

La nouvelle réforme du régime d'intégration fiscale de groupe

Depuis plusieurs années, les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne ne cessent de remettre en cause certaines dispositions du code général des impôts relatives au régime d'intégration fiscale de groupe. Et pour cause, les différents régimes au sein de l'Union Européenne restreignent la liberté d'établissement et aucun des motifs avancés par les Etats pour justifier la restriction ne trouve grâce aux yeux de l'Avocat général de la Cour.

Le projet de loi de finances pour 2019 prévoit donc plusieurs mesures de grande importance afin de mettre le régime d'intégration fiscale français durablement en conformité avec le droit de l'Union Européenne.

Avant d'aborder notre sujet, faisons une petite parenthèse pour revenir sur ce qu'est le régime d'intégration fiscale définie à l'Article 223 A du code général des impôts (CGI) : l'intégration fiscale est un mécanisme permettant à une société à la tête d'un groupe qu'elle forme avec ses filiales, dite « société mère », de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble du groupe. Ce mécanisme permet alors de compenser fiscalement les profits et les pertes réalisés par les différentes filiales au sein du groupe, ainsi que de neutraliser les opérations intragroupes. Fermeture de notre parenthèse.

Afin de tenir compte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) concernant le périmètre d'intégration fiscale, le régime a déjà été réformé à deux reprises. Tout d'abord, le refus d'intégrer fiscalement des sous-filiales françaises détenues par l'intermédiaire d'une filiale étrangère a été jugé comme portant une atteinte disproportionnée à la liberté d'établissement^[1], ce qui a conduit à autoriser la formation d'un groupe fiscal dans ce type de situation (intégration « verticale »).

Par la suite, le refus d'autoriser l'intégration de sociétés sœurs françaises détenues par une société mère établie dans un autre État membre a conduit le législateur à permettre aux sociétés sœurs filiales d'une

société mère européenne de constituer entre elles un groupe intégré (intégration « horizontale »)[2].

Récemment, la CJUE a jugé contraire au droit de l'Union européenne (UE) et notamment à la liberté d'établissement, la législation française réservant des avantages aux régimes de groupes nationaux, dès lors que ces avantages ne concernaient que des sociétés résidentes en France.

Profitant de la nécessité de se mettre en conformité avec les arrêts de la CJUE, le législateur a donc procédé, à l'occasion du projet de loi de finances pour 2019[3] (PLF 2019), à un nouvel aménagement du régime de groupe en vue de le mettre durablement en conformité avec le droit de l'Union européenne tout en maintenant la logique d'intégration fiscale qui sous-tend le régime actuel.

Parmi les diverses modifications qui seront apportées au CGI, l'article 12 du projet de loi de finances pour 2019 prévoit de modifier l'article 223 Q du CGI afin que ne soit plus neutralisé, dans le calcul du résultat d'ensemble, les subventions et abandons de créances consentis entre les membres d'un groupe.

Explication. Actuellement, l'article 223 B al. 5 du CGI prévoit que « *l'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti(e) 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'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble [établi au niveau de la société mère]* ».

Afin de corriger le résultat du groupe, il est alors procédé à la réintégration des sommes comprises dans les charges déductibles de la société qui a consenti l'abandon et à la déduction des sommes incluses dans les profits de la société qui a bénéficié des avantages.

Lorsque la société qui accorde l'avantage n'a pas droit à la déduction fiscale correspondante, ce qui est le cas des abandons de créances à caractère financier[4], le résultat d'ensemble est uniquement réduit à concurrence du profit constaté par la société bénéficiant de l'abandon de créance ou de la subvention. La non déduction de l'abandon de créance au niveau du résultat individuel de la société qui l'a consenti n'est alors pas pris en compte pour déterminer le résultat fiscal d'ensemble.

L'objectif du projet de loi de finances pour 2019 est de mettre fin à cette neutralisation des abandons de créance à caractère financier, lesquels sont exclus des charges déductibles selon les règles actuelles[5], contrairement aux abandons de créances à caractère commercial qui sont déjà déductibles fiscalement.

La réforme devrait concerner les abandons de créances et subventions effectués à compter du 1^{er} janvier 2019. Lorsque la société mère souscrira la déclaration du résultat d'ensemble de l'exercice dans les conditions prévues à l'article 223 CGI, elle y joindra un état des subventions et abandons de créances non retenus pour la détermination du résultat d'ensemble des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019. En outre, l'article 223 R, qui prévoit les réintégrations des subventions et abandons neutralisés en cas de sortie, est modifié afin que les réintégrations soient limitées aux opérations consenties avant le 1^{er} janvier 2019.

Outre cette première mesure, le PLF 2019 prévoit aussi :

- de mettre fin à la neutralisation de la quote-part sur les plus-values de cession de titres de participation réalisées au sein d'un groupe. En revanche, le taux de la quote-part sera réduit à 5% du montant brut des plus-values de cession (pour 12% auparavant)[6],
- et de fixer le taux de la quote part de frais et charges sur les dividendes relevant du régime mère-fille à 1%, que les dividendes soient perçus par une société membre d'un groupe ou non, sous réserve que les sociétés bénéficiaires et les sociétés distributrices françaises ou établies au sein de l'UE aient rempli les conditions pour constituer un groupe,

ce qui devrait donc mettre fin aux incompatibilités françaises avec le droit de l'UE.

[1] CJUE, 27 novembre 2008, Papillon, aff. 418/07

[2] CJUE, 12 juin 2014, aff. N° C-39/13, C-40/13 et C-41/13

[3] http://www.assemblee-nationale.fr/15/projets/pl1255.asp#P1262_172207

[4] Le caractère financier de l'aide résulte du motif pour lequel il est octroyé, qui relève normalement de la sauvegarde de la valeur des participations de la société qui l'octroie et/ou de la pérennité de la filiale en difficulté afin d'éviter qu'elle soit d'être contrainte de combler son passif

[5] Article 39.1.3 Code Général des Impôts

[6] Le montant de la quote-part de frais et charge devrait être imposé au taux de 5% pour l'ensemble des plus-values et pas uniquement pour les plus-values de cession de titre à long terme entre sociétés intégrées.

Soulier Avocats est un cabinet d'avocats pluridisciplinaire proposant aux différents acteurs du monde industriel, économique et financier une offre de services juridiques complète et intégrée.

Nous assistons nos clients français et étrangers sur l'ensemble des questions juridiques et fiscales susceptibles de se poser à eux tant dans le cadre de leurs activités quotidiennes qu'à l'occasion d'opérations exceptionnelles et de décisions stratégiques.

Chacun de nos clients bénéficie d'un service personnalisé adapté à ses besoins, quels que soient sa taille, sa nationalité et son secteur d'activité.

Pour plus d'informations, nous vous invitons à consulter notre site internet : www.soulier-avocats.com.

Le présent document est fourni exclusivement à titre informatif et ne saurait constituer ou être interprété comme un acte de conseil juridique. Le destinataire est seul responsable de l'utilisation qui pourrait être faite des informations qu'il contient.