



**OBJECTIF
BARREAU**

CRFPA 2022

DROIT FISCAL

CHAPITRE II : L'INTEGRATION FISCALE

L'accès au régime de l'intégration fiscale (RIF), dont les principes sont énoncés à l'article 223 A du CGI, est soumis à de nombreuses conditions (I), ce qui s'explique par le caractère favorable du régime d'imposition ainsi institué (II).

I. Éligibilité au régime d'intégration fiscale

Le régime prévoit des conditions générales (A), et des conditions particulières en fonction notamment de la qualité de société mère ou de société filiale (B).

A. Conditions générales

Entités éligibles. Sont éligibles non seulement les sociétés, mais plus généralement les **personnes morales** (quartier général ou centre de logistique par exemple). Par commodité, nous parlerons néanmoins de sociétés mères et sociétés filiales intégrées.

Assujettissement à l'IS. En principe, les entités membres du groupe doivent être **soumises à l'IS en France** dans les conditions de droit commun, de plein droit ou sur option, et sur l'ensemble de leurs résultats. Ainsi, une société établie à l'étranger, même assujettie à l'étranger à un impôt équivalent à l'IS français, ne peut pas être fiscalement intégrée en France. Il est dérogé à la règle ci-dessus relative à l'imposition sur l'ensemble des résultats en faveur des sociétés exonérées au titre de leurs activités au sein de zones franches urbaines, et des sociétés implantées dans un bassin d'emploi à redynamiser, dans une zone de restructuration de défense ou dans une zone franche d'activité outre-mer (CGI, art. 44 *octies*, *octies A*, *duodecies*, *terdecies* et *quaterdecies*).

Accord des sociétés intégrées. Chaque société membre du groupe doit donner son **accord** pour intégrer le périmètre du groupe.

Coïncidence des exercices comptables et durée. Les exercices des sociétés membres doivent être d'une **durée de douze mois**, et par ailleurs être ouverts et clos à la **même date**. Toutefois, d'une part, « *par exception, la durée d'un exercice des sociétés du groupe peut être inférieure ou supérieure à douze mois (...). Cette exception ne peut s'appliquer qu'une seule fois au cours d'une période couverte par une même option* » (CGI, art. 223 A, III, al. 2).

Obligation déclarative. Le groupe intégré doit communiquer à l'administration chaque année l'ensemble des informations concernant la **composition** et la **durée des exercices** des membres du groupe, et ce, avant l'expiration du délai de 3 mois prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice précédent.

Exercice d'une option. Pour accéder au RIF, la société mère doit exercer une option dont les modalités sont prévues à l'article 46 *quater-0* ZD de l'annexe III au CGI. La **notification** de l'option à l'administration comprend : la **liste** des sociétés membres du groupe, et des sociétés qui participent indirectement de la constitution du groupe (sociétés intermédiaires, étrangères, entité mère non résidente) ; ainsi que les **déclarations** attestant de l'accord des filiales intégrées. Cette option doit être notifiée « *au plus tard à l'expiration du délai prévu (...)* pour le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui au titre duquel le régime défini au présent article s'applique » (CGI, art. 223 A, III, al. 2).

Durée de l'option. L'option est de **5 ans renouvelable tacitement**, mais elle peut cependant être révoquée **chaque année**.

B. Conditions particulières

Dans un cas d'intégration verticale classique, les sociétés mères (1) et les filiales (2) sont chacune soumises à des conditions particulières. Celles-ci sont partiellement reprises dans l'hypothèse d'une intégration horizontale, mais, compte tenu de la spécificité de cette configuration, celle-ci appelle certains développements (3).

1. Conditions propres à la mère

a) Entités éligibles

Un exercice préalable. Suivant l'administration, « *les sociétés nouvellement créées doivent clore un premier exercice avant d'entrer dans un groupe* », faute de pouvoir donner leur accord avant la « *date limite de dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice précédent* » (BOI-IS-GPE-10-40 n° 100).

b) Détention du capital de la société mère

Principe. Le capital de la société mère, entendu comme les droits à dividendes *et* les droits de vote qui s'attachent aux titres, ne doit **pas être détenu directement à 95 % et en pleine propriété** par une autre société soumise à l'IS en France. Pour apprécier si ce taux est atteint, il convient de ne pas tenir compte : ni des titres de la société mère que celle-ci a elle-même acquis ; ni, dans la limite de 10 % du capital de la société mère, des titres détenus ou acquis par les salariés dans le cadre de procédures spécifiques (actions émises lors d'une augmentation de capital et réservées aux adhérents d'un PEE (plan épargne d'entreprise), acquises à la suite d'une attribution gratuite d'actions, ou de la levée d'une option de souscription ou d'achat d'actions : CGI, art. 223 A, I, al. 6).

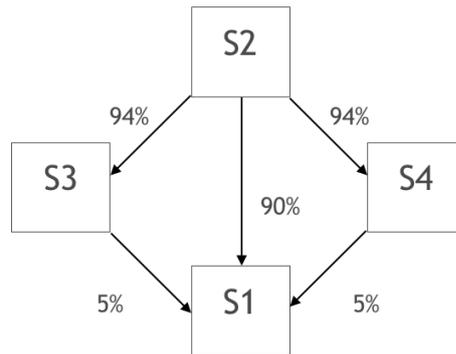
Détention directe. Le principe exposé précédemment souffre d'importants tempéraments. Ainsi, rien n'interdit que le capital de la société mère soit détenu par **plusieurs personnes morales soumises à l'IS en France**, dès lors que celles-ci ne sont pas elles-mêmes détenues à 95 % par une personne morale soumise à l'IS en France. Rien n'interdit non plus que le capital de la société mère soit détenu par une personne morale non soumise à l'IS en France (société étrangère sans établissement stable en France par exemple).

Détention indirecte (cas n° 1). À certaines conditions, le capital de la société mère peut également être détenu indirectement par une personne morale soumise à l'IS en France. La détention indirecte s'entend du cumul de la détention directe éventuellement détenue par une société dans le capital d'une autre société - laquelle est par hypothèse inférieure à 95 %, sans quoi la détention aurait un caractère direct - et de la détention que cette première société détient dans le capital de la seconde à travers d'autres sociétés ou établissements stables. En pratique (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZF), le seuil de détention indirect est égal à : Détention directe éventuelle de la mère + [Taux de détention directe de la mère dans les sociétés interposées x Taux de détention directe des sociétés interposées dans la sous-filiale].

→ **Exemple 1** : S1 détenant 50 % de la S2 et 100 % de S3 ; S3 détenant 45 % de la S2. S1 détient indirectement S2 à hauteur de : $50 \% + [100 \times 45] = 95 \%$.

Détention indirecte (cas n° 2). Le capital de la société mère peut être indirectement détenu à 95 % par une entité soumise à l'IS en France : soit que la ou les entités interposées ne soient pas assujetties à l'IS en France ; soit que celles-ci soient soumises à l'IS en France, mais ne soient pas directement ou indirectement détenues à 95 % par une autre entité assujettie à cet impôt.

→ Exemple 2 :



Dans l'exemple ci-dessus, S2 détient indirectement 99,4 % de S1 [90 % + (94 % de 5 %) + (94 % de 5 %)]. S1 est cependant éligible à la qualité de société mère, car son capital n'est détenu directement à 95 % par aucune société.

2. Conditions propres aux filiales et aux sous-filiales

Principe. En principe, seules sont éligibles à la qualité de filiale intégrée les **entités détenues à 95 %** (droits à dividende et droits de vote), **en pleine propriété et de manière continue**. Pour apprécier ce seuil, il est prévu que la détention de 95 % du capital et des droits de vote **équivaut à une détention à 100 %** (CGI, ann. II, art. 46 *quater* - 0 ZF), et encore (CGI, art. 223 A, I, al. 6) qu'il n'y a lieu de ne pas tenir compte des titres acquis par des salariés dans les conditions exposées précédemment.

→ Exemple : S1 détenant 95 % de S2 ; S2 détenant 95 % de S3. En l'absence de la règle posée à l'article 46 *quater* - 0 ZF, S1 devrait être regardée comme détenant 95 % de 95 % de S3, c'est-à-dire 90,25 %. Mais dès lors que 95 % vaut 100 %, S1 est réputée détenir 100 % de S3 et, par suite, 95 % de S3.

Tempéraments. Lorsque ce seuil n'est plus atteint, la filiale **sort en principe du groupe** à compter de la clôture de l'exercice concerné. Lorsque la filiale est **cédée**, toutefois, plusieurs tempéraments existent :

- Lorsque l'abaissement du taux de participation est dû à la **cession par le salarié des titres reçus dans l'une des procédures exposées précédemment**, ceux-ci doivent à nouveau être pris en compte pour le calcul du seuil de détention, si bien que cet événement est susceptible d'abaisser le seuil de participation de la mère. Néanmoins, si le seuil de 95 % est à nouveau atteint à la clôture de l'exercice de cession, le non-respect de la condition de détention n'est pas prise en compte (CGI, art. 223 A, I) ;
- « *Il est admis que, dans l'hypothèse où une filiale est cédée le **premier jour de l'exercice** et que cette cession entraîne sa sortie du groupe cédant, cette filiale puisse entrer dans le groupe auquel appartient la société cessionnaire dès l'exercice ayant enregistré la cession (...) sous réserve que l'ensemble des conditions (...) prévues à l'article 223 A du CGI soit rempli* » (BOI-IS-GPE-10-20-10, n° 200) ;
- « *En cas de cession des titres d'une filiale le **dernier jour d'un exercice**, cette filiale sort en principe du groupe au premier jour de cet exercice. Toutefois, il est admis de maintenir la filiale dans le groupe au titre de cet exercice, sous réserve que toutes les autres conditions prévues à l'article 223 A du CGI soient remplies* » (BOI-IS-GPE-10-20-10, n° 230).

Sous-filiales. Pour intégrer le périmètre du groupe, une sous-filiale doit être détenue par l'intermédiaire d'une ou plusieurs « sociétés du groupe » (entités intégrées) ou d'une ou plusieurs « sociétés intermédiaires » (entités

établies au sein de l'Union européenne, en Norvège, en Islande ou au Liechtenstein qui auraient pu être intégrées si elles avaient été établies en France¹).

→ **Exemple 1** : S1 détenant 94 % de S2 ; S3 détenue à 90 % par S1 et détenant elle-même 6 % de S2. S2 ne peut être intégrée dans le groupe de S1. Celle-ci ne détient en effet que 94 % de S2 ; la participation indirecte détenue à travers S3 ne doit pas, en effet, être prise en compte.

→ **Exemple 2** : S1, établie en France, détient 95 % de S2, établie en Belgique ; S2 détient 100 % de S3, établie en France ; S2 est assujettie à un impôt équivalent à l'IS, ses exercices comptables coïncident avec ceux de S2 et de S3, et elle donne son consentement pour que S3 rejoigne le groupe intégré dont S1 est la mère. Dans cette hypothèse, S1 et S3 peuvent former un groupe fiscalement intégré : S3, en effet, satisfait *mutatis mutandis* aux conditions de l'article 223 A.

3. Conditions propres à l'intégration horizontale.

Notion. Peuvent constituer un « groupe horizontal » **les sociétés (sœurs et/ou cousines) détenues par une « société mère non-résidente »** (société établie au sein de l'UE qui, si elle avait été établie en France, aurait été éligible à la qualité de société mère), directement ou indirectement à travers des « **sociétés étrangères** » (sociétés ou établissements stables établis au sein de l'UE qui, s'ils avaient été établis en France, auraient été éligibles à la qualité de filiale intégrée).

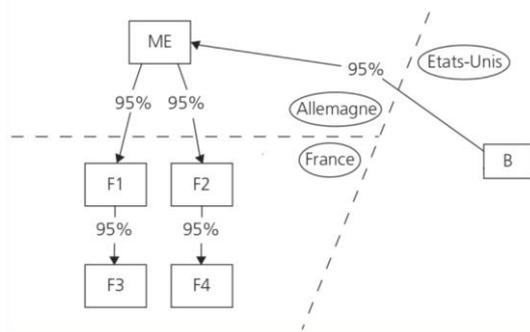
À NOTER :

Attention : Ni la **SMNR** (société-mère non résidente) ni les **SE** (sociétés étrangères) ne peuvent faire partie du groupe formé par les filiales françaises.

SMNR. Les SMNR doivent satisfaire *mutatis mutandis* les mêmes conditions que les sociétés mères dans le cadre d'une intégration verticale :

- Assujettissement à un **impôt équivalent à l'IS français** (pays membres de l'UE / Islande, Norvège ou Liechtenstein) ;
- Capital **non détenu par une personne morale assujettie à l'IS en France**, ou à un impôt équivalent à l'IS (UE / Islande, Norvège ou Liechtenstein), étant précisé que les mêmes tempéraments que dans un groupe vertical trouvent ici à s'appliquer *mutatis mutandis* (détentions directes et indirectes non prohibées, dépassement temporaire) ;
- Nécessité de donner son **accord** à l'intégration horizontale ;
- **Coïncidence** des exercices, à moins que la législation de l'État dans lequel la SMNR est implantée ne lui permette pas de satisfaire cette condition (BOI-IS-GPE-10-30-50 n° 20) ;
- Détention directe ou indirecte de **95 %** du capital des sociétés intégrées et des sociétés membres du groupe, étant précisé que les mêmes tempéraments que dans un groupe vertical trouvent ici à s'appliquer *mutatis mutandis* (dépassement temporaire du seuil).

¹ Elles doivent ainsi : être soumises à un impôt équivalent à l'IS ; être détenues à 95 % par la mère ; leurs exercices comptables doivent coïncider ; et elles doivent donner leur consentement pour l'intégration de la sous-filiale.



→ **Exemple :** Dans cet exemple (tiré du Mémento FL relatif à l'intégration fiscale), ME est éligible à la qualité de SMNR, nonobstant la circonstance que son capital soit détenu à 95 % par B, qui n'est soumise ni à l'IS en France ni à un impôt équivalent au sein de l'UE ou de l'EEE. Il en irait de même si B, établie dans l'UE, était exonérée d'impôt.

SE. Elles sont l'équivalent des sociétés intermédiaires dans les groupes verticaux et doivent satisfaire, *mutatis mutandis*, aux conditions de l'article 223 A. On notera seulement que leur détention par la SMNR peut être directe ou, par tolérance administrative, indirecte *i.e* à travers d'autres SE ou même à travers des sociétés du groupe ou des sociétés intermédiaires (BOI-IS-GPE-10-30-50 n° 110).

Société mère. L'une des sociétés établies en France doit se constituer **société mère** du groupe horizontal. Sont éligibles à cette qualité les entités **détenues directement depuis l'étranger** : soit en direct par la SMNR ; soit indirectement, au moyen de SE détenues directement ou, par tolérance administrative, indirectement à travers d'autres SE ou par des sociétés éligibles à la qualité de filiale intégrée. Sont en revanche inéligibles les entités détenues : soit directement par une société établie en France (cas de détention indirect par la SMNR à travers une société du groupe) ; soit indirectement à travers une société ou un établissement stable étrangers inéligibles à la qualité de SE. S'agissant des dépassements temporaires dans la détention du capital de la société mère, les mêmes tempéraments qu'exposés précédemment trouvent à s'appliquer (BOI-IS-GPE-50-20-10 n° 170).

II. Fonctionnement du régime d'intégration fiscale

Le principal intérêt du RIF est de permettre une **consolidation fiscale des résultats** des sociétés membres du groupe. Dans un premier temps, ceux-ci sont déterminés au niveau de chacune de ces sociétés, suivant en principe le droit commun (A). Dans un second temps, la société mère calcule le résultat d'ensemble du groupe intégré imposable en son nom, en additionnant les résultats de chacune des sociétés membres du groupe, et en opérant un certain nombre de retraitements (B).

A. Détermination du résultat au niveau de la société intégrée

Principe. Les résultats individuels des sociétés intégrées s'effectuent en principe suivant le **droit commun**. Le traitement des produits éligibles au RSM, des facturations intragroupes à prix coûtant, des déficits et des MVLT constatés pendant l'intégration appellent néanmoins quelques observations (1), de même que le régime des déficits et des MVLT subis avant l'intégration (2).

1. Produits éligibles au RSM, avantages, déficits et MVLT subis pendant l'intégration

Produits éligibles au RSM. Conformément à l'article 216 du CGI, les produits perçus intragroupe peuvent être retranchés du résultat de la société détentrice des titres dès lors qu'ils sont éligibles au RSM. Depuis l'entrée en vigueur de la LF pour 2016, ces produits donnent lieu à une **QPFC de 1 %** (au lieu de 5 % hors RIF), laquelle doit, en l'absence de dispositions contraires, être prise en compte dans les résultats individuels de la société détentrice des titres.

Déficits et MVLT. Les déficits et MVLT subis pendant l'intégration sont imputés sur les déficits et PVLT d'ensemble ; corrélativement, ils ne peuvent donc **pas être imputés sur les résultats individuels de la filiale**, avec quelques réserves en cas de procédure collective.

Facturation à prix coûtant. Depuis la LF pour 2019, « *l'avantage consenti entre des sociétés du groupe résultant de la livraison de biens autres que ceux composant l'actif immobilisé ou de la prestation de services, pour un prix inférieur à leur valeur réelle, mais au moins égal à leur prix de revient* » n'est pas pris en compte pour l'établissement du bénéfice net individuel (CGI, art. 223 B, al. 5). Cette disposition signifie notamment que l'administration fiscale ne saurait donc invoquer ici l'existence d'un **acte anormal de gestion** en raison d'une opération facturée sans marge ou avec une marge anormalement basse.

2. Déficits et MVLT subis avant l'intégration²

Déficits. Conformément au droit commun, les déficits subis par une filiale intégrée avant son entrée dans le groupe peuvent être reportés en avant. Si les règles exposées précédemment trouvaient à s'appliquer dans une telle situation, les déficits préintégration devraient être transmis par la société au groupe fiscalement intégré. Pour éviter cette situation, il est prévu que ces déficits ne peuvent être imputés que partiellement ; et sur les **seuls résultats individuels de la filiale** (CGI, art. 223 I, 1, a).

Base d'imputation. Le montant maximal de l'imputation - à propos duquel on parle de « base d'imputation » - est calculé comme suit.

Retraitements négatifs. Le bénéfice de la société est d'abord **diminué des profits et des PVLT** résultant (CGI, art. 223 I, 4) :

1° « *des abandons de créances ou des subventions (...) lorsqu'ils sont déductibles pour le calcul du bénéfice net de la société qui les consent* » (dans sa rédaction issue de la LF pour 2019, on notera que l'article 223 I vise tous les abandons de créance sans faire de distinction selon leur nature commerciale ou financière) ;

2° « *des cessions visées à l'article 223 F* », (plus-values sur cessions intergroupe d'immobilisations ou sur titres de portefeuilles exclus du long terme en application de l'article 219 du CGI) ;

3° « d'une réévaluation libre (...) d'actif » ;

4° « *d'un apport ayant bénéficié (...) de l'article 210 A* ». Après 2005, cela ne concerne plus les apports intragroupes puisque ceux-ci sont réalisés obligatoirement aux valeurs nettes comptables (VNC) et ne peuvent donc pas donner lieu à une plus-value (v. restructurations) ;

Retraitements positifs. Le montant ainsi obtenu est ensuite **augmenté** :

1° « *du montant [en valeur absolue] des pertes (...) qui résultent des cessions visées à l'article 223 F* » (CGI, art. 223 I, 4), c'est-à-dire des MVCT afférentes aux cessions intragroupes d'immobilisations et de titres de portefeuilles exclus du long terme en application de l'article 219.

Le montant ainsi obtenu constitue le **montant maximum des déficits préintégration qui pourra être déduit du résultat individuel de la filiale**. Lorsque ce montant est inférieur au montant des déficits préintégration, les déficits qui n'ont pas pu être imputés peuvent être reportés : soit en avant, dans les conditions de droit commun ; soit en arrière, la créance qui en résultant pouvant être cédée à la mère pour sa valeur nominale, et imputée de l'impôt d'ensemble dû par le groupe, dans la limite cependant de l'impôt que la société aurait elle-même dû si elle n'avait pas fait partie du groupe. Sauf sortie de la filiale du groupe intégré, la société mère peut demander le remboursement de la créance de *carry back* au terme des 5 années suivant celle au cours de laquelle les déficits de la filiale ont été constatés.

² Les développements qui suivent sont également applicables aux SMNR et aux SE.

→ Exemple :

- Déficits préintégration : 100.
- PV de réévaluation libre d'actifs (N) : 10
- Déficits et MVCT d'intégration (année N) : -50 de déficits ; - 250 de MVCT de cession intragroupe.
- Bénéfice d'imputation : Résultat (-50) + Montant du MVCT en valeur absolue (250) - PV de réévaluation libre (10) = 190.
- Déficit préintégration déductible : Ils sont imputables dans leur totalité pour 100, le plafond étant de 190.

MVLT. La base d'imputation des MVLT préintégration obéit *mutatis mutandis* au **même régime**. Le montant des global PVLT (*i.e* résultant de l'addition des PLVT relevant du taux de 15 % et de celles imposées au taux de 19 %) est d'abord **diminué** des plus-values :

1° Des « *cessions intragroupe d'éléments de l'actif immobilisé* » ;

2° De « *cession hors du groupe des (...) titres reçus dans le cadre d'un apport (...) sous le régime spécial des fusions (...), à hauteur de la plus-value d'apport qui avait été, lors de l'opération, placée en sursis d'imposition* » ;

3° « *Résultant du transfert de titres de participation à un compte de titres de placement lorsque la prise en compte de leur montant dans les plus-values de l'exercice résulte d'une cession intragroupe des titres concernés* ».

Ce montant est ensuite **majoré** des MVLT de l'exercice afférentes à des cessions d'immobilisations intragroupe (en pratique, droits de propriété industrielle et titres du portefeuille placés dans le secteur d'imposition à 15 % ou 19 %). Les MVLT qui n'ont pas pu être imputées à la suite de ce plafonnement sont reportées dans les conditions de droit commun.

B. Principaux retraitements d'ensemble

Plan. En principe, le **résultat d'ensemble** résulte simplement de la consolidation - c'est-à-dire de l'addition - des résultats individuels de chacune des sociétés du groupe (filiales et société mère). Cependant, une fois cette addition opérée, il convient de **retrancher** certains produits du résultat d'ensemble afin de ne pas en tenir compte (1) : il existe, en effet, « *un principe général de **neutralisation des opérations internes** à un groupe fiscalement intégré, (...) visant à éviter une double prise en compte, dans le résultat d'ensemble, du résultat des sociétés intégrées* » (CE, 8 juillet 2015, n° 370656, min. c/ société Peugeot). Mais corrélativement il convient également de **réintégrer** certaines charges (2).

1. Neutralisations de produits

Produits inéligibles au RSM. « *Les produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice* », ou d'une société qui aurait pu être éligible en tant que société étrangère, « *sont retranchés du résultat d'ensemble à hauteur de 99 % de leur montant, s'ils n'ouvrent pas droit à l'application* » du RSM (CGI, art. 223 B, al. 2)). Si le produit n'est pas retranché du résultat à 100 %, c'est parce que, conformément à l'article 216 dans sa rédaction issue de la LF pour 2019, de tels produits donnent lieu à une **QPFC de 1 %** qui, par construction, doit également être prise en compte dans le résultat d'ensemble. Ainsi, alors que les produits intragroupes ouvrant droit au RSM sont pris en compte dans le résultat individuel des sociétés du groupe, ceux qui n'y ouvrent pas droit sont pris en compte dans le résultat d'ensemble.

Aides intragroupes. Sous l'empire antérieur du droit, « *l'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consentis entre des sociétés du groupe ou par une société du groupe à une société intermédiaire, à une société*

étrangère ou à l'entité mère non résidente » n'étaient, sous certaines réserves, « *pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble* » (CGI, anc. art. 223 B, al. 5). Toutefois, depuis l'entrée en vigueur de la LF pour 2019, **la neutralisation des subventions et abandons de créances a été supprimée**. Ainsi, l'aide ou la subvention doit, comme auparavant, être comprise dans les résultats individuels de la société du groupe qui la perçoit ; elle est ensuite prise en compte dans le résultat d'ensemble et imposée le cas échéant.

PV CT/LT sur cession d'immobilisations. Les PV/MV afférentes à la cession intragroupe d'une immobilisation ne sont pas retenues pour la détermination *du résultat d'ensemble* (hypothèse des PVMV à CT), ni, le cas échéant, la détermination de la *PVMV à LT d'ensemble* (CGI, art. 223 F). Ce régime s'applique à toutes les immobilisations, qu'elles soient amortissables ou non - même si dans le premier cas, il donne lieu à des règles particulières (v. ci-après).

→ **Exemple** : en l'année N, S1 (filiale intégrée unique) acquiert un terrain pour 50 ; en N+1, S1 cède le terrain à S2 (société mère) pour 100 ; S2 réalise cette année-là un bénéfice de 75 ; S1 inclut dans son résultat individuel une PVCT de 50 et réalise un déficit de 200 ; pour le calcul du résultat d'ensemble de l'année N+1, S2 consolide les résultats ($75-200 = -125$) et procède à la neutralisation de la PVCT ($-125-50 = -75$).

PV sur titres exclus du LT. Les règles de neutralisation et de déneutralisation qui viennent d'être exposées s'appliquent également à la PVCT sur cession intragroupe de titres du portefeuille exclus du LT en application de l'article 219 (CGI, art. 223 F) : autrement dit, ces PV ne sont pas prises en compte pour l'établissement du *résultat d'ensemble*.

PVLT sur titres de participation. Ces mêmes règles s'appliquent enfin pour ce qui concerne les PV/MVLT de participation réalisée entre sociétés du groupe : ces PV ne sont donc pas prises en compte pour l'établissement de la *PVLT d'ensemble*. La LF pour 2019 a en outre **mis fin à la neutralisation de la QPFC de 12 %** sur les PV afférentes à la cession de ces titres, et neutralisées pour la détermination de la *PVLT d'ensemble*. Il est prévu, en effet, que « *lorsqu'une [PVMV] afférente à la cession de titres de participation n'a pas été retenue dans la [PVMVLT nette] d'ensemble au titre d'un exercice ouvert avant le 1er janvier 2019, [cette QPFC] s'applique au montant brut des [PV] de cession afférentes aux mêmes titres immobilisés lors de leur [1ère] cession intervenant au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2019 ou lorsque, à compter de ce même exercice, la société qui en est propriétaire, selon le cas, sort du groupe ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente* » (CGI, art. 223 F, al. 3).

→ **Exemple** : En 2018, S1 cède à S2, membre du même groupe, des titres de participation ; la PVLT est neutralisée au niveau du groupe. En 2021, S2 cède ces mêmes titres - qui relèvent du LT, compte tenu de leur durée de détention - à une autre société du groupe. Dans ce cas, une QPFC de 12 % est appliquée sur le montant brut de la PV.

2. Réintégrations de charges

Dépréciations (223 B, al. 3). Les dotations aux provisions constituées par une société du groupe, pendant la période d'intégration, à raison des **créances détenues sur d'autres sociétés intégrées** sont rapportées au résultat d'ensemble au titre duquel elles sont constituées. En pratique, cela concerne les provisions pour dépréciation de créances et pour risques, les provisions pour dépréciation d'éléments d'actif acquis auprès d'une société du groupe (à hauteur des plus-values ou profits neutralisés sur le résultat d'ensemble), et les provisions pour dépréciation de participations détenues dans d'autres sociétés du groupe et exclues du régime du long terme (essentiellement les titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées et titres de sociétés à prépondérance financière). Corrélativement, lorsque les sociétés concernées sont restées dans le groupe, les reprises de ces provisions donnent lieu à une déduction sur le résultat d'ensemble.

Amortissements. En cas de **cession intragroupe d'une immobilisation amortissable**, la société cessionnaire est en droit d'amortir le bien en fonction de la valeur d'acquisition qui est inscrite dans sa comptabilité. En l'absence

de règles particulières, une telle cession serait de nature à permettre au groupe de dégager un montant d'annuités déductibles supérieur à celui qu'il aurait pu déduire si le bien n'avait pas été cédé. Dans la mesure où les PV de cession sont corrélativement neutralisés sur le résultat d'ensemble, cette situation permettrait *in fine* au groupe de dégager artificiellement des annuités d'amortissement déductibles.

→ **Exemple purement illustratif** : En l'année N, S1 acquiert une immobilisation amortissable, pour 10, de manière dégressive (5 - 3 - 2) ; en N+1, elle cède ce bien pour 8 à S2, membre du même groupe intégré ; S2 amortit le bien linéairement, jusqu'à épuisement des facultés d'amortissement (en N+5). *In fine*, le bien aura donc été amorti à hauteur de 13 (5 + 8) au lieu de 10.

Pour éviter cette situation, il est prévu que **le groupe ne peut pas amortir l'immobilisation cédée au-delà de ce qu'aurait pu faire la société du groupe qui a acquis le bien en premier** : doit ainsi être réintégré au résultat d'ensemble, au titre de chaque exercice, le « *montant des suppléments d'amortissements pratiqués par la société cessionnaire d'un bien amortissable* » (CGI, art. 223 F), c'est-à-dire ceux qui excèdent « *la dotation fiscale calculée dans les mêmes conditions et au même taux que [l']annuité [pratiquée par la société cessionnaire], sur la valeur nette que l'immobilisation amortissable avait, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société* » cédante (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZH).

Dispositif général limitant la déductibilité des charges financières. Les dispositions de l'article 212 *bis* ont été reprises *mutatis mutandis* dans le cadre de l'intégration fiscale, à savoir tous les points suivants déjà traités ci-avant : montant des plafonds ordinaires de déductibilité (3M ou 30 % de l'EBITDA fiscal du groupe) ; champ d'application (charges financières nettes du groupe) ; notion d'EBITDA fiscal ; modalités de report des charges non admises en déduction et de la capacité inemployée de déduction ; déduction supplémentaire de 75 % (ratio d'endettement du groupe inférieur à celui du groupe consolidé auquel appartiennent les membres du groupe intégré) ; régime de sous-capitalisation (plafonds réduits et clause de sauvegarde).

Amendement Charasse. Ce dispositif (CGI, art. 223 B, al. 6 et s.), qui s'ajoute aux précédents, vise le cas où des personnes qui contrôlent directement ou indirectement une société membre d'un groupe intégré cèdent à cette dernière, directement ou indirectement, les titres d'une société qui, soit participe du groupe (société membre, société intermédiaire, société étrangère), soit a cette vocation (société qui devient postérieurement à la cession membre du groupe, société absorbée par une société du groupe ou qui en devient membre). La notion de contrôle s'entend au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, c'est-à-dire, essentiellement « *de l'exercice direct ou indirect, individuel ou de concert, en application de dispositions légales ou conventionnelles, des droits de vote en assemblée des actionnaires, soit majoritaire, soit permettant de déterminer les décisions* » (CE, 19 février 2014, n° 346638, société Laboratoires Virbac).

Effet. Lorsque cette situation est caractérisée, un montant égal à [Prix d'acquisition des titres cédés / Montant moyen des dettes de chaque exercice des entités du groupe] doit être **réintégré dans le résultat d'ensemble pendant l'exercice d'acquisition et les huit exercices suivants**, étant précisé que le prix d'acquisition doit, le cas échéant, être plafonné à la valeur vénale des titres, et réduit des fonds propres apportés au cessionnaire lors de l'augmentation de capital réalisée simultanément à l'acquisition des titres, soit que celui-ci provienne d'une société non membre du groupe, soit, dans l'hypothèse contraire, à la condition que ces fonds « *ne proviennent pas de crédits consentis par une personne non membre de ce groupe* » (CGI, art. 223 B). Notons enfin, que le dispositif ne s'applique pas, notamment lorsque « *la cession est opérée entre sociétés membres du même groupe* ».

3. Conventions d'intégration et sortie de groupe

Conventions d'intégration. Une fois le résultat fiscal du groupe calculé suivant les règles précédemment exposées, l'IS se calcule dans les **conditions de droit commun** ; la société mère en est alors la seule **redevable**. Toutefois, la question se pose de savoir si le poids de l'impôt supporté par la mère pouvait être **réparti entre les membres du groupe** : soit, par exemple, que les filiales soient mises à contribution du paiement de l'impôt ; soit

encore, par exemple, que la société mère décide d'allouer à telle ou telle filiale, ou de conserver à son profit, l'économie d'impôt résultant du régime de groupe par rapport à l'impôt qui aurait été dû en l'absence d'application de ce régime.

Validité de principe. Dans un premier temps, l'administration fiscale a été tentée de voir dans de telles conventions intragroupes des **aides indirectes** qui, sous l'empire de l'ancien droit, devaient être notifiées à l'administration à peine de subir une amende de 5 % de l'aide (CGI, art. 1734 bis). Toutefois, **le Conseil d'État a rejeté cette thèse** : « aucune disposition ne détermine les conditions de répartition de la charge de l'impôt entre les sociétés d'un groupe fiscalement intégré constitué en application de l'article 223 A du [CGI]. Les dispositions relatives au régime d'intégration fiscale n'impliquent pas davantage, dans le silence de la loi, que l'économie d'impôt résultant, le cas échéant, de leur application ne bénéficie qu'à la seule société mère. Par suite, les sociétés membres d'un groupe intégré sont libres de prévoir par une convention d'intégration les modalités de répartition entre ces sociétés de la charge de l'impôt ou le cas échéant de l'économie d'impôt résultant du régime d'intégration. Dès lors que les stipulations de cette convention procèdent à une répartition tenant compte des résultats propres de chaque société du groupe dans des conditions telles que cette répartition ne porte atteinte ni à l'intérêt social propre de chaque société ni aux droits des associés ou des actionnaires minoritaires et ne constitue pas, par suite, un acte anormal de gestion, les modalités de cette répartition ne peuvent être regardées comme traduisant le versement d'une somme ayant le caractère d'une subvention indirecte consentie entre des sociétés du groupe au sens de l'article 223 B du même code » (CE, 12 mars 2010, n° 328424, min. c/ Wolseley Centers France, aux tables).

Portée de la jurisprudence. Aussi, a-t-il été jugé que les conventions qui prévoyaient les dispositifs suivants pouvaient être **librement conclues** par les membres d'un groupe intégré :

- Réallocation aux filiales déficitaires des économies d'impôt générées par leurs déficits (CE, 24 novembre 2010, n° 334032, min. c/ société Océ NV) ;
- Répartition de l'impôt du groupe au prorata des résultats des filiales (affaire *Wolseley*) ;
- Société mère supportant la charge définitive de l'impôt (CE, 5 juillet 2013, n° 351874, société Kingfisher International France Limited, aux tables).

Cessation du groupe intégré. Plusieurs événements sont susceptibles d'emporter la **cessation** du groupe intégré: le non-respect des conditions de constitution, par exemple.

Sortie du groupe intégré d'une ou plusieurs filiales. Sans que cela n'emporte la cessation du groupe, mais seulement la fin de l'application du régime d'intégration à l'égard d'une ou plusieurs sociétés membres, la sortie de l'une d'entre elles du périmètre d'intégration appelle quelques observations. En cas de sortie, en effet, la mère peut **choisir d'indemniser la société sortante** au titre des déficits subis au titre du dernier exercice de leur intégration : ceux-ci ne pourront en effet pas être reportés et imputés sur les résultats hors intégration de la société sortante. La question s'est là aussi posée de savoir si une telle indemnité constituait ou non une subvention imposable. Le Conseil d'État a cependant répondu par la **négative** (CE, 11 décembre 2009, n° 301331, société GE Healthcare Clinical Systems), même lorsqu'aucune convention d'intégration ne prévoyait les modalités de l'indemnisation dont elle posait simplement le principe en renvoyant à un accord ultérieur éventuel (CE, 24 novembre 2010, n° 333867, société Saga). L'administration précise cependant que le montant de cette indemnité ne peut excéder le préjudice subi par la filiale sortante du fait de la perte de ses déficits (BOI-IS-GPE-30-30-10 n° 280).