

FLASH DOCTRINE 2020

Actu fiscale

#3



L'ACTUALITÉ COMPTABLE, FISCALE, IFRS,
ET RÉGLEMENTAIRE EN QUELQUES MINUTES!



RSM WORLDWIDE

6^{ème} réseau mondial, RSM assure une couverture globale. Vous bénéficiez d'un accompagnement sur-mesure et fluide. Nous vous apportons une vision partenariale et une approche collaborative.

RELATION DE PROXIMITÉ

Nos experts, avec le soutien de plus de 1.100 collaborateurs en France, sont de véritables business partners présents à votre service au côté de l'associé dans toutes les phases de votre développement.

Ils mettent à votre service leur expertise, leurs expériences, leur attention pour vous proposer des solutions pragmatiques adaptées à vos spécificités.

INTERNATIONAL

43 000

Collaborateurs

810

Bureaux

120

Pays

5,74

Mds US \$ de CA (2019)



RSM

EN FRANCE

1 100

Collaborateurs

12

implantations

6

Régions

115

M € de CA (2019)

PARTENAIRE DE CONFIANCE

RSM, acteur de place, siège dans les instances normatives françaises et internationales.

Au service de l'associé, seul décideur, nous mobilisons pour vous, nos experts sectoriels, nos spécialistes notamment en normes, IT, data analytics, cybersécurité ou en évaluation.

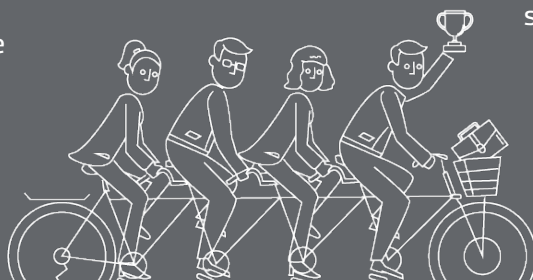
Afin de vous proposer les solutions les plus adaptées à vos enjeux et les meilleures pratiques du marché, nos équipes assurent, en continu, une veille technique et réglementaire de votre environnement économique.

ESPRIT

ENTREPRENEURIAL

L'associé RSM, entrepreneur lui-même, travaille dans un esprit proactif et créatif pour construire avec vous une relation unique.

Notre organisation pluridisciplinaire nous permet d'allier nos expertises métiers et nos compétences sectorielles afin d'anticiper les évolutions de votre Groupe.



Déductibilité des charges financières ET CLAUSE DE SAUVEGARDE

Nous en parlons dans le [Flash Doctrine 2019.06](#), la Loi de Finance 2019 a réformé le régime de déductibilité des charges financières en introduisant une clause de sauvegarde optionnelle non sans poser des difficultés d'application. En réponse aux premiers commentaires reçus à sa consultation publique de juillet 2019, l'administration a mis fin à certaines incertitudes en publiant ses commentaires définitifs le 13 mai dernier au Bulletin Officiel des Finances Publiques à travers les documents :

- [BOI-IS-BASE-35-40-10-20-20200513](#) relatif au régime de droit commun.
- [BOI-IS-GPE-20-20-110-20200513](#) relatif au régime fiscal des groupes de sociétés.

Parmi les clarifications apportées pour la comparaison du ratio d'autonomie financière fonds propres sur total actifs de l'entité fiscale à celui du groupe consolidé, ressortent les éléments suivants. « *Le groupe consolidé s'entend de l'ensemble des entreprises françaises et étrangères dont les comptes sont consolidés par intégration globale pour l'établissement des comptes consolidés¹ au sens de l'article L. 233-18 du code de commerce (C. com.), ou au sens des normes comptables internationales mentionnées à l'article L. 233-24 du C. com.* » (article 120 du [BOI-IS-BASE-35-40-10-20-20200513](#)). Autrement dit, ce groupe comprend uniquement la mère et les sociétés contrôlées de façon exclusive.

CHOIX DU PÉRIMÈTRE

Aucune option n'est possible quant au choix du périmètre, l'administration ayant précisé qu'il fallait remonter jusqu'à la mère ultime pour définir le périmètre du groupe consolidé constitué des seules entités en intégration globale, sans pouvoir retenir des comptes consolidés à un niveau intermédiaire et même si la consolidante ultime n'établit pas de comptes consolidés à son niveau. La « société consolidante ultime » est la société dont les comptes ne peuvent pas être inclus dans les comptes consolidés d'une autre entreprise.



² « *Le groupe consolidé s'entend de l'ensemble des entreprises françaises et étrangères dont les comptes sont consolidés par intégration globale pour l'établissement des comptes consolidés au sens de l'article L. 233-18 du code de commerce (C. com.), ou au sens des normes comptables internationales mentionnées à l'article L. 233-24 du C. com.* » (article 120 du [BOI-IS-BASE-35-40-10-20-20200513](#)). Autrement dit, ce groupe comprend uniquement la mère et les sociétés contrôlées de façon exclusive.

Déductibilité des charges financières ET CLAUSE DE SAUVEGARDE

VALIDATION PAR LES COMMISSAIRES AUX COMPTES

Un jeu de comptes consolidés doit, a minima, avoir été validé par les commissaires aux comptes. Dans le cadre d'un audit contractuel, le champ de la mission peut, en pratique, se limiter à la validation du bilan consolidé, puisque c'est le ratio fonds propres sur total actifs qui sert à l'application de la clause de sauvegarde, sans avoir besoin de valider chaque ligne du compte de résultat ni des informations en annexe.

Plusieurs situations peuvent se présenter :

- Si la société consolidante ultime établit de façon obligatoire des comptes consolidés suivant le référentiel français ou IFRS validés par un ou plusieurs commissaires aux comptes, dans le cadre d'une mission d'audit légal (certification) ou d'une mission d'audit contractuel exercée dans le respect des normes d'exercice professionnel (NEP)², il n'y a aucune obligation à refaire valider des comptes consolidés établis au seul périmètre des entités en intégration globale et/ou des entités en intégration fiscale.
- Si la société consolidante ultime établit volontairement des comptes consolidés à son niveau suivant le référentiel français ou IFRS, elle fait valider un seul jeu de comptes par un ou des CAC : soit ceux établis pour la totalité du périmètre, soit ceux établis pour les seules entités en intégration globale avec la possibilité de se limiter à la seule validation du bilan consolidé dans le cadre d'un audit contractuel.
- Si la société consolidante ultime établit des comptes consolidés conformément à un référentiel admis³, ces comptes peuvent être utilisés à condition d'avoir été validés par un (ou plusieurs) commissaire(s) aux comptes dans le cadre d'une mission d'audit légal (certification) ou d'une mission d'audit contractuel exercée dans le respect de normes équivalentes aux normes d'exercice professionnelles (NEP).

Bien que l'administration ne le précise pas, il nous semble donc qu'une société consolidante ultime qui n'établit pas de comptes consolidés, faute d'obligation légale, a le choix entre :

- Utiliser des comptes consolidés complets établis suivant le référentiel local à condition que ce référentiel soit admis par l'administration et faire valider ces comptes par un ou des CAC dans le cadre d'une mission d'audit légal ou contractuel exercée dans le respect des NEP.
- Se contenter d'établir un bilan consolidé suivant le référentiel français ou IFRS pour les seules entités en intégration globale et le faire valider par un ou des CAC.

² Des comptes consolidés complets établis suivant le référentiel français ou IFRS incluent, outre la mère et les sociétés en intégration globale, potentiellement également des sociétés sous contrôle conjoint et influence notable.

³ Sont considérés comme des référentiels admis les normes afférentes aux comptes consolidés des Etats membres de l'Union Européenne, le référentiel US GAAP, chinois ASBE, IFRS de Corée du Sud (K-IFRS), de consolidation comptable du Japon et les GAAP canadiens. À noter que les UK GAAP ne sont à ce stade admis que jusqu'au 31 décembre 2020, compte tenu du Brexit.

Déductibilité des charges financières ET CLAUSE DE SAUVEGARDE

VALIDATION PAR LES COMMISSAIRES AUX COMPTES – SUITE

Les différentes situations possibles, à notre avis, pour un groupe se présentent schématiquement de la façon suivante :

Comptes consolidés complets au niveau de la société consolidante ultime	Certification légale des CAC ou validation dans le respect des NEP	
	OUI	NON
Etablis de façon obligatoire suivant le référentiel français ou IFRS	Utilisables en l'état sans aucune validation additionnelle par des CAC.	Situation impossible.
Etablis de façon volontaire suivant le référentiel français ou IFRS	Utilisables en l'état sans aucune validation additionnelle par des CAC.	Choix entre faire valider : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ce jeu de comptes complet. ▪ Le bilan consolidé de ce jeu de comptes. ▪ Un bilan consolidé des seules entités en intégration globale suivant le référentiel français ou IFRS.
Etablis de façon obligatoire suivant un autre référentiel admis	Utilisables en l'état sans aucune validation additionnelle par des CAC.	Situation a priori improbable, mais si elle se présentait, l'entité aurait le choix entre faire valider : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ce jeu de comptes complet. ▪ Un bilan consolidé des seules entités en intégration globale suivant le référentiel français ou IFRS.
Etablis de façon volontaire suivant un autre référentiel admis	Utilisables en l'état sans aucune validation additionnelle par des CAC.	Choix entre faire valider : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ce jeu de comptes complet. ▪ Un bilan consolidé des seules entités en intégration globale suivant le référentiel français ou IFRS.
Non établis, car pas d'obligation	Situation impossible.	Choix entre faire valider : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Un jeu de comptes complets établi suivant le référentiel français, IFRS ou un autre référentiel admis. ▪ Un bilan consolidé des seules entités en intégration globale suivant le référentiel français ou IFRS.

En fonction des situations des groupes, ceux-ci se retrouvent potentiellement à devoir établir trois bilans consolidés, sans avoir à aller jusqu'à trois jeux de comptes complets :

- Le bilan consolidé établi pour les comptes consolidés complets conformément aux obligations légales.
- Un bilan consolidé établi au seul périmètre des entités en intégration globale.
- Un bilan consolidé établi au seul périmètre des entités en intégration fiscale.

Bien que non exigé par l'administration, il peut être intéressant pour un groupe de faire attester par ses commissaires aux comptes que les données des bilans consolidés utilisés proviennent bien du bilan ou des comptes consolidés ayant fait l'objet d'une validation par les CAC. Une telle attestation est de nature à conforter le contribuable, notamment en cas de contrôle fiscal.

Déductibilité des charges financières ET CLAUSE DE SAUVEGARDE

DÉTERMINATION DU RATIO D'AUTONOMIE FINANCIÈRE

L'administration clarifie que le ratio est déterminé en travaillant les données issues des comptes validés par les CAC au périmètre de l'entité fiscale concernée, à savoir l'entreprise individuelle, ou le groupe d'intégration fiscale.

Le référentiel utilisé est le même à tous les niveaux et correspond à celui retenu par la société consolidante ultime pour l'élaboration des comptes du groupe consolidé.

La date (de clôture ou d'ouverture) est également la même et doit correspondre à celle d'établissement des comptes du groupe consolidé, peu important que l'entreprise individuelle ait une date de clôture différente pour l'établissement de ses propres comptes individuels.

Les fonds propres s'entendent des capitaux propres part du groupe, i.e. hors intérêts minoritaires. Ils se déterminent de la façon suivante en fonction du niveau observé :

Capitaux propres retraités	Groupe consolidé	Groupe d'intégration fiscale	Entreprise individuelle
Élimination des opérations internes avec les autres entités de l'intégration fiscale	Après	Après	Avant
Élimination des opérations internes avec les autres entités du groupe consolidé non intégrées fiscalement	Après	Avant	Avant
Élimination des titres détenus par les autres entités de l'intégration fiscale dans l'entité	Après	Après	Avant
Élimination des titres détenus dans l'entité par les autres entités du groupe consolidé non intégrées fiscalement	Après	Avant	Avant
Élimination des titres détenus par l'entité dans les autres entités de l'intégration fiscale	Après	Après	Avant
Élimination des titres détenus par l'entité dans les autres entités du groupe consolidé non intégrées fiscalement	Après	Avant	Avant
Quote-part des minoritaires	Après = capitaux propres part du groupe		

Lorsque le groupe n'est pas en mesure d'affecter les écarts d'acquisition, ils sont éliminés des actifs du groupe et de l'entité fiscale (entreprise ou groupe d'intégration fiscale) en corrigeant le passif du même montant. A noter que l'administration utilise le terme « passif » et non le terme « fonds propres ». Il semble donc que l'élimination de l'écart d'acquisition, en corrigeant le dénominateur (total actifs) sans corriger le numérateur (fonds propres) du ratio, peut avoir des incidences quant à la possibilité d'appliquer ou non la clause de sauvegarde. Pour mémoire, la clause de sauvegarde s'applique et l'entité fiscale est en mesure de déduire un montant additionnel de charges financières lorsque son ratio d'autonomie financière est supérieur à celui du groupe consolidé (avec une marge de 2 points de pourcentage).⁴

⁴ Pour mémoire, la clause de sauvegarde s'applique et l'entité fiscale est en mesure de déduire un montant additionnel de charges financières lorsque son ratio d'autonomie financière est supérieur à celui du groupe consolidé (avec une marge de 2 points de pourcentage).

Déductibilité des charges financières ET CLAUSE DE SAUVEGARDE

DÉTERMINATION DU RATIO D'AUTONOMIE FINANCIÈRE – SUITE

L'administration ajoute que « *l'entreprise peut toutefois décider de procéder volontairement à l'affectation précise de l'ensemble des écarts d'acquisition, en utilisant notamment des données qui ne figurent pas dans les comptes consolidés (données extra-comptables). Dans cette situation, elle doit être en mesure de présenter, sur demande de l'administration, tous les éléments permettant de justifier l'affectation retenue.* »⁵

CONCLUSION

Si les clarifications de l'administration fiscale sont bienvenues, elles n'enlèvent en rien la nécessité d'une coopération entre fiscalistes et consolideurs, facteur clé de succès d'une optimisation du montant de charges financières déductible du résultat fiscal. Ainsi, les départements « [Juridique et Fiscal](#) » et « [Consolidation et Reporting](#) » de RSM restent à votre disposition pour vous conseiller et vous accompagner.

L'intégration fiscale a-t-elle encore un intérêt ?

L'INTÉGRATION FISCALE, UN DISPOSITIF EN RÉACTION AUX RÉFORMES FISCALES DE CERTAINS PAYS...

Jusque dans les années 70, la fiscalité directe des sociétés était relativement stable dans les pays occidentaux, avec des taux d'imposition élevés, proches ou supérieurs à 50%.

Dès le début des années 80, des pays comme les USA, l'Allemagne (RFA) et la Grande-Bretagne, amorçaient une baisse de la fiscalité directe des entreprises, parfois accompagnée d'une simplification et d'un élargissement de l'assiette d'imposition (USA et Grande-Bretagne). A partir de 1986, la France adoptait une baisse progressive du taux d'impôt sur les sociétés qui allait passer de 50% en 1985 à 33,13% en 1993. C'est dans ce contexte de forte concurrence fiscale que la France devait instaurer le régime de l'intégration fiscale s'inscrivant dans un cadre plus général de mesures prises pour alléger la fiscalité des entreprises. L'article 68 de la loi 87-1060 du 30 décembre 1987 donnait naissance à ce nouveau régime de groupe qui constitue la réponse aux dispositifs instaurés au Japon, en Allemagne, en Grande-Bretagne ou aux USA.

⁵ Article 300 du BOI-IS-BASE-35-40-10-20.

L'intégration fiscale a-t-elle encore un intérêt ?

L'INTÉGRATION FISCALE, UN DISPOSITIF EN RÉACTION AUX RÉFORMES FISCALES DE CERTAINS PAYS... - SUITE

Lors de la présentation du projet de loi de finances pour 1988, la commission des finances de l'assemblée nationale avait fait un état du paysage fiscal français des groupes de sociétés et rappelé qu'il existait cinq dispositifs qui prenaient en compte leur existence, mais de façon trop imparfaite pour que les sociétés françaises soient placées sur un pied d'égalité avec leurs concurrentes étrangères : le régime des sociétés mères et filiales (encore d'actualité), les abandons de créances (largement amendé depuis 2012), les dispositifs de « transparence » fiscale (toujours en vigueur), le bénéfice mondial et le bénéfice consolidé (deux dispositifs abrogés).

L'ensemble de ces dispositions ne permettait d'éliminer qu'une partie des frottements fiscaux des groupes français, parce qu'elles ne répondaient qu'à des situations particulières ou n'étaient accordées que sur agrément. La concurrence fiscale internationale conduisait le législateur à réagir.

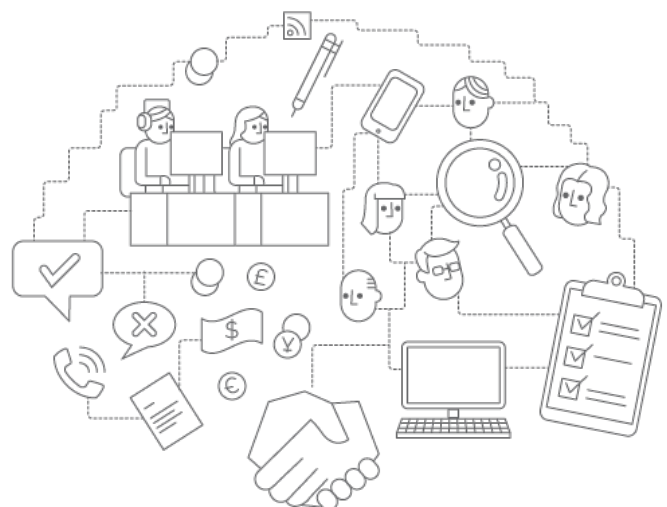
...QUI DEVAIT DEVENIR LE SYSTÈME DE GROUPE LE PLUS EFFICACE DU MONDE OCCIDENTAL...

Lors de l'exposé des motifs, la commission des finances de l'Assemblée Nationale rappelait que la création d'un nouveau dispositif d'intégration fiscale était nécessaire « pour mieux assurer la neutralité de la fiscalité à l'égard des structures économiques » et pour « renforcer la compétitivité des entreprises françaises » face à leurs concurrentes étrangères qui connaissaient « des règles d'imposition des groupes plus favorables » que celles qui s'appliquaient jusqu'alors en France.

Pendant près de trente ans, le droit fiscal français allait mettre à disposition des groupes nationaux le système d'imposition, probablement, le plus efficace des pays occidentaux, jusqu'à ce que les attaques dont il fut l'objet par quelques groupes en mal de « justice fiscale », sur le fondement des quatre grandes libertés de l'Union Européenne, n'obligent le législateur français à l'adapter, puis à le réformer sous la pression de l'Union Européenne, le sommant de respecter le principe de liberté d'établissement.

Ainsi, le juge européen rappelait que la souveraineté fiscale des Etats de l'Union Européenne n'existe qu'autant qu'elle respecte les quatre libertés fondamentales.

De jugements en réformes, le régime de l'intégration fiscale a finalement perdu de son intérêt, de sorte que l'on peut se demander s'il est encore d'actualité.



L'intégration fiscale a-t-elle encore un intérêt ?

...AVANT QUE DES GROUPES EN MAL DE « JUSTICE FISCALE » NE L'ATTAQUE SUR LE FONDEMENT DES QUATRE GRANDES LIBERTÉS FONDAMENTALES DE L'UNION EUROPÉENNE...

Pour assurer une parfaite neutralité de l'organisation juridique sur l'assiette de l'impôt, le régime devait dépasser la seule somme algébrique des résultats imposables et permettre de gommer les conséquences, tantôt défavorables tantôt trop favorables, des opérations intragroupes. Ces neutralisations, mentionnées aux articles 223 B et suivants, ont fait l'originalité et le succès du régime de groupe français. Elles ont fini par sonner son glas pour n'être réservées qu'aux seules opérations provenant de sociétés nationales, sans considération pour les sociétés européennes qui auraient pu répondre aux principes généraux de l'intégration fiscale si la fiscalité de l'Union Européenne avait été unifiée.

Pourtant, le droit fiscal européen, sauf à travers certaines Directives, n'existe pas. La fiscalité directe relève de la souveraineté des Etats membres. Cela ne signifie pas pour autant que le droit de l'Union ne présente aucune importance dans la fiscalité européenne. Bien au contraire. Le droit fiscal national doit respecter les règles de droit européennes, tout particulièrement les quatre libertés fondamentales. En contravention avec le principe de liberté d'établissement, certaines règles de l'intégration fiscale ont dû être réformées, avec des conséquences peu favorables pour les entreprises.

DE DÉCISIONS JURISPRUDENTIELLES À L'ABANDON DE LA « RAISON D'ÊTRE » DU RÉGIME DE GROUPE...

Le soir du principe de neutralisation des opérations intragroupes est né de l'arrêt Stéria de la Cour de justice de l'Union Européenne sur la gestion des dividendes. Cet arrêt de 2015 a conduit le législateur à réformer, à partir de 2019, le régime de cession de participations intragroupes et celui des abandons de créances et des subventions. Le régime des abandons de créances est un vieux serpent de mer, prémices d'un régime de groupe fondé sur le principe général selon lequel des charges engagées pour acquérir et conserver un revenu sont admises en déduction du résultat imposable. Les conséquences de ce régime, éclairées par la jurisprudence du Conseil d'Etat, ne sont pas toujours neutres en droit fiscal, mais ont fait l'objet d'une neutralisation parfaite dans le régime de l'intégration fiscale jusqu'au 31 décembre 2018. Las, la jurisprudence « Groupe Stéria » ne devait pas laisser indemne le régime des abandons de créances et des subventions intragroupes ; afin d'éviter de futurs contentieux lourds pour les finances publiques, et sous la pression du Conseil des prélèvements obligatoires et de certains parlementaires, le législateur a fini par abandonner les neutralisations relatives aux abandons de créances, subventions intragroupes et à la quote-part de frais et charges sur les cessions de participations.

L'intégration fiscale a-t-elle encore un intérêt ?

QUE RESTE-T-IL DE L'INTÉGRATION FISCALE ?

Les intérêts du régime mis le plus souvent en avant consistent en la compensation des bénéfices et des déficits des sociétés d'un même groupe et dans l'effet de levier financier pour l'acquisition d'une société d'exploitation. Ces principes, dont le premier est réaffirmé par la jurisprudence européenne, restent intacts.

Le régime de l'intégration fiscale devait aussi son succès au principe de neutralisation des abandons de créances et subventions intragroupes qui constituait une sorte d'assurance contre les redressements fiscaux sur ces opérations. Depuis le 1er janvier 2019, cette assurance a disparu.

De façon générale, les réformes entreprises depuis 2016 ont pour conséquence l'augmentation du résultat des sociétés membres qui se traduit aussi par l'augmentation de l'assiette d'imputation des déficits reportables.

Ce principe général de neutralisation des subventions et abandons de créances de groupe est supprimé pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 2019. En revanche, il est désormais explicitement possible, au sein d'un groupe fiscal, d'effectuer des échanges de biens et des prestations de services sans marge, pour peu qu'ils soient facturés à un prix au moins égal à leur coût de revient.

Derrière le régime de neutralisation des abandons de créances et des subventions se cachait un système de sécurisation de toutes les opérations fiscales effectuées à l'intérieur du groupe. Que chaque société ait fait ou non une correcte analyse du traitement fiscal de l'opération, celle-ci était neutralisée sur le résultat d'ensemble, spontanément ou après rectification par l'administration fiscale.

Ne reste encore, mais pour combien de temps, que les neutralisations des provisions, des cessions d'immobilisations et des jetons de présence. Les neutralisations de provisions étant souvent d'effet pénalisant pour les groupes, le régime des neutralisations est quasiment réduit à néant.

Reste la compensation des déficits...

Y A-T-IL ENCORE UN AVANTAGE À CONSERVER CE RÉGIME ?

Le succès de ce régime d'imposition était indéniable. En 1991, 17.600 entreprises participaient à une intégration fiscale, alors qu'on en comptait 48.700 en 2001 et environ 110.000 en 2014. Le différentiel d'impôt sur les sociétés en 2014 par rapport à une imposition séparée de toutes les entreprises a été évalué à 15,6 Md€ pour l'Etat. Certainement que la prise de conscience d'une parfaite sécurité fiscale pour toutes les opérations intragroupes, en particulier pour les prestations de management, a incité à la création de petits groupes intégrés.

Pourtant, pour les petits groupes, l'option pour le régime d'intégration fiscale n'est pas nécessairement un avantage économique fort. Ce n'est pas un avantage pour le taux d'imposition ; seule la société intégrante peut bénéficier du taux d'imposition de faveur, alors que sans option pour le régime de groupe, chaque société qui respecte les conditions peut en bénéficier.

L'intégration fiscale a-t-elle encore un intérêt ?

Y A-T-IL ENCORE UN AVANTAGE À CONSERVER CE RÉGIME ? – SUITE

Ce n'est pas un avantage pour la gestion du déficit antérieur à l'option ; en l'absence d'option pour le régime de groupe, chaque société gère son déficit sans dispositif de plafonnement, permettant ainsi une meilleure imputation des pertes antérieures. Ce n'est pas un avantage pour la gestion du déficit d'ensemble ; lorsque le bénéfice d'ensemble du groupe est supérieur à un million d'euros, l'imputation du déficit est limitée. En l'absence d'intégration fiscale, la gestion du déficit peut s'avérer plus favorable quand chaque société prise isolément a un bénéfice inférieur à un million d'euros.

Ces désavantages économiques pouvaient être tempérés par une sécurité fiscale accrue à l'intérieur des groupes. La sécurité fiscale de ces opérations portait sur le principe même des opérations (l'opération était neutre qu'elle ait été justifiée ou non) et sur leur montant (qu'elle soit sous-facturée ou sur-facturée, l'opération était neutralisée).

La réforme du régime des abandons de créances et des subventions supprime la sécurité fiscale, tout en autorisant explicitement la facturation au coût de revient des prestations et des livraisons à l'intérieur du groupe. La sécurité fiscale est sauvée pour ce qui touche aux sous-facturations, mais elle est supprimée pour les surfacturations et les actes anormaux de gestion.

En définitive, le régime de l'intégration fiscale n'est susceptible de conserver un intérêt que dans deux situations ; quand le groupe est déficitaire (i) ou lorsque certaines sociétés sont déficitaires (ii) :

- i. Un déficit peut être reporté sur des bénéfices futurs sans limitation de durée, sous réserve d'absence de changement d'activité. Lorsque le Groupe est déficitaire, l'ensemble des déficits remontent dans la société mère. Afin d'éviter la perte de report des déficits, seule la société mère doit s'assurer de conserver la même activité. Une activité de Holding annulera grandement le risque de perte des déficits.
- ii. Des filiales déficitaires dans un groupe bénéficiaire permettent de limiter l'imposition du groupe. Cet avantage apparent doit cependant être analysé en prenant en compte la perte potentielle des taux d'imposition réduits dans les groupes de PME.



L'intégration fiscale a-t-elle encore un intérêt ?

LES DISPOSITIFS FRANÇAIS DE GROUPE AU REGARD DE CEUX DES AUTRES PAYS. DE GRANDEUR ET À DÉCADENCE...

En réalité, les régimes de groupes divisent en France.

Le dispositif des sociétés mère et filiales n'est pas particulièrement favorables par rapport à ceux des autres pays européens. Il est issu d'une directive européenne qui fixe le taux de quote-part de frais et charges entre 0% et 5%. En France, il est de 1% ou de 5% suivant le taux de participation, alors qu'il est nul dans certains pays comme la Grande-Bretagne, les Pays-Bas ou le Luxembourg.

Le régime des cessions de titres de participations ne découle pas d'une directive européenne. Il fut très concurrentiel et a perdu une grande partie de son intérêt depuis 2013 ; le taux de quote-part de frais et charges est inexistant dans la plupart des pays de l'OCDE qui ont mis en place un système de faveur équivalent, et plafonné à 5% en Allemagne, en Belgique et en Italie, quand il est de 12% en France.

Le régime de l'intégration fiscale gommait les imperfections concurrentielles de l'ensemble du régime d'impôt sur les sociétés français, en neutralisant toutes les opérations intragroupes. Le régime français de groupe fait certes obstacle à l'intégration des filiales étrangères et suppose un taux de détention des filiales très élevé. La Cour de justice de l'Union Européenne a validé le principe d'une intégration fiscale « nationale » et n'a pas émis de réserve sur le taux de détention requis, qui n'est en rien contraire aux libertés fondamentales. Ce seuil de 95% est élevé, mais il permet de remonter les déficits de toutes les sous-filiales et de modifier le périmètre d'intégration à l'ouverture de chaque exercice. Les régimes a priori plus ouverts, comme ceux de l'Allemagne et de l'Italie qui exigent une participation de 50%, de l'Espagne (75%), des Etats-Unis (80%) ou du Portugal (90%), présentent des contraintes plus importantes qu'en France, par exemple en exigeant le maintien du périmètre sur plusieurs exercices.

Enfin, le régime français est de plein droit, alors qu'il n'est accordé que sur agrément en Espagne, au Luxembourg ou aux Pays-Bas.

Tous ces régimes de groupe permettent la compensation des bénéfices et des pertes entre les sociétés intégrées. Le régime français se distinguait par la neutralisation des opérations intragroupes. C'est ce qui l'a condamné ; en Union européenne la liberté fiscale est encadrée. L'Union Européenne n'est pas un « marché fiscal unique ». Chaque pays peut appliquer les taux d'imposition qu'il souhaite, ils ne sont pas encadrés. Il est toutefois interdit de favoriser certaines régions ou certaines entreprises nationales en appliquant des taux réduits au-delà d'un montant raisonnable, sans tomber dans l'aide d'Etat.

Et il est interdit de conserver des régimes qui pourraient, même de loin, être perçus comme un frein à la liberté d'établissement. La Cour de justice de l'Union Européenne, sous couvert des quatre libertés fondamentales, contraint peu à peu les Etats à l'adoption de règles fiscales, sinon communes, tout au moins proches, alors que la décision d'une assiette fiscale commune ou de l'encadrement des taux d'imposition suppose l'accord unanime de tous les pays membres.

La France, sous contraintes européenne et budgétaire, abandonne un dispositif original et tend vers un mimétisme fiscal qui la conduit vers un régime de groupe qui ne permettra que la compensation des bénéfices et des pertes.

Un peu comme les régimes de bénéfice mondial et de bénéfices consolidés nés en 1965 et en 1971. Comme la mode, le droit fiscal est peut-être un éternel recommencement.



FAITES L'EXPÉRIENCE RSM

RSM
26 Rue Cambacérés
75008 Paris
T : 33 1 47 63 67 00

www.rsmfrance.fr



Jean-Charles Boucher

Associé

Normes comptables et d'audit

T : 01 47 63 67 00

E : jean-charles.boucher@rsmfrance.fr

Christelle Camion

Directrice de la doctrine comptable

T : 01 47 63 67 00

E : christelle.camion@rsmfrance.fr

Gaël Léger

Associé

Banques, Assurances, Secteur financier

T : 01 47 63 67 00

E : gael.leger@rsmfrance.fr

Vital Saint-Marc

Associé

Juridique et Fiscal

T : 01 47 63 67 00

E : vital.saintmarc@rsmfrance.fr

RSM

26 Rue Cambacérés

75008 Paris

T : 33 1 47 63 67 00

www.rsmfrance.fr

RSM France est membre du réseau RSM.

Chaque membre du réseau RSM est un cabinet indépendant d'Audit, d'Expertise et de Conseil, exerçant pour son propre compte. Le réseau RSM en tant que tel n'est pas une entité juridique à part entière.

Le réseau RSM est géré par RSM International Limited, une société immatriculée en Angleterre et au Pays de Galles (sous le numéro 4040598) dont le siège social est situé au 50 Cannon Street, London, EC4N6JJ, United Kingdom.

La marque RSM et tous les droits de propriété intellectuelle utilisés par les membres du réseau sont la propriété de RSM International Association, une association régie par les articles 60 et suivants du Code civil Suisse et dont le siège est à Zoug.

©RSM International Association, 2020.

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

