséquence de cette qualification est d'attribuer à l'État B l'imposition des profits réalisés par cette installation. Sur le plan du droit fiscal, filiale et établissement stables sont identiques dans le sens où ils ont la personnalité fiscale (article 7§2 du modèle de convention fiscale OCDE). L'article 5§7 du modèle de convention fiscale OCDE entend toutefois écarter la confusion entre les exploitations directes de l'entreprise (établissements) et ses exploitations indirectes (filiales). La filiale est une entité juridique indépendante et ne constitue pas un établissement stable de la mère. Une exception existe si cette filiale agit comme un agent dépendant de la société mère, elle est alors considérée comme un établissement stable (sur ce thème : OLLEON L., « *Une filiale peut cacher un établissement stable* », RJF, septembre 2009, chron. 751).

Sur le régime juridique des établissements stables, se reporter aux commentaires de l'administration fiscale (BOI-INT-DG-20-20-10) ainsi qu'au manuel du Professeur Castagnède (CASTAGNEDE B., *Précis de fiscalité internationale*, op. cit. note 11, pp 400-422).

¹⁰³ BOI-IS-GPE-10-20-10.

¹⁰⁴ CJCE, 15 mai 2008, *Lidl Belgium GmbH & Co. KG contre Finanzamt Heilbronn*, aff. C-414/06, Rec. p. I-3601, ci-après « *Lidl Belgium* ».

¹⁰⁵ Confère « *Les régimes favorables aux groupes de sociétés sous l'angle des libertés de circulation* », chapitre II, titre I de ce mémoire.

1. Le critère financier principal

39. L'ampleur du critère financier varie du tout au tout. Les régimes les moins exigeants sur ce point ne nécessitent qu'une participation à hauteur de 5%¹⁰⁶ alors que les plus sévères exigent une participation à 100%¹⁰⁷. La détention d'au moins 10% du capital d'une société permet de présumer que les tiers représentent une participation sur le plan comptable leur permettant de bénéficier d'une exonération fiscale¹⁰⁸. Une exigence d'une participation de 25% minimum est retenue pour l'application du régime des « intérêts-redevance »¹⁰⁹. Le seuil des 50% est régulièrement utilisé. Il se retrouve dans tous les textes en droit de la concurrence utilisant la notion d'entreprises liées¹¹⁰, pour l'imputation du comportement d'une société fille¹¹¹, dans le périmètre de compétence de la direction des grandes entreprises en matière de groupes de sociétés¹¹², dans certaines dispositions en matière de sociétés établies dans un territoire à fiscalité privilégiée¹¹³ ou dans l'article 39-12 1° du CGI utilisés par plusieurs régimes concernant les groupes, comme le régime de lutte contre la sous-capitalisation. La proposition de Commission pour l'ACCIS retient elle un taux de 75%¹¹⁴. Enfin, certains régimes demandent un taux s'approchant des 100%.

La tendance semble être celle d'une plus grande rigueur pour le droit de la concurrence, la non prise en compte des participations minoritaires non contrôlantes dans le cadre du contrôle des concentrations en est un exemple topique¹¹⁵. Cela découle directement des différences dans la notion de groupe, puisque le droit fiscal cherche à appréhender une unité économique réelle qu'il semble difficile de constater dans des cas de participations s'élevant à seulement 5% du capital de la société fille. En droit fiscal

¹⁰⁶ Par exemple, le régime « mère-filiale », article 145-1 b CGI : « *les titres de participation doivent représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice* ».

¹⁰⁷ Par exemple, l'exigence originelle pour présumer qu'une société mère était responsable des actions de sa fille en matière de pratiques anticoncurrentielles était une participation à 100%. Les arrêts les plus récents dans ce domaine ont toutefois infléchi cette exigence pour se contenter de participations de « presque 100% ». CJCE, 16 novembre 2000, *Stora Kopparbergs Bergslags AB contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-286/98, Rec. p. I-9925, ci-après « *Stora* » - Trib. UE, 17 mai 2011, *Elf Aquitaine*, préc. note 90.

¹⁰⁸ Article 219 1 a quinquies du CGI et BOI-BIC-PVMV-30-10 n°120.

¹⁰⁹ Article 119 quater 1 CGI : « *Pour l'application du présent article, la qualité de personne morale associée d'une autre personne morale est reconnue à toute personne morale lorsqu'elle détient une participation directe d'au moins 25 % dans le capital de l'autre personne morale ou lorsque l'autre personne morale détient une participation directe d'au moins 25 % dans son capital ou lorsqu'une troisième personne morale détient une participation directe d'au moins 25 % dans son capital et dans le capital de l'autre personne morale* ».

¹¹⁰ Confère : « Les notions d'entreprise au centre du droit de la concurrence », chapitre I, titre I de ce mémoire.

¹¹¹ A distinguer de la présomption d'imputabilité. Confère : « L'imputation en droit de la concurrence », chapitre II, titre II de ce mémoire.

¹¹² Article 344-0 A 1 et article 344-0 A 2 de l'annexe III du CGI et BOI-IS-DECLA-30-10 n°160 et s.

¹¹³ Article 209 B CGI : « *Lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions* ».

¹¹⁴ Proposition ACCIS, *op. cit.* note 37, point préliminaire n°16 et article 54.

¹¹⁵ Confère infra « *Le contrôle préalable des concentrations restreignant la concurrence* », chapitre II, titre I de ce mémoire.

l'amplitude dans l'exigence du lien financier s'explique par des conséquences différentes selon le régime envisagé, l'économie d'imposition n'est pas la même dans le cadre de l'exonération des dividendes d'une société fille versés à une société mère que dans le cadre d'une consolidation générale de l'impôt sur les sociétés de tous les membres du groupe. Ces différences dans l'importance des participations requises en droit fiscal pour la constitution ou la reconnaissance du groupe peut avoir pour conséquence qu'une société se retrouve membre de plusieurs groupes selon le régime envisagé.

40. La forme de ces participations n'est pas entièrement libre en droit fiscal, contrairement au droit de la concurrence¹¹⁶. Dans le cadre du régime « mère-filiale » la participation doit être nominative, les sociétés mères doivent détenir la pleine propriété de leurs titres, un simple usufruit étant exclu¹¹⁷. De même, le régime d'intégration exige des détentions en pleine propriété¹¹⁸ et exclut les détentions par les salariés. Les deux régimes exigent une détention continue¹¹⁹.

41. Toutefois la simple détention d'une part du capital d'une autre société n'est qu'une manière parmi d'autres d'établir un lien de dépendance. Elle est souvent complétée par d'autres liens.

2. Les critères complémentaires

42. Les critères complémentaires peuvent soit être prévus directement dans le régime, soit servir à compléter ou renverser une présomption de dépendance déterminée à partir d'un critère financier. Ainsi, en droit de la concurrence il est possible de présumer qu'une société mère constitue une unité économique avec sa fille lorsqu'elle possède presque l'intégralité de son capital¹²⁰. Cette présomption, dite capitalistique, peut être renversée par le groupe de sociétés en apportant la preuve d'éléments démontrant l'autonomie de la filiale sur le marché. A son tour, l'autorité de concurrence concernée ou le juge peut contredire les arguments de la société mère, soit en réfutant ses arguments soit en apporter

¹¹⁶ Le droit de la concurrence se contente de toute forme de participations, directes comme indirectes.

¹¹⁷ CE, 20 février 2012, n°321334 : Dr. fisc. 2012, n°17, comm. 276, concl. Hedary, note Fouquet.

¹¹⁸ Article 46 *quater*-0 ZF annexe III CGI.

¹¹⁹ Pour l'intégration, article 223 A §2 CGI : « *Les conditions relatives aux liens entre les personnes morales mentionnées à la phrase précédente et à la détention des sociétés membres du groupe par ces personnes morales s'apprécient de manière continue au cours de l'exercice* ».

¹²⁰ CJCE, *Akzo II*, préc. note 59.

lui aussi la preuve d'indices venant compléter la détention de la quasi-totalité du capital financier.

Plusieurs critères sont susceptibles d'être utilisés en complément. L'objectif de ces critères est de vérifier si la détention financière se combine avec un exercice réel d'influence auprès de la société liée. Le principal consiste à exiger un pourcentage de votes au conseil d'administration, c'est le cas pour le régime de l'intégration. Ce critère de l'influence du conseil d'administration se retrouve aussi avec la prise en compte du pouvoir de nommer et révoquer les principaux dirigeants du conseil d'administration et des principaux organes de la société contrôlée. Il peut alors être utile de vérifier si il y a une identité de dirigeants entre les différentes sociétés, si la société fille exécute réellement les directives de la société mère, et notamment si la société mère détermine la politique commerciale de la société fille¹²¹. Certains régimes de groupe vont ainsi fonctionner avec deux critères : un contrôle de droit et un contrôle de fait. L'entreprise dépendante en matière de prix de transfert peut l'être soit de droit, ce qui se constate avec une prépondérance dans le capital ou avec une majorité absolue des suffrages au conseil d'administration. Mais elle peut l'être de fait, c'est-à-dire que la société mère a une capacité de lui dicter les décisions¹²². En droit commercial, l'article L. 223-3 qui détermine la notion de contrôle d'une société par une autre utilise également ce double critère alternatif du contrôle de fait et de droit. La proposition de la Commission en matière d'ACCIS fait une synthèse de tous ces critères qu'elle combine en un « meta » critère réunissant droit de vote au conseil d'administration, détention financière directe et indirecte¹²³.

43. Les techniques utilisées pour traduire juridiquement le phénomène des groupes présentent incontestablement un grand nombre de points similaires. Le droit fiscal et le droit de la concurrence présentent un premier point commun par la consécration dans les deux cas de plusieurs notions de groupes. Cette diversité est conceptualisée avec les mêmes instruments : les sociétés mères, filles, sœurs, les mêmes formes de dépendance... Droit fiscal comme droit de la concurrence connaissent également au sein des grandes notions, une forte amplitude dans leur mise en œuvre. Le droit fiscal et le droit de la

¹²¹ Critères que l'on retrouve notamment en matière d'imputation du comportement anticoncurrentiel d'une société fille. Arrêt *Akzo II*, préc. note 59.

¹²² Exemple : CAA Nancy, 11 mars 1993, n°92-227, *Vanstahl France*.

¹²³ Proposition de la Commission ACCIS, préc. note 37, article 54.

concurrence sont en quelque sorte unis dans la diversité. Cette unité se constate plus fortement dans l'absence générale d'une personnalité juridique du groupe de sociétés.

Section II – L'absence générale de personnalité juridique pour le groupe

44. Le législateur n'étant jamais intervenu pour donner aux groupes une personnalité juridique, ceux-ci restent marqués par le maintien d'une pluralité de personnes morales (§1). La consécration du groupe vient donc se confronter à un système juridique fonctionnant autour de la personnalité morale (§2).

§ 1 – L'absence d'une personnalité de groupe

45. La personnalité juridique est l'aptitude à être sujet de droit qui est reconnue de plein droit et sans distinction à tous les êtres humains (personnes physiques) et, sous certaines conditions, variables selon leur nature, aux personnes morales¹²⁴. La personnalité morale étant le nom donné à la personnalité juridique des personnes morales. Malgré l'intervention d'un arrêt de 1954 de la Cour de cassation¹²⁵ pour consacrer la théorie de la réalité – la personnalité morale n'aurait pas besoin de l'intervention du législateur pour exister – la personnalité morale n'a jamais prospéré auprès des juges pour les groupes de sociétés. Le législateur de son côté n'a jamais souhaité faire du groupe de sociétés un sujet de droits, aucun des différents régimes liés aux groupes de sociétés ne lui reconnaissent la personnalité juridique.

Ainsi le droit fiscal et le droit de la concurrence ne reconnaissent pas de personnalité morale au groupe de sociétés. Le droit fiscal reste lui marqué par le principe de personnalité de l'impôt, chaque société doit s'acquitter personnellement de l'impôt dont elle est redevable. Le régime de l'intégration est la seule atténuation notoire à ce principe. Mais elle est doublement limitée. D'une part elle est limitée par son objet : la consolidation de l'impôt sur les sociétés entre sociétés intégrées. D'autre part la solidarité entre les sociétés n'est pas totale, le dernier alinéa de l'article 223 A précise qu'en cas de défaut de

¹²⁴ *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 17^e éd., Dalloz.

¹²⁵ « Attendu que la personnalité civile n'est pas une création de la loi ; qu'elle appartient, en principe, à tout groupement pourvu d'une possibilité d'expression collective pour la défense d'intérêts licites, dignes, par suite, d'être juridiquement reconnus et protégés ; que si le législateur a le pouvoir, dans un but de haute police, de priver de la personnalité civile telle catégorie déterminée de groupements, il en reconnaît, au contraire, implicitement mais nécessairement l'existence en faveur d'organismes créés par la loi elle-même avec mission de gérer certains intérêts collectifs présentant ainsi le caractère de droits susceptibles d'être déduits en justice » - Cass, 2^{ème} civ, 28 janvier 1954, n° 54-07.081, *Commune de Saint-Chambond*, note Levasseur.

paiement de la société mère, la responsabilité de la fille est limitée à celle qui aurait été la sienne en l'absence de groupe. La personnalité juridique des sociétés et non du groupe reste donc le primat du droit fiscal. En droit de la concurrence, l'entreprise est directement mentionnée dans les traités européens, dont l'effet direct est reconnu depuis les premières années de la construction européenne¹²⁶. Toutefois, ce sont les sociétés qui restent titulaires des droits et obligations.

46. Cette absence de personnalité juridique entraîne des conséquences importantes pour les groupes et les administrations.

§ 2 – Les conséquences de cette absence

47. L'absence de personnalité juridique du groupe emporte des conséquences procédurales (A) et empêche la reconnaissance d'un intérêt de groupe (B).

A – Les conséquences procédurales

48. Les conséquences procédurales concernent principalement le droit de la concurrence. La problématique est la suivante : comment faire cohabiter des décisions visant une entreprise avec la personnalité morale des sociétés qui la constituent. Cette problématique se décline en plusieurs facettes.

La première de ces facettes concerne l'imputation des comportements. Le droit de la concurrence considère que les différentes sociétés d'un groupe forment un tout, une entité économique. Ainsi, si une fille commet une infraction au droit de la concurrence, c'est l'entreprise entière qui commet l'infraction, l'infraction est imputée au groupe, et plus précisément à la société mère. Le raisonnement ne prend en compte que l'entreprise, et non sa représentation juridique en une constellation de sociétés. Or, l'article 299§1 du TFUE¹²⁷ précise que les décisions prises par la Commission concernent des personnes. Le tribunal vient confirmer que pour l'application et l'exécution d'une décision il est nécessaire

¹²⁶ L'effet direct de l'article 101 et de l'article 102 TFUE sont reconnus depuis deux arrêts : CJCE, 6 avril 1962, *ledingverkoopbedrijf de Geus en Uitdenbogerd contre Robert Bosch GmbH et Maatschappij tot voortzetting van de zaken der Firma Willem van Rijn*, aff. C-13/61, Rec. p. 89, ci-après « Bosch » - CJCE, 30 janvier 1974, *Belgische Radio en Televisie et société belge des auteurs, compositeurs et éditeurs contre SV SABAM et NV Fonior*, aff. C-127/73, Rec. p. 51, ci-après « BRT ».

¹²⁷ « Les actes du Conseil, de la Commission ou de la Banque centrale européenne qui comportent, à la charge des personnes autres que les États, une obligation pécuniaire forment titre exécutoire ».

d'identifier une entité dotée de la personnalité juridique qui sera le destinataire de l'acte¹²⁸. L'arrêt *Arbed*¹²⁹ de la Cour précise que cette exigence débute dès l'étape de la notification des griefs et perdure jusqu'à la fin de la procédure¹³⁰. L'autorité de concurrence poursuivant les pratiques litigieuses doit alors prouver que les sociétés visées par ses actes font partie d'une même entreprise et elle ne peut pour cela se contenter d'une simple mention. Sa décision doit être motivée. La communication des griefs doit ainsi expressément indiquer à quel titre elle est poursuivie : pour les agissements de sa filiale, pour son implication personnelle ou les deux. Sauf si la mère accepte d'assumer volontairement les actes de sa fille et renonce à une communication des griefs spécifique¹³¹. En effet, en droit de la concurrence les sanctions sont de nature « *au moins quasi-pénal* »¹³² et doivent donc respecter le principe de personnalité des peines¹³³.

Les recours sont également personnalisés. Chaque personne morale doit faire son propre recours contre une décision de la Commission, même si l'amende est solidaire. Ce principe est légèrement atténué avec la possibilité pour une société d'un groupe de profiter du recours favorable d'une autre société du groupe. L'arrêt qui pose et détaille le principe est un arrêt *Tomkins* de 2013¹³⁴. La seule condition est que les recours aient le même objet. Cette condition est entendue largement puisque la Cour en l'espèce n'a pas exigé l'identité des requêtes et des arguments mais s'est contentée d'une coïncidence partielle des

¹²⁸ TPICE, 20 avril 1999, *Limburgse Vinyl Maatschappij NV, Elf Atochem SA, BASF AG, Shell International Chemical Company Ltd, DSM NV, DSM Kunststoffen BV, Wacker-Chemie GmbH, Hoechst AG, Société artésienne de vinyle, Montedison SpA, Imperial Chemical Industries plc, Hüls AG et Enichem SpA contre Commission des Communautés européennes*, aff. jointes T-305/94, T-306/94, T-307/94, T-313/94 à T-316/94, T-318/94, T-325/94, T-328/94, T-329/94 et T-335/94, Rec. p. II-931, ci-après « PVC ».

¹²⁹ CJCE, 2 octobre 2003, *ARBED SA contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-176/99, Rec. p. I-10687, ci-après « Arbed ».

¹³⁰ Pour une illustration récente, la décision de la Commission est partiellement annulée parce que la notification des griefs était insuffisamment précise : CJUE, 27 mars 2014, *Ballast Nedam NV contre Commission européenne*, aff. C-612/12 P, Non encore publié au recueil, ci-après « Ballast Nedam NV ».

¹³¹ TPICE, 5 décembre 2006, *Westfalen Gassen Nederland BV contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-303/02, Rec. p. II-4567.

¹³² KOKOTT J., Conclusions sous l'affaire C-280/06 présentées le 3 juillet 2007, paragraphe 71.

¹³³ Pour une illustration récente : « une personne morale ne doit être sanctionnée que pour les faits qui lui sont spécifiquement reprochés ». CJCE, 14 juillet 2005, *ThyssenKrupp Stainless GmbH et ThyssenKrupp Acciai speciali Terni SpA contre Commission des Communautés européennes*, aff. jointes C-65/02 P et C-73/02 P, Rec. p. I-6773, ci-après « ThyssenKrupp ».

¹³⁴ CJUE, grd. ch., 22 janvier 2013, *Commission européenne contre Tomkins plc*, aff. C-286/11 P, Non encore publié au recueil, ci-après « Tomkins ».

données, et considère qu'elle ne statue pas *ultra petita* de la sorte¹³⁵. Pour autant la Cour précise qu'une société du groupe ne peut faire siennes les argumentations déposées par une autre société du groupe, le juge ne doit pas pallier la carence des parties dans l'exercice de leurs recours. L'arrêt *Tomkins* vient ainsi compléter une ordonnance du tribunal de 2012. Celle-ci concerne les cas de remboursement d'une amende indûment perçue par la Commission, c'est-à-dire après annulation de sa décision. Si la société mère a été condamnée à payer une amende de manière solidaire avec sa filiale, en sa simple qualité de société mère, la Commission est tenue de lui rembourser cette somme indue, sur le seul fondement du recours intenté par la société fille¹³⁶.

49. Il existe certains tempéraments à ce principe de non prise en compte des groupes sur le plan procédural. La première exception concerne la transaction : lorsque les entreprises forment une unité économique, les personnes morales peuvent s'unir pour opérer une unité de représentation¹³⁷. Une autre exception concerne l'attribution de la clémence qui peut être étendue aux sociétés avec lesquelles elle forme une unité économique, peu importe la personne qui demande la mise en œuvre de la procédure de clémence¹³⁸. La dernière exception concerne les cas de restructuration. Le principe, datant de l'arrêt *Anic*¹³⁹, de la responsabilité personnelle reste la règle : est responsable celui qui exploite l'entreprise lorsque l'infraction est commise. Par exception, il peut être nécessaire de tenir compte du critère de la « continuité économique »¹⁴⁰, et d'imputer l'entente non à l'exploitant initial mais au nouvel exploitant (si le nouvel exploitant continue d'exploiter l'entité impliquée dans la pratique anticoncurrentielle). Cette situation se retrouve lorsqu'il est impossible de poursuivre l'exploitant initial, par exemple lorsque suite à une restructuration il est devenu une coquille vide. L'objectif est d'éviter des constructions juridiques destinées à contourner les sanctions. La démarche est précisée dans l'arrêt

¹³⁵ L'arrêt *Tomkins* semble donc revenir sur une jurisprudence antérieure de la Cour, ce que confirme la formation de jugement. La Cour avait jugé auparavant qu'une décision envers une société d'un groupe n'affecte pas la situation des autres sociétés : CJCE, 14 septembre 1999, *Commission des Communautés européennes contre AssiDomän Kraft Products AB, Iggesund Bruk AB, Korsnäs AB, MoDo Paper AB, Södra Cell AB, Stora Kopparbergs Bergslags AB et Svenska Cellulosa AB*, aff. C-310/97 P, Rec. p. I-5363 – CJUE, grd. ch., 29 mars 2011, *ArcelorMittal Luxembourg SA contre Commission européenne et Commission européenne contre ArcelorMittal Luxembourg SA et autres*, aff. jointes C-201/09 P et C-216/09 P, Rec. p. I-2239.

¹³⁶ Trib. UE, ord., 12 mars 2012, *Universal Corp. contre Commission européenne*, aff. T-42/11, Non encore publié au recueil.

¹³⁷ Règlement (CE) n°622/2008 de la Commission du 30 juin 2008 modifiant le règlement (CE) no 773/2004 en ce qui concerne les procédures de transaction engagées dans les affaires d'entente, JOUE L 171 du 1 juillet 2008.

¹³⁸ Voir par exemple : Com. déc., du 30 novembre 2005, Sacs industriels.

¹³⁹ CJCE, 8 juillet 1999, *Commission des Communautés européennes contre Anic Partecipazioni SpA*, aff. C-49/92 P, Rec. p. I-4125, ci-après « *Anic* ».

¹⁴⁰ KOKOTT J., conclusions préc., note 132.

Enichem du Tribunal : il convient de localiser les éléments matériels et humains ayant participé à l'infraction pour dans un second temps identifier la personne morale devenue responsable de cet ensemble¹⁴¹¹⁴².

Le droit fiscal connaît également le principe de la personnalité des poursuites. Ainsi dans le cadre d'un contrôle fiscal d'un groupe intégré, les pouvoirs de contrôle et de redressement s'opèrent distinctement à l'égard de chaque société. De même, les recours sont personnalisés, en ce qu'une société ne peut bénéficier des demandes introduites par une autre. Par exemple, l'article L. 77 al. 2 et 3 du Livre des procédures fiscales (ci-après « LPF ») dispose qu'une société vérifiée ne peut bénéficier de la cascade complète ou de la saisine des commissions parce qu'une autre société intégrée en a fait la demande. Ce principe là aussi connaît des atténuations. Suite à un rehaussement de l'impôt à payer dans le cadre d'un groupe intégré c'est la société mère qui supporte les conséquences des insuffisances commises par les sociétés du groupe¹⁴³. L'administration a également l'obligation d'informer, de manière sommaire, la société mère lorsqu'elle poursuit une filiale d'un groupe intégré¹⁴⁴.

50. Si le principe demeure celui de l'absence de prise en compte du groupe au niveau procédural en droit de la concurrence, il connaît un certain nombre d'atténuations. La situation est proche concernant le refus de consacrer un intérêt de groupe, à ceci près que les atténuations sont presque inexistantes et bien plus strictes.

B – Le refus de reconnaissance d'un intérêt de groupe

51. L'absence de personnalité juridique du groupe conduit donc à faire cohabiter autant de personnalités morales que de sociétés liées dans le groupe, et donc autant de patrimoines et d'intérêts différents. En droit fiscal cette absence de personnalité du groupe a une conséquence très importante : les actes d'une société sont analysés à travers son intérêt et non celui du groupe. Par conséquent, les relations entre sociétés du groupe passent par un test redoutable pour les entreprises : celui de l'acte anormal de gestion.

¹⁴¹ TPICE, 17 décembre 1991, *Enichem Anic SpA contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-6/89, Rec. p. II-1623, ci-après « *Enichem* ».

¹⁴² Pour une analyse détaillée des conditions pour la mise en œuvre du principe de la continuité économique, se reporter à l'article du Professeur Idot. IDOT L., « *La responsabilité des personnes morales : les leçons du droit européen de la concurrence* », *Concurrences*, n°1/2012, pp. 55-72.

¹⁴³ Article 223 A § 5 du CGI : « *La société mère supporte, au regard des droits et des pénalités visées à l'article 2 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, les conséquences des infractions commises par les sociétés du groupe* ».

¹⁴⁴ Conseil d'État, 21 octobre 2011, n°325619, *SA Financière Snop Dunois*.

L'Administration « *n'est pas un contrôleur de gestion* »¹⁴⁵, mais étant particulièrement concernée par la base imposable que représentent les entreprises, elle veille à ce que celle-ci ne disparaisse pas à cause d'une gestion fantaisiste. Le juge a donc limité la liberté de gestion à travers la théorie de l'acte anormal de gestion. Cette théorie, purement prétorienne, est une transposition du concept d'acte non conforme à l'intérêt social qui existe en droit commercial. Les groupes de sociétés sont confrontés quotidiennement à ce contrôle de l'administration, qui peut constituer une épée de Damoclès, en raison du flou entourant la notion, voire de l'instabilité de la jurisprudence.

52. La seule possibilité pour un groupe d'échapper à ce contrôle serait de mettre en avant l'existence d'un intérêt de groupe. Un tel intérêt viendrait élever le contrôle de l'acte au niveau du groupe et non d'une société en particulier. Cependant en l'absence d'une personnalité morale du groupe, le juge administratif refuse de prendre en compte un intérêt de groupe¹⁴⁶. La seule reconnaissance d'un intérêt de groupe se fait de manière indirecte et est « égoïste », en ce sens que lorsque l'intérêt du groupe rejoint celui de la société concernée – et ce sous des conditions presque draconiennes – le juge peut légèrement diminuer le niveau d'exigence de son contrôle. Ces hypothèses étaient particulièrement limitées et ont fait l'objet d'une réduction ces dernières années.

Le terrain de prédilection de l'acte anormal de gestion dans le cadre d'un groupe de société est celui des aides financières entre sociétés d'un groupe. Le principe d'appréciation du caractère normal d'une opération par rapport à l'intérêt propre de l'entreprise connaît quelques aménagements limités. Le Conseil d'État peut ainsi prendre en compte dans son appréciation les contraintes économiques et juridiques pesant sur les entreprises en raison des relations nouées avec les partenaires du groupe¹⁴⁷. L'intérêt propre d'une société mère à aider une société fille peut être apprécié en prenant en compte son interdépendance avec les autres sociétés du groupe et ainsi justifier les aides accordées entre sociétés du groupe¹⁴⁸. Le Conseil d'État¹⁴⁹ a également reconnu le caractère normal d'une aide accordée par une société mère à une sous-filiale, et transpose donc sa jurisprudence en matière de participations directes aux participations indirectes. En

¹⁴⁵ COZIAN M., *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Paris, Litec, 4^e éd. 1999, p 91.

¹⁴⁶ Par exemple : CE, 28 mars 2008, n°277522, *SA Clément*.

¹⁴⁷ CE, 26 septembre 2001, n°219825.

¹⁴⁸ CE, 6 avril 2006, n°281034.

¹⁴⁹ CE, 10 mars 2006, n°263183.

revanche, entre sociétés sœurs aucune atténuation n'est admise, elles doivent traiter comme des sociétés étrangères.

Jusqu'en 2012 l'intégration de l'intérêt de groupe à travers le prisme de l'intérêt propre d'une société membre du groupe était possible tant pour des aides à caractère financier qu'à caractère commercial. Depuis, la deuxième loi de finance rectificative pour 2012¹⁵⁰ a limité cette possibilité aux seules aides à caractère commercial¹⁵¹.

L'intégration ne vient pas non plus atténuer l'absence d'un intérêt de groupe. Trois arrêts de 2006¹⁵² précisent que l'intégration ne consacre aucun intérêt de groupe. L'objectif de l'intégration est simplement de permettre à une société de régler l'imposition sur les sociétés pour l'ensemble du groupe, nullement de créer un intérêt de groupe.

Le Conseil d'État est par ailleurs venu enterrer une tentative de percée jurisprudentielle opérée par la Cour administrative d'appel de Paris¹⁵³. Celle-ci avait reconnu le caractère normal, en raison de sa conformité à l'intérêt du groupe, d'une décision allant à l'encontre de l'intérêt propre d'une société. Cet intérêt de groupe était limité à des sociétés fiscalement intégrées dans un groupe. Cette solution divisait la doctrine, une partie estimant bienvenue une consécration de la réalité économique en droit fiscal, l'autre considérant que c'était une dénaturation des objectifs de l'intégration fiscale qui n'avait aucunement prévu un tel intérêt de groupe¹⁵⁴.

53. Le droit fiscal et le droit de la concurrence restent donc sur un principe d'absence de reconnaissance du groupe sur le plan de la personnalité juridique, avec des aménagements plus ou moins importants. Les groupes sont amenés à faire collaborer les nombreuses hypothèses où, plus ou moins timidement, le groupe est reconnu avec un système juridique centré sur la personne morale. Ce grand nombre de cas de prises en compte du groupe emporte aussi des conséquences sur les modes de constitution des groupes, qui varient fortement d'un régime à un autre.

¹⁵⁰ Article 17 de la loi n°2012-958 du 16 août 2012 portant deuxième loi de finances rectificative pour 2012, codifié à l'article 39-13 du CGI.

¹⁵¹ En effet l'article 17 de la loi précitée ne permet plus de déduire fiscalement les aides à caractère financier entre une société mère et une société fille. Par conséquent l'intérêt propre d'une société mère à aider une société fille s'en trouve diminué et n'est plus suffisant pour être considéré comme relevant de l'acte normal de gestion. Jusqu'en 2011 le Conseil d'État reconnaissait pourtant l'intérêt d'une société mère, même en l'absence de lien commercial avec la société fille, à aider une filiale en grave difficulté financière dont la défaillance emporterait d'importantes conséquences pour la société mère. Par exemple : CE, 16 novembre 2011, n°326913.

¹⁵² CE, 10 mars 2006, préc. – CE, 28 avril 2006, n°277572 – CE, 28 avril 2006, n°278738.

¹⁵³ CAA Paris, 10 décembre 2004, n°00-36 – CAA Paris, 21 janvier 2005, n°01-873.

¹⁵⁴ Pour une synthèse des différentes thèses : BENARD Y., « *Groupes de sociétés : la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice* », RJF, mai 2006, chron. 499.

Chapitre II – La constitution à géométrie variable du groupe

54. Le pendant direct de la diversité des conceptions existantes des notions de groupes tant entre droit de la concurrence et droit fiscal qu'à l'intérieur de ces droits est une multitude de régimes pour la constitution du groupe (Section I). Ces régimes varient tant dans les conditions qu'ils requièrent pour la constitution du groupe que dans son périmètre. Malgré cette importante diversité, les régimes de constitution doivent respecter un cadre délimité par le droit européen (Section II).

Section I – Les différents régimes de constitution

55. Chaque hypothèse où le groupe est reconnu est une hypothèse de constitution du groupe. Par conséquent il y a autant de constitutions différentes qu'il y a de notions de groupes. Cette nébuleuse de régimes de constitution présente des conditions variées pour la constitution du groupe (§1), conditions qui amènent à des périmètres différents (§2). Ces conditions doivent être lues sous la perspective des conditions propres à chaque régime tenant à la nature des liens exigée pour constituer un groupe¹⁵⁵.

§ 1 – Des conditions de constitution variées

56. Avant toute opération de constitution du groupe, les entreprises doivent préalablement vérifier que les éventuels changements de contrôle d'une, ou plusieurs, sociétés n'entraîne pas une diminution de concurrence. Elles doivent se soumettre à un contrôle des concentrations (A). Ensuite, si l'opération est valide sur ce plan, un deuxième niveau de conditions tient à la possibilité qui est laissée, ou non, au groupe de se constituer (B).

A – Le contrôle préalable des concentrations restreignant la concurrence

57. De nombreux régimes de groupes requièrent un certain contrôle pour leur application, souvent exprimé en pourcentage de détention de capital. Les entreprises vont alors devoir acquérir des participations dans la société visée. Ces opérations peuvent tomber dans le champ du contrôle des concentrations. Les entreprises doivent dans un premier temps déterminer l'autorité compétente (1) puis saisir cette autorité qui analysera

¹⁵⁵ Confère : « Les liens de dépendance », chapitre I, titre I de ce mémoire.

de manière préalable la validité de l'opération au regard des règles de droit de la concurrence (2).

1. La détermination de l'autorité compétente

58. Le contrôle des concentrations est régi par le règlement n°139/2004¹⁵⁶ pour son aspect européen¹⁵⁷ et les articles L. 430-1 et suivants du Code de commerce¹⁵⁸ pour le droit français.

Une concentration est une opération par laquelle un changement durable de contrôle d'une société par une autre s'opère¹⁵⁹. Le contrôle étant la « *possibilité d'exercer une influence déterminante sur l'activité d'une autre entreprise* »¹⁶⁰. Le contrôle peut être exclusif, c'est à dire exercé par une seule entreprise, ou conjoint, c'est-à-dire exercé par deux ou plusieurs entreprises. La notion de contrôle implique une certaine durabilité et exclut donc les opérations de nature temporaire, telles que des prises de participations dans l'objectif d'une revente à court terme. Le règlement n°139/2004 distingue quatre formes principales de concentrations : la fusion, l'acquisition, le changement de contrôle et la création d'une entreprise commune de plein exercice. L'apport partiel d'actif qui fait l'objet d'un régime spécial en droit fiscal¹⁶¹ rentre dans la catégorie du contrôle et peut être donc soumis à la condition préalable du respect du droit de la concurrence.

La notion de contrôle fait l'objet de vifs débats prenant leur source dans une affaire récente qui a témoigné de certaines limites de l'approche actuellement adoptée. L'affaire Ryanair¹⁶² a mis en avant le problème des participations minoritaires non contrôlantes¹⁶³.

¹⁵⁶ Complété par un règlement d'application (Règlement (CE) n°802/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n°139/2004 du Conseil relatif au contrôle des concentrations entre entreprises, JOCE n° L 133 du 30 avril 2004) modifié en 2013 (Règlement d'exécution (UE) n°1269/2013 de la Commission du 5 décembre 2013, JOUE n° L 336 du 14 décembre 2013) et un ensemble de textes de droit souple consultables sur le site de la Commission à l'adresse suivante : <http://ec.europa.eu/competition/mergers/legislation/legislation.html> (dernière consultation le 1er juin 2014).

¹⁵⁷ Pour des développements sur l'évolution de son cadre historique : BERLIN D., *Commentaire J. Mégret. Contrôle des concentrations*, Editions de l'Université de Bruxelles, 2009, pp 19-48.

¹⁵⁸ Complétés par les articles R. 430-1 et suivants du Code de commerce ainsi que les lignes directrices de l'Autorité de la concurrence relatives au contrôle des concentrations du 8 juillet 2013.

¹⁵⁹ Article 3 règlement n°139/2004 préc.

¹⁶⁰ Article 3§2 règlement n°139/2004 préc.

¹⁶¹ Article 210 B du CGI.

¹⁶² Com., déc. du 27 juin 2007, *Ryanair/Aer Lingus*, aff. COMP/M.4439 – Trib. UE, 6 juillet 2010, *Ryanair Holdings plc contre Commission européenne*, aff. T-411/07, Rec. p. II-3691 – Com., déc. du 27 février 2013, *Ryanair/Aer Lingus*, aff. COMP/M.6663.

Ces participations ne rentrent pas dans le champ d'application du contrôle des concentrations, faute de satisfaire le critère du contrôle. Pourtant, les conséquences potentielles sur la concurrence de prises de participations minoritaires existent et peuvent être de nature à modifier la situation concurrentielle et sont mises en avant par les économistes¹⁶⁴. La Commission européenne s'est saisie de la question et a lancé une consultation publique le 20 juin 2013¹⁶⁵ dans laquelle elle envisage plusieurs systèmes (un obligatoire, fonctionnant sur une notification préalable, un système sélectif où la notification reposerait sur une auto-évaluation des parties et enfin un système sélectif où certaines opérations affectant *prima facie* la concurrence seraient obligatoirement notifiables).

Tous les secteurs sont soumis au contrôle des concentrations, le droit de la concurrence fonctionnant sur une notion d'entreprise, ne s'attachant pas à la forme juridique de l'entité concernée. Certains secteurs disposent toutefois d'obligations spécifiques, tels que l'audiovisuel¹⁶⁶.

59. Une fois l'opération qualifiée de concentration il convient de vérifier quelle sera l'autorité compétente pour traiter de l'affaire. Trois situations sont envisageables : l'opération est de dimension européenne¹⁶⁷, de dimension nationale¹⁶⁸ ou de dimension

¹⁶³ En 2006 Ryanair acquiert 20% du capital d'Aer Lingus avec lequel elle est concurrente. Puis, toujours en 2006, Ryanair lance une offre public d'achat sur la totalité du capital d'Aer Lingus qui fait monter sa participation à 25% dans un premier temps puis est notifié à la Commission. La Commission réunit les différentes opérations en une seule concentration (en application de l'article 3 du règlement n°139/2004) et déclare le projet de concentration incompatible. L'offre public d'achat devient donc caduque. Toutefois, malgré les demandes d'Aer Lingus, la Commission refuse, s'estimant incompétente faute de constater un changement de contrôle, d'ordonner la revente par Ryanair des actions acquises. Aer Lingus introduit un recours en carence contre le refus de la Commission d'ordonner la revente. Le Tribunal de l'Union saisi de ce recours valide l'analyse de la Commission et refuse d'ordonner la revente des participations déjà acquises, faute de constater un changement de contrôle. Ryanair a de nouveau soumis à l'autorisation préalable de la Commission un projet d'offre public d'achat sur le capital d'Aer Lingus en 2012, que la Commission refuse d'autoriser en février 2013. Il est à noter qu'en parallèle, une affaire devant la Competition Commission – autorité nationale de concurrence anglaise – est instruite pour les mêmes participations. Le droit anglais acceptant de contrôler les participations minoritaires non contrôlantes, la Competition Commission a ordonné à Ryanair de réduire de 5% sa participation dans Aer Lingus (Competition Commission, 28 août 2013, *Ryanair Holdings plc and Aer Lingus Group plc*). Cette décision fait l'objet d'un appel de la part Ryanair.

¹⁶⁴ Concernant ces effets, Me Buhart et Me Lesur mettent en avant que ces participations peuvent entraîner des « effets horizontaux » : une société diminue son agressivité vis-à-vis de la cible concurrente qui lui confère des revenus grâce à sa participation ; des « effets verticaux » : la société peut chercher à avantager la société qui est sa cliente. BUHART J., LESUR L., « *Participations minoritaires et droit de la concurrence : une réforme européenne nécessaire ?* », Concurrences, n°4/2013, pp. 57-75.

¹⁶⁵ La consultation et ses réponses sont disponibles à l'adresse suivante : http://ec.europa.eu/competition/consultations/2013_merger_control/index_en.html (dernière consultation le 1er juin 2014).

¹⁶⁶ Loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication (Loi Léotard).

¹⁶⁷ Les seuils, en chiffre d'affaires et en fonction du nombre d'États concernés par la concentration sont définis à l'article 1^{er} du règlement n°139/2004.

intermédiaire (c'est-à-dire que sans être de niveau européen elle concerne au moins deux autorités de concurrence différentes). Dans l'hypothèse où l'opération est de dimension européenne, seule la Commission européenne est compétente. Ce principe de « guichet unique » a été retenu pour assurer une sécurité juridique aux entreprises qui ne voient leurs opérations contrôlées que par une seule autorité, évitant ainsi des conflits de décision. Le règlement n°139/2004 prévoit un certain nombre de mécanismes correcteurs permettant de renvoyer une affaire de dimension nationale devant la Commission et inversement¹⁶⁹. Toutefois ces mécanismes fonctionnent peu, les concentrations de dimension nationale donnent souvent lieu à plus de trois notifications d'autorités nationales de concurrence et sont particulièrement complexes. Ainsi un rapport « Zivy » rendu en 2014 préconise leur révision¹⁷⁰.

2. La saisine obligatoire de l'autorité compétente pour analyse préalable de l'opération

60. Ensuite, l'autorité compétente ayant été déterminée, l'opération de concentration doit être analysée au fond. Pour être autorisée une opération de concentration ne doit pas diminuer sensiblement la concurrence¹⁷¹. L'analyse opérée va ensuite dépendre du type de concentration envisagée, selon qu'elle est horizontale¹⁷² ou non-horizontale¹⁷³. Depuis 2004, les entreprises ont la possibilité de se défendre en invoquant des gains d'efficacité apportés par la concentration contrebalançant l'atteinte à la concurrence¹⁷⁴. De plus, les

¹⁶⁸ Les seuils français sont définis à l'article L. 430-2 du Code de commerce.

¹⁶⁹ Article 4-4, 4-5, 9 et 22 du règlement n°139/2004. Certains renvois sont à l'origine des parties, d'autres à la demande des États membres de l'Union européenne.

¹⁷⁰ ZIVY F., « Pour un contrôle des concentrations plus simple, cohérent et stratégique en Europe », Rapport au Ministre de l'Économie et des Finances le 16 décembre 2013, publié le 14 mars 2014. Consultable à l'adresse suivante : http://www.autoritedelaconcurrence.fr/doc/cp_concentrations_transfrontalieres.pdf (dernière consultation le 1er juin 2014).

¹⁷¹ Aussi appelé « test SLC » (*substantial lessening of competition*) ce test date du règlement n°139/2004. Sous l'ancien régime les concentrations n'étaient appréhendées que lorsqu'elles créaient ou renforçaient une position dominante. L'approche par le test SLC permet d'appréhender des situations de concentration dans des marchés oligopolistiques qui ne rentraient pas dans le test de la position dominante. Elle permet aussi d'utiliser une approche similaire à celle utilisée aux États-Unis et prévenir dans une certaine mesure les conflits de décisions (pour une affaire célèbre voir l'affaire General Electric/Honeywell : TPICE, 14 décembre 2005, *General Electric Company contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-210/01, Rec. p. II-5575) L'article 2-3 du règlement n°139/2004 combine les deux tests puisqu'il est formulé ainsi : « **Les concentrations qui entraveraient de manière significative une concurrence effective dans le marché commun ou une partie substantielle de celui-ci, notamment du fait de la création ou du renforcement d'une position dominante, doivent être déclarées incompatibles avec le marché commun** ». (Soulignements ajoutés par l'auteur)

¹⁷² Lignes directrices sur l'appréciation des concentrations horizontales au regard du règlement du Conseil relatif au contrôle des concentrations entre entreprises, JOCE n° C 31 du 5 février 2004.

¹⁷³ Lignes directrices sur l'appréciation des concentrations non horizontales au regard du règlement du Conseil relatif au contrôle des concentrations entre entreprises, JOCE n° C 265 du 18 octobre 2008.

¹⁷⁴ Communication consolidée de 2004 préc. note 67.

entreprises peuvent proposer des mesures correctrices – appelées engagements¹⁷⁵ – pour sauver l’opération de concentration. Ces mesures, dont la proposition incombe en théorie aux parties¹⁷⁶, doivent permettre de rétablir durablement les conditions d’une concurrence effective. Une fois proposée par l’entreprise, ces mesures sont soumises à un test de marché : elles sont rendues publiques et les tiers sont appelés à fournir des informations sur leur bienfondé. Si le test de marché est positif, les engagements sont acceptés.

61. Le contrôle des concentrations n’est pas un contrôle facultatif auquel les entreprises se soumettent de leur plein gré. En effet, lorsqu’une entreprise entreprend un projet de concentration, sa notification est obligatoire à l’autorité qui sera compétente pour la contrôler¹⁷⁷. Un défaut de notification peut entraîner en droit européen des sanctions montant jusqu’à 10% du chiffre d’affaire des sociétés concernées¹⁷⁸. La notification entraîne la suspension de l’opération jusqu’à ce qu’une décision soit rendue. Pour faciliter la célérité de la procédure, une procédure informelle¹⁷⁹ de pré-notification a progressivement été mise en place dont l’objectif est à l’origine de vérifier que le dossier est complet sur le plan procédural. Actuellement cette procédure prend une importance majeure, au point que l’ensemble des questions est souvent arbitré à cette étape¹⁸⁰. Si l’opération ne pose pas de problème de concurrence, elle sera autorisée au cours d’une « phase I ». En revanche si l’autorité saisie considère qu’elle nécessite d’un temps plus important, en raison de problèmes potentiels de concurrence, la procédure passera alors en

¹⁷⁵ Cette procédure a été précisée dans le cadre des bonnes pratiques de la Commission en matière d’engagements. Best Practice Guidelines: The Commission’s Model Texts for Divestiture Commitments and the Trustee Mandate under the EC Merger Regulation du 5 décembre 2013. Consultables à l’adresse suivante : http://ec.europa.eu/competition/mergers/legislation/legislation.html#best_practices (dernière consultation le 1^{er} juin 2014).

¹⁷⁶ La Commission adopte un rôle de plus en plus actif dans la proposition des engagements, demandant aux parties de céder des pans entiers de leurs activités. La Commission a publié une étude en 2005 justifiant les résultats de cette pratique, selon laquelle 81% des remèdes apportés ont été effectifs. *Merger Remedies Study* - Public version - DG COMP, European Commission - October 2005, consultable à l’adresse suivant : http://ec.europa.eu/competition/mergers/studies_reports/studies_reports.html (dernière consultation le 1er juin 2014).

¹⁷⁷ En droit européen l’entreprise doit alors remplir un formulaire dit « formulaire CO » qui se trouve en annexe du règlement n°802/2004 dans lequel les entreprises doivent préciser l’ensemble des éléments intéressants l’opération : détermination du marché pertinent, entreprises concernées, parts de marché etc. Dans certaines hypothèses, une procédure simplifiée peut être utilisée, permettant de faciliter la procédure pour les concentrations, a priori, ne posant pas de problèmes de concurrence sérieux (Communication de la Commission relative à une procédure simplifiée du traitement de certains opérations de concentration en application du règlement (CE) no 139/2004 du Conseil, JOUE n° C 366 du 14 décembre 2013).

¹⁷⁸ Pour un exemple de non notification sanctionnée : Trib. UE, 12 décembre 2012, *Electrabel contre Commission européenne*, aff. T-332/09, Non encore publié au recueil.

¹⁷⁹ Son fonctionnement est toutefois officiellement précisé dans le règlement n°1269/2013.

¹⁸⁰ Pour une analyse critique de cette tendance : PETIT N., *Droit européen de la concurrence*, Bruxelles, LGDJ, 2013, 688 p.

« phase II ». Ces phases sont enserrées dans des délais très stricts, que les autorités ne peuvent pas dépasser¹⁸¹.

Enfin, les entreprises ont la possibilité de contester les décisions de la Commission rendues en matières de concentration. Le juge européen a cependant limité son contrôle, notamment en ce qui concerne les analyses économiques développées par la Commission où il se restreint à un contrôle de l'erreur manifeste¹⁸².

Il est à noter que la procédure française de contrôle des concentrations dispose d'une particularité, puisque le ministre de l'économie peut intervenir¹⁸³. Cette intervention n'est pas une modalité purement théorique, l'affaire du rachat d'Alstom étant un exemple récent d'intervention retentissante du ministre de l'économie¹⁸⁴.

62. Le contrôle des concentrations est donc une étape préalable obligatoire pour certaines constitutions de groupes. La non prise en compte des participations minoritaires non contrôlantes a pour conséquence que ce contrôle ne vise que les plus grandes opérations destinées à constituer des groupes. Partant, il sera plus probable de devoir soumettre une concentration dans l'optique de réaliser une intégration fiscale que dans l'optique de bénéficier d'un régime de sociétés « mère-filiale ». La soumission à un contrôle des concentrations n'est pas le seul aspect obligatoire pour la constitution des groupes. Si certains régimes imposent un acte volontaire de la part du groupe pour en profiter, certains s'imposent au groupe, indépendamment de sa volonté.

¹⁸¹ En droit français ce sont les articles L. 430-5 et L. 430-7 du Code de commerce qui précisent la durée. En droit européen c'est le règlement n°139/2004.

¹⁸² Trois affaires infléchissent légèrement cette position du juge, qui peut dorénavant vérifier le caractère convaincant des analyses de la Commission (véracité, fiabilité, cohérence...) sans pour autant pouvoir substituer son analyse à celle de la Commission, le Tribunal n'étant pas une deuxième instance d'évaluation au fond de l'affaire : « *« Si la Cour reconnaît à la Commission une marge d'appréciation en matière économique, cela n'implique pas que le juge communautaire doit s'abstenir de contrôler l'interprétation, par la Commission, de données de nature économique »*. TPICE, 6 juin 2002, *Airtours plc contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-342/99, *Rec. p. II-2585* – TPICE, 22 octobre 2002, *Schneider Electric SA contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-310/01, *Rec. p. II-4071* – TPICE, 25 octobre 2002, *Tetra Laval BV contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-5/02, *Rec. p. II-4381* – CJCE, 15 février 2005, *Commission des Communautés européennes contre Tetra Laval BV*, aff. C-12/03, *Rec. p. I-987*.

¹⁸³ Historiquement c'est le ministre de l'économie et ses services qui possédaient le pouvoir de décision en matière de concentrations. Cela a changé depuis la loi de modernisation de l'économie de 2008 (Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie) et l'Autorité de la concurrence dispose du pouvoir de décision. Le ministre de l'économie peut toutefois « *évoquer une opération présentant un caractère stratégique pour le pays, au nom de considérations d'intérêt général autres que la concurrence* ».

¹⁸⁴ Décret n° 2014-479 du 14 mai 2014 relatif aux investissements étrangers soumis à autorisation préalable.

B – Les conditions tenant au caractère volontaire ou imposé de la constitution

63. Les conditions se regroupent en deux catégories principales : les régimes où la constitution repose sur la volonté des sociétés du futur groupe (1) et les régimes où la constitution est imposée et ne dépend plus de la volonté de ces sociétés (2). Dans le premier cas, une fois les conditions de constitutions réunies, les entreprises auront un choix discrétionnaire dans la réalisation de la constitution. A l'inverse dans le second cas, une fois les conditions de constitution réunies, celle-ci sera automatique. Les régimes de constitution offrant des droits aux groupes se retrouvent dans la première hypothèse, alors que ceux conférant des obligations se retrouvent dans la seconde hypothèse.

1. Les régimes reposant sur une décision des sociétés concernées

64. Les régimes reposant sur une décision des sociétés concernées représentent la majorité des régimes en droit fiscal. Ces régimes consistant dans une faveur, une adaptation du droit commun à leur situation particulière, offerte aux sociétés, celles-ci sont libres de l'accepter ou non. Le régime de l'intégration fiscale ne s'obtient que sur demande expresse de la société mère¹⁸⁵, il en est de même pour le régime des sociétés « mère-filiale »¹⁸⁶, du régime des « intérêts-redevance »¹⁸⁷ ou encore pour l'obtention d'un crédit d'impôt pour un centre de recherche¹⁸⁸. L'exposé des motifs de la proposition de la Commission concernant l'ACCIS précise que le choix d'opter pour le régime est à l'entière discrétion des groupes, notamment parce que l'ACCIS viendrait potentiellement remplacer les régimes d'intégration déjà mis en place nationalement. Un changement peut donc être couteux pour une entreprise et le lui imposer serait contraire à la logique même de ce régime destiné à faire baisser les coûts liés à la fiscalité.

¹⁸⁵ Article 223 A §1 du CGI : « Une société peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés » (soulignement ajouté par l'auteur).

¹⁸⁶ Article 216-1 du CGI : « Les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères et visées à l'article 145, touchés au cours d'un exercice par une société mère, peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges » (soulignement ajouté par l'auteur).

¹⁸⁷ Article 119 quater 2 du CGI : « Pour bénéficier de l'exonération prévue au premier alinéa du 1, la personne morale bénéficiaire doit justifier » (soulignement ajouté par l'auteur).

¹⁸⁸ Article 244 quater B 1 du CGI : « Les entreprises industrielles et commerciales ou agricoles imposées d'après leur bénéfice réel ou exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 duodécies, 44 terdecies à 44 quindecies peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des dépenses de recherche qu'elles exposent au cours de l'année » (soulignement ajouté par l'auteur).

L'intégration fiscale présente une condition supplémentaire concernant le caractère volontaire du régime puisque chaque société intégrée au groupe doit donner son accord pour être incluse¹⁸⁹.

2. Les régimes imposés

65. La constitution d'un groupe peut aussi créer des obligations dans le patrimoine des sociétés. Par conséquent, les sociétés n'ont pas d'option pour opter ou non pour les règles liées à la constitution du groupe. Dans cette optique, dès qu'une société sera dans un lien de dépendance avec une autre société située à l'étranger, elle devra respecter la réglementation en matière de prix de transfert. En droit de la concurrence, dès lors que des entreprises se rapprochent suffisamment pour constituer une entreprise, les autorités en déduiront automatiquement les conséquences afférentes. Conséquences pouvant être parfois positives¹⁹⁰, mais plus souvent négatives¹⁹¹.

66. Si la décision de constitution du régime ne dépend pas entièrement du groupe, celle afférant au périmètre lui échappe également en partie.

§ 2 – Le périmètre partiellement discrétionnaire

67. Le périmètre, expression désignant les sociétés faisant partie d'un groupe, n'est pas entièrement à la disposition des groupes. Cela est une conséquence directe du caractère optionnel ou non du régime (A). De plus, il existe une différence majeure entre le droit fiscal et le droit de la concurrence par rapport à la prise en compte de la dimension internationale des groupes (B).

A – Une maîtrise du périmètre différente en fonction des régimes de constitution

68. Le premier élément relatif à la détermination du périmètre est que les groupes ne sont pas systématiquement libres de choisir quelles sociétés rentrent dans le groupe. La liberté sera, notamment, conférée au groupe lorsque le régime repose sur une décision d'adhésion au régime. Dans le cadre de l'intégration ou de l'ACCIS, la société mère décide

¹⁸⁹ Article 223 A § 6 du CGI : « *Seules peuvent être membres du groupe les sociétés ou les établissements stables qui ont donné leur accord* ».

¹⁹⁰ Exclusion de la qualification d'entente dans le cas d'un accord intragroupe.

¹⁹¹ Notamment lorsqu'une société mère se voit imputer le comportement anticoncurrentiel d'une filiale.

de l'inclusion dans le périmètre société par société¹⁹². Lorsque la constitution d'un groupe est constatée par une administration, la société mère ne peut pas choisir pour quelles sociétés l'administration doit tirer les conséquences du lien de dépendance. Tout au plus elle peut contester l'appréciation de l'administration quant à la réalité du lien de dépendance.

Le deuxième élément déterminant est le degré de rigidité du groupe une fois constitué, dans quelles conditions peut-il être modifié. La première situation envisageable est celle dans laquelle le lien de dépendance entre deux sociétés du groupe disparaît. En toute logique, la société désolidarisée devrait être exclue du groupe. Les liens financiers entre sociétés sont mouvants, liés à l'évolution de la vie économique, le groupe doit alors se montrer particulièrement vigilant dans la gestion de ses participations. Dans le cadre du régime d'intégration, à partir du moment où la participation passe à 94,99% la société n'est plus éligible¹⁹³. La seconde situation envisageable est celle de la persistance du lien de dépendance mais de la volonté du groupe de modifier son périmètre. Les régimes « automatiques », où la décision de constitution n'appartient pas au groupe ne permettent logiquement pas une telle opération. Les régimes reposant sur une décision du groupe adoptent un logique différente. Dans le cadre du régime d'intégration, si la société mère est acquise à plus de 95% par une autre société, il est possible de reconstituer le groupe à partir de la nouvelle société mère sans discontinuité (et à condition de respecter la coïncidence des dates de clôture de l'exercice). En effet, si le choix du régime est exercé pour une période de cinq ans susceptible d'être prorogée de cinq ans en cinq ans, le périmètre est révisable annuellement. Ceci permet de faire sortir temporairement une société dont l'intégration ne serait pas rentable. Le régime « mère-filiale » dispose que l'option est réversible.

69. La détermination du périmètre d'un groupe sera d'autant moins laissée à son libre arbitre que celui-ci est constitué avec des sociétés étrangères.

¹⁹² Ce qu'elle fait avec beaucoup d'attention puisque l'intégration étant valable pour cinq années elle doit peser les avantages et les inconvénients à consolider son impôt sur les sociétés avec chaque société fille.

¹⁹³ BOI-IS-GPE-10-20-10 n°180 : « La cession totale ou partielle des droits sociaux ou, plus généralement, toute opération (émission de nouveaux titres, augmentation de capital non souscrite par la société mère) à l'issue de laquelle le capital d'une filiale n'est plus détenu par la société mère à 95 % au moins, entraînent la sortie de cette filiale du périmètre du groupe à compter de la date d'ouverture de l'exercice au cours duquel cet événement se produit ».

B – Les difficultés des groupes internationaux

70. Les groupes de sociétés, sur le plan économique, ne connaissent pas les frontières, ils sont des acteurs multinationaux évoluant sous des souverainetés différentes. La constitution d'une filiale étrangère dans le but d'étendre son activité est souvent une première étape dans la constitution d'un groupe. Cette dimension internationale reste une hydre dont le droit se saisit difficilement. La différence entre le droit de la concurrence et le droit fiscal est particulièrement nette sur ce point.

Le droit de la concurrence en Europe s'est construit avec les groupes de sociétés. Ses premiers arrêts concernaient déjà des grandes multinationales. Dès le début des années 1970¹⁹⁴ la difficulté a été rapidement surmontée pour dépasser les frontières juridiques. En effet en droit de la concurrence, les textes font référence aux effets des pratiques sur le territoire concerné. Dès lors que ces effets sont constatés, indépendamment de la nationalité des entreprises, les règles ont vocation à être appliquées. Dans un premier temps avec les arrêts *ICI*, *Continental Can* et *Zoja*, la Cour de justice va imputer le comportement anticoncurrentiel des filiales européennes de groupes non-européens pour justifier l'applicabilité du droit de la concurrence aux entreprises extérieures à la Communauté européenne¹⁹⁵. Dans un deuxième temps dans le cadre de l'affaire « *Pâte de bois* »¹⁹⁶, alors qu'aucune entreprise n'avait de filiale dans le marché commun, la Commission condamne les entreprises car les effets de l'entente étaient localisés dans le marché commun. L'application du droit européen à des entreprises trans-européennes quant à elle est directement prévue par les traités qui s'appliquent dans le territoire de l'Union européenne¹⁹⁷. La prise en compte de la dimension internationale des groupes de sociétés n'est pas limitée à l'application du droit de la concurrence. Pour la détermination des sanctions, les différents textes précisent qu'il faut tenir compte du chiffre d'affaire

¹⁹⁴ CJCE, *ICI*, préc. - Arrêt *Continental Can*, préc. – CJCE, 6 mars 1974, *Istituto Chemioterapico Italiano S.p.A. et Commercial Solvents Corporation contre Commission des Communautés européennes*, aff. jointes C-6 et 7/73, ci-après « *Zoja* ».

¹⁹⁵ Sur ce point : IDOT L., *Le contrôle des pratiques restrictives de concurrence dans les échanges internationaux*, thèse, Paris II, 1981.

¹⁹⁶ CJCE, 27 septembre 1988, *A. Ahlström Osakeyhtiö et autres contre Commission des Communautés européennes*, aff. jointes 89/85, 104/85, 114/85, 116/85, 117/85 et 125/85 à 129/85, *Rec.* p. 5193, ci-après « *Pâte de bois I* ».

¹⁹⁷ Article 52 TUE et 355 TFUE.

mondial de l'entreprise en question et ne pas se limiter au chiffre d'affaire de la société ayant directement mis en œuvre les pratiques¹⁹⁸.

71. Le droit fiscal présente une vision plus nationale des groupes de sociétés. La prise en compte de la dimension internationale du groupe est très rare, généralement limitée à l'espace européen ou à certains États avec lesquels la France a mis en place une convention fiscale internationale allant dans un tel sens, quand elle n'est pas tout simplement inexistante. Le droit fiscal français des sociétés fonctionne en effet selon le principe de la territorialité de l'impôt¹⁹⁹. Schématiquement, les sociétés ne sont imposées qu'à hauteur des bénéfices qu'elles réalisent en France²⁰⁰. De plus, prendre en considération des membres du groupe en dehors de la France a un impact direct sur les revenus que l'État tire de l'imposition. Les régimes de groupes étant souvent des régimes de faveur, dans l'objectif d'attirer des sociétés sur le territoire ou pour conserver celles déjà présentes, augmenter le périmètre de ces régimes aux sociétés établies à l'étranger reviendrait à diminuer les recettes. Ainsi le régime de l'intégration fiscale ne permet d'insérer dans le périmètre que des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés en France (qu'il s'agisse d'une société ou de son établissement stable). Jusqu'en 2008, le régime était particulièrement strict sur ce point puisque la « cascade » des détentions devait être entièrement française. Par conséquent, une sous-filiale française qui était certes détenue à 95% mais par l'intermédiaire d'une société étrangère (elle aussi dans la condition des 95%) ne pouvait demander le bénéfice du régime d'intégration. La seule exception notable à cette non prise en compte de la dimension internationale est celle de la règlement des prix de transfert, puisque par définition ils impliquent une relation entre des sociétés de deux États différents.

¹⁹⁸ Par exemple : les lignes directrices de 2006 pour le calcul des amendes raisonnent sur l'entreprise, précisent que pour la détermination du montant de base de l'amende il y a lieu, si nécessaire, de prendre en compte les ventes réalisées dans le monde entier par l'entreprise. Point 18 : « *Lorsque l'étendue géographique d'une infraction dépasse le territoire de l'Espace Economique Européen («EEE») (par exemple dans le cas de cartels mondiaux), les ventes concernées de l'entreprise à l'intérieur de l'EEE peuvent ne pas refléter de manière adéquate le poids de chaque entreprise dans l'infraction. (...) Dans de telles circonstances, en vue de refléter tout à la fois la dimension agrégée des ventes concernées dans l'EEE et le poids relatif de chaque entreprise dans l'infraction, la Commission peut estimer la valeur totale des ventes des biens ou services en relation avec l'infraction dans le secteur géographique (plus vaste que l'EEE) concerné, déterminer la part des ventes de chaque entreprise participant à l'infraction sur ce marché et appliquer cette part aux ventes agrégées de ces mêmes entreprises à l'intérieur de l'EEE* » (Lignes directrices pour le calcul des amendes infligées en application de l'article 23, paragraphe 2, sous a), du règlement (CE) no 1/2003, JOCE n° C 210 du 1^{er} septembre 2006).

¹⁹⁹ Article 209 I du CGI.

²⁰⁰ Pour une explication détaillée du principe : GUTMANN D., *Droit fiscal des affaires*, préc., pp 457-549.

Le droit européen est à l'origine d'une relative inflexion dans cette vision nationale du droit fiscal français. Notamment, chacune des directives relatives à un aspect des groupes de sociétés raisonne dans un cadre européen et s'applique à des sociétés tant nationales qu'européennes. Par exemple, la directive « mère-filiale » dispose dès son premier article qu'elle s'applique dans les relations entre sociétés d'États membres différents²⁰¹. La proposition de directive ACCIS, si elle prend un jour la forme d'un acte contraignant, devrait accélérer cette « européanisation » de l'espace fiscal français des groupes de sociétés²⁰². De manière indirecte, la directive fusion précitée prend en compte le caractère européen des groupes en facilitant leur déplacement des groupes au sein de l'Union européenne. L'objectif est d'éliminer les doubles impositions qui se produisent en cas de restructuration d'entreprise. Directive qu'il faut compléter avec la jurisprudence de la Cour en matière de transfert du siège des sociétés²⁰³ au sein de l'Union européenne, et particulièrement des conditions de validité des taxes de sortie²⁰⁴, dites *exit tax*.

72. La constitution du groupe est donc multiple et dépend de chaque régime envisagé. Le législateur n'est toutefois pas entièrement libre dans la détermination des régimes qu'il institue puisque le droit européen vient doublement limiter sa marge de manœuvre.

²⁰¹ Article 1 de la directive 2011/96/UE : « aux distributions de bénéfices reçus par des sociétés de cet État membre et provenant de leurs filiales d'autres États membres ».

²⁰² L'article 2 de la proposition de directive ACCIS établit une liste des formes de sociétés éligibles qui n'est pas limitée à un espace national. L'article 3 permet même de reconnaître dans une certaine mesure les sociétés d'État tiers.

²⁰³ CJCE, 27 septembre 1988, *The Queen contre H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc*, aff. C-81/87, Rec. p. I-5483, ci-après « Daily Mail » - CJCE, 9 mars 1999, *Centros Ltd contre Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, aff. C-212/97, Rec. p. I-1459, ci-après « Centros » - CJCE, 5 novembre 2002, *Überseering BV contre Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)*, aff. C-208/00, Rec. p. I-9919, ci-après « Überseering » - CJCE, 30 septembre 2003, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam contre Inspire Art Ltd*, aff. C-167/01, Rec. p. I-10155, ci-après « Inspire Art » - CJCE, 16 décembre 2008, *CARTESIO Oktató és Szolgáltató bt*, aff. C-210/06, Rec. p. I-9641, ci-après « Cartesio » - CJUE, 12 juillet 2012, *VALE Építési kft*, aff. C-78/10, Non encore publié au recueil, ci-après « Vale Epitesi ».

Au terme de cette jurisprudence la Cour permet aux sociétés européennes de transférer leur siège d'un État à un autre, à la condition de se conformer à la loi de l'État d'accueil et de ne pas dénaturer la loi de l'État d'origine. Une société peut se départir de la loi de l'État d'origine lorsqu'elle réalise non pas un simple transfert de siège mais une transformation transfrontalière, c'est-à-dire qu'elle perd dans un premier temps sa qualité de société de l'État d'origine pour dans un deuxième temps acquérir la statut de société de l'État d'accueil. Les États membres sont tenus de reconnaître cette possibilité, même si leur droit national retient la théorie de la fiction pour la création d'une société (pour ces systèmes la société radiée de l'État d'origine n'a normalement plus d'existence).

²⁰⁴ CJCE, 11 mars 2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant contre Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, aff. C-9/02, Rec. p. I-2409, ci-après « Lasteyrie du Saillant » - CJCE, 7 septembre 2006, *N contre Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo*, aff. C-470/04, Rec. p. I-7409, ci-après « N » - CJUE, 29 novembre 2011, *National Grid Indus BV contre Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, aff. C-371/10, Rec. p. I-12273, ci-après « National Grid Indus ».

La restriction tirée de l'imposition d'une plus value latente est justifiée à la condition de laisser un choix au contribuable entre un paiement immédiat ou différé de cette imposition.

Section II – Les règles encadrant les régimes de constitution

73. Le législateur national souhaitant mettre en place un régime favorable aux groupes de sociétés doit tenir compte de deux grands corps de règles d'origine européenne : l'interdiction des aides d'État (§1) et le respect des libertés de circulation (§2).

§ 1 – Les régimes favorables aux groupes de sociétés sous l'angle du contrôle des aides d'État

74. Le contrôle des aides d'État²⁰⁵ à caractère fiscal²⁰⁶ s'est affirmé à la fin des années 1990²⁰⁷. Le Tribunal a affirmé dans un arrêt *Ladbroke*²⁰⁸ que « *en second lieu, il convient de rappeler que, s'il est vrai, ainsi que la Commission l'a, par ailleurs, relevé dans la décision attaquée, que la fiscalité ainsi que la mise en place des régimes fiscaux relèvent de la compétence des autorités nationales, il n'en reste pas moins que l'exercice d'une telle compétence peut, le cas échéant, se révéler incompatible avec l'article 92, paragraphe 1, du traité* »²⁰⁹. Puis la Commission est intervenue avec une communication de 1998²¹⁰, suivie d'un rapport de 2004²¹¹. Les groupes étant un important facteur de recettes, les États ont mis en place des régimes destinés tant à les attirer sur leur territoire que pour les protéger face à la concurrence extérieure. Les différents régimes favorables aux groupes se sont retrouvés analysés sous l'angle des aides d'État²¹².

L'aide d'État peut être constituée dans le régime fiscal favorable aux groupes de sociétés. Les régimes de faveur liés au groupe sont généralement accompagnés d'une condition tenant à l'exercice d'une demande, demande qui peut être sous forme d'option ou liée à l'obtention d'un agrément. Toute la question est alors de savoir si derrière cette demande se cache une forme de sélectivité. Dans le cadre d'un agrément le risque est

²⁰⁵ Pour un exposé du régime des aides d'État : DIRECTION DES AFFAIRES JURIDIQUES, *Vade-mecum des aides d'État*, Paris, La documentation française, 6^e ed., 2014, 368 p.

²⁰⁶ MAITROT DE LA MOTTE A., « *Aides d'État sous forme fiscale. – Champ du contrôle communautaire* », J. Clas. Fiscal Impôts Direct Traité, fasc. 1160, 2009.

²⁰⁷ Un premier arrêt était intervenu en 1970 mais était resté isolé. CJCE, 25 juin 1970, *Gouvernement de la République française contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-47/69, Rec. p. 487.

²⁰⁸ TPICE, 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing Ltd contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-67/94, Rec. p. II-1, ci-après « *Ladbroke* ».

²⁰⁹ *Ibid*, n°54.

²¹⁰ Communication préc..

²¹¹ Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004.

²¹² Voir DELAUNAY B., « *Les aides d'État sous forme fiscale et les groupes de sociétés* », préc.

élevé, et ces régimes sont présumés être des aides d'État²¹³. La Cour a considéré que le simple fait pour l'État d'avoir un pouvoir discrétionnaire dans la décision de donner un agrément était une sélectivité. Le régime des centres de coordination belges a été condamné par la Cour de justice sur ce fondement²¹⁴. Le régime fiscal spécial applicable aux centrales de trésorerie en France a aussi été considéré non conforme aux règles sur les aides d'État²¹⁵. Une remise en cause du régime français du bénéfice mondial aurait pu être envisagée avant sa suppression, son agrément étant soumis à des conditions rigoureuses et ne profitait qu'à une petite poignée d'entreprises²¹⁶. L'aide d'État dans le cadre d'un régime accessible après option est plus difficile à caractériser. Certains régimes se sont tout de même retrouvés condamnés pour non conformité à la réglementation des aides d'Etat. Le régime fiscal luxembourgeois des « holdings 1929 » a fait l'objet d'une condamnation par la Commission²¹⁷.

L'aide d'État peut également être constituée dans le calcul d'un résultat favorable au groupe. A ce stade la question qui se pose est d'abord de savoir si ces régimes apportent un avantage aux groupes. En effet, dans le cas d'un calcul du bénéfice consolidé, le caractère bénéfique du régime va dépendre de la situation de l'entreprise. Si le groupe réalise des pertes à l'étranger ce régime lui donnera assurément un avantage puisqu'il pourra les imputer sur ses bénéficiaires en France. A l'inverse un groupe qui réalise des bénéfices à l'étranger n'aura pas réellement d'avantage, alors que les coûts liés à la gestion de la consolidation existent réellement. L'analyse de l'avantage doit toutefois être précisée, puisqu'il convient de comparer un groupe à un autre groupe et non à des entreprises isolées, ces dernières n'étant pas dans la même situation que les groupes puisqu'elles ne sont pas éligibles aux régimes favorables.

²¹³ Communication de 1998, *op. cit.* note 86 : « 21. Les pratiques discrétionnaires de certaines administrations fiscales sont également susceptibles de donner lieu à des mesures qui relèvent du champ d'application de l'article 92. La Cour de justice reconnaît que le traitement des acteurs économiques sur une base discrétionnaire peut en effet conférer à l'application individuelle d'une mesure générale la qualité de mesure sélective, notamment lorsque le pouvoir discrétionnaire s'exerce en dehors de la simple gestion des recettes fiscales selon des critères objectifs (14).

22. Si dans la pratique quotidienne, les règles fiscales doivent être interprétées, elles ne peuvent pas permettre un traitement discrétionnaire des entreprises. En principe, toute décision administrative qui s'écarte des règles fiscales généralement applicables pour favoriser des entreprises individuelles donne lieu à une présomption d'aide d'État et doit être analysée en détail. »

²¹⁴ CJCE, 22 juin 2006, *Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL contre Commission des Communautés européennes*, aff. jointes C-182/03 et C-217/03, Rec. p. I-5479.

²¹⁵ Décision de la Commission du 11 décembre 2002 concernant le régime d'aide d'État C 46/2001 - Centrales de trésorerie mis à exécution par la France.

²¹⁶ DELAUNAY B., *op. cit.*, n°35.

²¹⁷ La sélection dans ce régime était opérée par l'obligation de créer une entité au Luxembourg. Voir le communiqué de presse de la Commission européenne : Commission Européenne - IP/06/132 du 8 février 2006.

75. Les régimes de groupe qui avantageraient certaines entreprises sont donc contraires au droit européen et ne peuvent être mis en place. Un régime qui passe le test du contrôle des aides d'État doit toutefois en passer un second qui est celui de la non restriction des libertés de circulation.

§ 2 – Les régimes de constitution des groupes de sociétés sous l'angle des libertés de circulation

76. Les libertés d'établissement²¹⁸ et de circulation des capitaux²¹⁹ constituent des libertés fondamentales garanties par les traités européens²²⁰. Les États membres sont tenus de les respecter lors de l'édiction de tout acte à caractère normatif. Principalement, les États sont tenus de ne pas mettre en place de mécanismes défavorisant les sociétés ayant exercé une liberté de circulation (entrave à la sortie) ou souhaitant s'implanter sur leur territoire (entrave à l'entrée). Si une telle réglementation est mise en place l'État pourra se justifier²²¹, justification qui doit être nécessaire – c'est-à-dire remplissant ses objectifs – et proportionnée²²² – c'est-à-dire être la moins entravante possible –. Ainsi le choix du lieu d'implantation d'une société ne doit pas être entravé par les législations nationales²²³. Les différents régimes d'intégration européens ont fait l'objet de nombreuses condamnations de la Cour de justice et de recours en manquement de la Commission européenne. Le système français n'y a pas échappé et fait l'objet actuellement d'interrogations sur sa validité.

77. Les remises en cause des régimes d'intégration ont d'abord²²⁴ concerné les régimes qui refusaient d'intégrer des filiales européennes dans leur périmètre. A travers un « feuillet » jurisprudentiel la Cour de justice a dégagé un critère des « pertes finales », dont le fonctionnement laisse en suspens un certain nombre d'interrogations en raison des

²¹⁸ Articles 49 à 54 TFUE.

²¹⁹ Articles 63 à 66 TFUE.

²²⁰ Voir : BLUMANN C. et DUBOIS L., *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, LGDJ, 6è ed., 2012, 805 p.

²²¹ Justifications qui en matière fiscales sont strictement limitées, à l'inverse de ce qui est habituellement constaté dans les autres domaines où les libertés de circulation s'appliquent – MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Paris, Bruylant, 2012, pp. 209-223.

²²² *Ibid*, pp. 224-229.

²²³ DELAUNAY B., « *Les entraves fiscales au sein des groupes de sociétés* », *Revue des affaires européennes*, n°2007-2008/1, pp. 57-72.

²²⁴ Dès 1998 la Cour de justice s'est penchée sur ces régimes : CJCE, 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) contre Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, aff. C-264/96, Rec. p. I-4695, ci-après « ICI / Inspection des finances ».

jugements parfois contradictoires de la Cour. Le principe dégagé en 2005 dans le cadre de l'affaire *Marks & Spencer*²²⁵ à propos du régime dit de « *relief* » britannique est le suivant : un État n'est pas obligé d'insérer dans le périmètre du groupe des sociétés établies dans un autre État membre de l'Union européenne. Toutefois il existe une exception : lorsque la filiale établie dans un autre État ne peut plus imputer la perte dans l'État où cette perte est née, alors l'État de la société mère doit accepter de prendre en compte cette perte dite « finale »²²⁶²²⁷. La jurisprudence au cours de ces dix dernières années a été fluctuante, tantôt renforçant cette obligation²²⁸, tantôt la diminuant²²⁹. Ce cadre commun des hypothèses de déduction, ou de non déduction, des pertes finales transfrontalières a fait l'objet d'une réception mitigée dans la doctrine²³⁰. La Cour opère une analyse très fine de la proportionnalité des réglementations, qui en plus de se rapprocher d'un contrôle de l'opportunité²³¹ en devient difficilement prévisible²³². Les États doivent donc être particulièrement attentifs dans la manière dont ils acceptent la déduction des pertes des filiales établies dans un autre État de l'Union européenne, la Commission n'hésitant pas à ouvrir une procédure de recours en manquement²³³.

²²⁵ CJCE, 13 décembre 2005, *Marks & Spencer plc contre David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, aff. C-446/03, Rec. p. I-10837, ci-après « *Marks & Spencer* ».

²²⁶ Sous la réserve que cet État dispose d'un régime de groupe permettant une telle imputation dans son droit national, car la restriction prend naissance dans la différence de traitement entre la filiale résidente qui peut imputer sa perte et la filiale non résidente qui ne peut pas imputer sa perte alors que du point de vue de l'objet du régime – qui est la consolidation des résultats – elles sont dans la même situation.

²²⁷ La notion de perte « finale » qui se déduit de l'arrêt *Marks & Spencer* concerne les pertes définitivement perdues dans l'État de résidence de la filiale, ce qui s'apprécie en fonction du droit de résidence de la filiale. La perte ne doit donc pouvoir être ni reportable en avant, ni en arrière. Ceci peut faire suite à un changement de contrôle de la filiale, un changement d'activité ou à une opération de restructuration par exemple.

²²⁸ Arrêt *Lidl Belgium*, préc. note 105 – CJUE, 21 février 2013, *Korkein hallinto-oikeus – Finlande*, aff. C-123/11, Non encore publié au recueil, ci-après « *A Oy* ».

²²⁹ CJCE, 18 juillet 2007, *Korkein hallinto-oikeus – Finlande*, aff. C-231/05, Rec. p. I-6373, ci-après « *Oy AA* » - CJUE, 25 février 2010, *X Holding BV contre Staatssecretaris van Financiën*, aff. C-337/08, Rec. p. I-1215, ci-après « *X Holding BV* » - CJUE, 7 novembre 2013, *Korkein hallinto-oikeus – Finlande*, aff. C-322/11, Non encore publié, ci-après « *K* ».

²³⁰ MM. Bernardeau et Peiffert notent avec ironie que « *La Cour cherche à ménager la chèvre (les recettes budgétaires de l'État de résidence de la société mère) et le chou (les sociétés exerçant leurs libertés de circulation)* » - BERNARDEAU L. et PEIFFERT O., « *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (janv./juin 2013)* », Dr. fisc., septembre 2013, n°36, p 396.

Les hésitations de la Cour n'étant pas sans rappeler les difficultés qu'elle a connues en matière de mesures d'effet équivalent à des restrictions quantitatives qui a alimenté les commentaires depuis l'arrêt *Dassonville* (CJCE, 11 juillet 1974, *Procureur du Roi contre Benoît et Gustave Dassonville*, aff. C-8/74, Rec. p. 837, ci-après « *Dassonville* »). Pour une synthèse : DUBOUT E. et MAITROT DE LA MOTTE A., *L'unité des libertés de circulation – In varieta concordia*, Bruxelles, Bruylant, 2013, 472 p.

²³¹ BERLIN D. (dir.), « *Chronique de jurisprudence du marché intérieur, année 2013* », partie proportionnalité, Revue des affaires européennes, à paraître.

²³² RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE E., « *Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2013* », Dr. fisc., mars 2014, n°10, p 196.

²³³ Le Royaume-Uni n'ayant pas modifié son système de « group relief » suite à l'arrêt *Marks & Spencer*, la Cour a ouvert un recours en manquement pour en forcer l'adaptation.

Ensuite, la Cour est intervenue pour imposer la prise en compte des sous-filiales détenues par des sociétés intermédiaires non résidentes de l'État de constitution du groupe. Depuis l'arrêt « *Papillon* »²³⁴, l'intégration fiscale ne concerne plus uniquement les groupes « franco-français ». L'ancien article 223 A du CGI disposait qu'une société ne pouvait être intégrée dans le groupe que si elle était détenue par une société elle-même membre du groupe intégré. Cette condition excluait toutes les sociétés détenues à au moins 95% par la société mère mais par l'intermédiaire d'une filiale résidente en dehors de France qui ne pouvait prétendre bénéficier de l'intégration. Cette exigence a été jugée non conforme aux libertés de circulation car instituant une différence de traitement entre des sociétés françaises selon qu'elles sont détenues au moyen d'une société établie en France ou par l'intermédiaire d'une société établie dans l'Union. Les sociétés étant pourtant dans une même situation au vu de l'objectif de l'intégration fiscale, les conditions étaient réunies pour constituer une restriction, que l'État français n'a pu justifier proportionnée. Le régime est donc modifié²³⁵.

Les évolutions actuelles tendent à remettre en cause le principe selon lequel deux sociétés sœurs ne peuvent former un groupe intégré. Cette impossibilité est actuellement débattue par la doctrine du fait d'une offensive de la Commission²³⁶ contre un régime similaire, celui des Pays-Bas. C'est une extension de l'arrêt *Papillon*, la société intermédiaire passant du stade de simple filiale à celui de société mère. Dans une affaire pendante²³⁷ où la Cour a été interrogée par le juge national, trois sociétés sœurs résidentes des Pays-Bas n'ont pu obtenir le bénéfice de « l'entité fiscale » en raison de l'établissement de la société mère en Allemagne. Les conclusions de Mme l'Avocat général Kokott²³⁸ concluent, sans ambages, à une restriction à la liberté d'établissement,

²³⁴ CJCE, 27 novembre 2008, *Société Papillon contre Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*, aff. C-418/07, Rec. p. I-8947, ci-après « *Papillon* ».

²³⁵ Article 33 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

²³⁶ Communiqué de la Commission - IP/11/719, *op. cit.*.

²³⁷ Affaires jointes C-39/13 ; C-40/13 et C-41/13.

²³⁸ KOKOTT J., Conclusions sous les affaires C-39/13 ; C-40/13 et C-41/13 présentées le 27 février 2014. Les conclusions des trois affaires réunies sont disponibles à l'adresse suivante : <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=148406&pageIndex=0&doclang=FR> (dernière consultation le 3 juin 2014).

qui n'est pas justifiée. Selon l'Avocat général, le régime de l'intégration fiscale français est similaire au régime hollandais, et ses conclusions peuvent s'adapter par analogie²³⁹.

Enfin, les groupes européens contrôlés par une société d'un État non membre de l'Union ont récemment été confortés. Dans un arrêt du 1^{er} avril 2014²⁴⁰, la Cour de justice considère discriminatoire un régime qui empêche un transfert de pertes lorsque la société intermédiaire n'est pas localisée dans l'État de résidence des sociétés concernées par le transfert. Ce point est classique, mais cette société intermédiaire était détenue par une société établie en dehors de l'Union européenne. Interrogée sur une éventuelle conséquence de cette détention non européenne, la Cour la juge sans importance pour l'application de la liberté d'établissement. Par extension, la situation des sociétés mères établies dans l'Union européenne mais détenues par des sociétés étrangères se trouve donc renforcée.

Les différents régimes d'imposition des dividendes entre sociétés résidant dans des États membres distincts a fait l'objet d'une longue jurisprudence²⁴¹, également fondée sur les libertés de circulation, visant à faciliter la reconnaissance des groupes dont les sociétés mères et filles ne sont pas localisées dans le même État membre²⁴².

78. Les influences et similitudes sur les nombreux régimes instituant différents modes de mises en place du groupe sont réelles. Elles apparaissent tant sur le plan plus théorique de la conceptualisation du groupe, où elles sont avant tout dictées par des raisons pratiques : le phénomène étudié est le même et le droit reste marqué par des axiomes dont il est difficile de s'éloigner. Elles s'aperçoivent aussi lors de la constitution du groupe, où les droits commencent à dépasser la proximité « intellectuelle » pour s'entrecroiser de manière plus concrète. Ces phénomènes restent toutefois marginaux et ne doivent pas faire

²³⁹ *Ibid*, point 65 : « N'est pas non plus convaincant l'argument des États membres parties qui, s'opposant à une référence à l'arrêt *Papillon*, font valoir que l'entité fiscale néerlandaise devrait, par son fonctionnement, être distinguée de l'«intégration fiscale» française qui faisait l'objet de l'arrêt en question. C'est certes à bon droit que le gouvernement néerlandais a fait valoir à l'audience que la différence essentielle réside en ce que, dans le système français, chaque société établit son propre résultat et ne s'octroie qu'ensuite les effets de l'«intégration fiscale» sous la forme de transferts de perte et de la neutralisation fiscale de chacune des transactions, alors que dans le système néerlandais, ce résultat est atteint en traitant les sociétés du groupe comme un seul contribuable. Le gouvernement néerlandais n'a cependant jamais fait valoir en quoi cette distinction devrait entraîner une appréciation différente de la justification de la restriction à la liberté de circulation, et on ne voit au demeurant pas comment il pourrait en être ainsi ».

²⁴⁰ CJUE, 1^{er} avril 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd et autres contre The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, aff. C-80/12, Non encore publié au recueil.

²⁴¹ Pour une application récente : CJUE, 10 mai 2012, *Santander Asset Management SGIIC SA contre Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux et Santander Asset Management SGIIC SA et autres contre Ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État*, aff. jointes C-338/12 à C-347/12, Non encore publié au recueil.

²⁴² Pour une synthèse : MAITROT DE LA MOTTE, *op. cit.*

oublier que la règle reste la diversité, tant entre le droit fiscal et le droit de la concurrence, qu'à l'intérieur de chaque droit. Il existe autant de groupes juridiques que de régimes, chacun répondant à sa propre finalité, les opérateurs pouvant être amenés à les cumuler, de leur gré ou non.

La problématique de l'intégration des sociétés étrangères pour la prise en compte des pertes finales quant à elle est intéressante puisqu'elle se situe à mi-chemin entre la constitution et la vie du groupe. La reconnaissance de la société étrangère dans le périmètre du régime d'intégration est une question de constitution. En revanche la remontée des pertes introduit subrepticement les thématiques liées à la vie du groupe, qui, elles, amènent de manière directe à une rencontre frontale entre deux disciplines juridiques. Sur le plan théorique ces rencontres sont un possible terrain pour une réflexion comparée, sur le plan pratique cela consiste pour les opérateurs à devoir, dans la mesure du possible, faire cohabiter des exigences impératives aux objectifs distincts.

Titre II – La vie du groupe

79. Les règles jouant un rôle dans la vie du groupe, tant en droit de la concurrence qu'en droit fiscal sont particulièrement nombreuses, complexes et leurs champs d'application se recoupent régulièrement. Le Professeur Champaud utilisait pour décrire cette situation une comparaison particulièrement évocatrice : « *la vie des groupes des sociétés est un véritable carrousel de techniques juridiques ; devant la complexité de certaines opérations, le juriste se sent pris d'un vertige* »²⁴³. Les sociétés du groupe sont soumises à un ensemble confus de règles régulant les relations intragroupes (Chapitre I), dont le non respect peut entraîner la responsabilité des autres sociétés du groupe (Chapitre II).

Chapitre I – Les relations intragroupes multi-règlementées

80. Les règles encadrant les relations entre les différentes sociétés du groupe sont nombreuses, tant en droit de la concurrence qu'en droit fiscal (Section I) et peuvent s'entrecroiser (Section II). Entrecroisements qui peuvent être contradictoires et laisser les opérateurs face à un exercice de conciliation des plus compliqués.

Section I – Une vie encadrée

81. Les règles applicables aux sociétés dépendent dans un premier temps du type de constitution qui a été opérée par le groupe (§1). Un constat découle rapidement de l'étude de ces différentes règles : les bénéfices que pourrait tirer le groupe à se constituer sont fortement limités. Les règles imposent en effet, souvent, aux sociétés du groupe de se comporter comme des sociétés indépendantes, ou de pas utiliser tous les avantages tirés de la puissance économique du groupe (§2). Ces règles étant particulièrement nombreuses, seules certaines, qui s'insèrent le plus logiquement dans la démonstration, sont étudiées.

§ 1 – L'importance déterminante du mode de constitution sur les règles applicables

82. La constitution du groupe a un rôle déterminant pour les règles applicables dans deux situations principalement. Une première se rencontre lorsque le groupe se constitue

²⁴³ CHAMPAUD C., *Le pouvoir de concentration dans la société par actions*, thèse, Caen, 1961, p. 207, n°264.

avec des sociétés établies à l'étranger (A). Une deuxième se rencontre en droit de la concurrence où les règles applicables ne seront pas les mêmes selon le degré de dépendance entre les sociétés (B).

A – L'application de règles fiscales plus strictes dans le cadre des groupes internationaux

83. Si le droit fiscal français adopte une reconnaissance timorée de la dimension internationale des groupes lorsqu'il s'agit de leur faire bénéficier d'un régime de faveur, sa position est inversée lorsqu'il s'agit d'éviter l'érosion des ressources imposables. Dès lors qu'un groupe se constitue avec des sociétés établies en dehors de France, le groupe sera alors pris en compte par l'administration fiscale, et ce même si il ne bénéficie d'aucun régime de faveur en France. Le droit fiscal dans cette situation prend acte des liens économiques existants entre les sociétés, d'une manière similaire au droit de la concurrence prenant acte de l'existence d'une entreprise. Dans plusieurs hypothèses, dès lors que le groupe s'implante dans un État à fiscalité privilégiée ou non coopératif²⁴⁴ la démarche franchit une étape supplémentaire puisque la présomption est renversée : le groupe est présumé exister. Dans d'autres hypothèses, le groupe ne pourra plus bénéficier des avantages que lui conférerait sa constitution.

Une précision importante doit être faite. Il existe une différence majeure entre la constitution d'un groupe dans un État membre de l'Union européenne et un groupe en dehors de l'Union européenne. Dans le premier cas, le droit fiscal français devra tenir

²⁴⁴ La notion d'États ou territoires non coopératifs est définie à l'article 238-0 A du CGI et repose sur la transparence et la possibilité d'échanger des informations. Ces États doivent être situés en dehors de l'Union européenne, avoir fait l'objet d'un examen par l'OCDE, ne pas avoir conclu avec la France de convention d'assistance administrative permettant un échange d'informations et ne pas avoir signé avec au moins douze États une convention d'assistance administrative permettant l'échange de toute information.

La notion de territoire à fiscalité privilégiée se retrouve dans des dispositifs spécifiques et repose elle sur la différence de niveau d'imposition entre l'État concerné et la France. L'article 238 A §2 du CGI dispose : « *Pour l'application du premier alinéa, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies* ».

compte des règles de droit européen, telle que les libertés de circulation²⁴⁵, ainsi que de plusieurs règles de droit souple²⁴⁶.

84. Une première hypothèse de reconnaissance du groupe pour éviter une délocalisation d'activités dans des filiales peu imposées est celle du régime des sociétés étrangères contrôlées (ci-après « SEC »). Ces régimes se retrouvent dans de nombreux États développés, l'OCDE ayant encouragé ces régimes destinés à lutter contre la concurrence fiscale dommageable²⁴⁷. Il existe deux grands types de régimes SEC. Le premier par une fiction juridique, nie la personnalité fiscale de la filiale et ne l'impose directement comme une partie de la société mère. Le second impose la société mère sur un revenu fictif, présumé distribué par la filiale. Ainsi les résultats de la filiale sont imposés au niveau de la société mère, et la perte de revenus pour l'État d'origine est éliminée. Ce type de régime a, logiquement, été conditionné par la Cour de justice de l'Union européenne suite à une affaire *Cadbury Schweppes*²⁴⁸. La Cour a rappelé que dans le cadre du marché intérieur, l'exercice d'une liberté de circulation est un droit fondamental dont bénéficient les groupes de sociétés. Ainsi, choisir un État d'implantation pour son faible niveau d'imposition en est une modalité²⁴⁹. A ce titre une législation nationale ne peut légitimement présumer que cette liberté est exercée dans un objectif de fraude. Par conséquent, la preuve ne peut être mise à la charge du groupe. C'est à l'administration fiscale de prouver que la société n'a circulé que dans l'unique objectif d'échapper à une

²⁴⁵ L'abus de droit est reconnu en matière de libertés de circulation, les ressortissants ne peuvent abusivement se prévaloir d'une norme européenne. Toutefois, l'abus doit être apprécié au cas par cas, il n'est pas possible de mettre en place une présomption générale d'abus, les libertés de circulation étant des libertés fondamentales. L'abus est constitué par le non exercice de la liberté revendiquée, lorsqu'une opération est dépourvue de réalité économique par exemple. En revanche il n'est pas constitué par la volonté d'éluder l'application d'une loi nationale, la mise en concurrence des systèmes juridiques par les contribuables étant une des modalités d'exercice de la liberté d'établissement. CJCE, 9 mars 1999, *Centros Ltd contre Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, aff. C-212/97, Rec. p. I-1459, ci-après « Centros » – CJCE, 30 septembre 2003, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam contre Inspire Art Ltd*, aff. C-167/01, Rec. p. I-10155, ci-après « Inspire Art » – CJCE, *Cadbury*, préc.

Voir sur ce thème : NICOLETA IONESCU R., *L'abus de droit en droit communautaire*, thèse, Toulouse 1, 2009.

²⁴⁶ Il s'agit de l'ensemble des règles relatives à la concurrence fiscale dommageable entre États membres, dont notamment le code de conduite et une communication de 2009 sur les bonnes pratiques pour une gouvernance fiscale. Ces textes sont accessibles à l'adresse suivante : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_fr.htm (dernière consultation le 5 juin 2014).

²⁴⁷ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial*, 1998, 92 p.

²⁴⁸ CJCE, 4 septembre 2006, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue*, aff. C-196/04, Rec. p. I-7795, ci-après « Cadbury Schweppes ».

²⁴⁹ CJCE, 26 octobre 1999, *Eurowings Luftverkehrs AG contre Finanzamt Dortmund-Unna*, aff. C-294/97, Rec. p. I-7447, ci-après « Eurowings ».

imposition²⁵⁰ par un montage purement artificiel²⁵¹. Le système français²⁵² a été modifié pour tenir compte de la jurisprudence *Cadbury Schweppes*²⁵³ afin d'alléger la présomption pesant sur les entreprises.

La deuxième hypothèse concerne la réglementation sur les prix de transfert qui s'applique dès lors qu'un groupe s'implante à l'international et réalise des transactions avec ses sociétés établies dans différents États. Ce qui est intéressant ici est que la réglementation en matière de prix de transfert prévoit une spécificité lorsque l'une des sociétés du groupe est située dans un pays à fiscalité privilégiée²⁵⁴. En effet, la condition relative au lien de dépendance n'est pas exigée, l'administration n'a pas à prouver l'existence d'un lien de dépendance pour mettre en œuvre l'article 57 du CGI. Par conséquent l'entreprise ne peut échapper à l'article 57 du CGI en prouvant l'absence de dépendance. Ce qui implique une application automatique de la réglementation en matière de prix de transfert même dans le cadre d'un groupe avec de faibles liens capitalistiques. La documentation à fournir pour justifier les prix de transfert est de plus alourdie dès lors que l'une des sociétés est située dans un État ou territoire non coopératif²⁵⁵.

²⁵⁰ Ce qui est facilement contourné puisque la Cour dans l'arrêt *Cadbury* précise que de simples tâches administratives ou comptables constituent une activité économique. Dès lors la société n'a pas abusé de sa liberté de circulation. Il suffit donc à cette filiale de comporter un effectif réduit en personnel pour échapper au régime SEC.

²⁵¹ Depuis 1998 il est possible aux États membres d'invoquer la lutte contre l'évasion fiscale comme justification à une restriction aux libertés de circulation. Cette justification est strictement encadrée. En effet, pour évaluer l'élément subjectif – la volonté de se soustraire à l'application d'une législation – la Cour utilise un élément objectif qui est le recours par le contribuable à un montage purement artificiel, c'est-à-dire dépourvu de réalité économique. La législation doit avoir pour objectif clair de lutter contre ces montages. Une législation dont le but ne serait pas expressément la lutte contre de tels montages est alors contraire aux libertés de circulation. CJCE, *ICI / Inspecteur des finances*, préc. note 218 – CJCE, 12 décembre 2002, *Lankhorst-Hohorst GmbH contre Finanzamt Steinfurt*, aff. C-324/00, Rec. p. I-11779, ci-après « *Lankhorst-Hohorst* » – CJCE, *Cadbury* préc. note 242 – CJCE, 13 mars 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue*, aff. C-524/04, Rec. p. I-2107.

Pour une analyse de cette jurisprudence : BOUTEMY B. et MEIER E., « *Sociétés étrangères contrôlées et liberté d'établissement* », La semaine juridique entreprise et affaires, Décembre 2006, n°49, p 2769.

²⁵² Article 209 B du CGI. La personne morale passible de l'impôt sur les sociétés doit exploiter une entreprise ou contrôler une entité directement ou indirectement à 50% au moins, ou posséder dans cette société une participation équivalente ou supérieure à 20 millions d'euros, située en dehors de France et dont le régime fiscal est privilégiée. Les bénéfices de cette société sont réputés constituer un résultat de la société mère (dans la proportion des droits qu'elle détient).

²⁵³ Un autre arrêt a également conduit la modification du régime, puisqu'en 2002 le Conseil d'État a jugé que l'article 209 B du CGI était contraire à la convention fiscale franco-suisse. Conseil d'État, Assemblée, 28 juin 2002, n°232276, *Schneider Electric*.

²⁵⁴ Article 238 A §2 CGI préc.

²⁵⁵ *Supra*, note 244.

85. Depuis la loi de finance pour 2014²⁵⁶, les règles de sous-capitalisation²⁵⁷ viennent suivre le mouvement. Une mesure dite « anti-hybride »²⁵⁸ a été insérée à l'article 212 I du CGI. Si les intérêts concernant les sommes mises à dispositions sont d'un niveau plus faible que celui constaté de droit commun en France, ils ne sont plus déductibles²⁵⁹. Là encore, ces régimes restent sous le contrôle du juge européen²⁶⁰.

86. Les exemples de modification de la règle applicable en fonction du lieu de constitution du groupe sont donc nombreuses. Elles sont principalement défavorables au groupe, en renforçant des réglementations déjà lourdes, comme les prix de transfert, ou en supprimant des régimes dont le groupe bénéficiait, comme le régime de lutte contre la sous capitalisation. La constitution du groupe peut également emporter des conséquences sur les règles de droit de la concurrence applicables.

B – L'application de règles de concurrence différentes selon l'intensité des liens de dépendance du groupe

87. Une fois le groupe constitué, deux règles peuvent s'appliquer en matière de droit de la concurrence : l'interdiction des ententes anticoncurrentielles et l'interdiction d'abuser d'une position dominante. Ces deux règles sont influencées par le choix des sociétés de former un groupe. En effet, l'interdiction des ententes suppose un concours de volonté entre entreprises autonomes. L'autonomie des différentes sociétés étant souvent altérée

²⁵⁶ Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014. Pour un commentaire dans l'optique des mesures « anti-hybride » voir : LAGARRIGUE A. et HARDECK B., « Dispositif anti-hybrides : retour sur les difficultés d'application à la lumière des premiers commentaires de l'Administration », Dr. fisc., mai 2014, n°22, p 352.

²⁵⁷ Des considérations fiscales peuvent conduire les groupes internationaux à préférer le recours à l'emprunt, plutôt que l'apport en capital, pour financer les opérations ou le développement d'une société. La rémunération du prêteur est en principe pour la société qui la verse une charge déductible de son bénéfice imposable, ce qui n'est pas le cas des dividendes versés aux actionnaires. Afin d'éviter que les entreprises n'abusent de ces dispositifs en ne recourant uniquement à l'emprunt, le droit fiscal prévoit un régime de lutte contre la sous-capitalisation à l'article 212 du CGI.

²⁵⁸ D'après l'OCDE sont des instruments hybrides, les « instruments dont le régime fiscal est différent dans les pays concernés, étant le plus souvent considérés comme titres de dette dans un pays et comme titres de participation dans un autre ». OCDE, Dispositifs Hybrides – Question de politique et de discipline fiscales, 2012, 28 p.

²⁵⁹ Article 212 I du CGI : « Et, sous réserve que l'entreprise débitrice démontre, à la demande de l'administration, que l'entreprise qui a mis les sommes à sa disposition est, au titre de l'exercice en cours, assujettie à raison de ces mêmes intérêts à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le montant est au moins égal au quart de l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun ».

²⁶⁰ Dans un arrêt de 2013, la Cour de justice a fait application de la liberté de circulation dans sa dimension externe, c'est-à-dire avec les États tiers de l'Union européenne, et condamné la législation portugaise pour sa dimension disproportionnée. CJUE, 3 octobre 2013, *Itelcar - Automóveis de Aluguer Lda contre Fazenda Pública*, aff. C-282/12, Non encore publié au recueil, ci-après « Itelcar ». Pour un commentaire : MOSBRUCKER A.-L., « Sous-capitalisation et libertés de circulation », Europe, décembre 2012, n° 12, comm. 521.

dans un groupe, celui-ci peut ainsi échapper à l'application de l'interdiction des ententes (1). Les conséquences de cette échappatoire sont cependant limitées puisque la constitution d'un groupe renforce les risques de détention d'une position dominante (2).

1. L'inapplicabilité des articles 101 TFUE et L.420-1 du Code de commerce à certains accords intragroupes

88. La notion d'entreprise au stade de l'application de la règle emporte des conséquences sur l'application de l'interdiction des ententes anticoncurrentielles. En effet, si les liens entre plusieurs sociétés sont suffisamment importants pour constituer une unité économique, le droit de la concurrence considère qu'il est question d'une seule et unique entreprise. Or appliquer l'interdiction des ententes à une seule entreprise n'aurait pas particulièrement de sens, ce d'autant plus que la rédaction des articles tant français qu'européens insiste sur la nécessité d'une entente entre plusieurs personnes indépendantes, autonomes.

L'exclusion de l'interdiction des ententes à ces accords intragroupes a été affirmée rapidement en droit européen, d'abord par la Commission²⁶¹, puis confirmé par la Cour de justice²⁶². Depuis la jurisprudence *Viho*²⁶³, il suffit, pour constater l'unité économique formée par les deux sociétés - et écarter l'article 101 TFUE²⁶⁴ -, de relever uniquement une dépendance financière entre les sociétés concernées²⁶⁵. En revanche si le groupe donne l'illusion aux tiers avec lesquels il passe des contrats que ses sociétés sont indépendantes, il ne pourra opposer à ces tiers son unité économique²⁶⁶. L'apparence peut de manière exceptionnelle écarter la prise en compte du groupe.

L'appréciation du critère de la dépendance financière reste toutefois délicate. En dehors des hypothèses d'une détention intégrale de la société fille par la société mère, qui

²⁶¹ Décision de la Commission, du 18 juin 1969, relative à une demande d'attestation négative, affaire IV/22548 - Christiani & Nielsen.

²⁶² CJCE, 25 novembre 1971, *Béguelin Import Co. contre S.A.G.L. Import Export*, aff. 22/71, *Rec.* p. 949, ci-après « Béguelin ».

²⁶³ TPICE, 12 janvier 1995, *VIHO Europe BV contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-102/92, *Rec.* p. II-17 – CJCE, 24 octobre 1996, *Viho Europe BV contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-73/95 P, *Rec.* p. I-5437, ci-après « Viho ».

²⁶⁴ La solution a été transposée en droit français, par exemple dans une décision de 1999 du Conseil de la concurrence. Cons. conc., déc. n°99-D-18, du 2 mars 1999, relative à des pratiques relevées dans la distribution de produits de la société Laboratoire 3 M santé.

²⁶⁵ Avant l'intervention de cet arrêt, il existait deux conditions pour que le groupe soit reconnu en tant qu'unité économique afin d'éviter l'application de l'article 101 TFUE : d'une part l'existence d'un lien de dépendance financière entre les sociétés et d'autre part l'accord devait avoir pour objet une répartition des tâches internes du groupe. Cela découlait d'un arrêt de 1971 et surtout d'un arrêt de 1974 – CJCE, 31 octobre 1974, *Centrafarm BV et Adriaan de Peijper contre Winthrop BV*, C-16/74, *Rec.* p. 1183, ci-après « Centrafarm ».

²⁶⁶ Cette solution a été dégagée dans le cadre des offres distinctes adressées par une société mère et sa filiale non autonome dans le cadre d'un marché public.

furent les seuls cas retenus jusqu'à présent²⁶⁷, la notion de contrôle est floue. D'une part parce que la Cour n'a pas dégagé de critère précis pour définir les limites à partir desquelles les sociétés rentrent et sortent du contrôle²⁶⁸. Et d'autre part parce que le juge européen est beaucoup plus souple au niveau de l'imputation des comportements de la société fille à la société mère. Dans cette optique comment expliquer qu'une même définition puisse s'apprécier différemment pour un même groupe, voire dans une même décision ? Enfin, il est possible que la filiale « *soit en mesure de définir sa propre stratégie commerciale et de s'affranchir du contrôle hiérarchique du siège de la société dont elle dépend* »²⁶⁹.

Il semble ne pas avoir eu de décisions concernant deux sociétés sœurs, uniquement entre des sociétés mère et fille. Mais la notion d'entreprise à l'origine de cette immunité des accords intragroupes ne semble pas s'opposer à une telle situation, la société faisant toutes parties d'une même unité économique.

89. L'immunité de ces accords intragroupes est toutefois limitée dans ses conséquences puisque ces accords restent soumis à l'interdiction des abus de positions dominante²⁷⁰.

2. Le risque accru de détention d'une position dominante pour les groupes

90. La constitution d'un groupe peut également influencer sur la possible détention d'une position dominante telle qu'entendue par les articles 102 TFUE et L. 420-2 du Code de commerce.

Une entreprise se trouve en position dominante lorsqu'elle est dans « *une position de puissance économique détenue par une entreprise qui lui donne le pouvoir de faire obstacle au maintien d'une concurrence effective sur le marché en cause en lui fournissant la possibilité de comportements indépendants dans une mesure appréciable vis-à-vis de ses*

²⁶⁷ La Cour n'a cependant pas dégagé une présomption d'accord intragroupe en présence d'une détention de 100% du capital, contrairement à la problématique de l'imputabilité. Les groupes doivent donc prouver l'absence d'autonomie de la fille vis-à-vis de la mère.

²⁶⁸ La seule solution consiste à opérer un relevé de jurisprudence pour constater les différents raisonnements admis au cas par cas. Ont par exemple été pris en compte comme critères complémentaires de la détention financière : la composition de l'organe dirigeant, l'influence sur la politique commerciale, les instructions adressées à la filiale. Com. déc., 2 octobre 2001, *Gluconate de Sodium*, COMP/E-1/36 – CJCE, 25 octobre 1983, *Allgemeine Elektrizitäts-Gesellschaft AEG-Telefunken AG contre Commission des Communautés européennes*, aff. 107/82, Rec. p. 3151, ci-après « AEG-Telefunken » - Arrêt *Viho* préc.

²⁶⁹ Cons. conc., déc. n°03-D-17 du 31 mars 2003, pratiques mises en œuvre sur le marché de la distribution des carburants sur autorité.

²⁷⁰ CJCE, 11 avril 1989, *Ahmed Saeed Flugreisen et Silver Line Reisebüro GmbH contre Zentrale zur Bekämpfung unlauteren Wettbewerbs e.V.*, aff. 66/86, Rec. p. 803.

concurrents, de ses clients et, finalement, des consommateurs »²⁷¹. Cette définition est tirée de l'arrêt *United Brands*, et complétée dans l'arrêt *Hoffman La Roche*²⁷², et a été transposée en droit français²⁷³.

Pour apprécier l'existence d'une position dominante la Cour suit le raisonnement suivant depuis l'arrêt *Hoffman La Roche* : elle analyse dans un premier temps la structure du marché, puis celle de l'entreprise²⁷⁴ (le raisonnement était inversé dans l'arrêt *United Brands*, mais il est resté non reproduit). La constitution du groupe va influencer le risque de détention d'une position dominante tant au niveau de l'analyse de la structure du marché que de l'entreprise. Concernant la structure de marché, son analyse se fait principalement en fonction de parts de marchés²⁷⁵, par conséquent plus une société se lie avec d'autres plus le risque est élevé qu'elle détienne une part de marché importante. Le contrôle des concentrations n'intervient qu'à un moment donné, un groupe peut se constituer à un moment où il n'est pas en situation de restreindre la concurrence et pour un certain nombre de raisons se retrouver quelques années plus tard en situation de domination du marché. Ensuite lors de l'analyse de la structure de l'entreprise, sa concentration est un élément déterminant. Dans l'arrêt *United Brands*, la Cour a ainsi insisté sur le fait qu'il s'agissait d'une multinationale intégrée qui contrôle tous les cycles de la production du produit.

91. Le groupe a une importance dans le type de position dominante. Il existe en effet deux types de détention d'une position dominante : elle peut être individuelle ou collective. A partir du moment où un groupe de sociétés constitue une seule entreprise, d'un point de vue théorique rien ne s'oppose à ce qu'il puisse détenir une position dominante individuelle. C'est d'ailleurs précisément dans le cadre de groupes de sociétés que les

²⁷¹ CJCE, 14 février 1978, *United Brands Company et United Brands Continentaal BV contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-27/76, *Rec.* p. 207, ci-après « *United Brands* ».

²⁷² CJCE, 13 février 1979, *Hoffmann-La Roche & Co. AG contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-85/76, *Rec.* p. 461, ci-après « *Hoffman La Roche* ».

²⁷³ La position dominante est « *la situation dans laquelle une entreprise est susceptible de s'abstraire des conditions du marché et d'agir à peu près librement sans tenir compte du comportement et de la réaction de ses concurrents* ». *Aut. conc.*, déc. n°10-D-02, du 14 janvier 2010, relative à des pratiques mises en œuvre dans le secteur des héparines à bas poids moléculaire.

²⁷⁴ « *Ces définitions ne sont pas tout à fait limpides même si l'on sent bien ce qu'elles recouvrent. Deux éléments se dégagent : l'aptitude à faire obstacle à la concurrence, et celle d'adopter un comportement inquiétant. Au vrai, il s'agit sans doute de la même chose : l'on vise la situation où l'entreprise peut agir sans se soucier de la réaction de ses concurrents et clients, là est l'indépendance. L'on insiste aujourd'hui plutôt sur le premier terme de la définition habituelle : la domination ne serait rien d'autre qu'un pouvoir de marché* ». BOSCO D. et PRIETO C., *Droit européen de la concurrence*, op. cit., p 817, n°1124.

²⁷⁵ Voir : Communication de la Commission — Orientations sur les priorités retenues par la Commission pour l'application de l'article 82 du traité CE aux pratiques d'éviction abusives des entreprises dominantes, JOCE n° C 45 du 24 février 2009.

premiers arrêts sont intervenus en matière d'abus de position dominante²⁷⁶. Le corollaire étant toutefois que si les sociétés ne sont pas suffisamment liées pour constituer une unité économique, seule la situation de la filiale doit être prise en compte dans l'appréciation de la détention d'une position dominante²⁷⁷.

L'article 102 TFUE évoquant « *le fait pour une ou plusieurs entreprises* » d'exploiter abusivement une position dominante, très rapidement s'est posée la question de la détention d'une position dominante collective. Cette situation correspond au cas où des « *entreprises indépendantes se comportaient de la même manière et exerçaient ensemble un pouvoir de marché* »²⁷⁸. Dans l'affaire du « *Verre plat* » la Commission²⁷⁹ avait considéré que les entreprises détenant un oligopole étaient dans une position de dominance collective, elle est suivie par le tribunal²⁸⁰. Dans cette même affaire, le tribunal a précisé qu'afin de caractériser la position dominante collective, l'existence de liens économiques peut être un critère suffisant. Depuis, un groupe de sociétés peut se retrouver concerné par une position dominante collective si les liens entre ses membres sont trop faibles pour constituer une unité économique mais suffisamment importants pour avoir une connaissance d'informations stratégiques réciproques.

92. Ainsi, les groupes, selon l'importance des liens qui les lient, se verront concernés par différentes dispositions du droit de la concurrence. Par exemple, les groupes ayant adopté l'intégration fiscale, et ayant dû obtenir des participations à un niveau d'au moins 95%, ne seront que peu concernés par l'interdiction des ententes dans leurs relations internes. Par contre ils seront plus probablement, selon leur importance dans les marchés concernés, amenés à rentrer dans les conditions d'application de la position dominante. Les groupes ayant opté pour des liens capitalistiques plus faibles, par exemple pour rentrer dans le régime de sociétés « mère-filiale », seront principalement concernés par l'interdiction des ententes anticoncurrentielles dans leurs relations intragroupes, et plus exceptionnellement se retrouver dans une situation de position dominante collective. Les liens unissant les sociétés d'un groupe étant évolutifs, ils peuvent passer d'une situation à

²⁷⁶ Arrêt *Continental Can* préc., arrêt *Zoja* préc.

²⁷⁷ Voir pour exemple : CJCE, 22 octobre 1986, *Metro SB-Großmärkte GmbH & Co. KG contre Commission des Communautés européennes.*, aff. C-75/84, *Rec.* p. 3021, ci-après « *Metro* ».

²⁷⁸ BOSCO D. et PRIETO C., *Droit européen de la concurrence, op. cit.*, p 853, n°1171.

²⁷⁹ Com., décision n°89/33/CEE du 7 décembre 1988, JOCE n° L 33 du 4 février 1989.

²⁸⁰ TPICE, 10 mars 1992, *Società Italiana Vetro SpA, Fabbrica Pisana SpA et PPG Vernante Pennitalia SpA contre Commission des Communautés européennes*, aff. jointes T-68/89, T-77/89 et T-78/89, *Rec.* p. II-1403, ci-après « *SIV E. A.* ».

une autre. L'affaire *Irish Sugar*²⁸¹ est particulièrement topique. Un groupe était lié contractuellement avec un distributeur et détenait une participation minoritaire non contrôlante. Dans un deuxième temps, le groupe avait acquis le contrôle de la société, au sens du contrôle des concentrations. Le tribunal a considéré pour la première période qu'il y avait position dominante collective du fait des liens contractuels et pour la deuxième une position dominante individuelle.

93. Le mode de constitution du groupe est par conséquent un élément déterminant dans les règles qui vont être applicables aux groupes dans le cadre de leurs relations internes. Ces règles ont pour principale caractéristique de limiter les avantages que le groupe peut tirer à se constituer, voire lui imposent de se comporter comme si ses membres étaient indépendants.

§ 2 – Des règles limitant les avantages tirés de la constitution du groupe

94. Les règles limitant les avantages que les groupes peuvent tirer à se constituer sont principalement l'interdiction de l'abus de position dominante (A) et la réglementation fiscale des transactions intragroupes (B).

A – La responsabilité particulière de l'entreprise en position dominante

95. Les arrêts de la Cour de justice concernant l'article 102 TFUE rappellent qu'il pèse sur les entreprises en position dominante une responsabilité particulière²⁸². Jusqu'en 2012 les conséquences tirées de l'arrêt *Michelin*, dont la formule était reprise dans l'arrêt *Hoffman La Roche*, étaient qu'un opérateur dominant ne devait pas éliminer ses concurrents, ce indépendamment de leurs efficacités respectives. L'éviction d'un concurrent entraînait la sanction, même si des effets négatifs sur les consommateurs n'étaient pas forcément constatés. C'était une approche très formaliste. L'arrêt *Post*

²⁸¹ TPICE, 7 octobre 1999, *Irish Sugar plc contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-228/97, Rec. p. II-2969, ci-après « Irish Sugar ».

²⁸² « La constatation de l'existence d'une position dominante n'implique en soi aucun reproche à l'égard de l'entreprise concernée, mais signifie seulement qu'il incombe à celle-ci, indépendamment des causes d'une telle position, une responsabilité particulière de ne pas porter atteinte par son comportement à une concurrence effective et non faussée dans le marché commun » CJCE, 9 nov. 1983, *NV Nederlandsche Banden Industrie Michelin contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-322/81, Rec. p. 3461, ci-après « Michelin I ».

*Danmark*²⁸³ est venu modifier cette approche²⁸⁴. La Cour intègre désormais dans son raisonnement une analyse des effets de la pratique, ce qu'elle détermine via le test de l'opérateur aussi efficace²⁸⁵. Cela signifie que le groupe en situation de position dominante ne commet pas d'abus lorsqu'il élimine par ses mérites un concurrent moins efficace.

Le groupe en position dominante ne pourra donc pas réaliser un certain nombre de pratiques qu'il aurait pourtant pu faire sans risque de sanction si il n'était pas dominant. Le groupe est limité dans l'exploitation qu'il fait du marché : les prix excessifs – c'est-à-dire inévitables – et les prix discriminatoires sont interdits²⁸⁶.

L'essentiel des obligations portent surtout sur les pratiques destinées à évincer un concurrent. Ce sont dans un premier temps les pratiques fondées sur les prix, avec comme exemple le plus courant les pratiques de rabais, de remises. Autant les remises dites de quantité, fondées sur des économies d'échelles, sont valables, autant celles dites de fidélité, destinées à attirer la clientèle des concurrents ne le sont pas. C'est également l'interdiction des prix prédateurs²⁸⁷, destinés à évincer un concurrent en baissant artificiellement les prix, pour les remonter une fois le concurrent disparu²⁸⁸. Des pratiques non fondées sur les prix sont également interdites. L'affaire *Hoffman La Roche* a condamné une entreprise en position dominante qui avait mis en place un système du « client le plus favorisé »²⁸⁹, l'affaire *Microsoft*²⁹⁰ a condamné une entreprise imposant des ventes liées, l'arrêt *Zoja* quant à lui s'est concentré sur les refus de fourniture.

Les hypothèses de marchés reposant sur des infrastructures coûteuses (ou une licence), nécessaires pour offrir une prestation en aval concernent particulièrement les groupes de sociétés. Le raisonnement s'est opéré en deux temps. Tout d'abord : lorsqu'un opérateur, en position dominante sur un marché, gère une infrastructure qui est essentielle,

²⁸³ CJUE, 27 mars 2012, *Post Danmark A/S contre Konkurrencerådet*, aff. C-209/10, Non encore publié au recueil, ci-après « *Post Danmark* ».

²⁸⁴ La Commission avait déjà modifié la sienne en février 2009 dans le cadre d'orientations. Orientations préc. note 269.

²⁸⁵ Pour une analyse de ce nouveau test et de ses implications : BOSCO D. ; KOMMINOS A. ; MARTY F. ; SAKELLARIOU S. et ZENGER H., « *Le test de l'opérateur aussi efficace : une nouvelle ère ?* », *Concurrences*, n°3/2013, pp. 12-23.

²⁸⁶ Pratiques qui se retrouvaient dans l'arrêt *Hoffman La Roche*.

²⁸⁷ Il faut toutefois noter que l'arrêt *Post Danmark*, la qualification de « prix abusifs » est préférée à celle des prix prédateurs.

²⁸⁸ L'arrêt *Post Danmark* précise que la démonstration de l'effet d'éviction est l'élément principal à prendre en compte, faute duquel la pratique ne pourrait pas être qualifiée d'abusives.

²⁸⁹ Si le client trouvait une offre plus avantageuse chez un concurrent, la différence était remboursée. Cette pratique devient gênante lorsqu'un groupe est en position dominante, puisque sa position dominante lui permet de fidéliser plus facilement une clientèle, ses capacités d'adaptation aux offres des concurrents étant théoriquement plus élevées.

²⁹⁰ TPICE, 17 septembre 2007, *Microsoft Corp. contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-201/04, Rec. p. II-3601.

sans laquelle des concurrents ne peuvent exercer leur activité, il doit en donner l'accès à des conditions non discriminatoires aux concurrents. C'est la théorie dite des facilités essentielles. Puis dans un deuxième temps il faut déterminer à partir de quel moment un prix est discriminatoire, ce qui se fait avec la théorie dite du ciseau tarifaire (*margin squeeze* en anglais, compression des marges). Le risque pour un groupe est de facturer moins cher à ses filiales situées en amont, qu'aux concurrents opérants sur le même marché que les filiales. L'abus est constitué lorsque la tarification exclut des concurrents aussi efficaces que l'opérateur historique²⁹¹. Ce type de pratique est autonome, l'existence d'une alternative pour le concurrent discriminé n'empêche pas la qualification d'abus de position dominante²⁹².

96. Le groupe dispose toutefois de la possibilité de se justifier, soit en invoquant des justifications objectives (l'entreprise est en rupture de stock et ne peut vendre un produit). Le groupe peut aussi invoquer la théorie des efficacités. Reconnue depuis l'arrêt *Post Danmark*²⁹³ elle repose sur quatre conditions : la pratique contribue au progrès (amélioration techniques, diminution des coûts) ; elle est indispensable pour obtenir ces gains d'efficacité ; les gains d'efficacité bénéficient au consommateur et la pratique ne doit pas éliminer totalement la concurrence. La charge de la preuve pèse sur le groupe²⁹⁴.

97. Le groupe en situation de position dominante doit porter une vigilance particulière aux bénéfices qu'il tire des liens économiques entre ses différentes sociétés ou du poids qu'il a pris sur un marché du fait de sa concentration. En parallèle, le droit fiscal limite également sa marge de manœuvre dans ses transactions intragroupe.

B – Les transactions entre sociétés du groupe

²⁹¹ Les marchés ouverts à la concurrence font l'objet d'un test spécifique : celui du coût incrémental, dont l'objectif est de tenir compte du fait que les infrastructures ont été prises en charge par la collectivité à une époque donnée. Les difficultés actuelles apparaissent également dans le cadre des secteurs régulés, où le régulateur peut imposer des prix, mais qui peuvent amener à l'abus d'une position dominante. La Cour s'est penchée sur question en 2010 : CJUE, 14 octobre 2010, *Deutsche Telekom AG contre Commission européenne*, aff. C-280/08 P, Rec. p. I-9555, ci-après « Deutsche Telekom ». Sur ce thème : BEATRIX O., « Ciseau tarifaire et secteur de l'énergie : régulation sectorielle ou régulation concurrentielle ? », *Concurrences*, 2/2013, pp. 41-48.

²⁹² CJUE, 17 février 2011, *Konkurrensverket contre TeliaSonera Sverige AB*, aff. C-52/09, Rec. p. I-527, ci-après « TeliaSonera ».

²⁹³ En droit français la question ne s'est pas posée, puisque l'article L. 420-2 du Code de commerce reconnaît expressément cette possibilité de justification.

²⁹⁴ Orientations de la Commission de 2009, *op. cit.*

98. Le droit fiscal ne permet pas à des sociétés d'un groupe de réaliser des transactions de manière libre, notamment il vérifie la manière dont sont fixés les prix de ces transactions. L'objectif derrière cette vérification est d'éviter que la détermination des prix ne serve à éluder une imposition. Il existe deux corps principaux de règles relatifs aux relations intragroupes : les règles pour les transactions nationales (1) et la réglementation des prix de transfert (2).

1. La réglementation des transactions nationales

99. En l'absence d'une réglementation spécifique, tels que le sont les prix de transfert pour les transactions internationales, les opérations internes au groupe sont principalement analysées sous l'angle de l'acte anormal de gestion. Les frontières étatiques sont remplacées par les frontières juridiques des différentes sociétés. Le juge vérifie que l'intérêt d'une société n'est pas sacrifié sur l'autel du groupe. De la sorte, il impose aux sociétés de se comporter de manière indépendante dans la fixation des prix des transactions ou dans l'octroi d'aides intragroupes. Le principe²⁹⁵ ayant déjà été étudié, seuls quelques exemples seront envisagés.

Dans le cadre d'un groupe de sociétés, il est possible pour une société du groupe de facturer sans marge, au niveau du prix de revient, à une filiale des prestations²⁹⁶. Mais cette possibilité est particulièrement limitée. Dans une affaire de 2009, une cour d'appel²⁹⁷ s'est contentée de constater que les factures pour un service intragroupe spécifique étaient différentes des factures habituellement envoyées à d'autres filiales du groupe pour un service similaire. Le résultat étant que la société mère finançait le service spécifique dont les factures étaient inférieures aux factures habituelles. Cette simple différence suffit à emporter présomption d'un acte anormal de gestion. De plus cette possibilité est écartée lorsque la cession porte sur des éléments de l'actif immobilisé. Ainsi lorsqu'une société cède des titres cotés à sa filiale détenue à 100%, à un prix inférieur à leur cours de bourse, ceci constitue un acte anormal de gestion²⁹⁸. L'intégration ne fait pas varier l'intérêt que possède une société à en aider une autre.

²⁹⁵ La preuve de l'acte anormal de gestion repose sur l'administration. La société pourra alors se défendre en faisant valoir que l'opération était dans son intérêt propre, et non celui du groupe, entendu strictement comme étant un intérêt commercial, et non plus financier.

²⁹⁶ CE, 24 février 1978, n°02372.

²⁹⁷ CAA Douai, 8 octobre 2009, n°07-1406, *SA Lyreco*.

²⁹⁸ CE, 26 février 1990, n°76860 – la société ayant la possibilité de prouver que le cours de bourse est différent de la valeur réelle des titres de participation.

100. La détermination des prix entre sociétés liées est donc encadrée par le juge en droit interne. En droit international un dispositif législatif spécifique a été mis en place pour le contrôle des prix des transactions internationales, la réglementation sur les prix de transfert.

2. La réglementation des transactions internationales

101. La réglementation des prix de transfert est plutôt ancienne, puisque les prémices remontent à une loi de 1933 venant transposer une pratique conventionnelle. Ce texte se trouve désormais à l'article 57 du CGI depuis 1948²⁹⁹. L'OCDE a par ailleurs joué un rôle particulièrement important dans l'établissement d'une réglementation des prix de transfert dans la fiscalité conventionnelle. En 1963 elle publie un modèle de convention dont l'article 9 permet de rectifier la comptabilité des entreprises en relations spécifiques dans certaines conditions. Le dernier modèle de convention³⁰⁰ conserve à l'article 9 une réglementation en matière de prix de transferts, complété par un article 25 concernant la procédure amiable et une clause d'arbitrage pour la résolution des conflits. Enfin le dernier acteur intervenu est l'Union européenne. En 1990³⁰¹ une convention relative aux prix de transferts entre les États membres a été signée. En parallèle plusieurs codes de conduite³⁰² ont été adoptés sous l'égide d'un forum conjoint sur les prix de transfert³⁰³, organe réunissant des experts dans le but de réduire les difficultés liées à la fiscalité des relations transfrontières des sociétés associées. La grande innovation vient de la proposition de directive ACCIS dont l'un des objectifs affirmés est de supprimer la problématique des prix de transfert à l'intérieur de l'Union européenne via un système de consolidation³⁰⁴.

²⁹⁹ Décret n°48-1986 du 9 décembre 1948.

³⁰⁰ *Op. cit.* note 102.

³⁰¹ Convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, du 23 juillet 1990, JOCE n° L 225 du 20 août 1990 modifiée par protocole du 25 mai 1999 étendant automatiquement sa date de validité tous les cinq ans, sauf opposition d'un État membre.

³⁰² Notamment : le code de conduite pour la mise en œuvre effective de la "Convention d'arbitrage" du 23 avril 2004, dont la dernière révision date du 14 septembre 2009 et un code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE du 27 juin 2006. Tous les textes issus des travaux du forum conjoint sont disponibles sur le site de la Commission européenne : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_fr.htm (dernière consultation le 7 juin 2014).

³⁰³ Son mandat a été étendu jusqu'à mars 2015 par une décision de la Commission européenne du 25 janvier 2011.

³⁰⁴ Notamment considérant préliminaire n°6 : « *La consolidation est un élément essentiel d'un tel régime car elle constitue le seul outil permettant de lutter contre les principaux obstacles fiscaux rencontrés par les entreprises dans l'Union. Celle-ci permet de supprimer les formalités liées aux prix de transfert* ». Cette approche ne fait cependant que déplacer le problème, car les États devront de toute manière trouver un critère pour se répartir les revenus tirés de l'imposition de ces groupes aux résultats consolidés.

L'OCDE définit les prix de transfert comme « *les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* »³⁰⁵. L'administration française adopte une approche plus large puisqu'elle considère que sont des prix de transfert « *les prix des transactions entre sociétés d'un même groupe et résidentes d'États différents : ils supposent des transactions intragroupes et le passage d'une frontière. Il s'agit finalement d'une opération d'import-export au sein d'un même groupe, ce qui exclut toute transaction à l'international avec des sociétés indépendantes ainsi que toute transaction intragroupe sans passage de frontière* »³⁰⁶. La pratique des entreprises dans la détermination des prix de transfert modifie les résultats de chacune des entités associées. Les groupes peuvent ainsi transférer des bénéfices d'un État à un autre et réaliser des opérations d'optimisation fiscale. Ce risque est particulièrement élevé dans le cadre de sociétés d'un même groupe qui ont la possibilité de poursuivre une politique fiscale à l'échelle du groupe, à l'inverse des sociétés indépendantes qui ne réalisent des opérations – normalement – que dans une optique commerciale. Les États vont donc souhaiter à travers les diverses réglementations mises en place empêcher les entreprises de transférer des bénéfices de manière indue. Ainsi les États vont chercher à préserver une répartition équilibrée des ressources fiscales entre eux qui ne soit pas dépendante des considérations fiscales des entreprises, mais reflétant le lieu de création des bénéfices, ou des pertes. Cette répartition entre les États est également un moyen d'éviter une double imposition. Les États vont développer des conventions fiscales dont l'objectif est d'harmoniser les principes en matière de prix de transfert qui contiennent des clauses d'arbitrages en cas de conflits entre administrations.

102. Pour déterminer cette répartition équitable entre les différents États membres des bénéfices du groupe, le principe dit de « pleine concurrence »³⁰⁷ a été progressivement retenu. Les entreprises doivent tenir des prix de pleine concurrence, c'est-à-dire des prix qui auraient été les leurs si ces entreprises étaient indépendantes et étaient entrées en relation d'affaires dans les mêmes conditions. La détermination du prix de pleine

³⁰⁵ Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, du 10 août 2010, 408 p.

³⁰⁶ Ministère de l'économie française, Direction générale des impôts, *Les prix de transfert - Guide à l'usage des PME*, p 7 (60 p).

³⁰⁷ « *Arm's length price* » en anglais. Ce principe se retrouve à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE ainsi que par l'article 57 §4 du CGI de manière indirecte en disposant qu'à « *défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement* ».

concurrence s'effectue par comparaison, tout le cœur du problème étant de trouver des comparables qui sont suffisamment pertinents pour opérer une analyse des prix déclarés par les entreprises.

L'administration fiscale française précise la démarche à suivre pour l'établissement de prix de pleine concurrence : l'entreprise doit, dans un premier temps, analyser les fonctions qu'elle exerce et les risques qu'elle assume (l'analyse fonctionnelle), et recenser les actifs et les moyens utilisés. Elle doit ensuite déterminer la méthode et le prix des transactions intra-groupes. Enfin, elle doit s'assurer de la conformité de la tarification retenue au prix de pleine concurrence³⁰⁸. Deux grandes méthodes, se décomposant en plusieurs sous-méthodes, ont été dégagées par les principes directeurs de l'OCDE. La première est fondée sur les transactions (prix comparable sur le marché libre, prix de revente et prix de revient majoré), la deuxième est une méthode transactionnelle de bénéfices (partage du bénéfice et méthode transactionnelle de la marge nette). Auparavant l'OCDE hiérarchisait ces différentes méthodes, celles fondées sur les transactions devant être préférées. Dorénavant les entreprises sont libres de choisir la méthode qui leur semble la plus adaptée à leur situation, ce dont l'administration fiscale pourra évidemment débattre.

103. Si les entreprises ne respectent pas le principe de pleine concurrence dans la détermination de leurs prix de transfert, les États se reconnaissent pour la plupart – sauf les États à fiscalité privilégiée – la possibilité de rectifier les prix de transfert³⁰⁹. Pour cela les administrations fiscales vont réaliser des contrôles auprès des sociétés soupçonnées de transférer des bénéfices. Dans une telle hypothèse, l'entreprise doit être en mesure de justifier la pertinence des méthodes utilisées. La tenue d'une documentation est donc essentielle pour les entreprises³¹⁰. Ces sociétés sont tenues d'avoir une documentation détaillée justifiant leurs pratiques en matière de prix de transfert.

³⁰⁸ BOI-BIC-BASE-80-10-10 n°40.

³⁰⁹ En France l'article 57 § 1 CGI est la base légale pour une rectification : « *Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France* ».

³¹⁰ Dans le cadre d'un grand groupe de sociétés, cette documentation est obligatoire (article L. 13 AA du LPF) ainsi que dans le cadre d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif (article L. 13 AB du LPF).

104. La réglementation en matière des prix de transfert est généralement rattachée au droit fiscal car elle sert principalement à déterminer la base imposable. Cette approche est certes valide mais pas exclusive. Les branches juridiques s'intéressant aux transactions intragroupes dans un cadre international peuvent voir dans les prix de transfert un élément de documentation accessible et utile. C'est le cas du droit de la concurrence, ce dans plusieurs affaires. En effet, les règles tirées du droit de la concurrence et du droit fiscal en matière de groupes de sociétés sont poreuses.

Section II – Des encadrements s'entrecroisant

105. Le domaine des prix de transfert est un domaine d'élection pour une analyse comparée entre le droit fiscal et le droit de la concurrence. A plusieurs reprises ceux-ci ont été amenés à cohabiter, le droit de la concurrence a utilisé dans plusieurs affaires les prix de transfert (§1). Cette rencontre pourrait certes être considérée comme étant le fruit du hasard, pourtant les ressemblances nombreuses existant dans les techniques de détermination des prix des relations intragroupes peuvent laisser penser le contraire. Ces similitudes pourraient être le terrain idéal pour un phénomène de fertilisation croisée (*cross-pollination*). (§2).

§ 1 – L'utilisation par le droit de la concurrence des prix de transfert

106. Le droit de la concurrence, entendu largement, s'est à plusieurs reprises servi des prix de transfert pratiqués par des entreprises dans son analyse. La Cour d'appel de Paris a ainsi considéré qu'un prix de transfert peut être utilisé dans la détermination d'une revente à perte³¹¹, raisonnement qui est validé par la Cour de cassation³¹². Bien qu'il soit intéressant de noter que ce phénomène n'est pas isolé, l'utilisation des prix de transfert dans le cadre de l'interdiction de la revente à perte ne fera pas l'objet de développements particuliers³¹³. C'est avant tout l'utilisation de ces prix de transfert, par une autorité spécialisée en droit de la concurrence pour des pratiques anticoncurrentielles qui

³¹¹ CAA Paris, 12 novembre 1991.

³¹² Cass. crim., 22 novembre 2006 : « *il importe peu de savoir comment a été déterminé ce prix et si des considérations extra-économiques ont ou non présidé à son calcul* ».

³¹³ La présence en droit français de l'interdiction de la revente à perte dans le Code de commerce tient essentiellement à des raisons historiques, mais elle ne fait pas partie stricto-sensu du droit des pratiques anticoncurrentielles. Son avenir est par ailleurs remis en cause tant par la Cour de justice (CJUE, ord., 7 mars 2013, *Euronics Belgium CVBA contre Kamera Express BV et Kamera Express Belgium BVBA*, aff. C-343/12, Non encore publié au recueil) que par l'OCDE (Table ronde de l'OCDE sur la revente à perte, 2006, document, en anglais, accessible à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/dataoecd/13/30/36162664.pdf> - dernière consultation le 7 juin 2014).

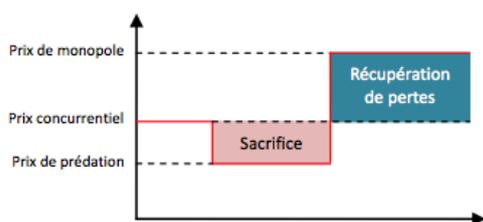
interpelle³¹⁴. En l'espèce plusieurs des brevets du laboratoire Glaxo Wellcome France (devenu GlaxoSmithKline) expirant, Glaxo a cherché à limiter l'entrée sur le marché de génériques. Pour y parvenir Glaxo pratique des prix très bas à chaque hôpital qui contractait avec un des nouveaux arrivants. Ainsi, Favelab, un laboratoire qui tentait d'entrer sur le marché, n'a pu que déposer le bilan. Moment à partir duquel Glaxo a augmenté ses prix. Glaxo avait ainsi réalisé une prédation par les prix.

Cette décision est par ailleurs la première affaire donnant lieu en France à une condamnation pour des prix prédateurs. En effet, les prix prédateurs³¹⁵ sont interdits lorsque la société se trouve en position dominante sur le marché donné. Pour déterminer si les prix sont effectivement prédateurs le Conseil utilise un test de coût³¹⁶ tiré d'un arrêt

³¹⁴ Décision GSK préc.

³¹⁵ Le Conseil définit les prix prédateurs de la sorte : « La prédation peut être définie comme la pratique par laquelle une entreprise en position dominante fixe ses prix à un niveau tel qu'elle subit des pertes ou renonce à des profits à court terme dans le but d'évincer ou de discipliner un ou plusieurs concurrents, ou encore de rendre plus difficile l'entrée de futurs compétiteurs sur le marché, afin ultérieurement de remonter ses prix pour récupérer ses pertes ». *Ibid*, n°164.

Figure 1. Principe de la prédation par les prix



Source : MICROECONOMIX, « Prédation et prix de transfert », 2008.

³¹⁶ Partant du principe qu'il ne peut être rationnel pour une entreprise de vendre à un prix ne lui permettant pas de couvrir ses propres coûts le juge européen a développé un test fonctionnant sur deux seuils.

Le premier seuil est une présomption de prix prédateur dès lors que le prix est inférieur au coût variable moyen. C'est-à-dire que l'entreprise à chaque transaction supplémentaire engrange des pertes supplémentaires.

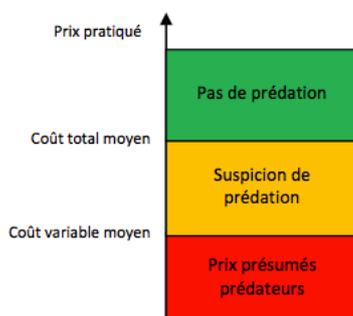
Le deuxième seuil est celui du coût variable moyen, c'est-à-dire incorporant les coûts fixes. Si le prix est supérieur au coût variable moyen tout en étant inférieur au coût total moyen, l'entreprise réduit ses pertes à chaque vente supplémentaire, sans couvrir ses coûts fixes. Il y aura alors une suspicion de prédation qui doit être étayée par la preuve que le comportement de l'entreprise s'inscrit dans une stratégie de prédation. En revanche si le prix est supérieur au coût total moyen alors il n'y aura pas de présomption de prédation puisque l'entreprise ne perd pas d'argent.

Akzo I de la Cour de justice³¹⁷. Toute la difficulté réside ensuite dans l'obtention des informations permettant de déterminer quel est le coût variable moyen et le coût total moyen d'une entreprise sur un secteur donné. La difficulté est renforcée en l'espèce par le caractère multinational du groupe concerné : la filiale française ne fait que se fournir auprès d'autres sociétés du groupe établies à l'étranger. Le Conseil n'a donc pas accès à toutes les informations relatives aux coûts de production, et il est donc difficile de savoir si le groupe pratique des prix prédateurs ou non.

Toutefois le Conseil va contourner cet obstacle grâce aux informations que Glaxo lui a fourni. En effet, Glaxo a versé aux débats lors de l'instruction les prix auxquels il achetait les médicaments en question auprès d'une société sœur établie en dehors de France. Le Conseil de la concurrence s'est alors servi de ces prix de transfert pour déterminer l'existence d'une prédation par les prix dans l'affaire *GSK*.

Face à l'asymétrie d'informations dans laquelle se trouvent les autorités de concurrence vis-à-vis de groupes internationaux dont le processus de création de richesses est éclaté dans le monde entier, toute information – quelles que soient les motivations qui sont à l'origine de son établissement – peut être prise en compte par le droit de la concurrence, qui perce l'écran de qualifications juridiques qui lui sont étrangères (A). Cette prise en compte ne peut toutefois se faire sans précautions, les risques de résultats faussés étant réels (B).

Figure 2. Seuils du test de coût



Source : MICROECONOMIX, « Prédation et prix de transfert », 2008.

³¹⁷ CJCE, 3 juillet 1991, *AKZO Chemie BV contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-62/86, Rec. p. I-3359, ci-après « Akzo I ». Ce test de coût retranscrit les théories économiques des Professeurs américains Areeda et Turner. AREEDA P. et TURNER D., « *Predatory pricing and related practices under section 2 of the Sherman Act* », Harvard Law Review, 1975, pp 697-733.

A – L'indifférence du droit de la concurrence aux qualifications juridiques issues d'autres branches du droit

107. Le Conseil rappelle en premier lieu que pour déterminer le coût variable « tous les coûts qui ont une relation directe avec les quantités vendues et qui évoluent en fonction des quantités » sont pertinents. Puis il ajoute que « le premier de ces coûts (variables) est le coût d'achat du produit »³¹⁸. Par conséquent lorsque Glaxo fournit ses coûts d'achats, il participe à la détermination des coûts variables. L'élément tiré d'une qualification de prix de transfert des coûts d'achats n'influe nullement sur leur nature de prix d'achats.

Le Conseil va écarter les éventuelles conséquences tirées de la nature de prix de transfert des coûts d'achats en mettant en avant leur pertinence en l'espèce en tant que coûts d'achats. La réalité économique de ces transactions est la seule condition nécessaire et suffisante pour leur utilisation. Pour le Conseil, la circonstance que le droit fiscal tire du caractère transfrontalier une qualification juridique déterminée n'emporte aucune conséquence sur la nature réelle de ces prix qui sont des coûts d'achat. Le champ lexical utilisé par le Conseil est particulièrement intéressant dans la compréhension de son raisonnement. Le Conseil, dans un premier temps sépare la réalité économique, celle qui intéresse le droit de la concurrence, de la qualification fiscale. Le Conseil vient insister sur le fait que les liens entre le prix d'achat et le prix de transfert ne sont qu'une simple déduction du laboratoire Glaxo ! La formule mérite d'être signalée tant elle témoigne du raisonnement du droit de la concurrence qui entend ne pas être gêné par d'éventuels artefacts juridiques : « *Le laboratoire Glaxo déduit³¹⁹ du fait que la société Adechsa, à laquelle le Zinnat injectable est acheté, est une "société sœur" que le prix d'achat en cause est un "prix de cession intragroupe"*³²⁰. Le Conseil insiste ensuite sur l'imperméabilité de la réalité économique prise en compte par le droit de la concurrence aux qualifications juridiques utilisées dans d'autres disciplines juridiques : « *qualifier un prix de cession de marchandises entre des filiales d'un même groupe de "prix de transfert" n'emporte aucune conséquence particulière en droit de la concurrence, dès lors que ce prix sanctionne une transaction réelle* »³²¹. Finalement, selon le Conseil, la qualification de prix de transfert du droit fiscal n'est jamais qu'une prise en compte du caractère international d'une transaction. Le Conseil fait donc totalement abstraction de toute les contraintes tirées de la réglementation en matière de prix de transfert.

³¹⁸ Déc. GSK, préc., n°192.

³¹⁹ Soulignement ajouté par l'auteur.

³²⁰ *Ibid*, n°195.

³²¹ *Ibid*, n°196.

108. Le Conseil justifie tout de même son approche en deux temps. Dans un premier temps il estime que ces coûts d'achats, ou prix de transfert, correspondent bel et bien à une transaction réelle. Pour cela il vérifie qu'ils ne transcrivent pas des situations économiques artificielles³²², rendant ainsi les coûts d'achats – selon lui – pertinents dans la réalisation du test de coût. La circonstance que l'administration a validé ces prix, renforce donc pour le Conseil, la réalité de ces transactions. Ensuite, pour pouvoir utiliser les prix de transfert au niveau de Glaxo France uniquement, le Conseil retient l'autonomie de la filiale³²³ dans la détermination de sa politique de vente et d'achat. Cette constatation lui permet de raisonner uniquement à l'échelle de Glaxo et non du groupe entier : la filiale étant autonome dans la détermination de ses prix, le groupe n'aurait aucune incidence dans la politique de prix de la filiale.

109. Ce dernier élément du raisonnement peut toutefois entraîner des interrogations. Notamment parce que la réglementation des prix de transfert a un rôle déterminant dans la fixation des prix, autonomie au sens du droit de la concurrence ou non.

B – Une indifférence potentiellement dangereuse

110. Le postulat du Conseil selon lequel la qualification de prix de transfert n'emporte aucune conséquence dans la détermination des coûts peut sembler, dans l'absolu, risqué pour la véracité de son analyse. La différence dans la notion de groupe retenue en l'espèce entre le droit fiscal et le droit de la concurrence n'est pas sans conséquences. Le Conseil considère que la filiale est autonome dans la détermination de ses prix par rapport aux autres sociétés du groupe. Or le droit fiscal retient, à l'inverse, que les liens sont suffisamment marqués entre Glaxo France et les autres sociétés du groupe pour que ces sociétés soient qualifiées de sociétés dépendantes et leur appliquer la réglementation des prix de transfert. Certes cette réglementation cherche avant tout à protéger la base imposable d'un État et pas forcément à apprécier le plus justement possible la réalité des liens d'un groupe. Pourtant il existe un consensus au sein de la plupart des pays développés pour considérer que ces liens sont suffisamment étroits pour créer un risque d'entente entre

³²² *Ibid*, n°196 : « Seules échappent à ce constat des situations économiques que l'on pourrait qualifier d'artificielles : par exemple, le cas où le prix de transfert entre filiales n'est qu'une convention administrative destinée à inscrire dans des comptes des opérations "pour ordre" hors de toute transaction commerciale réelle, ou bien le cas où l'acheteur du bien n'est qu'un intermédiaire transparent et ne dispose d'aucune autonomie commerciale au sein du groupe pour fixer ses prix et opérer sur le marché ».

³²³ *Ibid*, n°197-205.

les sociétés du groupe dans une optique d'optimisation fiscale. En conséquence, une réflexion au seul niveau de Glaxo France est potentiellement porteuse d'un biais. Seule une étude se plaçant à l'échelle du groupe permettrait de connaître la réalité économique des prix d'achats de Glaxo France, et partant de déterminer l'existence d'une prédation.

111. L'utilisation du principe de « pleine concurrence » pour la détermination des prix de transfert ne doit pas non plus être prise trop à la lettre. Il ne s'agit pas d'une image exacte de ce qu'aurait été la même transaction dans une situation concurrentielle. Il s'agit d'un objectif vers lequel vont tendre les pratiques des entreprises. Cette nuance est fondamentale puisqu'il existe plusieurs méthodes pour déterminer des prix de pleine concurrence. Or, aucune ne fonctionne avec les coûts moyens variables. La prise en compte des prix de transfert en droit de la concurrence doit donc être particulièrement précautionneuse, sinon le risque d'un faux positif est réel.

112. Cette décision n'est donc pas novatrice en ce qui concerne le raisonnement appliqué en droit de la concurrence³²⁴. Effectivement, le fiscaliste qui découvrirait le droit de la concurrence, et notamment la facilité avec laquelle celui-ci se détache des qualifications juridiques établies dans d'autres domaines du droit pour dégager des conceptions autonomes pourrait être étonné. Etonnement qui pourrait être amené à se renouveler puisque la problématique de la détermination des prix est un terrain possible pour des phénomènes de fertilisation croisée entre droit de la concurrence et droit fiscal.

§ 2 – Détermination du prix en droit de la concurrence et en droit fiscal : des pistes pour de possibles influences croisées

113. La détermination du prix en droit de la concurrence et en droit fiscal est un exercice qui se retrouve régulièrement et qui est particulièrement complexe, car mêlant tant des concepts économiques que juridiques (A). Ces méthodes de détermination des prix présentent des éléments communs et sont appelées à se combiner, il convient par conséquent de s'interroger sur leur possible compatibilité (B).

³²⁴ En dehors du constat qu'il s'agit de la première application de l'interdiction des prix prédateurs par le Conseil de la concurrence.

A – Des méthodes complexes de détermination des « justes » prix

114. Le droit fiscal (1) et le droit de la concurrence (2) s’immiscent tous les deux dans le cœur de la liberté du marché, à savoir dans les politiques de détermination des prix. La détermination des prix au sein de groupes multinationaux est particulièrement technique, puisqu’elle doit répondre à des considérations tant économiques que juridiques. Pour déterminer les « justes » prix des méthodes ont été mises en place. Ces méthodes reposent alternativement sur le prix, le coût et les profits qui sont des éléments très liés. Il sera fait indistinctement référence à ces trois éléments par le terme de « détermination du prix ».

1. La détermination du « juste » prix dans les transactions intragroupes en droit fiscal

115. Le domaine du droit fiscal où la détermination des prix est la plus importante, et la plus évoluée, est sans conteste celui des prix de transfert. Les travaux de l’OCDE ont progressivement dégagé cinq méthodes principales pour déterminer des prix de pleine concurrence.

116. Un premier groupe de méthodes repose sur les transactions et se subdivise en trois méthodes : celle des prix comparables sur le marché (*comparable uncontrolled price* – ci-après « PCM ») ; celle du prix de revente (ci-après « *resale minus* ») et celle du prix de revient majorité (ci-après « *cost plus* »).

La méthode PCM consiste à comparer le prix d’une marchandise ou d’un service dans une transaction contrôlée avec le prix du même bien ou service qu’auraient pratiqué deux entreprises indépendantes lors d’une transaction identique, et dans des circonstances similaires. Une transaction sur le marché libre est comparable si : il n’y a aucune différence entre les transactions ou entreprises servant à réaliser la comparaison susceptible d’avoir une influence sur le prix ; ou si des correctifs peuvent être apportés.

La méthode du *resale minus* consiste à partir du prix de revente de l’acheteur (membre du groupe) à l’acquéreur (hors du groupe). De ce prix, qui est un prix de marché par nature, on déduit la marge appropriée. L’enjeu dans ce test est donc de connaître la marge à déduire, ce qui se déterminera via des marges bénéficiaires comparables.

La méthode *cost plus* est le pendant de la méthode *resale minus*. Dans cette méthode les coûts d’un fournisseur intragroupe sont déterminés en premier, puis y est ajoutée une marge appropriée pour déterminer le prix de pleine concurrence. Bien que considérées comme rentrant dans la catégorie des méthodes reposant sur des transactions, le *resale minus* et le *cost plus* s’en écartent sensiblement, elles sont avant tout fondées sur les marges.

117. Le deuxième groupe de méthodes repose sur des méthodes transactionnelles de bénéfices, dont l'objectif est de déterminer un prix en fonction du profit généré. Les deux méthodes valablement reconnues par l'OCDE sont celle du partage des bénéfices (« *profit split* ») et la méthode transactionnelle de la marge nette.

La méthode transactionnelle de partage des bénéfices a pour objectif de prendre le montant global des bénéfices réalisés pour certaines transactions par des entreprises liées et de les répartir de la même manière qu'elles l'auraient fait si elles étaient indépendantes. Cette méthode est souvent complétée par une deuxième étape dite du profit résiduel, après avoir identifié les rémunérations principales, des rémunérations résiduelles sont ensuite ajoutées au premier montant.

Enfin la méthode transactionnelle de la marge nette que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée, impose de déterminer une marge bénéficiaire nette à partir d'une référence appropriée. Par rapport aux méthodes de *resale minus* et de *cost plus*, ici le prix se déduit de la marge et non l'inverse.

118. D'autres domaines du droit fiscal connaissent également des hypothèses de détermination des justes prix. On retrouve ainsi la détermination des prix en fonction du principe de pleine concurrence dans le régime des quartiers généraux et dans celui des centres de coordination et de recherche, où une marge doit également être déterminée³²⁵. Par ailleurs, la comparabilité des prix est au centre des questions liées aux abandons de créances et des subventions dans un groupe intégré. Les subventions indirectes sont définies en fonction de la détermination d'une facturation à prix coutant ou au prix de revient³²⁶. Les intérêts dans les relations financières intragroupes doivent également se déterminer en fonction des taux du marché. Enfin dans le régime des sociétés « mère-filiale » la facturation peut se faire au prix de revient.

119. En droit fiscal, la détermination des « justes » prix est ainsi une thématique régulièrement rencontrée par les sociétés, les administrations fiscales et le juge. Ce constat est partagé en droit de la concurrence pour les entreprises en position dominante.

³²⁵ BOI-SJ-RES-30-10 n°360.

³²⁶ Article 46 *quater*-0 ZG de l'annexe III du CGI.

2. La détermination du « juste » prix pour une entreprise en position dominante

120. Pour déterminer si une entreprise abuse de sa position dominante, il peut être nécessaire dans certaines situations de réaliser des tests fonctionnant sur les prix. C'est le cas principalement pour les prix excessifs, les prix prédateurs et les ciseaux tarifaires. Les tests liés aux prix prédateurs (le test de coût de l'arrêt *Akzo I*) et aux ciseaux tarifaires (le test des coûts incrémentaux) ont fait l'objet de développements auxquels il est renvoyé.

Les prix excessifs consistent dans l'utilisation par une entreprise de son pouvoir de domination pour imposer des prix trop élevés à ses clients³²⁷. Le test le plus utilisé pour déterminer l'existence de tels prix est tiré de l'arrêt *United Brands*. L'analyse est décomposée en deux étapes. La première amène à comparer le prix susceptible d'être excessif à des prix pratiqués sur des marchés libres pour des biens comparables. Ensuite est calculé le taux de profit réalisé par l'entreprise dont il est probable qu'elle pratique des prix excessifs, taux qui est comparé avec le même taux d'une autre entreprise afin de vérifier si il est plus élevé.

121. Les méthodes de détermination des prix étant présentes en droit fiscal et en droit de la concurrence, se pose naturellement, dans le cadre d'une approche comparée, une interrogation : un dénominateur commun ou des tendances communes peuvent-ils se dessiner ?

B – Un possible terrain pour une fertilisation croisée

122. Une comparaison des trois régimes principaux – le principe de pleine concurrence ; l'interdiction des prix prédateurs ; l'interdiction des prix excessifs – permet de constater une proximité tant dans la méthode, la procédure et dans les transactions concernées (ce dernier point faisant référence à l'arrêt *GSK* il ne sera pas détaillé outre mesure). Ces méthodes comparent tant le prix (prix excessifs, méthode du prix comparable), le profit (prix excessifs, méthodes transactionnelles de bénéfices) que les coûts (prix prédateurs, méthodes *cost plus* et *resale minus*).

L'élément central de ces trois régimes de détermination des « justes » prix est assurément l'utilisation de la comparaison. Ces méthodes cherchent à trouver des indicateurs qui leur permettent de déterminer la validité des prix pratiqués par les entreprises. Pour cela elles mettent au centre la recherche d'indicateurs économiques

³²⁷ OCDE, *Excessive Prices – Policy roundtable*, 2012.

comparables. Certaines comparaisons utilisent le même raisonnement. Ainsi la détermination des caractéristiques des produits ou des services, l'analyse fonctionnelle de l'entreprise ou les circonstances économiques se retrouvent dans les différentes méthodes. La comparaison des marchés en matière de prix de transfert ou la détermination du marché pertinent en droit de la concurrence est un élément préalable dans l'étude de chaque comparable. La prise en compte potentielle, du rôle d'un régulateur sectoriel dans la détermination des prix est de même une question commune. Enfin la prise en compte de la politique commerciale est un élément qui peut influencer dans tous les cas sur le test. Par exemple, en droit fiscal un opérateur entrant sur le marché pourra justifier temporairement³²⁸ de prix de transfert plus faibles, et le droit de la concurrence ne lui appliquera pas la prohibition de la position dominante.

123. L'aspect procédural de la détermination des « justes » prix est peut-être le point qui pourrait être le premier utilisé pour une « *cross-pollination* ». Tout d'abord ce qui caractérise ces tests c'est leur relative imprévisibilité pour les entreprises, qui risquent à n'importe quel instant de se voir reprocher leurs pratiques. Le droit de la concurrence a l'avantage d'un côté de proposer des zones de sécurité (« *safe harbour* ») au sein desquelles il y a une présomption de validité, l'objectif principal étant pour les autorités de concurrence de se concentrer sur ce qui est vraiment anticoncurrentiel. Bien que cette expression soit originellement tirée des règlements d'exemption pour l'application de l'article 101 TFUE, les entreprises sont dans une « zone de sécurité » tant qu'elles ne sont pas en position dominante³²⁹ ou que leurs pratiques ne sont pas suffisamment importantes pour entraver le commerce³³⁰. Le droit fiscal si il ne possède aucun élément proche d'une zone de sécurité permet aux contribuables de dialoguer avec l'administration en passant avec elle des accords permettant de valider *ex ante* des pratiques³³¹. Certes le droit de la concurrence a opté pour une approche *ex post* pour les abus de position dominante en

³²⁸ OCDE, *Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert*, préc.

³²⁹ Cela découle de la lettre même de l'article 102 TFUE qui s'applique à des entreprises en position dominante.

³³⁰ Lignes directrices relatives à la notion d'affectation du commerce figurant aux articles 81 et 82 du traité, JOCE n° C 101 du 27 avril 2004.

³³¹ Depuis l'adoption de la loi de finances rectificative pour 2004 il est possible pour une entreprise française de passer un accord préalable unilatéral en matière de prix de transfert, également connu sous le nom de rescrit prix de transfert (article L. 80 B 7 du LPF). L'entreprise demande son avis à l'administration qui prend alors position au regard de l'article 57 du CGI. Ces rescrits peuvent d'ailleurs s'étendre à plusieurs pays lorsque la France a signé des conventions adéquates.

La pratique de l'administration fait l'objet d'une explication. BOI-SJ-RES-20.

2003³³². Toutefois une plus grande communication de l'administration sur les différents tests n'est pas inconcevable. Le droit de la concurrence faisant déjà une grande utilisation du droit « souple », des lignes directrices plus précises sont possibles d'un point de vue juridique. Ainsi l'arrêt GSK du Conseil de la concurrence n'a jamais fait l'objet de commentaires expliquant dans quelles situations les prix de transfert pourraient être ou non utilisés par le droit de la concurrence.

124. Ces similitudes ne doivent cependant pas faire oublier l'ensemble des différences, dont les conséquences sont importantes. Si l'objectif de recherche d'un comparable pertinent est effectivement partagé, les critères utilisés sont différents. Une étude d'économistes³³³ s'est dans ce contexte interrogée, dans le prolongement de l'affaire GSK, sur le plan théorique sur les risques pour le droit de la concurrence à utiliser les prix de transfert. Leur étude conclut que l'utilisation des prix de transfert par le droit de la concurrence est un outil, parmi d'autres, dont peut se servir une autorité de concurrence, mais dont le maniement doit être précis. Ils mettent en avant des cas où ces prix peuvent systématiquement conduire à des faux négatifs³³⁴ ou à l'inverse à des faux positifs³³⁵.

125. L'utilisation des prix de transfert par le droit de la concurrence ainsi que les similitudes existantes entre les différentes méthodes de détermination des « justes » prix est un exemple des liens qui peuvent se tisser – ou des frictions qui peuvent se créer, selon le point de vue – entre le droit fiscal et le droit de la concurrence dans la manière dont ils interviennent dans la vie des groupes. Cette utilisation doit cependant être particulièrement précautionneuse. La similitude des concepts peut laisser, faussement, penser qu'ils sont identiques. Une harmonisation des éléments communs entre le droit de la concurrence et le droit fiscal, serait une première étape dans la sécurisation de ces influences croisées.

Ce premier aspect montre également que le droit fiscal comme le droit de la concurrence limitent les avantages que les groupes peuvent gagner à se constituer. Leurs

³³² Règlement (CE) n°1/2003 du Conseil du 16 décembre 2002 relatif à la mise en œuvre des règles de concurrence prévues aux articles 81 et 82 du traité, JOCE n° L 1 du 4 janvier 2003.

³³³ BENZONI L. et PELLEFIGUE J., « Ouvrir la boîte noire des prix de transfert pour mieux articuler le droit de la concurrence et le droit fiscal international », *Concurrences*, n°2/2013, pp. 32-39.

³³⁴ MM. Benzoni et Pellefigue montrent que l'utilisation de prix de transferts calculés en fonction d'une méthode *resale minus* pour déterminer une éventuelle prédation par les prix d'un distributeur intégré conduit très souvent à un résultat systématiquement négatif. Le prix de transfert étant calculé à partir du prix de vente, il lui sera systématiquement retranché une marge et donc la prédation ne pourra pas être constatée.

Ibid., n°24-25.

³³⁵ L'utilisation de prix de transferts calculés selon une méthode de *cost plus* pour déterminer une prédation par les prix risque elle de conduire à des faux positifs très régulièrement.

sont imposés des comportements plus proches de sociétés indépendantes que de sociétés liées économiquement. Les règles relatives à la responsabilité des sociétés viennent de manière opposée adopter une approche prenant particulièrement en compte l'existence du groupe. Les groupes ne sont pas vus comme une constellation de sociétés devant se comporter de manière indépendante, mais comme un ensemble uni.

Chapitre II – La responsabilité du groupe pour les faits d’une société du groupe

126. Dans l’optique d’une approche comparée entre le droit fiscal et le droit de la concurrence, les règles de responsabilité du droit de la concurrence interagissent avec les constructions fiscales (Section II). Ce chapitre présente alors la particularité, par rapport aux autres chapitres du mémoire, de ne s’intéresser qu’au régime du droit de la concurrence (Section I), le régime de la responsabilité fiscale des groupes³³⁶ n’ayant pas de conséquences majeures à tirer pour le droit de la concurrence.

Section I – L’imputation en droit de la concurrence

127. La notion d’entreprise au stade de l’application de la règle permet de considérer que plusieurs sociétés ne forment qu’une seule entreprise. Par conséquent lorsqu’une société commet des pratiques anticoncurrentielles, aux yeux des autorités de concurrence c’est l’entreprise qui les commet. In extenso, la responsabilité de la mère, et du groupe, peut être retenue pour les pratiques d’une filiale si cette filiale ne dispose pas d’une autonomie. Le droit de la concurrence emploie l’expression d’imputation pour cette possibilité (§1) qui peut, sous certaines conditions, être présumée (§2).

§ 1 – La possibilité d’imputation

128. La possibilité d’imputer le comportement d’une filiale à sa société mère résulte d’une construction jurisprudentielle initiée dès l’arrêt *ICI* de 1972.³³⁷ Le principe est le suivant : « lorsque la filiale ne détermine pas de façon autonome son comportement sur le marché, mais applique pour l’essentiel les instructions qui lui sont imparties par la société mère »³³⁸, la responsabilité de la société mère peut être retenue. Cette démonstration repose

³³⁶ Il peut être signalé à titre indicatif que dans le cadre du régime d’intégration fiscale, le principe reste celui de la personnalité des poursuites. Principe combiné avec la responsabilité de la société mère qui supporte les conséquences d’un redressement fiscal d’une filiale (article 223 A du CGI), ce même après la sortie du groupe. Cette possibilité est conditionnée à une information, limitée, de la société mère d’une procédure engagée contre la société fille (CE, 21 octobre 2011, n°325619).

³³⁷ Arrêt *ICI* préc. – CJCE, 14 juillet 1972, *J. R. Geigy AG contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-52/69, Rec. p. 1972 – Arrêt *Continental Can* préc. – CJCE, 25 octobre 1983, *Allgemeine Elektrizitäts-Gesellschaft AEG-Telefunken AG contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-107/82, Rec. p. 3151, ci-après « AEG Telefunken » - CJCE, 16 novembre 2000, *Stora Kopparbergs Bergslags AB contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-286/98, Rec. p. 19925, ci-après « Stora » - Arrêt *Akzo I* préc. – CJUE, 20 janvier 2011, *General Química SA et autres contre Commission européenne*, aff. C-90/09 P, Rec. p. I-1, ci-après « General Química » - CJUE, 29 mars 2011, *ArcelorMittal Luxembourg SA contre Commission européenne*, aff. C-201/09 P, Rec. p. I-2239, ci-après « ArcelorMittal » - CJUE, 29 septembre 2011, *Elf Aquitaine SA contre Commission européenne*, aff. C-521/09 P, Rec. p. I-8947, ci-après « Elf Aquitaine ».

³³⁸ Arrêt *Akzo I* préc., n°133.

sur deux conditions cumulatives, précisées depuis l'arrêt *AEG Telefunken* : la société mère doit être en mesure d'exercer une influence déterminante (A), et doit exercer effectivement cette influence (B).

A – Etre en mesure d'exercer une influence déterminante

129. Cette condition, varie selon la structure capitalistique de l'entreprise en question. En effet, dans l'arrêt *ICI* la Cour relève « *qu'il était notoire que la requérante détenait à l'époque la totalité ou, en tout cas, la majorité du capital des filiales* »³³⁹. Soit la société mère détient une participation minoritaire dans la société fille, la Commission doit alors prouver que la société mère est en mesure d'exercer une influence déterminante. Soit cette détention est majoritaire et dans ce cas la société mère dispose d'une possibilité d'exercer une influence déterminante. Cette possibilité n'est pas une présomption mais un état, de par cette détention majoritaire la société mère est dans la possibilité d'exercer une influence sur la société fille.

130. Cette condition est nécessaire mais non suffisante, l'influence déterminante de la société mère sur la société fille doit être exercée effectivement.

B – Exercice effectif d'une influence déterminante

131. Cet exercice effectif s'analyse *in concreto*, par des faisceaux d'indices, des liens économiques, organisationnels et juridiques qui unissent la filiale à la société mère. Sont pour la Cour des éléments démontrant l'exercice effectif d'une influence déterminante : les sujétions financières de la filiale, les directives de la société mère, une identité de dirigeants, une influence sur la politique de prix, une influence sur la gestion et la stratégie commerciale de la filiale. Il est à noter que l'analyse est plus stricte en droit français où l'Autorité de la concurrence retient moins facilement l'imputation³⁴⁰.

132. La Cour a reconnu l'exercice effectif d'une influence déterminante dans un certain nombre de situations. L'influence déterminante peut être exercée effectivement même en présence de plusieurs sociétés mères, il revient alors à la Cour de déterminer de quelle

³³⁹ Arrêt *ICI* préc., n°136.

³⁴⁰ Par exemple : Cons. conc., déc. n°07-D-12, du 28 mars 2007, relative à des pratiques mises en œuvre dans le secteur chèque-cinéma.

société émane l'influence³⁴¹. L'influence déterminante peut être exercée par une société sœur, à condition que la Commission démontre que la société sœur dirige elle-même le groupe³⁴².

133. Sur le plan procédural, remplir cette condition implique nécessairement que la première condition l'est également. L'exercice effectif d'une influence déterminante peut être présumé, à travers les liens capitalistiques qui unissent les différentes sociétés.

§ 2 – Une présomption capitalistique « quasi-réfragable »

134. Une société détenant la totalité, ou quasi-totalité, du capital de sa filiale est présumée exercer une influence effective déterminante sur le comportement de sa filiale. Grâce à cette présomption la Commission retient l'absence d'autonomie de la filiale et impute la responsabilité des comportements à la société mère. Cette présomption, après avoir fait l'objet de discussions, suite à une jurisprudence incertaine³⁴³, est clairement affirmée depuis 2009 et l'arrêt *Akzo II (A)*³⁴⁴. L'arrêt *Elf Aquitaine* complète *Akzo II* et rappelle que cette présomption est une présomption simple, elle peut donc être renversée (B). Toutefois les conditions sont strictes et amènent régulièrement à une réfutation de ce renversement (C).

A – Application de la présomption par la Commission

135. L'arrêt *Akzo II* vient confirmer la possibilité pour la Commission de se limiter à des liens capitalistiques pour l'application de la présomption. La suffisance de la détention de la totalité du capital pour entraîner la présomption avait été remise en question par une partie des avocats et de la doctrine qui plaidaient pour qu'elle soit complétée par des indices supplémentaires. Cette pratique a amené la Commission, dans le but de consolider ses décisions, à appliquer à la fois la présomption capitalistique et à la compléter par des

³⁴¹ CJUE, 19 juillet 2012, *Alliance One International Inc. et Standard Commercial Tobacco Co. Inc. contre Commission européenne et Commission européenne contre Alliance One International Inc. et autres*, aff. jointes C-628/10 P et C-14/11 P, Non encore publié au recueil, ci-après « Alliance One ».

³⁴² CJCE, 2 octobre 2003, *Siderúrgica Aristrain Madrid SL contre Commission des Communautés européennes*, aff. C-196/99 P, Rec. p. I-11005, ci-après « Aristrain » - TPICE, 27 septembre 2006, *Jungbunzlauer AG contre Commission des Communautés européennes*, aff. T-43/02, non encore publié au Recueil.

³⁴³ Voir par exemple : Arrêt *Stora*, préc.

³⁴⁴ Elle a été ensuite confirmée à de nombreuses reprises, par exemple par l'arrêt *ArcelorMittal* préc. Ainsi que le met en avant le Professeur Idot, rien que pour le Tribunal et l'année 2011, 60 arrêts concernent la présomption (IDOT L., « La responsabilité pénale des personnes morales : les leçons du droit européen de la concurrence », Concurrences, n°1/2012, pp. 55-72).

indices supplémentaires, pratique qui a été qualifiée de « double base ». Bien qu'elle ne soit plus nécessaire depuis l'arrêt *Akzo II*, la Commission peut toujours l'utiliser mais doit être précautionneuse, en ce sens que si elle adopte la double base pour une société, elle doit le faire pour toutes, ce pour des raisons d'égalité de traitement.

Dorénavant il suffit de constater que la société mère détient, directement ou indirectement³⁴⁵, la totalité ou la quasi-totalité³⁴⁶ du capital de la société fille pour appliquer cette présomption, présomption qui peut être renversée.

B – Tentative de renversement

136. Pour renverser la présomption les sociétés doivent prouver que la filiale se comporte de manière autonome sur le marché. C'est-à-dire que malgré les liens capitalistiques la société mère n'exerce pas d'influence déterminante sur la société fille.

Cependant cette présomption est particulièrement solide. En effet, la Cour insiste sur les raisons pour lesquelles la preuve incombe à la mère : c'est elle qui serait la mieux placée pour déterminer si il y a eu ou non l'exercice d'une influence déterminante. La complexification des liens financiers affaiblit la valeur probatoire des liens capitalistiques, la société mère serait donc la plus à même de démontrer si ces liens n'emportent pas une influence déterminante d'après la Cour.

La Cour ne donne pas d'informations précises sur la nature des éléments permettant de renverser la présomption. Elle se contente de déclarer que l'objectif de ces preuves est de démontrer qu'il n'existe pas d'unité économique entre la société mère et la société fille. Cette preuve est donc difficile à apporter pour les sociétés qui doivent prouver un fait négatif : l'absence d'influence. Cette preuve est délicate à manier puisque la relation ne concerne pas le rôle joué par la société mère dans l'infraction, mais dans l'unité économique générale entre les deux sociétés. Ce qui est difficilement justifiable dans le cas de groupes intégrés mettant en œuvre un minimum de synergie. Plus que l'influence déterminante, la Cour vise en réalité les liens « quotidiens » de sociétés liées dans un groupe, qui sont devenus par nature suspects.

Des nombreuses affaires déjà citées³⁴⁷, un certain nombre de critères ne renversant pas la présomption peuvent être dégagés : le fait que la société mère interdise des

³⁴⁵ Arrêt *Stora* préc., rajoute la possibilité d'une détention indirecte.

³⁴⁶ L'affaire *Wanadoo* est évocatrice de l'extension des conditions tenant à la présomption capitalistique. Dans cette affaire, les détentions de la société mère avaient varié, selon la période, de 70% (lors des inspections) à 95% (au moment de la décision), ce qui n'empêche pas la présomption d'être validée. La Cour justifie son approche en indiquant qu'il y avait des rumeurs très fortes de rachat, faisant « comme si » la société était déjà rachetée.

comportements anticoncurrentiels à la filiale ; la non connaissance par la société mère des comportements de la société fille ; l'absence d'influence de la société mère sur la société fille dans le domaine spécifique de l'infraction ou encore la possibilité pour la société fille de contracter sans autorisation.

Enfin, la Cour avait précisé qu'il s'agissait d'une « autonomie sur le marché » de la filiale. La Commission vient préciser que cette autonomie doit être totale, et pas uniquement sur le secteur concerné.

C – Réfutation du renversement

137. L'arrêt *Elf Aquitaine* vient encadrer la manière dont la Commission apprécie les éléments apportés pour le renversement.

Tout d'abord il semblerait que depuis l'arrêt *Elf Aquitaine* une motivation réelle et sérieuse de la Commission soit requise. La Commission est tenue d'exposer précisément aux destinataires les raisons pour lesquelles les éléments qu'ils ont invoqués n'ont pas suffi à renverser la présomption. Faute d'une telle motivation, les parties sont dans l'incapacité de connaître les justifications de la Commission et les juridictions ne peuvent par la suite opérer un contrôle du raisonnement de la Cour. Cette motivation réelle et sérieuse doit être nuancée, puisque d'une part l'arrêt *Elf Aquitaine* rappelle qu'en vertu de l'article 296 TFUE la Commission n'est tenue de répondre qu'aux points essentiels soulevés par les parties. De plus, la solution de l'arrêt *Elf Aquitaine* intervient dans des circonstances particulières : la requérante s'était vue imposer une solution différente auparavant, fonctionnant sur la double base, la Commission était donc tenue d'expliquer son changement de solution. La requérante n'avait pas non plus été avertie de la possible imputation lors de la communication des griefs, une motivation sérieuse de la Commission était donc d'autant plus justifiée. Enfin, la considération que l'imputation est un facteur multiplicateur de l'amende rentre en jeu dans l'obligation de motivation.

L'apport de l'arrêt *Elf Aquitaine* se trouve aussi dans la nature des éléments que la Commission peut apporter pour réfuter le renversement demandé par les parties. Le lien capitalistique n'est, rappelle la Cour, qu'un élément déclencheur de la présomption. Il n'est pas suffisant pour refuser le renversement de la présomption. Les arguments à même de réfuter le renversement de la présomption sont des arguments économiques, organisationnels et juridiques qui unissent la mère à la fille. La Cour opère une distinction

³⁴⁷ Pour un exemple récent : CJUE, 11 juillet 2013, *Gosselin Group NV contre Commission européenne*, aff. C-429/11 P, Non encore publié au recueil.

fine entre d'une part la présomption de l'exercice effectif d'une influence déterminante (qui se présume avec des liens capitalistiques) et d'autre part la présomption de responsabilité de la société mère (qui doit être prouvée par d'autres éléments).

138. Par conséquent, sont constatés une augmentation des cas de motivation réelle et sérieuse en matière d'imputation, combinés à l'impossibilité d'utiliser uniquement des liens capitalistiques pour réfuter le renversement de la présomption. La Cour et la Commission vont donc être amenées à cataloguer, d'affaire en affaire, ce qui peut renverser la présomption. Sur ce point, la Cour indique dans cet arrêt des arguments dont elle aurait aimé que la Commission précise si ils renversent la présomption. Parmi eux se trouvaient notamment : l'absence d'information de la fille à la société mère, l'autonomie financière de la société fille, le pouvoir de contracter sans autorisation, la perception par les tiers ou encore la qualité de holding pure de la mère.

139. A travers cette présomption, parfois qualifiée de *probatio diabolica*, les groupes se retrouvent au centre de l'application du droit de la concurrence, puisque la preuve repose essentiellement sur eux. Cette preuve est particulièrement importante, puisque l'imputation des pratiques anticoncurrentielles aux sociétés mères, ou au groupe, emporte des conséquences dans ses relations avec le droit fiscal.

Section II – Le rôle des constructions fiscales au stade de la détermination de l'amende

140. La responsabilité de la société mère retenue, arrive le moment de déterminer le montant de l'amende. La détermination de l'amende est ainsi influencée par l'existence d'un groupe (§1), et plus particulièrement par certaines constructions fiscales, reposant sur des holdings ou des restructurations (§2).

§ 1 – Les principes généraux dans le calcul de l'amende appliqués aux groupes

141. En droit français le terme employé est sanctions pécuniaires, l'idée est de montrer que la matière n'est pas pénale. En droit de l'Union le terme est celui d'amende. En droit de l'Union européenne, la base légale des amendes est l'article 23 du règlement n°1/2003

précité. L'article 23 prévoit que l'amende est infligée en prenant en compte la gravité et de la durée de l'infraction, avec un plafond à 10% du chiffre d'affaire de l'entreprise. Ainsi il faut prendre en compte la gravité et la durée. En 2006, les lignes directrices relatives au calcul du montant des amendes sont révisées³⁴⁸, notamment parce que le plafond maximal était fixé en valeur absolue et favorisait les groupes de sociétés par rapports aux entreprises plus petites. Dans le nouveau système, le principe est de tenir compte d'un pourcentage du chiffre d'affaire des ventes affectées par l'entente.

La première étape consiste à fixer le montant de base de l'amende. Ce montant de base se détermine en fonction de la gravité de l'infraction (qui s'estime par une prise en compte de la valeur des ventes ou services basée sur le marché) et de sa durée. Ce montant de base constitue l'assiette des circonstances aggravantes et des circonstances atténuantes prises en compte par la Commission au titre de l'ajustement du montant de base, dans la fixation du montant final. Ces circonstances peuvent être tirées de l'infraction (récidive, refus caractérisé de coopération, l'activisme dans l'infraction, l'inapplication de l'infraction, la coopération effective, le défaut de volonté infractionnelle, et enfin la situation économique de l'entreprise) ou de la procédure administrative (bénéfice d'une procédure de clémence ou d'une transaction). Ce système a été repris en France. Toutefois, en France, l'Autorité de la concurrence tient compte de la gravité, mais pas de la durée : la réitération est considérée comme un critère et non comme une circonstance aggravante. Puis est utilisé un critère qui ne figure pas en droit de l'Union : le dommage à l'économie.

142. La constitution d'un groupe fiscal emporte deux types de conséquences principales dans la détermination du montant de l'amende. La fixation du montant des amendes répondant à une politique de la Commission destinée à être dissuasive et efficace, la prise en compte de la puissance économique du groupe se retrouve dans les lignes directrices de 2006 précitées. En premier lieu, dans la détermination du montant de base de l'amende, le plafond est fixé sur une entité ayant naturellement un chiffre d'affaire plus vaste qu'une société isolée. Les lignes directrices de 2006 retiennent en effet un chiffre d'affaire consolidé de toutes les sociétés du groupe. En deuxième lieu, l'existence d'un groupe peut être prise en compte par une majoration de l'amende. Le raisonnement sur le groupe augmente le risque de la réitération des pratiques prohibées. Le groupe joue également au

³⁴⁸ Les anciennes lignes directrices de 1998 fonctionnaient ainsi : la Commission tient compte de la gravité et de la durée. Elle fixe un montant de départ en fonction de la gravité. Ce montant de départ est ensuite multiplié en fonction de la durée. Ceci donne alors le montant de base, qui varie en fonction des circonstances aggravantes ou atténuantes propres à chacune des entreprises.

moment de la détermination du coefficient multiplicateur. En effet, la taille et les ressources financières peuvent être prises en compte dans un facteur de dissuasion.

143. Ces principes généraux, sur lesquels l'existence d'un groupe influe, trouvent une application particulière vis-à-vis de certaines pratiques fiscales.

§ 2 – Les conséquences de certaines pratiques fiscales

144. Deux types de pratiques fiscales liées aux groupes de sociétés viennent influencer dans la détermination du montant de l'amende. L'insertion d'une holding dans le groupe entraîne des conséquences généralement non négligeables dans la détermination de l'amende (A). En revanche les restructurations ne permettent que de manière limitée de faire sortir une société du groupe dans l'optique de faire diminuer le montant de l'amende (B).

Les règles de droit de la concurrence cherchent à apprécier la réalité économique. A ce titre, certaines constructions fiscales peuvent s'avérer dangereuses pour des entreprises dont les filiales ont des pratiques anticoncurrentielles, par exemple lier une fille à une holding pure ayant un important portefeuille de participations. A l'inverse le droit de la concurrence peut passer totalement outre les constructions fiscales, et certaines sociétés ayant quitté le groupe pourront se voir imposer de participer au paiement de l'amende.

A – Les conséquences négatives de l'insertion d'une holding dans le groupe

145. L'intégration d'une holding dans un groupe, ou inversement l'intégration de sociétés à un groupe déjà constitué autour d'une holding, n'est pas par nature un élément négatif. Cependant, lorsque la holding apporte un important portefeuille de participations, une question peut se poser. Elle se pose dans l'hypothèse où l'une des sociétés du groupe réalise des pratiques anticoncurrentielles ou se trouve dans une situation qui l'amènera probablement à de telles pratiques. La problématique est de savoir si les considérations fiscales tirées de l'intégration, ou du renforcement des liens économiques, sont supérieures ou inférieures au risque d'encourir une amende fortement augmentée. De telles considérations devraient en théorie être prises en compte lors de la constitution de certains groupes, notamment dans les hypothèses où certaines filiales, pour de multiples raisons, ont une forte probabilité de réaliser des pratiques interdites.

Cette question n'est nullement artificielle, puisqu'il est dorénavant de jurisprudence constante que l'imputation des pratiques d'une société fille à une mère organisée sous la forme d'une holding pure est possible. Les hypothèses contraires sont rares. Dans une affaire *Alliance One International de 2010*³⁴⁹, le Tribunal a écarté une holding du calcul de l'amende parce qu'elle était purement financière. Toutefois, cette holding était une société intermédiaire, et non une société mère. Le Tribunal n'attache pas de grandes conséquences à cet écartement, puisqu'il raisonne toujours sur le même chiffre d'affaire mondial, et que la chaîne d'imputation n'est pas brisée, il est juste passé outre la holding intermédiaire.

146. Ces remarques valent pour n'importe quelle constitution de groupe, les développements ont été centrés autour des holdings en raison de leur détention, en théorie, plus importante de titres et des spécificités des holdings pures au regard de leur implication dans la vie des filiales. Les constructions inverses, visant à retirer une société du groupe, dans l'optique possible de la faire sortir du calcul de l'amende, n'ont elles une efficacité que modérée.

B – Les conséquences limitées des restructurations destinées à échapper au droit de la concurrence

147. La problématique se posant à ce stade du raisonnement est de savoir quel est l'impact d'une sortie d'une société du groupe dans la détermination du calcul de l'amende.

L'article 23 du règlement n°1/2003 précité dispose : « *Pour chaque entreprise et association d'entreprises participant à l'infraction, l'amende n'excède pas 10 % de son chiffre d'affaires total réalisé au cours de l'exercice social précédent* ». De cette formulation se pose une première question : que se passe-t-il si une société du groupe sort du groupe un peu plus d'un an avant le rendu de la décision, alors qu'elle faisait partie de l'entreprise ayant réalisé l'infraction ? Si l'on se réfère à une jurisprudence *Arkema*³⁵⁰ il convient de prendre en compte les chiffres d'affaires du groupe et de la société sortie de manière séparée. En revanche, cet arrêt présente un élément favorable aux groupes qui réalisent une scission. Puisque le Tribunal déclare qu'au stade du facteur multiplicateur la Commission ne doit pas prendre en compte la société qui est sortie avant la décision. Le Tribunal considère que l'unité économique qui liait Arkema à Total était rompue avant la

³⁴⁹ Trib. UE, 27 octobre 2010, *Alliance One International, Inc., anciennement Standard Commercial Corp. et autres contre Commission européenne*, aff. T-24/05, Rec. p. II-5329.

³⁵⁰ Trib. UE, 7 juin 2011, *Arkema France, Altuglas International SA et Altumax Europe SAS contre Commission européenne*, aff. T-217/06, Rec. p. II-2593, ci-après « *Arkema France* ».

date de la décision, de sorte que seules les ressources d'Arkema devaient être prises en compte.

148. La récidive dans un groupe restructuré fait, elle, l'objet de quelques aménagements jurisprudentiels. L'autorité de concurrence saisie doit déterminer si la présence d'une société, pour une durée limitée dans le groupe, ayant réalisé des pratiques anticoncurrentielles peut jouer dans la majoration de l'amende. Les lignes directrices précisent que pour constater une récidive, doivent être réunis une identité de personnes et une similarité d'infraction. La première condition fait donc directement référence à l'imputation : est-ce que l'on peut prendre en compte une infraction antérieure d'une entreprise du groupe. Cette possibilité est prévue par les lignes directrices de 2006. Sous le régime de ces lignes directrices il n'est pas nécessaire que le personnel ou les personnes morales soient identiques. De plus les réorganisations internes d'un groupe ne sont pas opposables à la Commission. Le Tribunal vient restreindre légèrement cette vision extensive de la Commission dans deux arrêts de 2011³⁵¹. La Commission avait dans ces deux affaires majoré le montant de l'amende pour cause de récidive. Or le Tribunal constate que les sociétés avaient fait l'objet d'importantes et nombreuses opérations de restructurations. La Commission pour se faciliter la tâche avait ainsi retenu une appellation « EniChem » faisant référence à toute cette nébuleuse de sociétés ayant à des moments différents appartenu au même groupe. Cette référence est considérée par le Tribunal comme non motivée. Il rappelle que la preuve de l'appartenance à une unité économique, pèse sur la Commission. Le Tribunal a rajouté une condition pour que la récidive puisse être prise en compte : les deux filles à l'origine des pratiques anticoncurrentielles amenant à la récidive doivent avoir été sous le contrôle de la société mère. Les comportements doivent avoir été imputés et notifiés à la société mère³⁵².

149. Enfin, un dernier élément à noter dans cet exposé non exhaustif des conséquences que tire le droit de la concurrence des restructurations dans la détermination du montant de l'amende, concerne le bénéfice de la procédure de clémence. Une société antérieurement

³⁵¹ Trib. UE, 13 juillet 2011, *Eni SpA contre Commission européenne*, aff. T-39/07, Rec. p. II-4457, ci-après « Eni » - Trib. UE, 13 juillet 2011, *Polimeri Europa SpA contre Commission européenne*, T-59/07, Rec. p. II-4687, ci-après « Polimeri ».

³⁵² Trib. UE, 27 mars 2014, *Saint-Gobain Glass France SA, Saint-Gobain Sekurit Deutschland GmbH & Co. KG et Saint-Gobain Sekurit France SAS et Compagnie de Saint-Gobain SA contre Commission européenne*, aff. jointes T-56/09 et T-73/09, Non encore publié au recueil.

impliquée dans une entente ne peut pas bénéficier de l'extension de la clémence obtenue par la société cessionnaire ou la société qu'elle a cédé.

150. Le niveau des amendes s'élevant avec les années³⁵³, le rôle joué par les montages juridiques, fiscaux, est nécessairement appelé à être analysé sous un nouvel angle lorsque les entreprises opèrent sur des segments à forts risques anticoncurrentiels. La crise économique traversée en Europe par les entreprises depuis 2008 a été à l'origine de nombreuses opérations de restructurations, dont le droit de la concurrence a dû se saisir³⁵⁴. En parallèle la fiscalité des sociétés a fait l'objet de longs débats politiques : optimiser l'imposition et optimiser le risques d'amendes sont peut être des thématiques amenées à se développer dans un même mouvement.

³⁵³ BERNARDEAU L. et CHRISTIENNE J.-P., *op. cit.*, p 3-4 : « En se basant sur des sources officielles de la Commission, il est possible de relever la progression, durant ces dernières années du montant total des amendes infligées, en matière de cartels, dans le cadre d'une seule et même affaire par la Commission : plus de 620 millions d'euros (cartel des installations sanitaires pour salles de bains), près de 650 millions d'euros (cartel des écrans LCD), plus de 670 millions d'euros (cartel des cires de bougie), 750 millions d'euros (cartel des appareillages de commutation à isolation gazeuse), près de 800 millions d'euros (cartel des vitamines et cartel du fret aérien), 992 millions d'euros (cartel des ascenseurs et escaliers mécaniques), 1,1 milliard d'euros (affaire E.ON c. GDF), 1,3 milliards d'euros (cartel du verre automobile) et, dernièrement, près de 1,5 milliard d'euros (cartel des tubes cathodiques pour téléviseurs et écrans d'ordinateurs) ».

³⁵⁴ ITALIANER A. ; MONTI M. ; PARROT A. ; READINGS M. et SHELANSKI H. A. ; « Restructuration des entreprises en période de crise : Quel rôle pour le contrôle des concentrations ? », in *New Frontiers of Antitrust, Concurrences*, n°2/2014, pp. 63-77.

Conclusion

L'approche sectorielle, opérée tant par le droit de la concurrence que le droit fiscal, de la notion de groupe gouverne l'ensemble des régimes de groupes mis en place dans ces deux branches juridiques. Le primat de la séparation des matières juridiques est véritablement l'élément central qui ressort d'une analyse comparée de l'appréhension respective des groupes.

Toutefois, cette dichotomie est une création juridique. C'est une construction intellectuelle mise en place pour répondre à des besoins spécifiques : la préservation des ressources tirées de l'imposition en droit fiscal et la protection de la liberté d'entreprendre en droit de la concurrence. Ces besoins se traduisent par divers principes, tels la neutralité du droit fiscal, l'efficacité du droit de la concurrence et constituent l'élément central guidant les divers régimes de groupes. La séparation du droit de la concurrence et du droit fiscal est d'abord une situation résultant de l'histoire juridique.

Ces besoins qui gouvernent l'action du législateur ne gouvernent pas ceux des groupes. Les groupes sont avant tout une réalité économique. Dans le cadre de cette existence ils sont confrontés tant au droit de la concurrence qu'au droit fiscal. Or ces deux droits sont parfois amenés à régler une même situation. Face à de telles hypothèses les groupes n'ont d'autres choix que d'essayer de coordonner des régimes pensés indépendamment. Cet exercice est compliqué, les notions fondamentales ne correspondent pas : le même groupe pouvant être tour à tour considéré comme un groupe puis comme un ensemble de sociétés non liées selon le régime envisagé. De plus, l'indépendance de chacune des branches peut conduire à une remise en cause de pratiques pourtant valides sous l'angle d'une branche juridique.

Cette situation n'est pas pleinement satisfaisante pour les groupes. Elle cumule à la fois une complexité juridique due à une addition de régimes différents tant sur les notions de bases que sur les solutions à en tirer et une imprévisibilité due à une absence de coordination entre les différentes autorités fiscales et concurrentielles. Les groupes sont d'autant plus impactés que cette situation augmente les coûts des conseils juridiques liés à la constitution et la vie des groupes.

Partant, il est possible de s'interroger sur une éventuelle harmonisation, ou une coordination, entre le droit de la concurrence et le droit fiscal. Plusieurs éléments semblent pencher pour de possibles rapprochements à différents stades de l'appréhension juridique

du groupe. Dès l'étape de la détermination d'une notion de groupe, par le biais du droit européen, l'utilisation d'une notion autonome d'entreprise pourrait être une première étape. Initialement limitée au droit de la concurrence, la proposition de directive ACCIS ainsi que le contrôle des aides d'État sous forme fiscale peuvent être des premières pierres pour son utilisation en droit fiscal. Le contrôle des aides d'État est également une illustration d'une possibilité de rencontre entre le droit fiscal et le droit de la concurrence au niveau substantiel. Le véritable laboratoire d'expérimentation pourrait venir de la détermination des prix en droit fiscal et en droit de la concurrence. Les enjeux sont importants, puisqu'ils visent des transactions intragroupes qui représentent dorénavant l'essentiel des transactions commerciales internationales. Or ces deux droits présentent justement des points communs, tant dans leur méthodologie que sur le fond, qui pourraient faire l'objet d'une véritable unification.

La thématique très précise de l'utilisation des prix de transfert en droit de la concurrence rappelle que le droit de la concurrence et le droit fiscal analysent des phénomènes économiques, qui en l'espèce préexistent au cadre juridique. La solution actuelle conduit les groupes à devoir faire des choix entre respecter le droit fiscal ou le droit de la concurrence. Pourtant, il n'existe aucune raison, tant sur le plan pratique que théorique, pour faire primer l'approche d'une branche du droit sur une autre. Sans plaider, à court terme, pour une solution inverse qui mettrait en place un cadre juridique totalement unifié ne connaissant ni le droit fiscal ni le droit de la concurrence, une approche moins sectorielle est réellement nécessaire pour les groupes de sociétés. La nature économique de ces deux droits, peut à plus long terme, laisser penser qu'une branche juridique de « droit économique » pleinement autonome pourrait être pertinente, les groupes de sociétés n'étant pas le seul sujet de recoupement.

Bibliographie

Manuels, ouvrages

ARCELIN-LÉCUYER L., *Droit de la concurrence. Les pratiques anticoncurrentielles en droit interne et européen*, Rennes, Presses universitaires de Rennes, 2013, 332 p.

BERLIN D., *Commentaire J. Mégret. Contrôle des concentrations*, Bruxelles, Editions de l'Université de Bruxelles, 2009, 597 p.

BERNARDEAU L. et CHRISTIENNE J.-P., *Les amendes en droit de la concurrence. Pratique décisionnelle et contrôle juridictionnel du droit de l'Union*, Bruxelles, Larcier, 2013, 1162 p.

BLUMANN C. et DUBOUIS L., *Droit matériel de l'Union européenne*, Paris, LGDJ, 6^e ed., 2012, 805 p.

BOSCO D. et PRIETO C., *Droit européen de la concurrence. Ententes et abus de position dominante*, Bruxelles, Bruylant, 2013, 1520 p.

CASTAGNEDE B., *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Presses Universitaires de France, 4^e ed., 2013, 638 p.

COZIAN M., *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Paris, Litec, 4^e éd., 1999, 513 p.

COZIAN M. et DEBOISSY F., *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, Lexis Nexis, 37^e éd., 2014, 883 p.

DECOCQ A. et DECOCQ G., *Droit de la concurrence. Droit interne et droit de l'Union européenne*, Paris, LGDJ, 5^e ed., 2012, 647 p.

DELCOURT O., *Les opérations de trésorerie internes aux groupes de sociétés. Aspects juridiques et fiscaux.*, Paris, Publibook, 2004, 125 p.

DIRECTION DES AFFAIRES JURIDIQUES, *Vade-mecum des aides d'État*, Paris, La documentation française, 6^e ed., 2014, 368 p.

DUBOUT E. et MAITROT DE LA MOTTE A., *L'unité des libertés de circulation – In varieta concordia*, Bruxelles, Bruylant, 2013, 472 p.

EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, *Memento Groupes de sociétés 2013/2014*, Paris, Editions Francis Lefebvre, 2013, 1568 p.

GAUTHIER T., *Les dirigeants et les groupes de sociétés*, Paris, Litec, 2000, 574 p.

GERBER D., *Law and competition in the Twentieth Century : Protecting Prometheus*, Oxford, Clarendon Press, 1998, 504 p.

GUTMANN D., *Droit fiscal des affaires*, Paris, LGDJ, 2013, 799 p.

MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Paris, Bruylant, 2012, 728 p.

MERLE P., *Droit commercial : sociétés commerciales*, Paris, Dalloz, 17^e ed., 2013, 992 p.

PARIENTE M., *Les groupes de sociétés. Aspects juridique, social, comptable, fiscal.*, Paris, Litec, 1993, 333 p.

PETIT N., *Droit européen de la concurrence*, Bruxelles, LGDJ, 2013, 688 p.

Thèses

ARCELIN L., *L'entreprise en droit de la concurrence français et communautaire*, thèse, Montpellier I, 2001.

CHAMPAUD C., *Le pouvoir de concentration dans la société par actions*, thèse, Caen, 1961.

NICOLETA IONESCU R., *L'abus de droit en droit communautaire*, thèse, Toulouse 1, 2009.

IDOT L., *Le contrôle des pratiques restrictives de concurrence dans les échanges internationaux*, thèse, Paris II, 1981.

VANHAECKE M., *Les groupes de sociétés*, thèse, Caen, 1957.

Encyclopédies, répertoires, lexiques

Lexique des termes juridiques, 2010, 17^e édition, Dalloz.

LECOURT A., *Groupes de sociétés*, in Répertoire de droit des sociétés, 2013, Dalloz.

SERLOOTEN P., *Groupe de sociétés (Régime fiscal)*, in Répertoire de droit des sociétés, 2013, Dalloz.

PIRONON V., « *Groupes multinationaux – Filiales et succursales* », in Jurisclasseur Sociétés Traité, 2011, Lexis Nexis.

Articles, chroniques, commentaires, mélanges

ARCELIN L., « *Notion d'entreprise en droit interne et communautaire de la concurrence* », J. Clas. Concurrence/Consommation fasc. 35, 1999.

AREEDA P. et TURNER D., « *Predatory pricing and related practices under section 2 of the Sherman Act* », Harvard Law Review, 1975, pp 697-733.

AUJEAN M. et MAIGNAN C., « *Gestion fiscale des groupes : les perspectives internationales et européennes* », Dr. fisc., 2012, n°50, étude 560.

BARBIER de la SERRE E. ; FLOCHEL L. ; MORGAN de RIVERY E et MOUY N., « *Participations minoritaires et concentrations* », Concurrences, n°1/2012.

BEATRIX O., « *Ciseau tarifaire et secteur de l'énergie : régulation sectorielle ou régulation concurrentielle ?* », Concurrences, n°2/2013, pp. 41-48.

BENARD Y., « *Groupes de sociétés : la jurisprudence n'a pas l'esprit de sacrifice* », RJF, mai 2006, chron. 499.

BENZONI L. et PELLEFIGUE J., « *Ouvrir la boîte noire des prix de transfert pour mieux articuler le droit de la concurrence et le droit fiscal international* », Concurrences, n°2/2013, pp. 32-39.

BERNARDEAU L. et PEIFFERT O., « *Jurisprudence de la CJUE : fiscalité directe (janv./juin 2013)* », Dr. fisc., septembre 2013, n°36, p 396.

BOLZE C., « *La notion d'entreprise en droit communautaire* », R.J. Com, n° spécial novembre 1987.

BONI S., « *Dans quelle mesure et dans quelles conditions une société mère peut-elle profiter de l'issue favorable du recours introduit par sa filiale ?* », Revue des affaires européennes, n°2013/1, pp. 131/138.

- BONNEAUD E. et FONTAINE F., « *Prix de transfert et droit de la concurrence : les liaisons dangereuses* », Dr. fisc., 2011, n°49, p 612.
- BOSCO D. ; IDOT L. ; SAUTEL O. ; TRUCHOT L. et WINCKLER A., « *Ombres et lumières du traitement de la récidive par le droit des pratiques anticoncurrentielles* », Concurrences, n°4/2010, pp. 13-32.
- BOSCO D. ; KOMMINOS A. ; MARTY F. ; SAKELLARIOU S. et ZENGER H., « *Le test de l'opérateur aussi efficace : une nouvelle ère ?* », Concurrences, n°3/2013, pp. 12-23.
- BOUTEMY B. et MEIER E., « *Sociétés étrangères contrôlées et liberté d'établissement* », La semaine juridique entreprise et affaires, Décembre 2006, n°49, p 2769.
- BUHART J., LESUR L., « *Participations minoritaires et droit de la concurrence : une réforme européenne nécessaire ?* », Concurrences, n°4/2013, pp. 57-75.
- CHAYVIALLE N., « *Intégration fiscale, condition d'assujettissement à l'IS et liberté d'établissement : les sociétés mères touchées par l'effet Papillon ?* », Dr. fisc., 2012, n°46, étude 516.
- COMOLET-TIRMAN C., « *Peut-on en finir avec les prix de transfert ?* », Dr. fisc., 2012, n°22, étude 313.
- CONAC P.-H., « *Le groupe de sociétés* », Revue des sociétés, 2013, p 417.
- de CONINCK R. ; HINCHLIFFE S. et PFISTER E., « *Minority shareholdings and interlocking directorates* », Concurrences, n°3/2013, pp. 28-33.
- COUDIN P. et LE GALL J.-P., « *Les conséquences juridiques de l'utilisation des déficits d'une filiale dans un groupe intégré* », Dr. fisc., 1988, n°48 pp. 1355-1361.
- DAOUD E. et LE CORRE C., « *La présomption d'influence déterminante : l'imputabilité à la société mère des pratiques anticoncurrentielles de sa filiale* », Revue Lamy de droit des affaires, novembre 2012, n°76, pp. 83-87.
- DAVID E. « *Les droits procéduraux des entreprises devant la Commission européenne en matière de cartels : les débats sont-ils clos ?* », Concurrences, n°1/2014.
- DEBROUX M., « *Sanction des cartels en droit communautaire : Définition et conséquences d'une responsabilité de groupe* », Concurrences, n°1/2008.
- DELAUNAY B., *Les aides d'État sous forme fiscale et les groupes de sociétés*, in Les aides d'État sous forme fiscale. - Compte rendu du colloque organisé par l'université Paris 12, Paris, Dr. fisc., 2008, n°48 p. 595 et s.
- DELAUNAY B., « *Les entraves fiscales au sein des groupes de sociétés* », Revue des affaires européennes, n°2007-2008/1, pp. 57/72.
- DEZORRY G. et de LANZAC P., « *Ententes et marchés publics : la problématique des offres distinctes adressées par une société mère et sa filiale non autonome* », Concurrences, n°1/2012.
- GERBER D., *Law and Competition in the Twentieth Century : Protecting Prometheus*, Clarendon Press, Oxford, 1998.
- GIACOBBO-PEYRONNEL V. et SINGER P., « *Quelques réflexions et interrogations au sujet de l'effet dissuasif des amendes en droit communautaire de la concurrence* », Concurrences, n°1/2009, pp. 74-89.

IDOT L., « *Groupe de sociétés et imputabilité du comportement* », Europe, Décembre 2010, n°12, comm. 426.

IDOT L., « *La notion d'entreprise en droit de la concurrence, révélateur de l'ordre concurrentiel* », in Mélanges en l'honneur d'A. Pirovano, Paris, 2003.

IDOT L., « *La responsabilité des personnes morales : les leçons du droit européen de la concurrence* », Concurrences, n°1/2012, pp. 55-72.

IDOT L., « *Réflexions sur l'application de certains principes et notions du droit pénal en droit des pratiques anticoncurrentielles* », Concurrences, n°2/2006.

ITALIANER A. ; MONTI M. ; PARROT A. ; READINGS M. et SHELANSKI H. A. ; « *Restructuration des entreprises en période de crise : Quel rôle pour le contrôle des concentrations ?* », in New Frontiers of Antitrust, Concurrences, n°2/2014, pp. 63-77.

LAGARRIGUE A. et HARDECK B., « *Dispositif anti-hybrides : retour sur les difficultés d'application à la lumière des premiers commentaires de l'Administration* », Dr. fisc., mai 2014, n°22, p 352.

LANTZ B., « *The double marginalization problem of transfer pricing: Theory and experiment* », European Journal of Operational Research, 2009, n°196, pp. 434-439.

MAITROT DE LA MOTTE A., « *Aides d'État sous forme fiscale. – Champ du contrôle communautaire* », J. Clas. Fiscal Impôts Direct Traité, fasc. 1160, 2009.

MICROECONOMIX, « *Prédation et prix de transfert* », Novembre 2008.

MOSBRUCKER A.-L., « *Sous-capitalisation et libertés de circulation* », Europe, décembre 2012, n° 12, comm. 521.

NAHMIA L., « *Groupes de sociétés et analyse du tissu productif: enjeux et premiers constats* », Revue de la banque de France, 2007, n°159, pp. 23-40.

OLLEON L., « *Une filiale peut cacher un établissement stable* », RJF, septembre 2009, chron. 751.

PAILLUSSEAU J., « *Le big bang du droit des affaires à la fin du XXè siècle (ou les nouveaux fondements et notions du droit des affaires)* », La semaine juridique édition générale, avril 1988, n°16.

PICOD F., « *Les pertes subies à l'étranger ne pourront pas toujours être prises en compte* », La semaine juridique édition générale, décembre 2013, n°49.

PIERRE J.-L., « *Déduction conditionnelle de l'aide accordée par une société à une sous-filiale* », Dr. fisc., mai 2006, n°21, comm. 413.

PIERRE J.-L., « *La reconnaissance limitée des groupes par le droit fiscal français* », Dr. sociétés, novembre 2006, n°11, repère 10.

RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE E., « *Droit de l'Union européenne : chronique de l'année 2013* », Dr. fisc., mars 2014, n°10, p 196.

SIBONY A.-L., « *Retour sur la méthode de qualification des prix prédateurs* », Revue Lamy Droit de la concurrence, Juillet/Septembre 2007.

TAYAR D. et VERGE T., « *Le contrôle des entreprises communes* », Concurrences, n°3/2012.

TERRIEN V., « *Droit de la concurrence : la présomption de responsabilité frappant les sociétés mères* », Journal de droit européen, Janvier 2012, n°185.

TREBULLE F.-G., « *Entreprise et développement durable* », Droit des sociétés, décembre 2011, n°12, chron. 1.

TURINA A. et ZINGALES N., « *Economic analysis and evaluation of faire prices : can antitrust and international taxation learn from each other ?* », Comparative Research in Law & Political Economy, 2009, n°51.

VIANDIER A., « *Les opérations financières au sein des groupes de sociétés (Etude de deux confirmations récentes)* », La semaine juridique édition générale, mai 1985, n°18.

WYMEERSCH E., « *Comment le droit pourrait aborder certains groupes de sociétés* », in Mélanges offerts à P. Van Ommeslaghe, Bruxelles, Bruylant, 2000.

Actes de colloques

Actualité de la fiscalité des groupes de sociétés, 15 juin 2011, Centre d'études de la fiscalité des entreprises de Paris II.

Actualité et évolutions comparées du droit allemand et du droit français des sociétés, 26 mars 2009, Université Paris I Panthéon-Sorbonne.

Imputabilité, sanctions, groupe, 30 mars 2010, atelier de la direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes.

Rapports

LASSERRE B., « *Synthèse du rapport annuel* », Rapport annuel de l'Autorité de la concurrence, 2012.

HAYAT M. et LENOIR N., « *Vers un impôt européen sur les sociétés. Pour une convergence fiscale européenne* », Rapport du Cercle des Européens, 2011.

LOUDIN J., « *Europe et mondialisation : l'espoir industriel* », Rapport au Sénat, 1998.

ZIVY F., « *Pour un contrôle des concentrations plus simple, cohérent et stratégique en Europe* », Rapport au Ministre de l'Économie et des Finances le 16 décembre 2013, publié le 14 mars 2014.

Documents officiels

i) Droit interne

Code civil.

Code de commerce.

Code général des impôts.

Livre des procédures fiscales.

Loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés commerciales.

Loi du 31 mai 1933 portant fixation du budget général de l'exercice 1933.

Loi n°65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers.

Loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication (Loi Léotard).

Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987 de finances pour 1988.

Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

La loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

Loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement.

Loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010.

Loi n°2012-958 du 16 août 2012 portant deuxième loi de finances rectificative pour 2012.

Décret n° 2014-479 du 14 mai 2014 relatif aux investissements étrangers soumis à autorisation préalable.

Lignes directrices de l'Autorité de la concurrence relatives au contrôle des concentrations du 8 juillet 2013.

ii) Droit européen et international

Général

Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Règlements

Règlement (CEE) n° 4064/89 du Conseil, du 21 décembre 1989, relatif au contrôle des opérations de concentration entre entreprises, JOCE n° L 395 du 30 décembre 1989.

Règlement (CE) n°1/2003 du Conseil du 16 décembre 2002 relatif à la mise en œuvre des règles de concurrence prévues aux articles 81 et 82 du traité, JOCE n° L 1 du 4 janvier 2003.

Règlement (CE) n°139/2004 du Conseil du 20 janvier 2004 relatif au contrôle des concentrations entre entreprises.

Règlement (CE) n°802/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n°139/2004 du Conseil relatif au contrôle des concentrations entre entreprises, JOCE n° L 133 du 30 avril 2004.

Règlement (CE) n°622/2008 de la Commission du 30 juin 2008 modifiant le règlement (CE) no 773/2004 en ce qui concerne les procédures de transaction engagées dans les affaires d'entente, JOUE L 171 du 1 juillet 2008.

Règlement (CE) n°800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), JOCE n° L 214 du 9 août 2008.

Règlement d'exécution (UE) No 1269/2013 de la Commission du 5 décembre 2013, JOUE n° L 336 du 14 décembre 2013.

Règlement (UE) n°1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis, JOUE n° L 379 du 24 décembre 2013.

Règlement (UE) N°316/2014 de la Commission du 21 mars 2014 relatif à l'application de l'article 101, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à des catégories d'accords de transfert de technologie, JOUE L. 93 du 28 mars 2014.

Directives

Directive 90/434/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, JOCE n° L 225 du 20 août 1990.

Directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, JOCE n° L 225 du 20 août 1990.

Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, JOCE n° L 157 du 26 juin 2003.

directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, JOCE n° L 347 du 11 décembre 2006.

Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, JOUE n° L 310 du 25 novembre 2009.

Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (refonte), JOUE n° L 345 du 29 décembre 2011.

Proposition de la Commission de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée en matière d'imposition sur les sociétés (ACCIS) du 16 mars 2011.

Textes de droit souple

Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, du 11 novembre 1998, JOCE n° C 384 du 10 décembre 1998.

Communication de la Commission concernant les accords d'importance mineure qui ne restreignent pas sensiblement le jeu de la concurrence au sens de l'article 81, paragraphe 1, du traité instituant la Communauté européenne (de minimis), du 22 décembre 2001, JOCE n° C. 368.

Lignes directrices sur l'appréciation des concentrations horizontales au regard du règlement du Conseil relatif au contrôle des concentrations entre entreprises, JOCE n° C 31 du 5 février 2004.

Lignes directrices relatives à la notion d'affectation du commerce figurant aux articles 81 et 82 du traité, JOCE n° C 101 du 27 avril 2004.

Lignes directrices pour le calcul des amendes infligées en application de l'article 23, paragraphe 2, sous a), du règlement (CE) n°1/2003, JOCE n° C 210 du 1^{er} septembre 2006.

Lignes directrices sur l'appréciation des concentrations non horizontales au regard du règlement du Conseil relatif au contrôle des concentrations entre entreprises, JOCE n° C 265 du 18 octobre 2008.

Communication consolidée sur la compétence de la Commission en vertu du règlement (CE) n°139/2004 du Conseil relatif au contrôle des opérations de concentration entre entreprise, JOUE n° C 43 du 21 février 2009.

Communication de la Commission — Orientations sur les priorités retenues par la Commission pour l'application de l'article 82 du traité CE aux pratiques d'éviction abusives des entreprises dominantes, JOCE n° C 45 du 24 février 2009.

Communication de la Commission – Lignes directrices sur l'applicabilité de l'article 101 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux accords de coopération horizontale, JOUE n° C 11, du 14 janvier 2011.

Best Practice Guidelines: The Commission's Model Texts for Divestiture Commitments and the Trustee Mandate under the EC Merger Regulation du 5 décembre 2013.

Communication de la Commission relative à une procédure simplifiée du traitement de certains opérations de concentration en application du règlement (CE) n°139/2004 du Conseil, JOUE n° C 366 du 14 décembre 2013.

Divers

Communiqué de la Commission - IP/06/132 du 8 février 2006.

Communiqué de la Commission - IP/11/719 – du 16 juin 2011.

Merger Remedies Study - Public version - DG COMP, European Commission - October 2005.

Rapport sur la mise en œuvre de la Communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises du 9 février 2004.

Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE du 22 juillet 2010.

OCDE, *Prix de transfert et entreprises multinationales*, 1979.

OCDE, *Concurrence fiscale dommageable – Un problème mondial*, 1998, 92 p.

OCDE, *Table ronde de l'OCDE sur la revente à perte*, 2006

OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, du 10 août 2010, 408 p.

OCDE, *Excessive Prices – Policy roundtable*, 2012.

OCDE, *Dispositifs Hybrides – Question de politique et de discipline fiscales*, 2012, 28 p.

Liste de jurisprudence

Cour de Justice de l'Union européenne

CJCE, 6 avril 1962, leidingverkoopbedrijf de Geus en Uitdenbogerd contre Robert Bosch GmbH et Maatschappij tot voortzetting van de zaken der Firma Willem van Rijn, aff. C-13/61, Rec. p. 89.

CJCE, 25 juin 1970, Gouvernement de la République française contre Commission des Communautés européennes, aff. C-47/69, Rec. p. 487.

CJCE, 25 novembre 1971, Béguelin Import Co. contre S.A.G.L. Import Export, aff. 22/71, Rec. p. 949.

CJCE, 14 juillet 1972, Imperial Chemical Industries Ltd. contre Commission des Communautés européennes, aff. C-48/69, Rec. p. 621.

CJCE, 14 juillet 1972, J. R. Geigy AG contre Commission des Communautés européennes, aff. C-52/69, Rec. p. 1972.

CJCE, 21 février 1973, Europemballage Corporation et Continental Can Company Inc. contre Commission des Communautés européennes, aff. C-6/72, Rec. p. 217.

CJCE, 30 janvier 1974, Belgische Radio en Televisie et société belge des auteurs, compositeurs et éditeurs contre SV SABAM et NV Fonior, aff. C-127/73, Rec. p. 51.

CJCE, 6 mars 1974, Istituto Chemioterapico Italiano S.p.A. et Commercial Solvents Corporation contre Commission des Communautés européennes, aff. jointes C-6 et 7/73, Rec. p. 223.

CJCE, 11 juillet 1974, Procureur du Roi contre Benoît et Gustave Dassonville, aff. C-8/74, Rec. p. 837.

CJCE, 31 octobre 1974, Centrafarm BV et Adriaan de Peijper contre Winthrop BV, C-16/74, Rec. p. 1183.

CJCE, 14 février 1978, United Brands Company et United Brands Continentaal BV contre Commission des Communautés européennes, aff. C-27/76, Rec. p. 207.

CJCE, 13 février 1979, Hoffmann-La Roche & Co. AG contre Commission des Communautés européennes, aff. C-85/76, Rec. p. 461.

CJCE, 25 octobre 1983, Allgemeine Elektrizitäts-Gesellschaft AEG-Telefunken AG contre Commission des Communautés européennes, aff. 107/82, Rec. p. 3151.

CJCE, 9 nov. 1983, NV Nederlandsche Banden Industrie Michelin contre Commission des Communautés européennes, aff. C-322/81.

CJCE, 20 mars 1985, République italienne contre Commission des Communautés européennes, aff. C-41/83, Rec. p. 880.

CJCE, 22 octobre 1986, Metro SB-Großmärkte GmbH & Co. KG contre Commission des Communautés européennes., aff. C-75/84, Rec. p. 3021.

CJCE, 27 septembre 1988, The Queen contre H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust plc, aff. C-81/87, Rec. p. I-5483.

CJCE, 27 septembre 1988, A. Ahlström Osakeyhtiö et autres contre Commission des Communautés européennes, aff. jointes 89/85, 104/85, 114/85, 116/85, 117/85 et 125/85 à 129/85, Rec. p. 5193.

CJCE, 11 avril 1989, Ahmed Saeed Flugreisen et Silver Line Reisebüro GmbH contre Zentrale zur Bekämpfung unlauteren Wettbewerbs e.V., aff. 66/86, Rec. p. 803.

CJCE, 23 avril 1991, Klaus Höfner et Fritz Elser contre Macrotron GmbH, aff. C-41/90, Rec. p. I-1979.

CJCE, 20 juin 1991, Polysar Investments Netherlands BV contre Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, aff. C-60/90, Rec. p. I-3111.

CJCE, 3 juillet 1991, AKZO Chemie BV contre Commission des Communautés européennes, aff. C-62/86, Rec. p. I-3359.

CJCE, 17 février 1993, Christian Poucet contre Assurances générales de France et Caisse mutuelle régionale du Languedoc-Roussillon, aff. C-159 et 160/91, Rec. p. I-637.

CJCE, 19 janvier 1994, SAT Fluggesellschaft mbH contre Eurocontrol, aff. C-364/92, Rec. p. I-43.

CJCE, 24 octobre 1996, Viho Europe BV contre Commission des Communautés européennes, aff. C-73/95 P, Rec. p. I-5437.

CJCE, 16 juillet 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI) contre Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), aff. C-264/96, Rec. p. I-4695.

CJCE, 9 mars 1999, Centros Ltd contre Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, aff. C-212/97, Rec. p. I-1459, ci-après « Centros ».

CJCE, 8 juillet 1999, Commission des Communautés européennes contre Anic Partecipazioni SpA, aff. C-49/92 P, Rec. p. I-4125.

CJCE, 14 septembre 1999, Commission des Communautés européennes contre AssiDomän Kraft Products AB, Iggesund Bruk AB, Korsnäs AB, MoDo Paper AB, Södra Cell AB, Stora Kopparbergs Bergslags AB et Svenska Cellulosa AB, aff. C-310/97 P, Rec. p. I-5363.

CJCE, 26 octobre 1999, Eurowings Luftverkehrs AG contre Finanzamt Dortmund-Unna, aff. C-294/97, Rec. p. I-7447.

CJCE, 14 novembre 2000, Floridienne SA et Berginvest SA contre État belge, aff. C-142/99, Rec. p. I-9567.

CJCE, 16 novembre 2000, Stora Kopparbergs Bergslags AB contre Commission des Communautés européennes, aff. C-286/98, Rec. p. I-9925.

CJCE, 5 novembre 2002, Überseering BV contre Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC), aff. C-208/00, Rec. p. I-9919.

CJCE, 12 décembre 2002, Lankhorst-Hohorst GmbH contre Finanzamt Steinfurt, aff. C-324/00, Rec. p. I-11779.

CJCE, 30 septembre 2003, Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam contre Inspire Art Ltd, aff. C-167/01, Rec. p. I-10155.

CJCE, 2 octobre 2003, ARBED SA contre Commission des Communautés européennes, aff. C-176/99, Rec. p. I-10687.

CJCE, 2 octobre 2003, Siderúrgica Aristrain Madrid SL contre Commission des Communautés européennes, aff. C-196/99 P, Rec. p. I-11005.

CJCE, 11 mars 2004, Hughes de Lasteyrie du Saillant contre Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, aff. C-9/02, Rec. p. I-2409.

CJCE, 15 février 2005, Commission des Communautés européennes contre Tetra Laval BV, aff. C-12/03, Rec. p. I-987.

CJCE, 14 juillet 2005, ThyssenKrupp Stainless GmbH et ThyssenKrupp Acciai speciali Terni SpA contre Commission des Communautés européennes, aff. jointes C-65/02 P et C-73/02 P, Rec. p. I-6773.

CJCE, 13 décembre 2005, Marks & Spencer plc contre David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), aff. C-446/03, Rec. p. I-10837.

CJCE, 10 janvier 2006, Ministero dell'Economia e delle Finanze contre Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato et Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, aff. C-222/04, Rec. p. I-289.

CJCE, 22 juin 2006, Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL contre Commission des Communautés européennes, aff. jointes C-182/03 et C-217/03, Rec. p. I-5479.

CJCE, 4 septembre 2006, Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd contre Commissioners of Inland Revenue, aff. C-196/04, Rec. p. I-7795.

CJCE, 7 septembre 2006, N contre Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, aff. C-470/04, Rec. p. I-7409.

CJCE, 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation contre Commissioners of Inland Revenue, aff. C-524/04, Rec. p. I-2107.

CJCE, 18 juillet 2007, Korkein hallinto-oikeus – Finlande, aff. C-231/05, Rec. p. I-6373.

CJCE, 11 décembre 2007, Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato contre Ente tabacchi italiani - ETI SpA et autres et Philip Morris Products SA et autres contre Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato et autres, aff. C-280/06, Rec. p. I-10893, concl. J. Kokott.

CJCE, 15 mai 2008, Lidl Belgium GmbH & Co. KG contre Finanzamt Heilbronn, aff. C-414/06, Rec. p. I-3601.

CJCE, 27 novembre 2008, Société Papillon contre Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, aff. C-418/07, Rec. p. I-8947.

CJCE, 16 décembre 2008, CARTESIO Oktató és Szolgáltató bt, aff. C-210/06, Rec. p. I-9641.

CJCE, 10 septembre 2009, Akzo Nobel NV et autres contre Commission des Communautés européennes, aff. C-97/08 P, Rec. p. I-8237.

CJUE, 25 février 2010, X Holding BV contre Staatssecretaris van Financiën, aff. C-337/08, Rec. p. I-1215 ?

CJUE, 14 octobre 2010, Deutsche Telekom AG contre Commission européenne, aff. C-280/08 P, Rec. p. I-9555.

CJUE, 20 janvier 2011, General Química SA et autres contre Commission européenne, aff. C-90/09 P, Rec. p. I-1.

CJUE, 17 février 2011, Konkurrensverket contre TeliaSonera Sverige AB, aff. C-52/09, Rec. p. I-527.

CJUE, grd. ch., 29 mars 2011, ArcelorMittal Luxembourg SA contre Commission européenne et Commission européenne contre ArcelorMittal Luxembourg SA et autres, aff. jointes C-201/09 P et C-216/09 P, Rec. p. I-2239.

CJUE, 29 septembre 2011, Arkema SA contre Commission européenne, aff. C-520/09 P, Rec. p. I-8901.

CJUE, 29 septembre 2011, Elf Aquitaine SA contre Commission européenne, aff. C-521/09 P, Rec. p. I-8947.

CJUE, 29 novembre 2011, National Grid Indus BV contre Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam, aff. C-371/10, Rec. p. I-12273.

CJUE, 27 mars 2012, Post Danmark A/S contre Konkurrenserådet, aff. C-209/10, Non encore publié au recueil.

CJUE, 10 mai 2012, Santander Asset Management SGIIC SA (C-338/11) contre Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux et Santander Asset Management SGIIC SA et autres (C-339/11 à C-347/11) contre Ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État, aff. jointes C-338/12 à C-347/12, Non encore publié au recueil.

CJUE, 12 juillet 2012, VALE Építési kft, aff. C-78/10, Non encore publié au recueil.

CJUE, 19 juillet 2012, Alliance One International Inc. et Standard Commercial Tobacco Co. Inc. contre Commission européenne et Commission européenne contre Alliance One International Inc. et autres, aff. jointes C-628/10 P et C-14/11 P, Non encore publié au recueil.

CJUE, grd. ch., 22 janvier 2013, Commission européenne contre Tomkins plc, aff. C-286/11 P, Non encore publié au recueil.

CJUE, 21 février 2013, Korkein hallinto-oikeus – Finlande, aff. C-123/11, Non encore publié au recueil

CJUE, ord., 7 mars 2013, Euronics Belgium CVBA contre Kamera Express BV et Kamera Express Belgium BVBA, aff. C-343/12, Non encore publié au recueil.

CJUE, 11 juillet 2013, Gosselin Group NV contre Commission européenne, aff. C-429/11 P, Non encore publié au recueil.

CJUE, 3 octobre 2013, Itecar - Automóveis de Aluguer Lda contre Fazenda Pública, aff. C-282/12, Non encore publié au recueil.

CJUE, 7 novembre 2013, Korkein hallinto-oikeus – Finlande, aff. C-322/11, Non encore publié.

CJUE, 27 mars 2014, Ballast Nedam NV contre Commission européenne, aff. C-612/12 P, Non encore publié au recueil.

CJUE, 1^{er} avril 2014, Felixstowe Dock and Railway Company Ltd et autres contre The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, aff. C-80/12, Non encore publié au recueil.

CJUE, 12 juin 2014, Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen contre SCA Group Holding BV, X AG et autres contre Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam et Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam contre MSA International Holdings BV et MSA Nederland BV, aff. jointes C-39/13, C-40/13 et C-41/13, Non encore publié au recueil, concl. J. Kokott.

Tribunal de l'Union européenne

TPICE, 17 décembre 1991, Enichem Anic SpA contre Commission des Communautés européennes, aff. T-6/89, Rec. p. II-1623.

TPICE, 10 mars 1992, Società Italiana Vetro SpA, Fabbrica Pisana SpA et PPG Vernante Pennitalia SpA contre Commission des Communautés européennes, aff. jointes T-68/89, T-77/89 et T-78/89, Rec. p. II-1403.

TPICE, 12 janvier 1995, VIHO Europe BV contre Commission des Communautés européennes, aff. T-102/92, Rec. p. II-17.

TPICE, 27 janvier 1998, Ladbroke Racing Ltd contre Commission des Communautés européennes, aff. T-67/94, Rec. p. II-1.

TPICE, 20 avril 1999, Limburgse Vinyl Maatschappij NV, Elf Atochem SA, BASF AG, Shell International Chemical Company Ltd, DSM NV, DSM Kunststoffen BV, Wacker-Chemie GmbH, Hoechst AG, Société artésienne de vinyle, Montedison SpA, Imperial Chemical Industries plc, Hüls AG et Enichem SpA contre Commission des Communautés européennes, aff. jointes T-305/94, T-306/94, T-307/94, T-313/94 à T-316/94, T-318/94, T-325/94, T-328/94, T-329/94 et T-335/94, Rec. p. II-931.

TPICE, 7 octobre 1999, Irish Sugar plc contre Commission des Communautés européennes, aff. T-228/97, Rec. p. II-2969.

TPICE, 6 juin 2002, Airtours plc contre Commission des Communautés européennes, aff. T-342/99, Rec. p. II-2585.

TPICE, 22 octobre 2002, Schneider Electric SA contre Commission des Communautés européennes, aff. T-310/01, Rec. p. II-4071.

TPICE, 25 octobre 2002, Tetra Laval BV contre Commission des Communautés européennes, aff. T-5/02, Rec. p. II-4381.

TPICE, 14 décembre 2005, General Electric Company contre Commission des Communautés européennes, aff. T-210/01, Rec. p. II-5575.

TPICE, 27 septembre 2006, Jungbunzlauer AG contre Commission des Communautés européennes, aff. T-43/02, Rec. p. II-3435.

TPICE, 5 décembre 2006, Westfalen Gassen Nederland BV contre Commission des Communautés européennes, aff. T-303/02, Rec. p. II-4567.

TPICE, 17 septembre 2007, Microsoft Corp. contre Commission des Communautés européennes, aff. T-201/04, Rec. p. II-3601.

TPICE, 30 avril 2009, Itochu Corp. contre Commission des Communautés européennes, aff. T-12/03, Rec. p. II-909.

Trib. UE, 6 juillet 2010, Ryanair Holdings plc contre Commission européenne, aff. T-411/07, Rec. p. II-3691.

Trib. UE, 27 octobre 2010, Alliance One International, Inc., anciennement Standard Commercial Corp. et autres contre Commission européenne, aff. T-24/05, Rec. p. II-5329.

Trib. UE, 17 mai 2011, Elf Aquitaine SA contre Commission européenne, aff. T-299/08, Rec. p. II-2149.

Trib. UE, 17 mai 2011, Arkema France contre Commission européenne, aff. T-343/08, Rec. p. II-2287.

Trib. UE, 7 juin 2011, Arkema France, Altuglas International SA et Altumax Europe SAS contre Commission européenne, aff. T-217/06, Rec. p. II-2593.

Trib. UE, 13 juillet 2011, Eni SpA contre Commission européenne, aff. T-39/07, Rec. p. II-4457.

Trib. UE, 13 juillet 2011, Polimeri Europa SpA contre Commission européenne, T-59/07, Rec. p. II-4687.

Trib. UE, ord., 12 mars 2012, Universal Corp. contre Commission européenne, aff. T-42/11, Non encore publié au recueil.

Trib. UE, 12 décembre 2012, Electrabel contre Commission européenne, aff. T-332/09, Non encore publié.

Trib. UE, 13 décembre 2013, Holding Slovenske elektrarne d.o.o. (HSE) contre Commission européenne, aff. T-399/09, Non encore publié au recueil.

Trib. UE, 27 mars 2014, Saint-Gobain Glass France SA, Saint-Gobain Sekurit Deutschland GmbH & Co. KG et Saint-Gobain Sekurit France SAS et Compagnie de Saint-Gobain SA contre Commission européenne, aff. jointes T-56/09 et T-73/09, Non encore publié au recueil.

Cour de cassation

Cass., Req. 20 novembre 1922, Soc. Lamborn et Cie C. Varounis, S. 1926, 1ère partie, p. 305, note ROUSSEAU H.

Cass., 2^{ème} civ, 28 janvier 1954, n° 54-07.081, Commune de Saint-Chambond.

Cass. crim., 22 novembre 2006.

Cass., Com., 17 mars 2009, n°08-14.503.

Cour d'appel de Paris

CA Paris, 12 novembre 1991.

CA Paris, 8 avril 2008, Laboratoire GlaxoSmithKline (France).

Conseil d'État

CE, 24 février 1978, n°02372.

CE, plén., 26 juill. 1982, n° 2533 et n° 19645 : JurisData n° 1982-607189 ; Dr. fisc. 1983, n° 10, comm. 378, concl. P. Rivière.

CE, 26 février 1990, n°76860.

CE, 17 février 1992, n° 81690, SA Carrefour : RJF 4/92 n° 433 concl. Ph. Martin p. 267.

CE, 26 septembre 2001, n°219825.

Conseil d'État, Assemblée, 28 juin 2002, n°232276.

CE, 20 juin 2003, n° 224407 sect. min. c/ Sté Interhome AG : RJF 9/03 n° 751 concl. S. Austray.

CE, 10 mars 2006, n°263183.

CE, 6 avril 2006, n°281034.

CE, 28 avril 2006, n°277572.

CE, 28 avril 2006, n°278738.

Conseil d'État, 21 octobre 2011, n°325619, SA Financière Snop Dunois.

CE, 16 novembre 2011, n°326913.

CE, 20 février 2012, n°321334 : Dr. fisc. 2012, n°17, comm. 276, concl. Hedary, note Fouquet.

Cour administrative d'appel

CAA Nancy, 11 mars 1993, n°92-227, Vanstahl France.

CAA Paris, 10 décembre 2004, n°00-36.

CAA Paris, 21 janvier 2005, n°01-873.

CAA Douai, 8 octobre 2009, n°07-1406, SA Lyreco.

Tribunal Administratif

TA Cergy-Pontoise, 2e ch., 3 oct. 2012, n° 1102790, Sté Zambon France, note N. Chayvialle : JurisData n° 2012-024952.

TA Montreuil, 10e ch., 19 oct. 2012, n° 1103097, Sté Zambon Company SPA, concl. N. Peton-Philippot, note N. Chayvialle : JurisData n° 2012-024954.

Commission européenne

Com., déc. du 18 juin 1969, relative à une demande d'attestation négative, affaire IV/22548 - Christiani & Nielsen.

Com., déc. du 7 décembre 1988, JOCE n° L 33 du 4 février 1989.

Com., déc. du 27 juillet 1994, JOCE n° L 239, 14 septembre 1994.

Com., déc. du 11 juin 1998, JOCE n° L 230, 19 août 1998.

Com. déc., 2 octobre 2001, Gluconate de Sodium, COMP/E-1/36.756.

Com., déc. du 11 décembre 2002, Centrales de trésorerie mis à exécution par la France.

Com., déc. du 27 juin 2007, Ryanair/Aer Lingus, aff. COMP/M.4439.

Com., déc. du 27 février 2013, Ryanair/Aer Lingus, aff. COMP/M.6663.

Autorité de la Concurrence

Cons. conc., déc. n°99-D-18, du 2 mars 1999, relative à des pratiques relevées dans la distribution de produits de la société Laboratoire 3 M santé.

Cons. conc., déc. n°03-D-17 du 31 mars 2003, relative à des pratiques mises en œuvre sur le marché de la distribution des carburants sur autoroute.

Cons. conc., déc. n°07-D-09 du 14 mars 2007, relative à des pratiques mises en œuvre par le laboratoire GlaxoSmithKline France.

Cons. conc., déc. n°07-D-12, du 28 mars 2007, relative à des pratiques mises en œuvre dans le secteur chèque-cinéma.

Aut. conc., déc. n°10-D-02, du 14 janvier 2010, relative à des pratiques mises en œuvre dans le secteur des héparines à bas poids moléculaire.

Competition Commission

Competition Commission, 28 août 2013, Ryanair Holdings plc and Aer Lingus Group plc.

Table des matières

Introduction	7
Titre I – La mise en place du groupe	19
Chapitre I – Une conceptualisation similaire du groupe	19
Section I – Des techniques de conceptualisation apparentées.....	19
§ 1 – Une pluralité de notions de groupe	19
A – Les notions d’entreprise au centre du droit de la concurrence	20
1. La notion d’entreprise au stade de l’applicabilité et de l’application du droit de la concurrence.....	20
2. Les liens entre le groupe de sociétés et l’entreprise.....	22
B – La multitude des conceptions fiscales.....	25
1. L’absence de notion cardinale facilitant la définition du groupe	25
2. Une multitude de régimes d’exceptions.....	26
§ 2 – La caractérisation concrète du groupe.....	29
A – Les éléments constitutifs du groupe.....	29
1. La société mère	29
2. Les sociétés fille et sœur	31
3. Les démembrements de la société	32
B – Les liens de dépendance	33
1. Le critère financier principal	34
2. Les critères complémentaires	35
Section II – L’absence générale de personnalité juridique pour le groupe.....	37
§ 1 – L’absence d’une personnalité de groupe	37
§ 2 – Les conséquences de cette absence	38
A – Les conséquences procédurales	38
B – Le refus de reconnaissance d’un intérêt de groupe	41
Chapitre II – La constitution à géométrie variable du groupe.....	44
Section I – Les différents régimes de constitution.....	44
§ 1 – Des conditions de constitution variées	44
A – Le contrôle préalable des concentrations restreignant la concurrence.....	44
1. La détermination de l’autorité compétente.....	45
2. La saisine obligatoire de l’autorité compétente pour analyse préalable de l’opération.....	47
B – Les conditions tenant au caractère volontaire ou imposé de la constitution	50
1. Les régimes reposant sur une décision des sociétés concernées	50
2. Les régimes imposés.....	51
§ 2 – Le périmètre partiellement discrétionnaire	51

A – Une maîtrise du périmètre différente en fonction des régimes de constitution	51
B – Les difficultés des groupes internationaux.....	53
Section II – Les règles encadrant les régimes de constitution.....	56
§ 1 – Les régimes favorables aux groupes de sociétés sous l’angle du contrôle des aides d’État.....	56
§ 2 – Les régimes de constitution des groupes de sociétés sous l’angle des libertés de circulation	58
Titre II – La vie du groupe.....	63
Chapitre I – Les relations intragroupes multi-réglementées.....	63
Section I – Une vie encadrée.....	63
§ 1 – L’importance déterminante du mode de constitution sur les règles applicables.....	63
A – L’application de règles fiscales plus strictes dans le cadre des groupes internationaux.....	64
B – L’application de règles de concurrence différentes selon l’intensité des liens de dépendance du groupe	67
1. L’inapplicabilité des articles 101 TFUE et L.420-1 du Code de commerce à certains accords intragroupes	68
2. Le risque accru de détention d’une position dominante pour les groupes	69
§ 2 – Des règles limitant les avantages tirés de la constitution du groupe.....	72
A – La responsabilité particulière de l’entreprise en position dominante	72
B – Les transactions entre sociétés du groupe.....	74
1. La réglementation des transactions nationales.....	75
2. La réglementation des transactions internationales.....	76
Section II – Des encadrements s’entrecroisant.....	79
§ 1 – L’utilisation par le droit de la concurrence des prix de transfert.....	79
A – L’indifférence du droit de la concurrence aux qualifications juridiques issues d’autres branches du droit	82
B – Une indifférence potentiellement dangereuse.....	83
§ 2 – Détermination du prix en droit de la concurrence et en droit fiscal : des pistes pour de possibles influences croisées	84
A – Des méthodes complexes de détermination des « justes » prix.....	85
1. La détermination du « juste » prix dans les transactions intragroupes en droit fiscal	85
2. La détermination du « juste » prix pour une entreprise en position dominante	87
B – Un possible terrain pour une fertilisation croisée.....	87
Chapitre II – La responsabilité du groupe pour les faits d’une société du groupe	91
Section I – L’imputation en droit de la concurrence.....	91
§ 1 – La possibilité d’imputation.....	91
A – Etre en mesure d’exercer une influence déterminante	92
B – Exercice effectif d’une influence déterminante	92
§ 2 – Une présomption capitalistique « quasi-réfragable ».....	93
A – Application de la présomption par la Commission	93

B – Tentative de renversement.....	94
C – Réfutation du renversement	95
Section II – Le rôle des constructions fiscales au stade de la détermination de l’amende.....	96
§ 1 – Les principes généraux dans le calcul de l’amende appliqués aux groupes	96
§ 2 – Les conséquences de certaines pratiques fiscales.....	98
A – Les conséquences négatives de l’insertion d’une holding dans le groupe	98
B – Les conséquences limitées des restructurations destinées à échapper au droit de la concurrence	99
Conclusion.....	102
Bibliographie	104
Liste de jurisprudence.....	112