

Quel avenir pour le régime d'intégration fiscale ?



Par Eric Quentin
Avocat en droit fiscal
Hoche Avocats

Initialement contraignant et très encadré, lors de son instauration en 1988, le régime d'intégration fiscale s'est progressivement assoupli et est devenu un instrument majeur de la compétitivité des entreprises et des groupes français. Pour autant, s'il comporte des avantages indéniables, le régime de groupe « à la française » recèle quelques pièges et surtout, il est apparu dans certains domaines contraire au droit de l'Union Européenne à tel point qu'il est aujourd'hui nécessaire de le réformer afin de le sécuriser et de le mettre en conformité avec la jurisprudence, tant de la Cour de Justice de l'Union européenne que du Conseil constitutionnel.

A l'heure où une concertation s'est ouverte entre le gouvernement et les acteurs concernés, il n'est pas inutile d'analyser les forces et faiblesses du régime d'intégration fiscale et ses évolutions possibles.

Principaux avantages du régime de groupe

Le principal avantage du régime d'intégration fiscale consiste, bien entendu, dans la consolidation des bénéfices et des déficits des sociétés membres du groupe afin de permettre à celui-ci d'être vécu comme une entité fiscale unique ; seule la société mère liquidant l'impôt sur les sociétés (et les contributions qui y sont liées) dû sur le résultat d'ensemble.

Sans prétendre à l'exhaustivité, ce court article n'y suffirait pas, le régime de groupe présente également entre autres avantages :

- de neutraliser les effets de certaines opérations internes au groupe (subventions et abandons de créances, plus et moins-values de cessions d'actifs immobilisés dont les titres de participation, dividendes n'ouvrant pas droit au régime mère-filiales...);
- d'atténuer l'imposition des distributions de dividendes internes au groupe ouvrant droit au régime des sociétés mères par un taux de quote-part de frais et charges réduit depuis les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 ;

- de favoriser les opérations de restructuration interne au groupe (neutralité au regard des conséquences attachées à une sortie de groupe, absence de remise en cause des déficits d'ensemble en cas de changement d'objet social ou d'activité réelle d'une société membre d'un groupe... ;
- d'optimiser l'utilisation des crédits d'impôt et réduction d'impôt attachés aux filiales déficitaires puisque la société mère est substituée à ses filiales pour l'utilisation des crédits d'impôt lorsque le groupe est payeur d'impôt (art. 223 O du CGI) ;
- de répartir librement la charge d'impôt sur les sociétés entre les sociétés du groupe sous réserve que cette répartition ne porte atteinte, ni à l'intérêt social propre de chaque société, ni aux droits des associés ou actionnaires minoritaires¹ ;
- de favoriser les prises de contrôle d'un autre groupe en cas de détention de plus de 95 % du capital de sa société mère, ou en cas de fusion ou de scission, l'utilisation des déficits d'ensemble du groupe ainsi acquis par le mécanisme dit de « l'imputation sur une base élargie » (CGI art. 223-I-5) ainsi que la possibilité d'ajuster les dates de clôture des exercices sociaux des sociétés concernées ;
- de permettre la déduction du résultat d'ensemble (en fonction du résultat courant avant impôt retraité du groupe) des intérêts réintégrés au résultat individuel des sociétés en situation de sous-capitalisation.

Les inconvénients et les pièges de l'intégration fiscale

Pour autant, même si les avantages sont nombreux et le gain financier souvent appréciable, le régime de groupe recèle certains inconvénients ou pièges parmi lesquels on pourra citer, sans prétendre à l'exhaustivité :

- les conditions restrictives d'accès au régime (détention de 95 % des droits de vote et des droits financiers, à l'exclusion des groupes mutualistes ou des EPIC) ;
- la neutralisation des provisions (pour dépréciation ou pour risques) intragroupe ;
- les effets de seuils en cas d'instauration de contributions exceptionnelles pour l'appréciation du chiffre d'affaires à prendre en compte, en faisant la somme algébrique des chiffres d'affaires individuels des sociétés membres du groupe (cf. en dernier lieu, les contributions exceptionnelles instituées par la première loi de finances rectificative pour 2017 à la charge des groupes réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 1 Md€) ;
- la limitation dans les règles d'imputation des déficits subis avant l'entrée dans le groupe et l'application de la règle du plafonnement de l'imputation des déficits (art. 209-I du CGI) à tous les niveaux (déficits propres,

1. En ce sens, Conseil d'Etat, 12 mars 2010, n° 328 424, Sté Wolseley Centers France.

déficits d'ensemble, déficits imputables sur une base élargie) ;

- la limitation de la déduction des charges financières par l'effet d'un dispositif anti-abus spécifique (« l'amendement Charasse ») et l'appréciation du seuil de 3 millions d'euros de charges financières nettes au niveau du groupe pour l'application du dispositif du « rabot » (art. 223 B bis du CGI), même si seules les charges financières externes au groupe s'avèrent concernées par le dispositif ;
- la relative complexité dans la gestion et le suivi des résultats du groupe (notamment en cas de contrôles fiscaux), des obligations déclaratives et de la fiscalité latente qui peut y être attachée.

Les évolutions possibles du régime de groupe

Le régime d'intégration fiscale s'est trouvé confronté à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne pour laquelle, lorsque le régime de groupe confère à ses membres un avantage qui est sans relation avec la logique de consolidation qui le fonde, cet avantage est perçu comme discriminatoire et contraire au principe de liberté d'établissement².

Le Conseil constitutionnel a également considéré à plusieurs reprises que le régime de groupe pouvait être regardé comme contraire au principe d'égalité devant les charges publiques en réservant certains avantages injustifiés aux sociétés membres d'un groupe³.

Face à cette évolution, une réforme du régime d'intégration fiscale est devenue fort probable.

Au demeurant, le Conseil des prélèvements obligatoires, dans son rapport de décembre 2016 préconisait de « faire de l'intégration fiscale un simple mécanisme de consolidation des résultats en supprimant les multiples possibilités de neutralisation d'opérations intragroupe ».

Le taux différencié de quote-part de frais et charges et l'exonération des plus-values de cession d'actifs immobilisés (dont les titres de participation) apparaissent les plus visés car fragilisés par la jurisprudence de la CJUE (avantages sans lien avec la logique de consolidation du groupe qui aboutit à diminuer la charge du groupe au-delà de la nécessaire neutralisation des opérations intragroupe faisant double emploi telles que les provisions intragroupe ou des abandons

de créances et subventions internes au groupe).

Le Conseil des prélèvements obligatoires préconisait également, et parallèlement, la diminution des seuils d'accès au régime d'intégration fiscale « à 50 % des droits de vote et 75 % du capital » et à une logique du « tout ou rien » si ces seuils sont atteints (inclusion dans le périmètre du groupe de toutes les filiales répondant à ces critères).

* * *

Nous sommes actuellement dans une phase de réflexion et de consultation, laquelle pourrait déboucher plus largement, au-delà du régime de groupe, sur un élargissement de l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Cette phase pourrait trouver sa traduction dans le cadre de la prochaine loi de finances. ■

2. CJUE 2 septembre 2015, affaire C- 386 / 141, Groupe Steria SCA, CJUE, 6 octobre 2015, Affaire C 66 / 14, Finanzamt Linz IFN Holding AG ou encore, plus récemment, CJUE, 22 février 2018, affaire C-398 / 16, X BV.

3. Décision n° 2017 - 629 QPC du 19 mai 2017, FB Finance, à propos du taux de CVAE « Groupe ».