

1 **Présentation générale du régime : ses principaux avantages et inconvénients**

La problématique des groupes de sociétés en matière d'impôt sur les sociétés

- 1 Bien que les sociétés composant un groupe soient régies par des intérêts économiques convergents, chacune d'entre elles est soumise, en principe, à des règles fiscales qui ne tiennent pas compte de l'existence des autres. Ce principe d'individualisme entraîne des situations pouvant s'avérer coûteuses sur le plan fiscal. Cela concerne bon nombre d'impôts.

Ainsi, en matière de TVA, si une société du groupe est en position débitrice alors qu'une autre est en position créditrice, aucune compensation ne peut être réalisée, et la première devra acquitter immédiatement l'impôt et l'autre solliciter un remboursement ; de même, l'existence d'entités différentes peut entraîner des différences par rapport à la situation d'un groupe composé d'établissements si certaines sociétés ne peuvent récupérer la TVA en totalité. Dans le domaine de la contribution sociale de solidarité (recouvrée par les Organic), il en sera de même, car le chiffre d'affaires réalisé par une société avec une autre société du même groupe entraînera un surcroît de cette taxe ; là encore, si ces sociétés étaient sous forme d'établissement, ce surcoût n'existerait pas. Il serait possible aussi de citer la taxe professionnelle car, dans ce domaine, le mécanisme du plafonnement pourrait produire globalement des effets différents en présence d'une seule société disposant d'établissements en lieu et place de sociétés différentes juridiquement.

Mais c'est dans le domaine de l'impôt sur les sociétés que la situation est la plus préoccupante, et cela, du fait de deux difficultés majeures.

► *La première difficulté* tient au fait que les sociétés bénéficiaires doivent s'acquitter immédiatement d'un impôt alors que les sociétés déficitaires doivent, le plus souvent, attendre des jours meilleurs pour utiliser leur perte. Cette situation peut être source de déséquilibres importants car cela entraîne l'obligation de payer immédiatement un impôt quand bien même le groupe pris dans son ensemble économique pourrait ne pas dégager de résultat au titre d'un exercice donné.

1 – Présentation générale du régime

► *La seconde difficulté* tient au fait qu'il existe de nombreuses opérations internes au groupe susceptibles d'entraîner l'impôt.

Par exemple :

– en cas de restructuration, la cession au sein du groupe d'un fond de commerce dégagera une plus-value qui peut entraîner un impôt alors que le groupe disposera toujours de la même capacité à produire du chiffre d'affaires ;

– lorsqu'une société mère vient en aide à sa filiale en difficulté, la jurisprudence ne permet pas toujours de déduire cette aide chez la mère, même si elle est imposable chez la filiale.

Ces difficultés sont de nature à entraîner une charge d'impôt sur les sociétés non adaptée à la véritable activité économique du groupe pris dans son ensemble.

La réponse spécifique du législateur dans le domaine de l'IS : l'intégration fiscale

- 2 C'est pour tenter d'atténuer ces frictions que le législateur fiscal a créé, en France, les régimes fiscaux de groupe. Leur objectif principal est, au-delà du raisonnement par société, de tenter de faire supporter chaque année aux groupes une charge d'impôt sur les sociétés en rapport avec les résultats du groupe.

Dans ce domaine, l'histoire commence avec les régimes sur agrément. Ainsi, dès 1965, est né le régime dit du « bénéfice consolidé » (et du bénéfice mondial). Ce dispositif existe toujours. Mais sa lourdeur et le fait qu'il concerne les groupes disposant d'implantations à l'étranger font que, actuellement, un nombre très limité de groupes l'appliquent (moins de 10 groupes).

De même, est né, dans les années 1970, le régime de l'intégration fiscale sur agrément. Ce dernier, peu diffusé – une trentaine de groupes avait obtenu l'agrément –, est actuellement caduc et a été remplacé par le régime fiscal des groupes. Toutefois, les praticiens et l'administration ont rapidement surnommé ce dernier régime « l'intégration fiscale » ; nous en ferons de même dans cet ouvrage qui lui est consacré.

Applicable depuis 1988 sur option, l'intégration fiscale permet aux groupes de payer l'impôt sur la base du résultat des sociétés françaises comprises dans son périmètre. Après plus de vingt années d'application, ce régime apparaît comme une sécurité et un outil d'équité pour les groupes car il permet, à la fois, d'atténuer les effets fiscaux des opérations intragroupe et de compenser les différents résultats. Son succès en est la preuve : plus de vingt mille groupes ont opté pour son application.

Sur le plan fiscal et à partir de 2006, le régime de l'intégration fiscale se limite à l'IS, à la contribution additionnelle à l'IS, à l'imposition forfaitaire

annuelle (IFA). Auparavant étaient aussi concernés le précompte et le prélèvement exceptionnel de 25 % en matière de distribution.

Les autres impôts tels que la TVA, la contribution sociale de solidarité des sociétés recouvrée par l'Organic et qui frappe le chiffre d'affaires, la taxe professionnelle, les droits d'enregistrements ne sont pas concernés.

Présentation générale du régime de l'intégration fiscale

- Les filiales continuent à déposer leurs déclarations d'IS et sont contrôlables par l'administration. En revanche, elles doivent s'acquitter de l'IS et des autres impôts inclus dans le champ d'application du régime directement auprès de la société mère intégrante ; les modalités de cette opération sont prévues généralement dans des conventions d'intégration fiscale qui sont des documents internes au groupe signés entre la mère intégrante et les filiales intégrées. Bien souvent, ces conventions retiennent pour la période d'intégration la solution qui consiste à faire constater par les filiales vis-à-vis de la mère intégrante, l'impôt qu'elles auraient dû payer si elles n'avaient jamais été intégrées.

La société mère, de son côté, va calculer le résultat du groupe en procédant au cumul des résultats et à la neutralisation des opérations intra-groupe. Elle va encaisser l'impôt dû par les filiales et sera tenue de verser au comptable de la DGI l'impôt dû par le groupe compte tenu des calculs qu'elle aura ainsi réalisés. Si le cumul des impôts, que l'ensemble des sociétés du groupe aurait dû payer au comptable de la DGI en l'absence d'intégration, s'avère être supérieur au montant de l'impôt dû par le groupe, il en résulte un allègement d'IS pour le groupe au titre de cet exercice.

EXEMPLE

- Un groupe est composé de trois sociétés dont les résultats fiscaux sont les suivants (il n'existe pas d'opérations intragroupe par hypothèse et le taux de l'IS de 33 1/3 %) :

	IS dû en l'absence de régime de groupe	
M	+ 150	50
F1	- 900	0
F2	+ 1500	500
Total	+ 750	550

- L'IS du groupe sera de : $750 \times 33 \frac{1}{3} \% = 250$.
- Cet impôt sera versé par la mère au comptable de la DGI. De son côté, la filiale F2 verse 500 à la mère.
- Dans ce cas, l'allègement instantané d'IS est de : $550 - 250 = 300$.
- Cette situation peut paraître logique car le résultat, au sens économique, est de 750 ; si le groupe devait payer 550, le taux d'impôt pour le groupe serait

1 – Présentation générale du régime

- alors largement supérieur au taux légal de 33 1/3 %. En cela, le régime de l'intégration fiscale se justifie pleinement et apporte, à notre avis, une équité fiscale
- aux groupes par rapport à ceux qui seraient composés de simples établissements pour lesquels un seul résultat serait calculé.

- 4** Mais cet allègement d'IS est susceptible de revêtir un caractère provisoire car il peut être contrebalancé les années suivantes si les sociétés en pertes redeviennent bénéficiaires dans le délai d'utilisation des pertes.

EXEMPLE

- Si F1 redevient bénéficiaire en N + 1 de 900 (M et F2 dégageant un résultat de zéro par hypothèse), l'IS théorique que paieraient les sociétés, en l'absence d'intégration en N + 1, serait de 0 alors que l'IS que paiera le groupe sera de 300.
 - Au cumul, entre N et N + 1, le groupe aura payé autant d'impôt, soit 550, sur les deux années, qu'il soit intégré ou non. Seules les dates de versement auront changé. Dans ce cas, le régime de l'intégration apporte un avantage de trésorerie.
- 5** Par ailleurs, il convient de noter que, parfois, le régime de groupe peut aboutir à faire supporter au groupe une charge d'impôt supérieure au cumul des impôts que les sociétés auraient dû verser en l'absence d'intégration. Cette situation peut se présenter du fait de l'existence, à côté des avantages du régime, de certaines règles plus pénalisantes que celles applicables en droit commun. Dans ce cas, le groupe qui a opté devra payer le surplus d'impôt sans pouvoir renoncer, au moins pour cet exercice, au régime de groupe. Toutefois, l'apport de l'intégration fiscale doit être apprécié sur une période moyenne ou longue et non pas sur un seul exercice.

Quelques avantages importants du régime

Le régime est accessible sur option par tous les secteurs économiques

- 6** Une simple option (accompagnée de certains documents, voir § 67) est suffisante pour pouvoir intégrer un groupe. Faut-il encore réunir les conditions d'application du régime!

Par ailleurs, il s'agit d'un régime à vocation interprofessionnelle car aucune condition d'appartenance à un secteur n'est exigée par le législateur. Ainsi, le fait pour un groupe d'appartenir à un secteur d'activité particulier (immobilier, banques, assurances, industrie...) n'est pas un obstacle en lui-même à l'intégration fiscale. De même, un groupe qui serait composé de filiales exerçant dans des secteurs différents peut opter pour l'intégration fiscale pour l'ensemble des sociétés.

Le régime permet de pratiquer le cumul des résultats des différentes sociétés du groupe

- 7 Il s'agit de l'avantage le plus important du régime. Le cumul se réalise tant dans le domaine du résultat imposable à taux courant que des plus-values ou moins-values qui relèvent du régime du long terme.

À noter que, actuellement, si le résultat d'une société intégrée comprend, en application des règles de droit commun, le résultat d'une ou de plusieurs sociétés ou d'un groupement non soumis à l'IS (SNC, SCI...) n'ayant pas opté pour l'IS, c'est le résultat incluant ce montant qui peut être cumulé.

Les distributions internes au groupe sont facilitées

- 8 Cette amélioration du traitement des distributions se manifeste du fait de la neutralité fiscale que l'intégration permet d'obtenir en période de croissance sur ces opérations.
- 9 En droit commun, si l'associé soumis à l'IS détient au moins 5 % du capital de la société distributrice, il peut appliquer le régime mère-fille pour les produits de participation perçus (sous réserve du respect d'autres conditions ; voir § 114). Ce mécanisme, dont le principe date de 1920 (1), permet d'éviter les mécanismes de double imposition en cas de distributions dans un groupe. Toutefois, il n'est pas entièrement neutre actuellement car l'associé est obligé de réintégrer au passage un montant égal, au plus, à 5 % des produits bruts perçus pour tenir compte du fait qu'une partie des charges ne peut être déduite du résultat de la société, compte tenu que les produits ne sont pas imposables.

Si les sociétés distributrices et l'associé sont intégrés lors de la distribution, alors la quote-part de frais et charges ainsi réintégrée en droit commun doit faire l'objet d'une neutralisation ; au total, la remontée des produits de participation se réalise dans l'intégration de manière neutre au regard de l'IS.

Remarques

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, cette neutralisation de la quote-part de frais et charges n'est pas possible au titre des distributions versées par la filiale au cours de son premier exercice d'intégration.

Si l'un des associés intégrés détient moins de 5 %, un mécanisme permet également de procéder à la neutralisation des effets fiscaux de cette distribution.

(1) Voir le « Précis de fiscalité des entreprises », de Maurice Cozian, Litec, 29^e édition.

Un régime qui facilite les cessions d'immobilisations entre sociétés intégrées

- 10** Lorsque des immobilisations sont cédées au sein du groupe, une plus-value (voire une moins-value) peut en résulter. En l'absence d'intégration, un impôt en découle malgré le fait que le bien soit toujours dans le groupe.

Le régime de l'intégration fiscale entraîne la neutralisation de cette plus-value dès lors que l'opération est interne au groupe intégré (CGI art. 223 F). Toutefois, cette neutralisation est provisoire. Si le bien est amortissable, il faudra réduire le montant de la dotation aux amortissements constaté chez l'acheteuse afin que ce dernier soit en rapport avec la valeur du bien avant toute cession. De même, et dans tous les cas, dès que le bien sort du groupe ou disparaît de l'actif immobilisé d'une société du groupe intégré (du fait de cession à l'extérieur ou encore du fait d'annulation, par exemple, s'il s'agit de titres), la plus-value non encore réintégrée devient imposable. Il en est de même si la société qui a cédé le bien ou celle qui l'a acquis sort du groupe intégré sauf pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006 et, sous certaines conditions, en cas de fusions internes au groupe intégré. Ce mécanisme facilite la circulation des immobilisations à l'intérieur du groupe sans conséquence fiscale immédiate du point de vue des plus-values dégagées. Il est applicable également en cas de cessions internes de titres de participation ou de titres de placement.

Mais ce mécanisme n'interdit pas certains inconvénients ou particularités :

- ce système s'applique également en cas de moins-value suite à des cessions d'immobilisations internes au groupe, ce qui empêchera, temporairement, la déduction fiscale pouvant en résulter. De plus, dans ce cas, s'il s'agit de biens amortissables, il ne sera pas possible d'augmenter, lors de l'élaboration du résultat du groupe, le montant de la dotation constaté chez l'acheteuse ;
- si les immobilisations sont cédées à des prix différents de la valeur réelle des biens, cette neutralisation n'interdit pas à l'administration de procéder à des rehaussements au titre de minoration ou de majoration de prix ;
- en cas d'apports internes placés sous le régime de faveur des apports (CGI art. 210 A), le régime de l'article 223 F du CGI est inapplicable.

Un régime qui offre un filet de sécurité en matière d'abandons de créances et de subventions internes au groupe

- 11** Il est fréquent, à l'intérieur d'un groupe, qu'une société mère vienne au secours d'une filiale en difficulté en utilisant la technique des abandons de

créances. Compte tenu de la jurisprudence constante du Conseil d'État, cette dernière n'est pas toujours neutre sur le plan fiscal lorsqu'elle revêt un caractère financier, même si l'aide est représentative d'un acte normal de gestion ; dans ce cas, la fraction de l'aide réalisée, alors que la « situation nette » financière de la filiale est positive, s'analyse fiscalement comme une augmentation de la valeur de la participation chez la mère et n'est pas déductible chez cette dernière. En revanche, l'aide est imposable chez la filiale (sous réserve, toutefois, de l'application de l'article 216 A du CGI) (1).

De même, les facturations d'intérêts, de biens et de services à l'intérieur d'un groupe peuvent parfois être analysées par l'administration comme étant sous ou surévaluées. Dans ce cas, des rectifications de la part de l'administration sont possibles.

Lorsque ces relations ont lieu entre sociétés intégrées, ces effets fiscaux peuvent être neutralisés lors de la détermination du résultat du groupe, même si la réintégration fiscale a eu lieu lors d'un contrôle fiscal.

EXEMPLE

- Un groupe est composé de deux sociétés, M et F1.
- M octroie à F1 un abandon de créances de 1000 non déductible pour 800 chez
- M et imposable chez F1.

	M	F1
• Effet de l'abandon	- 1000	+ 1000
• Réintégration de droit commun	+ 800	
• Résultat individuel	- 200	+ 1 000
• Neutralisation de l'effet de l'abandon	+ 200	- 1000
• Résultat groupe	0	0

Toutefois, il convient de noter que cet avantage est assorti d'inconvénients non négligeables :

- si les sociétés concernées venaient à sortir de l'intégration au cours de l'un quelconque des cinq exercices qui suit celui où l'aide a eu lieu, l'avantage est repris, en quelque sorte, car il convient alors de réintégrer (ou déduire) au titre de l'exercice de sortie les montants en question ;

EXEMPLE (suite)

- Si F1 sort de l'intégration en N + 3, par exemple, alors la société mère devra
- procéder dans la déclaration du groupe en N + 3 à la réintégration d'un montant de 1000 et à la déduction d'un montant de 200, soit un effet net de + 800.

(1) Lequel consiste, dans ce cas, pour la filiale à s'engager à augmenter son capital en numéraire au profit de la société mère dans un certain délai.

1 – Présentation générale du régime

– la mère intégrante est tenue de fournir, tous les ans, un tableau récapitulatif (Cerfa 2058 SG) des aides intragroupe réalisées au cours de l'exercice et d'exercices antérieurs.

À noter

- Le recours aux clauses de retour à meilleure fortune reste possible pendant l'intégration et leurs effets peuvent être différents suivant les cas de figure.
- Les subventions pouvant résulter de cessions internes au groupe d'immobilisations à des prix différents de la valeur réelle des biens sont soumises à un traitement plus contraignant.

Les opérations de restructuration interne peuvent également être facilitées grâce au régime de l'intégration fiscale

- 12** Un certain nombre d'inconvénients, que l'on peut noter lors de restructurations hors intégration, sont atténués du fait de l'intégration. Ainsi, pour ne citer que ceux-là :
- si une société du groupe a dégagé des pertes pendant l'intégration, le fait qu'elle soit absorbée par une autre société du groupe ne fait pas perdre au groupe le bénéfice du déficit dégagé pendant l'intégration, même si celui-ci n'est toujours pas utilisé, alors qu'en droit commun, une société déficitaire absorbée perd tous ses déficits encore reportables (sauf agrément) ;
 - en cas de changement d'activité d'une société intégrée, les déficits qu'elle a dégagés pendant sa période d'intégration et qui sont encore reportables (pour le groupe) ne sont pas remis en cause, contrairement à la situation hors intégration. Ce principe s'appliquera même si la société déficitaire changeant d'activité est la société mère, à condition, toutefois, qu'elle ne sorte pas de l'intégration au cours de l'exercice ayant constaté ce changement.

Quelques inconvénients notables du régime

Un seuil de détention élevé pour intégrer une filiale

- 13** Les filiales doivent avoir leur capital détenu à au moins 95 % par les autres sociétés du groupe intégré pour pouvoir être dans le régime. Autrement dit, l'intégration est ouverte aux sociétés qui auraient pu, moyennant des aménagements non substantiels de l'actionnariat, devenir des établissements. Ce seuil est plus élevé que les seuils applicables dans d'autres pays. Citons le seuil de 75 % pour la Grande-Bretagne, de plus de 50 % pour l'Allemagne, etc.

Une gestion pratique qui peut s'avérer complexe et parfois dangereuse

- 14** La gestion de ce régime peut s'avérer lourde et complexe. Plusieurs catégories de difficultés peuvent être évoquées :
- les difficultés propres aux conditions d'application du régime ; par exemple, le formalisme de l'option est parfois entaché d'erreur pouvant entraîner l'exclusion d'une filiale, voire la non-validité de l'option (société omise sur les documents, date de dépôt incertaine ou tardive, signature non habilitée, etc.) ;
 - les difficultés propres à l'élaboration pratique de la déclaration d'intégration et à l'obligation d'avoir assimilé la logique des mécanismes de retraitements de l'intégration : cette difficulté peut être atténuée par l'utilisation de logiciels ;
 - les difficultés tenant à la modification des raisonnements fiscaux applicables du fait de l'intégration fiscale ; compte tenu de ses particularités fiscales, ce régime entraîne souvent des raisonnements fiscaux différents de ceux du droit commun face à une situation donnée. Par exemple, l'absorption d'une société peut avoir des conséquences très différentes suivant que cette dernière est intégrée ou non. Une mauvaise appréciation dans le domaine peut entraîner, soit un choix fiscal régulier mais moins intéressant qu'une autre solution, soit un choix fiscal irrégulier source de redressement potentiel.

Le traitement des déficits antérieurs à l'intégration est rendu pénalisant par rapport aux règles de droit commun

- 15** Afin d'éviter de donner au régime une portée rétroactive, les déficits antérieurs à l'intégration, encore reportables chez les sociétés qui entrent dans l'intégration, sont uniquement imputables sur leurs propres bénéfices.

Toutefois, le législateur a craint certains dérapages de ce principe logique par le biais d'opérations régulières. Il suffit, en effet, d'imaginer le cas d'une société appartenant à un groupe qui octroierait une subvention à une autre société intégrée disposant de déficits antérieurs à l'intégration. Chez cette dernière, il serait alors possible d'imputer sur le bénéfice résultant de cette subvention tout ou partie des pertes antérieures à l'intégration. Pour empêcher cette situation, le législateur a prévu la règle du plafonnement : elle interdit aux sociétés intégrées d'imputer leurs déficits antérieurs à l'intégration sur des bénéfices provenant de certaines opérations (telles que des plus-values sur cessions d'immobilisations internes au groupe, des subventions intragroupe perçues, des réévaluations libres, etc.).

1 – Présentation générale du régime

Les provisions internes au groupe sont éliminées pour la déclaration du groupe

- 16** Les dotations aux provisions constatées sur des créances détenues ou pour des risques encourus sur d'autres sociétés du groupe intégré ne peuvent être déduites du résultat du groupe. Il en est de même avec les dotations aux provisions pour dépréciation des titres représentatifs de sociétés du groupe. Cette règle est destinée principalement à éviter que le groupe déduise à la fois les pertes des filiales et la dotation aux provisions constatées chez les associés pour tenir compte de ces pertes.

EXEMPLE

- Un groupe est composé de deux sociétés, M et F1.
- F1 dégage un déficit de 1 000 lors de l'exercice N.
- M constate, de ce fait, une provision de 1 000 sur les créances qu'elle détient sur F1.

	M	F1
Résultat		- 1 000
Dotation aux provisions sur créances	- 1 000	
Résultat fiscal individuel	- 1 000	- 1 000
Neutralisation de la dotation dans la déclaration du groupe	+ 1 000	
Total	0	- 1 000
Résultat du groupe N		- 1 000

De manière symétrique, les reprises de ces provisions ne seront pas impossibles pour le groupe dès lors qu'elles interviennent pendant l'intégration.

EXEMPLE (suite)

- Lors de l'exercice N + 1, F1 réalise un résultat de + 300. De ce fait, M reprend pour 300 la provision.

	M	F1
Résultat		+ 300
Reprise de la dotation aux provisions sur créances	+ 300	
Résultat fiscal individuel	+ 300	+ 300
Neutralisation de la reprise dans la déclaration du groupe	- 300	
Total	0	+ 300
Résultat du groupe N + 1		+ 300
Résultat du groupe cumulé pour N et N + 1		- 700

- 17** Toutefois, si l'une au moins des sociétés concernées par la provision est sortie du groupe au moment de la reprise, la neutralisation n'est plus possible, quand bien même la dotation l'aurait été.

Cette dernière règle, dont la justification est complexe, peut aboutir à des situations déséquilibrées en défaveur du contribuable pour des montants

importants lors des sorties de sociétés de l'intégration. Il s'agit là d'un point de friction non négligeable du régime au détriment du contribuable. Le législateur a assoupli, depuis 2000, certaines règles pour en atténuer la portée, mais le principe demeure. Toutefois, il convient de préciser que cet inconvénient est sans portée pratique pour ce qui concerne les reprises de provisions sur titres de participation relevant du taux de 0 %.

EXEMPLE (suite)

- F1 sort de l'intégration en N + 2. M reprend la provision.

	M
Reprise de provision intragroupe chez M	+ 700
Résultat N + 2	+ 700
Résultats cumulés N à N + 2	0

- Dans ce cas, la perte de F1 de – 700 n'a, en définitive, pas été prise en compte dans le résultat cumulé du fait de ces règles applicables en cas de sortie. Il conviendrait, toutefois, de tenir compte de la moins-value dégagée, le cas échéant, lors de la cession des titres de F1 pour apprécier la portée exacte du passage de F1 dans l'intégration.
- D'autre part, le taux qui frappe le montant de 700 sera un élément important pour la portée de cet inconvénient.

Les contrôles fiscaux des groupes intégrés : un droit de contrôle étendu

- 18** Tout d'abord, la société mère d'un groupe intégré peut être contrôlée deux fois sur une même période, contrairement au principe de droit commun mentionné à l'article L. 51 du livre des procédures fiscales. En pratique, l'administration utilise peu cette possibilité.

De même, lorsque le groupe est déficitaire, chaque société du groupe (bénéficiaire ou déficitaire) peut faire l'objet d'un contrôle comme si elle avait été déficitaire et cela, même si elle est sortie de l'intégration.

EXEMPLE

Exercice N	M	F1	F2
Résultat fiscal	(– 1 000	+ 300	+ 400)
Résultat du groupe	– 300		

- Le déficit de 300 est utilisé en N + 5 par la mère pour la totalité.
- Dans ce cas, l'administration peut contrôler, jusqu'au 31 décembre N + 8, les résultats N de chacune des sociétés du groupe, ce qui peut aboutir à une diminution du déficit utilisable par le groupe. Afin que les sociétés concernées (bénéficiaires ou déficitaires) puissent répondre aux demandes de l'administration, cela suppose qu'elles aient conservé leurs archives. Toutefois, les modifications du résultat N qui seraient alors apportées par l'administration ne peuvent entraîner, pour le groupe, un redressement sur N + 5 supérieur au montant de la charge de déficit effectivement imputée sur cet exercice, soit 300 dans notre exemple.

1 – Présentation générale du régime

Ce point devra être pris en compte, à notre avis, dans la rédaction de la convention d'intégration fiscale qui lie la société mère du groupe à ses filiales afin que ces dernières puissent satisfaire aux nécessités d'un contrôle.

L'« amendement Charasse »

- 19** La logique de ce texte est d'empêcher la déduction, dans l'intégration fiscale, des frais financiers résultant de l'achat des titres de filiales intégrées auprès de personnes (ou de sociétés contrôlées par ces personnes) contrôlant l'acheteur.

En pratique, avant d'intégrer une société, il faut se poser la question suivante : comment les titres de cette société ont-ils été acquis ?

Si ces titres ont été achetés à des personnes qui contrôlent directement ou indirectement la société détentrice de ces titres ou à des sociétés que ces personnes contrôlent (autrement dit, s'il y a eu « rachat à soi-même ») et que cette opération s'est réalisée au cours des neuf (ou quinze) derniers exercices, le dispositif de l'amendement Charasse est susceptible de s'appliquer en cas d'intégration de la société ainsi acquise.

Lorsqu'il s'applique, le dispositif prévoit la réintégration dans le résultat d'ensemble d'une fraction des charges financières dégagées par les sociétés du groupe intégré et cela pendant une période de neuf exercices, l'exercice de l'achat étant le premier (ce délai est de quinze exercices pour les achats de titres réalisés en cours d'exercices ouverts avant le 1/01/2007).

Ce dispositif peut se retrouver dans de nombreux cas. L'un des cas peut concerner la cession de société par une personne alors que cette dernière reste présente dans la nouvelle organisation.

EXEMPLE



Si X et Y ont cédé à titre onéreux les titres C à la société H et que H et C forment un groupe intégré, alors le dispositif est susceptible de s'appliquer en ce qui concerne la cession réalisée par X dès lors qu'il contrôle H.

Dans ce cas, il faudra procéder pendant l'intégration, sur une période continue de neuf exercices (ou quinze si la cession par X a été réalisée au cours d'exercices ouverts avant le 1/01/07), l'exercice de la cession étant le premier, à la

- réintégration d'une fraction des charges financières du groupe en appliquant la
- formule suivante :
- $$\frac{\text{Somme des charges financières des sociétés intégrées} \times \text{Prix d'acquisition des titres Cauprès de X}}{\text{Somme des dettes moyennes des sociétés intégrées}}$$
- À noter que ce dispositif comporte certaines exceptions ou atténuations.

La sortie de filiales de l'intégration peut être source de complexité

20 Les filiales perdent leurs prérogatives fiscales qu'elles ont dégagées pendant l'intégration. Par exemple, une filiale qui dégage des pertes pendant l'intégration ressortira du régime de groupe sans ces déficits. Cela est logique du point de vue global, compte tenu que ces déficits sont repris dans la déclaration du groupe et utilisés à ce stade. Toutefois, pour la filiale, la sortie peut être difficile à gérer car un retour au bénéfice après cette sortie peut la conduire à devoir payer un impôt au comptable de la DGI qu'elle n'aurait pas payé si elle n'avait jamais été intégrée. Pour tenter d'atténuer ce problème financier, il est souvent prévu, dans les conventions d'intégration fiscale conclues entre les filiales et la mère intégrante, une indemnisation de la filiale lors de la sortie. Ces clauses sont toutefois d'application délicate car le montant de l'indemnisation est difficile à fixer. Concernant leur traitement fiscal, la jurisprudence du Conseil d'État considère que de telles indemnisations sont neutres fiscalement.

À noter que, si la filiale revient au bénéfice pendant l'intégration, ce problème d'indemnisation ne se pose généralement pas car, tant qu'elle est intégrée, un grand nombre de conventions prévoit que la filiale verse à la mère du groupe intégré l'impôt qu'elle aurait dû verser si elle n'avait jamais fait partie du groupe.

Remarque

Contrairement à la règle générale, pour les exercices clos à compter du 1/01/2008, certains cas de sortie particuliers (dans le cadre de procédures collectives) peuvent permettre, sous certaines conditions, aux filiales sortantes de retrouver droit au report de tout ou partie des pertes qu'elles ont dégagées pendant l'intégration fiscale. Dans cette hypothèse, les pertes reportables du groupe sont diminuées à due concurrence.

Conclusion

21 Le législateur a élaboré, avec le régime de l'intégration fiscale, une véritable construction cohérente capable d'apporter une réponse aux difficultés posées au groupe en matière d'IS. Et, bien que la neutralité fiscale parfaite ne soit pas encore atteinte (un certain nombre de frottements perdurent encore) lors du bilan global, il est certain que le régime est intéressant

1 – Présentation générale du régime

pour les groupes composés d'entités juridiques distinctes. Mais il faut bien être conscient que ces avantages ne sont pas, comme certains pourraient se l'imaginer dans une approche trop rapide, des cadeaux de l'État aux entreprises ; ces régimes n'ont pour effet que de rééquilibrer une situation qui ne l'est pas au départ, en permettant simplement aux groupes de s'approcher de la charge d'impôt normale qui doit peser sur eux.

22 à 30. Réservés.

Le coin des néophytes

Question 1 : Pourquoi des groupes, si cela pose tant de problèmes?

Réponse

En effet, si les différentes sociétés d'un groupe étaient composées sous forme d'établissement, les problèmes mécaniques évoqués ci-dessus n'existeraient pas. Les critères qui poussent à retenir plusieurs sociétés, juridiquement indépendantes, obéissent à des motifs différents.

Nous en évoquerons trois.

► *Premier motif : les règles concernant les déductibilités des charges financières en cas d'achat de titres de sociétés soumises à l'IS par des personnes physiques*

Actuellement, la législation ne permet pas (ou alors d'une manière limitée et sous certaines conditions) à un particulier de déduire les charges financières issues d'un emprunt souscrit pour acquérir les titres d'une société soumise à l'IS ; si l'achat porte sur le fonds de commerce ou sur des parts de sociétés non soumises à l'IS (avec l'exercice d'une activité professionnelle dans la société), cela est possible. Cette différence de traitement s'explique, du moins techniquement, par le caractère opaque des sociétés de capitaux qui permet au législateur de qualifier de pertes en capital les charges engagées par les propriétaires personnes physiques pour de telles acquisitions et cela, faute de pouvoir démontrer qu'il ne s'agit pas de frais professionnels. Sur le plan de la logique économique, cette différence de traitement est moins évidente.

Toujours est-il que, dans ce cas, la procédure suivie par les personnes consiste bien souvent à créer une société qui emprunte et achète les titres de la société cible. Une option pour l'intégration fiscale chapeaute l'ensemble. Voilà comment plusieurs milliers de groupes (ou d'usines à gaz, souligne le professeur Cozian) se sont créés en France.

► *Deuxième motif : le développement avec « effet de levier »*

Lorsque les activités doivent être détenues de manière significative par des personnes hors groupe, le fait de disposer de filiales indépendantes est une nécessité. Nous indiquerons d'ailleurs ultérieurement que ce type de situation est incompatible avec l'intégration fiscale. Cette situation se rencontre souvent lorsque l'on demande à un tiers extérieur d'apporter, sous forme de capital, des fonds tout en conservant le contrôle de la société (effet de levier).

► *Troisième motif : le développement externe des groupes*

Le rachat de nouvelles activités ou d'activités complémentaires se réalise bien souvent par l'acquisition des actions ou des parts des sociétés dans lesquelles elles sont localisées, tant pour des motifs économiques (difficulté de cumuler des activités dans une même société), fiscaux (droit d'enregistrement plus clément, pas d'impact en général sur les pertes reportables, etc.), sociaux (personnel ne disposant pas nécessairement des mêmes droits, etc.) ou même stratégiques (plus grande facilité en cas de revente de l'activité).

Question 2 : Existe-t-il des régimes fiscaux permettant d'atténuer les difficultés fiscales propres aux groupes en dehors de l'intégration fiscale ?

Réponse

Aucun autre régime fiscal général (en dehors du régime fiscal du bénéfice consolidé, voir § 2) n'est conçu spécifiquement pour lutter contre les difficultés fiscales propres aux groupes. Il existe cependant des organisations juridiques et économiques dans les groupes dont le régime fiscal peut permettre d'atténuer plus ou moins les problèmes fiscaux propres aux groupes.

► *Le régime des sociétés ou structures non soumises à l'IS (CGI art. 8, régime des GIE)*

Il s'agit, par exemple, des SNC. Leur régime fiscal permet au résultat dégagé d'être imposé chez les associés au prorata de leur quote-part de participation au capital ; détenir une telle société permet donc à l'associé d'être imposé directement dans sa propre déclaration sur le résultat de la filiale ; le problème de la compensation des résultats est résolu ; demeure, en revanche, le problème des opérations intragroupe, au moins en partie. De même, le choix de ce type de structure peut apporter des inconvénients notables en matière de responsabilité des associés. Enfin, s'il faut transformer une société soumise à l'IS en société non soumise à l'IS, des conséquences fiscales peuvent en résulter (pertes des déficits reportables, réserves réputées distribuées).

► *La location-gérance*

Elle autorise le locataire-gérant à comprendre, dans son propre résultat, les résultats dégagés par l'activité prise en location-gérance.

► *Les restructurations*

Fusions, apports partiels d'actifs, etc. Ces opérations permettent de transférer des activités d'une société sur l'autre. De nombreuses conséquences en résultent. Elles sont susceptibles d'entraîner des effets sur les pertes reportables lors de l'opération. De plus, il s'agit d'opérations ponctuelles.

Question 3 : Où trouver les textes sur l'intégration fiscale ?

Réponse

Ces textes sont présents :

► *Dans le code général des impôts.* Les articles 223-A à 223-Q du CGI ainsi que les articles 46 quater-0 A à Z à l'annexe III du CGI sont la base du régime.

► *Dans la documentation administrative de base.* Une partie spécifique numérotée 4-H-66 de cette documentation est consacrée à l'intégration fiscale. Les sous-parties 4-H-661 à 4-H-669 traitent chacune d'un sujet de l'intégration.

1 – Présentation générale du régime

► *Dans les instructions administratives.* Il y a eu plus de vingt instructions consacrées à l'intégration fiscale, sans compter les instructions portant sur d'autres sujets donnant des précisions sur ce régime.

Quant à la jurisprudence, elle s'est sensiblement développée au cours des dernières années. Quelques affaires importantes sur le plan des principes sont à noter (voir § 123).