



HAL
open science

L'optimisation fiscale d'un groupe de sociétés grâce au régime de l'intégration fiscale

Caroline Phu

► **To cite this version:**

Caroline Phu. L'optimisation fiscale d'un groupe de sociétés grâce au régime de l'intégration fiscale. Gestion et management. 2019. dumas-02319698

HAL Id: dumas-02319698

<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-02319698v1>

Submitted on 22 Oct 2019

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial - NoDerivatives 4.0 International License



L'optimisation fiscale d'un groupe de sociétés grâce au régime de l'intégration fiscale

Présenté par : PHU Caroline

Entreprise d'accueil : Groupe BBM

Date de stage : du 02/01/2019 au 24/05/2019

Tuteur entreprise : BELLAHCENE-GUERIN Attika

Tuteur universitaire : ENJOLRAS Geoffroy

**Master 2 Comptabilité Contrôle Audit
2018-2019**



*Vous accompagner
durablement.*

Conseil | Expertise | Audit

Mémoire de stage

L'optimisation fiscale d'un groupe de sociétés grâce au régime de l'intégration fiscale



Vous accompagner durablement.

Conseil | Expertise | Audit

Présenté par : PHU Caroline

Entreprise d'accueil : Groupe BBM

Date de stage : du 02/01/2019 au 24/05/2019

Tuteur entreprise : BELLAHCENE-GUERIN Attika

Tuteur universitaire : ENJOLRAS Geoffroy

Avertissement :

Grenoble IAE, au sein de l'Université Grenoble Alpes, n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires des candidats aux masters en alternance : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Tenant compte de la confidentialité des informations ayant trait à telle ou telle entreprise, une éventuelle diffusion relève de la seule responsabilité de l'auteur et ne peut être faite sans son accord.

RÉSUMÉ

Le régime de l'intégration fiscale, créé en 1988, est un régime optionnel permettant à une société-mère d'être la seule redevable de l'impôt sur les sociétés au titre du groupe intégré. Pour pouvoir constituer un groupe d'intégration fiscale, la société-mère doit détenir au moins 95% du capital de sa filiale, directement ou indirectement.

Aujourd'hui, c'est un régime qui est devenu un outil indispensable pour pouvoir gérer et optimiser la fiscalité d'un groupe de sociétés. L'avantage procuré par ce régime est la compensation entre les bénéfices et les déficits des sociétés intégrées. Utilisé par la majorité des groupes, il offre une certaine liberté aux sociétés souhaitant former un groupe d'intégration fiscale. En effet, les sociétés ont tout d'abord le choix de former un groupe d'intégration fiscale, puisque qu'il s'agit d'un régime optionnel, mais peuvent également choisir quelles sociétés intégrer dans ce groupe. Il est également possible de choisir le mode de répartition de la charge d'impôt entre les sociétés du groupe, via la rédaction d'une convention d'intégration fiscale dont le contenu peut être librement déterminé.

Le régime de l'intégration fiscale suppose d'abord le calcul du résultat fiscal individuel de chaque société, puis de faire la somme de ces derniers pour pouvoir déterminer le résultat d'ensemble. La particularité propre à ce régime est que des retraitements sont à effectuer, notamment en ce qui concerne les opérations intragroupe.

Depuis sa création, le régime de l'intégration fiscale a été l'objet de nombreux aménagements et a été le sujet de nombreuses réformes tendant à le rapprocher du droit européen, ce qui remet en cause l'attractivité du régime. En effet, les nouveaux dispositifs apportés par la loi de finances pour 2019 ont entraîné la suppression de certains avantages propres à ce régime, avec notamment la fin de la neutralisation des abandons de créances et subventions intragroupe et la fin de la neutralisation des plus-values sur cessions de titres de participation.

Dans ce mémoire, nous nous interrogeons sur les impacts que ces aménagements pourraient avoir sur l'attractivité de ce régime pour les groupes des sociétés.

MOTS CLÉS : INTEGRATION FISCALE, OPTIMISATION FISCALE, FISCALITE, IMPÔT SUR LES SOCIETES, GROUPES DE SOCIETES, LOI DE FINANCES

REMERCIEMENTS

Je tiens tout d'abord à remercier Madame Attika BELLAHCENE-GUERIN, expert-comptable et associée du cabinet Groupe BBM, de m'avoir accueillie pour mon stage de fin de master.

Ensuite, je souhaite remercier l'ensemble des collaborateurs du cabinet avec qui j'ai eu la chance de travailler pour leur accueil, la confiance qu'ils m'ont accordée tout au long du stage et pour le temps qu'ils ont pris pour répondre à mes interrogations.

Plus particulièrement, je souhaite remercier Madame Audrey GUYOT, Madame Sandra BOSON et Monsieur Stephen DAVIS, pour avoir pris le temps de me former au métier, pour leur bienveillance et leur sympathie.

Enfin, je souhaite remercier Monsieur Geoffroy ENJOLRAS, mon tuteur de stage à l'IAE de Grenoble, pour ses conseils et ses remarques qui ont contribué à la rédaction de ce mémoire.

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	10
INTRODUCTION	11
PARTIE 1 - LE FONCTIONNEMENT DU REGIME D'INTEGRATION FISCALE	13
CHAPITRE 1 – LE PRINCIPE DU REGIME D'INTEGRATION FISCALE	14
I. La naissance de l'intégration fiscale.....	14
A. Un régime créé pour optimiser la fiscalité des groupes de sociétés	14
B. Un régime en pleine mutation.....	14
II. Les conditions d'application au régime d'intégration fiscale	15
A. Les conditions communes d'éligibilité au régime	15
B. Les conditions d'application spécifiques à la société mère	15
C. Les conditions d'application spécifiques aux filiales	16
III. Les types d'intégration fiscale	16
A. L'intégration fiscale verticale	16
B. L'intégration « Papillon »	17
C. L'intégration fiscale horizontale	18
CHAPITRE 2 – LA MISE EN PLACE DU REGIME D'INTEGRATION FISCALE	19
I. Le périmètre d'intégration fiscale : un choix déterminant.....	19
A. L'étude de l'éligibilité des sociétés au régime de l'intégration fiscale	20
B. Le choix des sociétés à intégrer dans le groupe.....	21
II. Les formalités administratives à accomplir	24
A. La demande d'option pour le régime d'intégration fiscale.....	25
B. Les déclarations annuelles à établir.....	25
III. La formalisation de l'accord de groupe via la rédaction d'une convention d'intégration fiscale.....	26
A. Les différents types de convention d'intégration fiscale.....	27
B. Le choix du contenu de la convention d'intégration fiscale	28
PARTIE 2 - DE L'ETABLISSEMENT DES COMPTES INDIVIDUELS AU PAIEMENT DE L'IS GROUPE : LE TRAITEMENT DE L'INTEGRATION FISCALE	29
CHAPITRE 3 – LA DETERMINATION DES RESULTATS INDIVIDUELS : LE RESPECT DES REGLES DE DROIT COMMUN.....	30
I. Le traitement des nouvelles sociétés intégrant le groupe	30
A. Les créances de carry-back et les déficits antérieurs	30
B. Les crédits et réductions d'impôt	31
II. Le traitement des sociétés déjà intégrées au groupe	32
A. Les abandons de créances et subventions intragroupe	32

B.	Les déficits des filiales intégrées.....	33
C.	Les crédits et réductions d'impôt	34
III.	Le traitement des sociétés sortant du groupe.....	35
CHAPITRE 4 – LA DETERMINATION DU RESULTAT D'ENSEMBLE : LES RETRAITEMENTS A EFFECTUER		36
I.	La neutralisation de certaines opérations.....	36
A.	Les abandons de créance et les subventions intragroupe.....	37
B.	Les plus-values sur cession de titres de participation	38
C.	La neutralisation des provisions intragroupe	40
II.	Le régime des distributions intragroupe	42
A.	Éviter une double imposition grâce au régime mère-fille	42
B.	Régime mère-fille fille et intégration fiscale : deux régimes complémentaires	42
C.	Ce que la législation a changé	44
CHAPITRE 5 – L'IS GROUPE ET LES CONTRIBUTIONS ADDITIONNELLES A L'IS.....		46
I.	Du versement des acomptes d'IS à la liquidation de l'IS groupe.....	46
A.	Le traitement spécifique du premier exercice d'intégration	46
B.	Traitement du deuxième exercice d'intégration et suivants	47
C.	Le traitement spécifique des sociétés sortant du groupe d'intégration.....	48
II.	Les imputations possibles sur l'IS brut	49
A.	Les crédits d'impôt : Le CIR, le CICE et la Réduction d'Impôt Mécénat	49
B.	Les créances de carry-back.....	50
CONCLUSION.....		52
BIBLIOGRAPHIE.....		55
SITOGRAPHIE		56
SIGLES ET ABREVIATIONS UTILISES		58
TABLES DES ANNEXES		59

AVANT-PROPOS

J'ai réalisé mon stage de fin de master au sein du Groupe BBM à Meylan, de janvier à mai 2019, au sein du pôle expertise-comptable.

Créé en 1973, le Groupe BBM compte aujourd'hui 11 associés, plus de 140 collaborateurs et 6 bureaux situés à Seyssinet-Pariset, Meylan, Chambéry, Annecy, Bourg d'Oisans et Valence.

Le Groupe BBM intervient auprès de plus de 4 000 clients et est notamment spécialisé dans les domaines de l'audit, de l'expertise-comptable, de la fiscalité, de la paie et du conseil. Le cabinet intervient également dans des domaines plus spécifiques tels que le secteur de l'innovation et des start-up, dans l'introduction en bourse et la transition aux normes IFRS, dans l'international, la santé et, du fait de sa localisation géographique, dans les métiers de la montagne.

Au niveau du pôle expertise-comptable, les missions consistent à la tenue de la comptabilité en vue de l'établissement des comptes annuels, mais aussi des situations périodiques, en passant par des missions comptables plus spécialisées telles que la consolidation.

Durant mon stage, j'ai eu l'opportunité de pouvoir travailler sur des dossiers variés, tant au niveau de la taille que du secteur d'activité. Ainsi, j'ai pu à la fois traiter des dossiers de petite taille, tels que des TPE, PME et start-up, mais j'ai également pu intervenir sur des dossiers d'une taille plus importante avec des groupes de sociétés.

Grâce à la confiance que m'ont accordée l'ensemble des collaborateurs du pôle expertise-comptable, j'ai pu traiter des dossiers depuis leur commencement, avec la saisie des pièces comptables, la révision des différents cycles, jusqu'à leur achèvement, en établissant la plaquette des comptes annuels.

Par ailleurs, j'ai eu l'opportunité de réaliser des missions plus spécifiques, en étant notamment intervenue sur deux consolidations, dont l'une portait sur un groupe dont l'activité est la promotion immobilière de logements et l'autre, sur un groupe spécialité dans le secteur automobile

INTRODUCTION

Chaque année en France, la législation introduit de nouvelles lois qui viennent impacter la fiscalité des entreprises, d'une manière plus ou moins favorable, à travers ce qu'on appelle une « loi de finances ». Ces lois sont définies comme étant des lois qui « déterminent, pour un exercice, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État, ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte »¹, et font l'objet d'un vote du Parlement. Avant d'être présentées devant le Parlement, le Gouvernement établit un Projet de Loi de Finances (PLF) qui va suivre une procédure spécifique (soumission au Conseil d'État, au Haut Conseil des Finances Publiques puis au Conseil des ministres).

Ainsi, la loi de finances pour 2017 a introduit une mesure visant à réduire progressivement le taux d'imposition des bénéficiaires des sociétés à 28% en 2020. Toutefois, en 2018, la loi de finances est venue rectifier cet objectif en repoussant cette diminution en 2022 et en l'abaissant à 25%, l'objectif étant d'harmoniser cet impôt avec celui des autres pays membres de l'Union Européenne. En effet, un taux d'impôt sur les sociétés trop élevé par rapport aux taux appliqués dans les pays voisins est très peu favorable à l'investissement en France.

Aujourd'hui, toutes les sociétés, quelle que soit leur taille, souhaitent minimiser leur charge fiscale et cherchent à gérer de la meilleure façon possible la fiscalité appliquée, on parle alors d'optimisation fiscale. Pendant longtemps et aujourd'hui encore, vouloir diminuer l'impôt dû est synonyme de techniques illégales telles que la fraude et l'évasion fiscale. Parmi les nombreux scandales financiers, on peut citer les *Panama Papers* en 2016, ou plus récemment les *Paradise Papers* en 2017 qui ont dénoncé les manœuvres frauduleuses des grandes multinationales que sont les GAFA (Google, Apple, Facebook et Amazon).

À une plus petite échelle, on retrouve les groupes de sociétés composés de TPE et PME souhaitant optimiser leur fiscalité. Aujourd'hui, force est de constater que ces derniers jouent un rôle majeur dans l'économie nationale puisqu'en 2015, on recensait 123 000 groupes de sociétés en France.

Toutefois, il est difficile de donner une définition juridique de cette notion, puisqu'à ce jour, aucun texte ne le prévoit. L'INSEE² donne tout de même une définition d'un groupe de sociétés et le définit comme une « *entité économique formée par un ensemble de sociétés qui sont soit des sociétés contrôlées par une même société, soit cette société contrôlante* ».

¹ Source : Vie Publique. Qu'est-ce qu'une loi de finances? . 31 octobre 2017

² Institut National de la Statistique et des Etudes Economiques

Pour pouvoir optimiser la gestion et leur fiscalité de ces groupes de sociétés, plusieurs régimes ont été créés, tels que le régime mère-fille et le régime de l'intégration fiscale. Ce dernier est d'ailleurs devenu un pilier en matière de fiscalité des groupes et permet, sous la condition de détenir au moins 95% du capital d'une filiale, le paiement par la société mère de l'IS dû par le groupe après la neutralisation d'opérations intragroupe, mais surtout la compensation des bénéfices avec les déficits des sociétés faisant partie d'un groupe intégré. Toutefois, ce régime a connu depuis sa création de nombreuses modifications pour pouvoir se conformer au droit européen. Aujourd'hui encore, le régime de l'intégration fiscale a fait l'objet d'aménagements par la loi de finances pour 2019, qui remettent en question l'attractivité de ce régime dont plus de 22 000 groupes bénéficient. À travers ce mémoire, nous allons tenter de répondre à la problématique suivante :

« Suite aux modifications apportées par la loi de finances pour 2019 relatives à l'intégration fiscale, ce régime présente-t-il encore des avantages pour optimiser la fiscalité des groupes de sociétés ? »

Afin de pouvoir répondre à cette question, nous allons tout d'abord présenter le fonctionnement général d'une intégration fiscale et plus particulièrement les modalités liées la mise en place d'un groupe d'intégration fiscale. La deuxième partie de ce mémoire sera consacrée au traitement d'une intégration fiscale qui nous permettra d'avoir une vision plus concrète et pratique de ce régime. À travers l'étude d'un groupe de sociétés, nous analyserons les spécificités liées à ce régime et les modifications apportées par la loi de finances pour 2019 sur un groupe intégré.

L'objectif de ce mémoire n'est pas de présenter tous les aspects comptables, juridiques et fiscaux de l'intégration fiscale, mais plutôt de centrer l'étude sur les principaux points ayant fait l'objet d'une modification depuis la création du régime et sur les nouveaux aménagements apportés par la loi de finances pour 2019.

PARTIE 1

-

LE FONCTIONNEMENT DU REGIME D'INTEGRATION FISCALE

CHAPITRE 1 – LE PRINCIPE DU REGIME D’INTEGRATION FISCALE

I. LA NAISSANCE DE L’INTEGRATION FISCALE

A. *Un régime créé pour optimiser la fiscalité des groupes de sociétés*

L’année 1988 marque un profond changement dans la fiscalité des entreprises. En effet, c’est cette année-là que la France décide enfin, à l’instar de ses voisins européens, d’instaurer un nouveau régime : celui de l’intégration fiscale. Ce régime permet sur simple option à une société mère, appelée société « tête de groupe », de se constituer seule redevable de l’impôt sur les sociétés pour l’ensemble du groupe qu’elle forme. La création du régime de l’intégration fiscale permet donc de garantir une certaine neutralité au niveau de la fiscalité des entités économiques. En effet, il permet aux groupes d’être reconnus en tant que tels sur le point fiscal, ce qui n’est pas le cas du point de vue juridique, puisqu’aucun texte à ce jour ne le prévoit.

Utilisé par la majorité des groupes de sociétés, ce régime a connu un fort succès en France en devenant un pilier de la fiscalité française : 3 ans après sa création, on comptait déjà près de 5 000 sociétés mères et 12 500 filiales intégrées et en 2017, il y avait plus de 22 000 groupes intégrés. Cela est expliqué par le fait que ce régime apporte un avantage direct aux groupes de sociétés, en permettant la compensation entre les bénéfices et les déficits réalisés par les sociétés membres du groupe, mais également grâce aux nombreuses neutralisations fiscales à effectuer avant de déterminer le résultat d’ensemble.

B. *Un régime en pleine mutation*

Depuis sa création, le régime de l’intégration fiscale a fait l’objet de nombreuses évolutions et a été au cœur de nombreuses discussions. Progressivement, il a été soumis à de profondes réformes, à la fois positives et négatives, que ce soit en termes d’assouplissement avec la rectification de règles pénalisantes, la formalisation d’opérations qui n’étaient pas prévues dans les textes, mais aussi la fin de certaines neutralisations.

Aujourd’hui, la loi de finances pour 2019 a apporté de nombreux changements qui bouleversent l’attractivité dont bénéficiait jusqu’alors ce régime. Ces modifications viennent en réponse au fait que certains retraitements de l’intégration fiscale ne sont pas compatibles avec les autres membres de l’Union Européenne. Le but est donc d’apporter des corrections en vue de s’accorder et de rendre conforme l’intégration fiscale en France avec le droit européen et donc de créer une certaine harmonie fiscale entre les pays.

Les principaux changements concernent également les distributions de dividendes, le régime des plus-values sur cession de titres de participation et les abandons de créance et des subventions intragroupe, que nous allons étudier dans la suite de ce mémoire.

II. LES CONDITIONS D'APPLICATION AU REGIME D'INTEGRATION FISCALE

Pour pouvoir constituer un groupe d'intégration fiscale, certaines conditions doivent être remplies. Il s'agit d'abord de conditions d'éligibilité au régime, puis des conditions spécifiques aux filiales et à la société souhaitant être tête de groupe.

A. Les conditions communes d'éligibilité au régime

Pour pouvoir faire partie d'un groupe intégré, une société doit être soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Concernant les PME qui bénéficient du taux réduit d'imposition de 15%, seule la société mère peut en bénéficier, à condition que le chiffre d'affaires cumulé du groupe soit inférieur à la limite de 7 630 000€, ce qui est très rare dans la pratique.

Les sociétés membres d'un groupe d'intégration doivent également déposer des déclarations prévues pour le régime réel normal. Ainsi, que ce soit en raison de leur forme ou sur option, les sociétés doivent être soumises à ce régime. Concernant la durée des exercices, celle-ci doit être de 12 mois, avec des dates d'ouverture et de clôture identiques.

B. Les conditions d'application spécifiques à la société mère

Une fois les conditions d'éligibilité présentées précédemment remplies, des conditions spécifiques s'appliquent à la société souhaitant se constituer tête de groupe. Tout d'abord, elle ne doit pas être détenue, directement ou indirectement, à plus de 95% (inclus) par une autre société française soumise à l'impôt sur les sociétés ou une personne morale.

Néanmoins, le fait qu'une société soit détenue indirectement par une société soumise à l'IS dans les conditions de droit commun, par l'intermédiaire d'une ou plusieurs entités non soumises à l'IS ne lui interdit pas d'être société mère. Ainsi, une société détenue à plus de 95% par une personne physique ou une société non soumise à l'IS peut être société mère.

C. Les conditions d'application spécifiques aux filiales

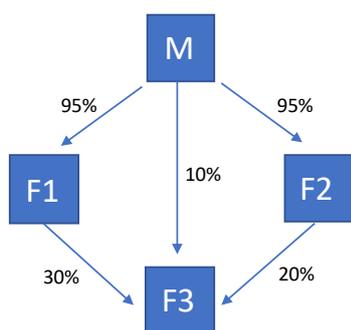
Pour pouvoir faire partie d'un groupe d'intégration, une filiale doit remplir les conditions d'éligibilité citées précédemment et donner son accord pour en faire partie. Par ailleurs, elle doit être détenue directement ou indirectement à au moins 95% par la société mère, en prenant compte les potentielles filiales interposées, que l'on suppose être détenue à plus de 95%. Concernant le capital des filiales du groupe, celui-ci doit être détenu de manière continue, directement ou indirectement, à au moins 95% par la société mère. Si au cours de l'exercice la société mère venait à détenir moins de 95% du capital de la filiale, celle-ci sort automatiquement du groupe d'intégration fiscale.

III. LES TYPES D'INTEGRATION FISCALE

Depuis sa création en 1988, le régime d'intégration fiscale a su s'adapter aux caractéristiques et aux besoins des sociétés. En effet, il existe aujourd'hui trois grands types d'intégration fiscale, ce qui permet ainsi à un grand nombre de sociétés d'opter pour ce régime.

A. L'intégration fiscale verticale

L'intégration verticale est le type d'intégration le plus traditionnel et concerne uniquement des sociétés françaises soumises à l'IS. Dans ce type de régime, la société mère peut constituer un groupe intégré avec des sociétés dont elle détient au moins 95% du capital, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés ou établissements stables membres du groupe ou de sociétés intermédiaires.

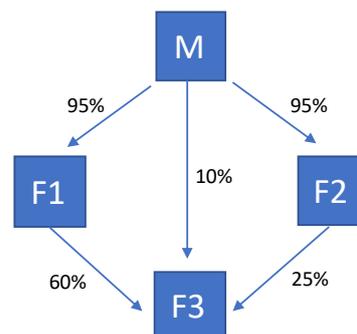


Dans ce cas n°1, la filiale F3 est détenue directement par la société mère M à 10% et indirectement par F1 et F2 à respectivement 30% et 20%, ce qui fait un pourcentage de détention de 60% et donc inférieur à 95%.

→ Dans le cas présent, F3 ne peut être pas intégrée au groupe. Seules F1 et F2 sont intégrées.

Dans ce cas n°2, la filiale F3 est détenue directement par la société mère M à 10% et indirectement par F1 et F2 à respectivement 60% et 25%, ce qui fait un pourcentage de détention de 95%.

→ Dans le cas présent, F3 peut être intégrée au groupe.

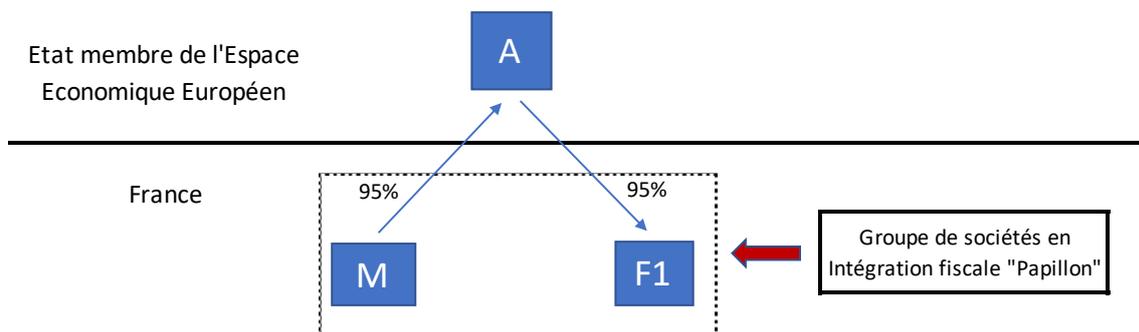


B. L'intégration « Papillon »

Souvent, les groupements de sociétés ne sont pas exclusivement constitués de sociétés françaises soumises à l'IS. Il est donc possible d'avoir une configuration où l'on a une société française détenue par autre société située dans l'Union Européenne, elle-même détenue par une société française. Dans ce cas, une intégration fiscale verticale n'est pas possible.

Pour répondre à cette configuration peu classique, mais qui existe, l'arrêt « Papillon » du 27 novembre 2008 rendu par la CJUE³ a donné la possibilité d'intégrer les sous-filiales françaises détenues indirectement par des sociétés situées dans l'Union Européenne, qualifiées de « sociétés intermédiaires ».

Pour avoir le statut de société intermédiaire, la société étrangère doit remplir 4 critères : être détenue à au moins 95% par la société mère, être soumise, de plein droit ou sur option, à un impôt équivalent à l'IS, avoir les mêmes dates d'ouverture et de clôture que les autres sociétés membres du groupe et donner son accord en le notifiant au service des impôts auprès duquel la déclaration du résultat d'ensemble du groupe est souscrite.



Exemple d'une intégration fiscale « Papillon »

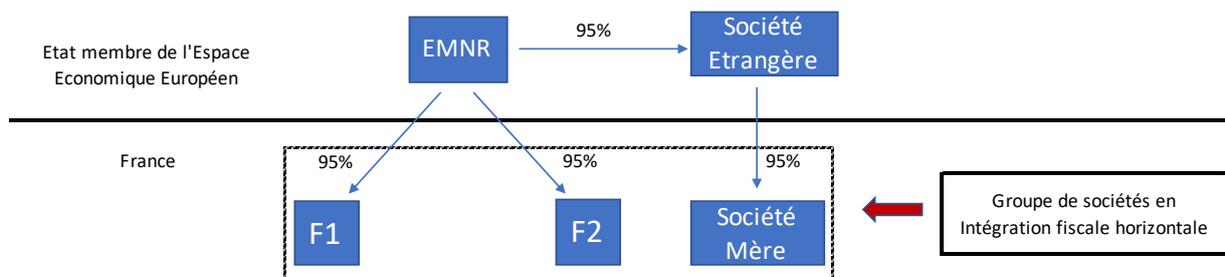
Dans l'exemple ci-dessus, si la société A remplit toutes les conditions citées précédemment pour être une société intermédiaire et si la société M remplit les conditions pour être société mère, M et F1 peuvent constituer un groupe d'intégration fiscale « Papillon ».

³ Cours de Justice de l'Union Européenne

C. L'intégration fiscale horizontale

Le troisième type d'intégration est l'intégration horizontale, introduit par la deuxième loi de finances rectificative pour 2014 afin de respecter la liberté d'établissement. Ce type d'intégration permet à des filiales françaises détenues à au moins 95% par une société mère non française située dans l'espace économique européen (EEE) de constituer un groupe intégré entre elles.

Dans une intégration fiscale horizontale, on retrouve 3 types de structures. Tout d'abord, il y a une entité mère non résidente (EMNR), société établie dans un état membre de l'UE ou de l'EEE, qui ne fait pas partie du groupe d'intégration fiscale. Ensuite, il y a la société mère (SM), qui est la société française tête du groupe d'intégration fiscale, redevable de l'IS pour l'ensemble du groupe. Son capital doit être détenu, directement ou indirectement à au moins 95% par l'EMNR, par l'intermédiaire de sociétés et établissements stables étrangers (SE), qui doivent eux-mêmes être détenus à 95% au moins, directement ou indirectement par l'EMNR.



Exemple d'une intégration fiscale horizontale

La loi de finances pour 2019 a apporté des aménagements au niveau des structures possibles des groupes de sociétés faisant intervenir des sociétés étrangères, notamment pour atténuer les effets négatifs du Brexit, qui est la sortie du Royaume-Uni de l'Union Européenne.

En effet, si une société intermédiaire ou une EMNR est située au Royaume-Uni, elle ne ferait plus partie de l'Union Européenne et perdrait donc cette qualité, ce qui conduirait à la cessation du groupe d'intégration fiscale « papillon » et horizontale. Dans le but de limiter les conséquences négatives du Brexit, la loi de finances pour 2019 a permis aux sociétés intermédiaires et aux EMNR situées au Royaume Uni de garder ce statut jusqu'à la clôture de l'exercice où le Brexit prendra ses effets et quand le Royaume Uni sortira définitivement de l'Union Européenne.

Nous venons donc de voir qu'il existe 3 types d'intégration fiscale, qui sont adaptés aux différentes configurations de groupements de sociétés que l'on peut retrouver. Nous allons maintenant étudier la mise en place du régime d'intégration fiscale.

CHAPITRE 2 – LA MISE EN PLACE DU REGIME D'INTEGRATION FISCALE

I. LE PERIMETRE D'INTEGRATION FISCALE : UN CHOIX DETERMINANT

La mise en place du régime d'intégration fiscale commence tout d'abord par une réflexion sur les sociétés qui feront partie du périmètre d'intégration. L'avantage avec ce régime est que le choix des sociétés à intégrer est libre, il n'y a pas de restrictions, tant que ces dernières remplissent les conditions requises vues précédemment et notamment le pourcentage de détention du capital d'au moins 95%, qui est un seuil de détention quasi-totale parfois difficile à atteindre.

Le principal intérêt de l'intégration fiscale est, rappelons-le, la compensation entre les déficits et les bénéfices des sociétés membres du groupe. Ainsi, le choix de ces sociétés est stratégique et déterminant et ne doit surtout pas être négligé, puisque l'impôt final dont la société mère sera redevable est calculé sur le résultat d'ensemble, qui est égal à la somme des résultats fiscaux des sociétés du groupe, après neutralisations de certaines opérations que nous étudierons par la suite.

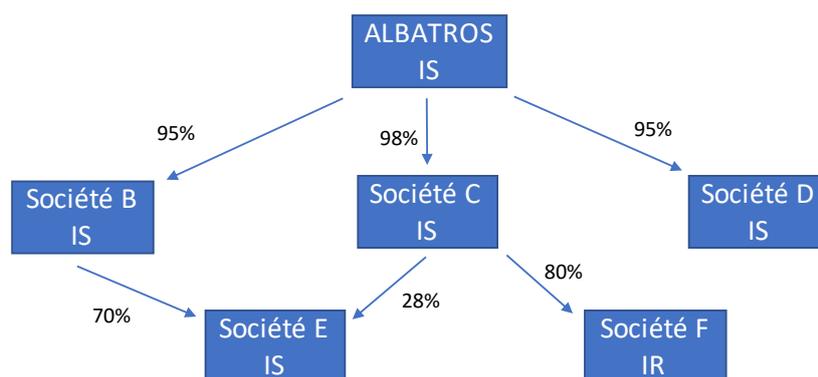
Il est également important de noter que toutes les sociétés éligibles ne doivent pas forcément être intégrées au groupe. En effet, le régime d'intégration fiscale est très avantageux lorsque dans le périmètre sont présentes des filiales possédant des résultats déficitaires, puisque ceux-ci vont s'imputer sur le résultat d'ensemble du groupe et sur les bénéfices des autres filiales. Néanmoins, l'inconvénient est qu'une filiale ne peut pas imputer les déficits antérieurs qu'elle a réalisés avant son entrée dans le groupe d'intégration fiscale sur le résultat d'ensemble et ne peut les imputer que sur ses propres bénéfices. Par conséquent, il est impératif pour un dirigeant d'entreprise, de réfléchir au choix des membres du groupe d'intégration fiscale. La première étape est de bien connaître les particularités et les antécédents fiscaux de chaque société éligible à ce régime. Par la suite, il est judicieux d'étudier les perspectives de chaque société, à la fois dans le cadre de sa politique globale, mais également sa politique fiscale.

Enfin, il est très intéressant et surtout nécessaire d'estimer et de prévoir les perspectives économiques et financières des sociétés, notamment l'anticipation de déficits pour les filiales postérieurement à leur entrée dans le groupe. Pour cela, un travail en amont est nécessaire, avec la réalisation de comptes prévisionnels notamment, même s'il est difficile de chiffrer avec certitude le montant du résultat fiscal d'une société.

Le régime d'intégration fiscale peut donc s'avérer très avantageux et permettre à des sociétés de réaliser d'importantes économies d'impôt, si le choix des sociétés faisant partie du périmètre est correctement réalisé.

A. L'étude de l'éligibilité des sociétés au régime de l'intégration fiscale

Pour illustrer la formation d'un groupe d'intégration fiscale, nous allons présenter le cas de la société ALBATROS. Implantée sur la région grenobloise depuis 2003, la société ALBATROS est spécialisée dans la fabrication et la commercialisation de matériel électronique. Depuis quelques années, elle a acquis d'importantes participations dans diverses sociétés. Aujourd'hui, l'organigramme se présente comme suivant :



Les dirigeants de la société ont été informés du régime de l'intégration fiscale, permettant d'optimiser la fiscalité d'un groupe, et souhaitent opter pour ce régime à compter du 1^{er} janvier 2018. Leur réflexion s'est tout d'abord portée sur le choix des sociétés à intégrer et si la société ALBATROS pouvait être tête de groupe. Pour les conseiller dans leurs choix, les dirigeants ont fait appel à Madame Y, expert-comptable. Dans un premier temps, Madame Y a d'abord déterminé les sociétés éligibles au régime d'intégration fiscale en étudiant leurs caractéristiques, qui se présentent comme suit :

Sociétés	Forme juridique	Régime d'imposition	Dates d'exercice
ALBATROS	SA	IS	01/01/N-31/12/N
Société B	SNC	IS, sur option	01/01/N-31/12/N
Société C	SARL	IS	01/01/N-31/12/N
Société D	SAS	IS	01/01/N-31/12/N
Société E	SARL	IS	01/01/N-31/12/N
Société F	SCI	IR	01/01/N-31/12/N

Premièrement, pour que la société ALBATROS soit tête de groupe, son capital ne doit pas être détenu à plus de 95% par une autre société soumise à l'IS. Il se trouve que son capital est uniquement détenu par Monsieur A et Madame B, personnes physiques.

Soumise à l'IS de plein droit, la société ALBATROS peut donc être la société mère du groupe.

Deuxièmement, concernant les sociétés à intégrer dans le groupe, il convient de rappeler les conditions d'éligibilité au régime d'intégration fiscale. Ainsi, sont éligibles les sociétés soumises à l'IS de plein droit ou sur option dont le capital est détenu à 95% au moins, directement ou indirectement par les autres sociétés du groupe intégré et ayant des durées d'exercice de 12 mois et des dates de clôture identiques. Après une étude de l'organigramme du groupe, Madame Y tire les conclusions suivantes :

- La société ALBATROS peut faire partie du groupe d'intégration fiscale et en être la société mère.
- Les sociétés B, C et D sont soumises à l'IS de plein droit ou sur option, elles possèdent des durées d'exercice de 12 mois et une date de clôture au 31/12 et sont détenues directement à plus de 95% par la société mère ALBATROS : elles peuvent faire partie du groupe d'intégration fiscale.
- La société E est soumise à l'IS de plein droit et possède une durée d'exercice de 12 mois et une date de clôture au 31/12. Néanmoins, elle n'est pas détenue directement par la société ALBATROS, mais par les sociétés B et C à respectivement 70% et 28%, soit un total de 98%. Elle peut donc faire partie du groupe d'intégration seulement si les sociétés B et C en font également partie.
- La société F est une SCI soumise à l'IR, elle ne peut donc pas intégrer le groupe.

B. Le choix des sociétés à intégrer dans le groupe

Le choix des sociétés à intégrer dans le groupe est libre et toutes les sociétés qui remplissent les conditions d'éligibilité étudiées précédemment peuvent être intégrées. Néanmoins, cela ne veut pas dire qu'il faut intégrer toutes les sociétés éligibles, puisque dans certains cas, en fonction des caractéristiques des sociétés, cela peut s'avérer défavorable. En effet, le régime permet la compensation des résultats bénéficiaires par des résultats déficitaires et donc est particulièrement avantageux lorsque des sociétés déficitaires sont présentes dans le groupe, pour compenser les bénéfices des autres.

Le choix de l'option pour le régime de l'intégration fiscale devant être effectué au moment du dépôt du résultat de l'exercice précédent l'année d'intégration, Madame Y a décidé d'établir et de se baser sur les résultats fiscaux prévisionnels des sociétés pour l'année 2018, année où le groupe sera intégré, en vue de déterminer quelles sociétés, il est le plus avantageux d'intégrer dans le groupe en fonction des bénéfices et déficits prévus. Les dirigeants de la société ALBATROS prévoient que 2 sociétés seront déficitaires durant l'année 2018, les résultats fiscaux individuels des sociétés éligibles se présentant comme suit :

Sociétés	Résultat fiscal prévisionnel 2018
ALBATROS	1 430 000 €
Société B	(580 000 €)
Société C	6 350 €
Société D	(237 000 €)
Société E	4 880 000 €

Par ailleurs, la société C bénéficie du taux réduit d'IS de 15% pour la tranche de ses bénéfices inférieurs à 38 120€. Ce taux réduit de 15% applicable aux PME (CA inférieur à 7 630 000 €, capital entièrement libéré et détenu de manière continue pour 75 % au moins par des personnes physiques ou par une société répondant à ces conditions) n'est pas incompatible avec le régime de l'intégration fiscale. Néanmoins, s'il est appliqué, il ne peut l'être qu'une fois, et ce, sur le résultat d'ensemble. Ainsi, dans la majorité des cas, il est rarement applicable lorsqu'un groupe est en intégration fiscale, puisque le chiffre d'affaires d'ensemble dépasse bien souvent le seuil de 7 630 000€, ce qui est le cas pour le groupe ALBATROS. La perte du taux réduit applicable aux PME est un des désavantages du régime de l'intégration fiscale qu'il convient de connaître et de mesurer au cas par cas dans les groupes possédant des filiales pouvant en bénéficier.

Pour rappel, le taux normal d'IS est, pour l'année 2018, de 28% pour les bénéfices allant jusqu'à 500 000€ et de 33 1/3% au-delà. En 2019, le taux de 28% est toujours appliqué pour les premiers 500 000€, mais il passe à 31% pour la tranche supérieure.

Si les dirigeants de la société choisissent d'intégrer toutes les sociétés dans le groupe, le résultat d'ensemble est égal à la somme des résultats fiscaux de chaque société, les bénéfices et les déficits étant compensés. L'IS dû serait alors de 1 806 450€, comme le montre le tableau ci-dessous :

Sociétés	Résultat fiscal prévisionnel 2018
ALBATROS	1 430 000 €
Société B	(580 000 €)
Société C	6 350 €
Société D	(237 000 €)
Société E	4 880 000 €
Résultat d'ensemble	5 499 350 €
IS à payer (28%)	140 000 €
IS à payer (33%)	1 666 450 €
TOTAL IS DÛ	1 806 450 €

Les dirigeants de la société se demandent quel montant d'IS ils auraient payé s'ils décident de ne pas opter pour le régime d'intégration fiscale. Sans option pour ce régime, l'IS à payer pour chaque société se présente comme suit, et représente un total de 2 050 953€ :

Sociétés	Résultat fiscal prévisionnel 2018	IS à payer (15%)	IS à payer (28%)	IS à payer (33%)	Total IS à payer
ALBATROS	1 430 000 €		140 000 €	310 000 €	450 000 €
Société B	(580 000 €)				
Société C	6 350 €	953 €			953 €
Société D	(237 000 €)				
Société E	4 880 000 €		140 000 €	1 460 000 €	1 600 000 €
					2 050 953 €

On constate donc qu'opter pour le régime de l'intégration fiscale permet au groupe ALBATROS de réaliser une économie d'impôt de 244 053€ (2 050 953 – 1 806 450€).

Néanmoins, après la réalisation des prévisionnels par Madame Y, il semblerait que la société E ait pour vocation d'être une société bénéficiaire tout au long de sa vie, et possédera pendant plusieurs années un résultat fiscal très important. Les dirigeants de la société se demandent donc s'il est avantageux de la garder dans le groupe d'intégration fiscale, ou bien s'il est préférable de l'écartier.

Madame Y décide donc de faire une simulation d'IS en excluant la société E du groupe, ce qui générerait un IS à payer de 179 783€, comme le montre le tableau suivant :

Sociétés	Résultat fiscal prévisionnel 2018
ALBATROS	1 430 000 €
Société B	(580 000 €)
Société C	6 350 €
Société D	(237 000 €)
Résultat d'ensemble	619 350 €
IS à payer (28%)	140 000 €
IS à payer (33%)	39 783 €
TOTAL IS DÛ	179 783 €

Sans le régime de l'intégration fiscale, le montant de l'IS dû individuellement par les sociétés ALBATROS, B, C et D est de 450 953€ :

Sociétés	Résultat fiscal prévisionnel 2018	IS à payer (15%)	IS à payer (28%)	IS à payer (33%)	Total IS à payer
ALBATROS	1 430 000 €		140 000 €	310 000 €	450 000 €
Société B	(580 000 €)				
Société C	6 350 €	953 €			953 €
Société D	(237 000 €)				
					450 953 €

Ainsi, opter pour le régime de l'intégration fiscale en intégrant les sociétés B, C et D permettrait au groupe ALBATROS de réaliser une économie d'impôt de 271 169€ (450 953 – 179 783).

En faisant les comparaisons entre le montant d'IS à payer avec le régime de l'intégration fiscale et sans, puis en comparant l'IS dû selon si la société E était intégrée ou pas, Madame Y vient de démontrer deux choses aux dirigeants de la société ALBATROS :

- Premièrement, s'ils choisissent d'opter pour le régime de l'intégration fiscale, en incluant toutes les sociétés initialement prévues, soit B, C, D et E, le groupe réalise une économie d'impôt de 244 503€, expliquée par la compensation des bénéfices et des déficits des sociétés intégrées dans le régime de l'intégration fiscale.
- Le deuxième point soulevé est que le choix des sociétés à intégrer dans le groupe est primordial. La société E possédant un résultat bénéficiaire bien plus élevé que les autres sociétés du groupe, les déficits des sociétés B et D ne sont pas assez importants pour le compenser entièrement, même si une partie l'est, ce qui représente tout de même un avantage.

Après une longue réflexion sur la stratégie et les objectifs liés à la création d'un groupe d'intégration fiscale, les dirigeants de la société ALBATROS ont choisi de ne pas inclure la société E dans le groupe.

Ainsi, sur les conseils de Madame Y, les dirigeants de la société ALBATROS ont décidé de former un groupe d'intégration fiscale formé des sociétés ALBATROS en tête de groupe, B, C et D.

Tout au long de ce mémoire, nous allons utiliser le cas de la société ABLATROS et du groupe intégré fiscalement composé des sociétés B, C et D.

II. LES FORMALITES ADMINISTRATIVES A ACCOMPLIR

Une fois la volonté d'opter pour le régime d'intégration fiscale exprimée, les conditions remplies par la société mère et les filiales et le périmètre déterminé, il est maintenant temps de remplir les formalités administratives nécessaires. Celles-ci sont importantes et contraignantes, il est nécessaire de bien les remplir au risque d'avoir des pénalités. Ce régime est, rappelons-le, facultatif. Ainsi, la naissance du groupe d'intégration fiscale se fait sur option de la société mère. Celle-ci est exercée pour une durée de 5 exercices, durée qui est tacitement reconduite à l'expiration si les conditions demeurent remplies.

A. La demande d'option pour le régime d'intégration fiscale

La demande d'option pour le régime d'intégration fiscale est décrite dans le deuxième alinéa de l'article 223 A du Code Général des Impôts. Celui-ci indique que « *l'option doit être notifiée au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice précédant celui au titre duquel le régime s'applique* ».

Cela signifie que si une société souhaite se mettre en intégration fiscale à compter du 1^{er} janvier 2018, elle aura jusqu'au 3 mai 2018 pour notifier sa demande d'option pour le régime d'intégration fiscale. On constate donc que le choix d'opter pour le régime d'intégration fiscale se fait avant même de connaître les résultats fiscaux réalisés par les sociétés intégrées.

La volonté d'opter pour le régime de l'intégration fiscale est formulée par la société mère, et formalisée par une attestation (cf. annexe 1). Elle doit également être accompagnée de la liste des filiales qui seront membres du groupe et d'une attestation des filiales donnant leur accord formel de faire partie du groupe d'intégration fiscale (cf. annexe 2).

Pour pouvoir constituer un groupe d'intégration fiscale, la société ALBATROS a donc déposé sa demande d'option en 2018, en se basant sur des résultats fiscaux prévisionnels.

Tout au long de ce mémoire, nous allons donc émettre des hypothèses quant aux opérations réalisées par les sociétés membres du groupe pour comparer les impacts, s'il y en a, de la loi de finances pour 2019 sur le groupe ALBATROS.

B. Les déclarations annuelles à établir

Une fois le régime d'intégration fiscale mis en place, le périmètre est révisable chaque année, sur décision notifiée à l'administration fiscale au plus tard dans le délai de dépôt de la déclaration annuelle de résultats de l'exercice précédent. Une fois le groupe fiscal intégré, deux formalités annuelles doivent être remplies par la société mère.

La première a lieu lors du dépôt du relevé de solde d'IS et consiste pour la société mère à mettre à jour la liste des sociétés membres du groupe pour le dernier exercice clos et pour lequel elle acquitte l'IS. Pour cela, elle remplit le formulaire 2029-B qui mentionne toutes les sociétés membres du groupe, les sociétés intermédiaires et les sociétés qui cessent d'être membres du groupe pour l'exercice en cours.

La deuxième formalité doit être remplie lors du dépôt de la liasse fiscale et consiste pour la société mère à mettre à jour le périmètre au titre de l'exercice suivant et notifier, pour chaque

exercice arrêté au cours de la période de validité de l'option pour l'intégration fiscale, la liste des filiales restant dans le périmètre d'intégration et celles qui cessent d'en faire partie pour l'exercice suivant. Si ces formalités administratives ne sont pas remplies, ou bien ne respectent pas le délai légal, le résultat d'ensemble sera alors déterminé à partir des résultats des sociétés inscrites sur la dernière liste produite dans le délai légal, si celles-ci remplissent les conditions pour être membres du groupe. Ainsi, la mise à jour annuelle du périmètre ne semble pas obligatoire lorsqu'aucune modification du périmètre n'a eu lieu. Ainsi, si une filiale venait à intégrer le groupe et que le résultat d'ensemble est minoré, mais que la formalité administrative de mise à jour du périmètre annuel n'a pas été faite, le groupe sera pénalisé et ne pourra pas inclure dans le résultat d'ensemble la filiale oubliée.

III. LA FORMALISATION DE L'ACCORD DE GROUPE VIA LA REDACTION D'UNE CONVENTION D'INTEGRATION FISCALE

Dans le régime de l'intégration fiscale, le Code Général des Impôts impose à la société mère d'être la seule redevable de l'IS calculé sur le résultat d'ensemble et oblige également à ce qu'il y ait une solidarité des filiales membres du groupe à hauteur de leur résultat individuel.

Néanmoins, si la société mère est redevable de l'IS auprès du Trésor Public, la loi reste silencieuse quant à la répartition de la charge d'IS ou de l'économie d'impôt entre les sociétés membres du groupe. Elle ne prévoit rien non plus en ce qui concerne l'indemnisation d'une filiale sortie du périmètre qui est dépossédée de ses reports déficitaires.

Par conséquent, la loi étant silencieuse à ces sujets, les groupes de sociétés ont donc le choix dans le mode de répartition de la charge ou de l'économie d'impôt. Pour cela, la pratique a montré que ce choix est formalisé par la rédaction d'une convention d'intégration fiscale, un accord entre la société mère et les filiales intégrées. Là encore, ce régime présente un avantage puisque les sociétés ont une certaine liberté dans le choix de la répartition de la charge d'IS et vont pouvoir la faire comme elles le souhaitent, tout en respectant certaines conditions.

Les conventions d'intégration fiscales sont aujourd'hui reconnues par la jurisprudence grâce à un arrêt du Conseil d'État du 12 mars 2010 et vont permettre de lier des entités juridiques distinctes, de répartir la charge d'impôt entre les sociétés, c'est-à-dire le montant de la contribution des filiales au paiement de l'IS, de décider du traitement des acomptes, des crédits d'impôt et des éventuels rappels d'imposition suite à un redressement et de prévoir les conséquences de la sortie d'une des sociétés du groupe

Il existe une multitude d'options de répartition de la charge ou de l'économie d'impôt. Néanmoins, il convient de garder à l'esprit que cette convention d'intégration, au-delà des choses qu'elle permet, ne doit porter atteinte ni à l'intérêt social des sociétés membres du groupe, ni aux droits des associés ou actionnaires minoritaires, et se doit de répartir la charge ou l'économie d'impôt en tenant compte des résultats propres de chaque société membre.

Durant cette phase, la mission de l'expert-comptable est d'étudier, en fonction des caractéristiques des sociétés faisant partie du groupe d'intégration et des perspectives futures du dirigeant, quel est le type de convention et quelles sont les clauses les plus avantageuses à insérer dans la convention pour optimiser la fiscalité du client et minimiser la charge d'impôt à payer. Une certaine vigilance doit être accordée tout au long de la vie du groupe, étant donné que des changements, à la fois économiques et législatifs, peuvent avoir lieu.

A. Les différents types de convention d'intégration fiscale

La pratique a montré que les groupes de sociétés avaient le choix entre plusieurs méthodes de répartition de l'impôt. Il existe 3 grands types de convention qui sont majoritairement utilisés par les groupes, qui présentent chacun des avantages et inconvénients, que nous allons étudier.

Tout d'abord, il y a la méthode « neutre » qui est la plus utilisée. Ici, les filiales et la société mère vont constater leur propre charge d'impôt, comme si elles étaient imposées séparément. Les sociétés du groupe bénéficiaires vont alors contribuer au paiement de l'IS pour le même montant que si elles n'avaient pas été intégrées et la société mère va conserver l'économie d'impôt résultant des filiales déficitaires. Comptablement, cela se traduit par une charge d'impôt pour les filiales et un produit pour la société mère.

La deuxième méthode consiste à la réallocation immédiate des économies issues des déficits utilisés. En plus de la méthode de la neutralité étudiée précédemment, la filiale va déterminer pour les exercices à venir sa charge d'impôt sans tenir compte des déficits déjà utilisés. La société mère va quant à elle répartir immédiatement et créditer la filiale déficitaire de toutes les économies ou compléments d'impôt qui vont alors être affectés aux sociétés qui en sont à l'origine.

Il existe également un type de convention qui consiste pour la société mère à prendre en charge la totalité de l'impôt dû pour l'ensemble du groupe. Ce type de convention a l'avantage de présenter une simplicité comptable, mais est très complexe à gérer fiscalement puisqu'il ne respecte pas le principe d'indépendance comptable des sociétés membres du groupe.

Dans le cas de la société ALBATROS, les dirigeants souhaitent choisir la convention de type « neutre », qui est simple à gérer sur le plan technique. Les filiales du groupe vont donc calculer et verser leur impôt à la société mère comme si elles ne faisaient pas partie du groupe d'intégration fiscale.

B. Le choix du contenu de la convention d'intégration fiscale

Une fois le type de répartition de la charge ou de l'économie d'IS choisit, la convention d'intégration fiscale doit être rédigée. Elle doit notamment mentionner les modalités de répartition de l'impôt dû par les filiales intégrées, la méthode de répartition de l'économie générée par l'intégration et les modalités prévues lors de la sortie d'une filiale.

En effet, en cas de sortie d'une filiale du groupe, cette dernière est susceptible de subir des préjudices, tels que la perte du report de ses déficits réalisés durant sa période d'intégration.

Il est donc nécessaire d'accorder une attention particulière à la bonne rédaction de la convention d'intégration et de la bonne formalisation de la méthode de répartition puisqu'une fois établie et signée par les sociétés membres du groupe, la société mère ne peut renoncer unilatéralement à son application, c'est-à-dire qu'elle ne peut y renoncer seule.

Néanmoins, un arrêt du Conseil d'État du 13 octobre 2016 a jugé qu'il était possible qu'une convention d'intégration fiscale soit modifiée par une note interne au groupe. Ainsi, la société mère et une autre société du groupe peuvent, d'un commun accord, choisir de modifier la répartition qui était prévue dans la convention, sous deux conditions. La première est que la convention doit préserver les droits des associés minoritaires de la filiale en ne mettant pas à sa charge une imposition supérieure à celle qu'elle aurait dû acquitter en l'absence d'intégration. La deuxième est que si la modification entraîne une charge d'impôt supérieure pour la société mère que celle qu'elle aurait payée en l'absence d'intégration, cela doit être justifié par le régime groupe.

PARTIE 2

-

DE L'ETABLISSEMENT DES COMPTES INDIVIDUELS AU PAIEMENT DE L'IS
GROUPE : LE TRAITEMENT DE L'INTEGRATION FISCALE

CHAPITRE 3 – LA DETERMINATION DES RESULTATS INDIVIDUELS : LE RESPECT DES REGLES DE DROIT COMMUN

Le régime de l'intégration fiscale n'enlève pas l'obligation pour les sociétés membres du groupe de déclarer leurs résultats fiscaux individuels. Chaque société membre du groupe, y compris la société mère, doit donc établir 2 déclarations qui sont la déclaration de ses résultats propres avec quelques rectifications liées à l'intégration (formulaires 2058A et 2058B, cf. annexes 3 et 4) et la déclaration de leurs résultats propres comme si elles étaient imposées séparément (formulaires 2058A bis et 2058B bis, cf. annexes 5 et 6). Par ailleurs, les sociétés doivent également joindre à leur déclaration le formulaire spécial 2058FC, qui est une fiche de calcul du plafonnement permettant de déterminer le résultat fiscal et les PVNLT (Plus-Values Nettes à Long Terme) utilisables pour l'imputation des déficits fiscaux, ou des MVNLT (Moins-Values Nettes à Long Terme) antérieures à l'intégration.

I. LE TRAITEMENT DES NOUVELLES SOCIETES INTEGRANT LE GROUPE

Le traitement des sociétés intégrant un groupe d'intégration fiscale est différent des sociétés faisant déjà partie du groupe, notamment en ce qui concerne les déficits antérieurs et les créances de carry-back et les crédits et réductions d'impôt, que nous allons étudier.

A. *Les créances de carry-back et les déficits antérieurs*

Le groupe ALBATROS, intégré fiscalement depuis une année, souhaiterait faire entrer une nouvelle société nommée N à compter du 1^{er} janvier 2019, une SARL soumise à l'IS remplissant toutes les conditions d'éligibilité. Les dirigeants de la société font appel à Madame Y pour savoir quel sera l'impact de l'entrée de cette nouvelle société dans le groupe. Les caractéristiques de la société N se présentent comme suivant :

- Durant l'exercice 2017, la société N a réalisé un bénéfice de 20 000€, sur lequel elle a payé un IS de 5 600€ (20 000 * 28%).
- En 2018, la société N a réalisé une perte de 30 000€, qu'elle a décidé de reporter en arrière sur son bénéfice 2017 pour 20 000€, et obtient alors une créance d'impôt égale au montant d'IS payé sur son résultat, soit 5 600€.

La société N possède donc une créance de carry-back de 5 600€, et un déficit de 10 000€ reportable en avant sur son propre bénéfice.

Madame Y explique aux dirigeants de la société que s'ils décident d'intégrer la société N dans le groupe, le déficit de 10 000€ ne pourra pas être imputé sur le résultat d'ensemble. En effet, le régime de l'intégration fiscale ne permet de reporter les déficits nés avant l'intégration uniquement sur le propre bénéfice réalisé par la société l'ayant réalisé, sous certaines conditions que nous étudierons dans le *II.B. Le traitement des déficits des filiales intégrées*.

Concernant la créance de carry-back de 5 600€, la société N a deux possibilités. Elle peut soit choisir de la conserver et d'en demander le remboursement au bout de 5 ans si elle n'est pas utilisée, ou bien elle peut choisir de la céder à la société mère pour sa valeur nominale en remplissant l'imprimé n°2573-SD (*cf. annexe 7*).

Si la société N décide de céder cette créance à la société ALBATROS, cette dernière pourra alors être utilisée pour le paiement de l'IS du groupe, à hauteur du montant de l'IS auquel elle aurait été soumise si elle avait été imposée séparément. Attention, il est important de préciser que pour calculer le montant d'impôt théorique, il faut tenir compte des autres crédits d'impôt que la filiale détient et pouvant être imputés.

Ainsi, si la société N réalise un résultat bénéficiaire pour l'année 2019 de 10 000€ après imputation de son déficit antérieur et qu'elle possède également des crédits d'impôt imputables pour un montant de 1 000€, si elle était imposée séparément, elle aurait pu imputer un montant maximal de 2 800€ ($10\,000 * 28\%$), minoré du montant du crédit d'impôt imputable à 72% (taux appliqué pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, sur l'IS à 28%), soit 720€ ($1\,000 * 72\%$), ce qui nous donne un montant de 2 080€ ($2\,800 - 720$). Le groupe ALBATROS pourra donc imputer sur l'IS du groupe la créance de carry-back de 2 080 de la société N, si la société N choisit de lui céder sa créance.

B. Les crédits et réductions d'impôt

S'agissant des crédits et réductions d'impôt éventuellement détenus avant l'entrée dans le groupe, le CIR non imputé par la filiale ne peut être imputé ni sur l'IS, ni sur les acomptes versés à la société mère, ni même être cédé à la société mère. La seule chose possible est d'en demander le remboursement à l'issue de la période légale de 3 ans.

Dans le cas de la société N, son crédit d'impôt de 1 000€ ne pourra pas être cédé ni même utilisé durant la période d'intégration. Il ne pourrait pas non plus être utilisé sur le montant d'IS dû à la mère, puisque le crédit d'impôt est, chez la société N une créance vis-à-vis de l'État tandis que l'IS dû est vis-à-vis de la société mère.

Concernant le CICE, il n'existe pas non plus de procédure de cession de cette créance à la société mère. Ainsi, lorsqu'une filiale possède un CICE lors de son entrée dans le groupe, elle le conserve et peut l'utiliser dans les conditions de droit commun, ou bien en demander le remboursement pour la partie non utilisée. Enfin, la Réduction d'Impôt Mécénat, tout comme le CIR et le CICE, n'est pas transmissible à la société mère. La filiale ne pourra donc l'utiliser que lors de sa sortie du groupe, dans un délai de 5 ans. Ainsi, nous constatons donc que dans la majorité des cas, les crédits et réductions d'impôts qu'une filiale possède avant son entrée dans le groupe d'intégration sont inutilisables par la société mère. Ainsi, intégrer une filiale avec un CIR, un CICE et une Réduction d'impôt Mécénat non imputés est peu avantageux pour le groupe.

Dans cette partie, nous avons traité le cas des nouvelles sociétés entrant dans un groupe d'intégration fiscale. Maintenant, nous allons étudier le cas des sociétés déjà intégrées au groupe.

II. LE TRAITEMENT DES SOCIÉTÉS DÉJÀ INTÉGRÉES AU GROUPE

A. *Les abandons de créances et subventions intragroupe*

Très souvent dans la vie des groupes, il arrive que des sociétés abandonnent des créances qu'elles détiennent sur d'autres sociétés. Il existe deux types d'abandons de créance, pour lesquels le traitement est différent : les abandons de créance à caractère commercial et les abandons de créance à caractère financier.

Ainsi, les abandons de créance à caractère commercial représentent une charge déductible chez la société versante, et un produit imposable chez la société bénéficiaire, tandis que les abandons de créance à caractère financier ne sont pas déductibles du résultat fiscal de la société versante et sont toujours un produit imposable chez la société bénéficiaire.

Dans le cas du groupe ALBATROS, en 2018, la société mère décide d'abandonner une créance à caractère financier qu'elle détenait sur la société B, pour un montant de 15 000€ et une créance à caractère commercial de 10 000€, détenue sur la société D.

Pour déterminer le résultat individuel d'une société, dans le cas d'un abandon de créance à caractère commercial, ce sont les règles de droit commun qui sont applicables et aucune opération de réintégration ou de déduction n'est à faire.

Ainsi, le résultat fiscal individuel des sociétés B et C ne va donner lieu à aucune réintégration ou déduction. Au contraire, en ce qui concerne l'abandon de créance à caractère financier, il convient de réintégrer la charge non déductible chez la société ALBATROS qui a consenti l'abandon de créance à caractère financier. Suite aux abandons de créances, les résultats fiscaux individuels des sociétés se présentent donc ainsi :

	Société-Mère ALBATROS	Société B	Société D
Résultat comptable 2018	845 000 €	(327 000) €	(154 000) €
Réintégration de la créance à caractère financier	15 000 €	- €	- €
Résultat fiscal individuel retraité	860 000 €	(327 000) €	(154 000) €

B. Les déficits des filiales intégrées

- L'utilisation des déficits nés pendant la période d'intégration fiscale

Les déficits individuels de chaque société nés durant la période d'intégration sont imputables sur les bénéfices constatés par les autres sociétés membres du groupe sans aucun plafond, ce qui représente le principal avantage du régime de l'intégration fiscale. Ainsi, au titre de l'exercice 2018, les déficits des sociétés B et D seront compensés par les bénéfices des sociétés ALBATROS et C.

- L'utilisation des déficits nés avant la période d'intégration fiscale

Lorsqu'une société fait partie d'un groupe d'intégration fiscale, les déficits nés avant la période d'intégration fiscale ne peuvent être imputés uniquement sur le propre bénéfice de la société ayant réalisé le déficit et ne peuvent pas être imputés sur le résultat d'ensemble. C'est un inconvénient qu'il est nécessaire de connaître avant d'intégrer une nouvelle société dans un groupe d'intégration.

Reprenons le cas de la société N que le groupe ALBATROS souhaitait intégrer. Cette dernière possède un déficit de 10 000€, qui ne peut pas être imputé sur le résultat d'ensemble. Les dirigeants du groupe se demandent donc s'ils pourront imputer tout ou partie de ce déficit sur son résultat qu'ils prévoient bénéficiaire 2019. Madame Y explique aux dirigeants qu'il convient d'abord de retracer l'origine de ce bénéfice pour le retraiter des opérations intragroupe, que nous détaillerons plus précisément dans le *Chapitre 4 - La détermination du résultat d'ensemble : les retraitements à effectuer*. Pour cela, Madame Y va calculer un résultat dit « plafonné » qui permettra de déterminer la part du déficit pouvant être imputée. Ce calcul doit être réalisé grâce à au Cerfa 2058-FC, « Fiche de calcul du plafonnement des résultats et des plus-values à long terme pour l'imputation des déficits et moins-values antérieurs à l'intégration ».

Ainsi, le résultat fiscal prévisionnel de 15 300€ (après réintégration de la Taxe sur les Véhicules de Sociétés (TVS non déductible) comprendrait les opérations intragroupe suivantes :

Résultat comptable avant corrections et IS	15 000 €
TVS non déductible à réintégrer	300 €
Résultat fiscal avant corrections et IS	15 300 €
<i>Opérations intragroupe</i>	
Abandon de créance à caractère commercial	3 000 €
Subvention reçue	2 500 €
Plus-value sur cession d'immobilisation	2 000 €
Moins-value sur cession d'immobilisation	(500) €
Total des corrections à soustraire au résultat fiscal	7 000 €
Résultat fiscal plafonné après corrections (Résultat fiscal avant corrections et IS - Total des corrections)	8 300 €
Imputation du déficit (limité au résultat fiscal plafonné après correction)	8 300 €
Résultat fiscal définitif (Résultat fiscal avant corrections - Déficit imputable)	7 000 €

On constate donc que la société N ne peut imputer que 8 300€ de son déficit antérieur, sur les 10 000€ qu'elle possède, sur son bénéfice 2019, puisque son résultat fiscal est composé d'opérations internes ayant contribué à augmenter son bénéfice propre. Le résultat fiscal définitif de la filiale après imputation de son déficit antérieur est donc de 7 000€, et c'est ce résultat-là qui remontera à la société mère si la société N intègre le groupe à compter du 1^{er} janvier 2019.

C. Les crédits et réductions d'impôt

Chaque société intégrée fiscalement calcule ses crédits et réductions d'impôt. Néanmoins, lorsque vient le moment du paiement de l'IS, c'est la société mère qui va les recevoir et les imputer sur le montant d'IS dû par le groupe.

Comptablement, la filiale va constater dans ses comptes individuels un produit avec comme contrepartie une créance sur la société mère.

Chez la société mère, les crédits d'impôt sont comptabilisés en deux temps. Il y a d'abord la remontée du crédit d'impôt de la filiale dans les comptes individuels de la société mère, qui se traduit par une dette envers la filiale, avec en contrepartie une charge d'intégration fiscale. Ensuite, comme la société mère est redevable de l'IS du groupe et que c'est elle qui va utiliser le crédit d'impôt, celui-ci représente donc une créance envers l'État.

Dans le cas des sociétés déjà intégrées fiscalement, le CICE calculé par les filiales remonte à la société mère qui, après les avoir cumulés formera le CICE global du groupe. Par la suite, ce CICE

global pourra être utilisé dans les mêmes conditions qu'en droit commun, c'est-à-dire imputable sur l'IS du groupe au titre de l'exercice de sa constatation, reportable chez la société mère pendant 3 ans pour être imputé sur l'IS groupe dû durant ces années, ou bien remboursé à la société mère s'il n'a pas été imputé.

III. LE TRAITEMENT DES SOCIÉTÉS SORTANT DU GROUPE

Durant la vie d'un groupe, il arrive qu'une société en sorte, soit pour cause de disparition (cessation d'activité, dissolution...), ou bien parce qu'elle ne remplit plus les conditions pour en faire partie (détenue à moins de 95% par la société mère, changement de régime fiscal, décision de la société mère...). Lorsqu'une filiale sort du périmètre d'intégration, certains avantages que le régime procurait sont remis en cause et la société mère va donc devoir, selon les cas, réintégrer ou déduire dans le résultat d'ensemble de l'exercice de sortie certaines opérations intragroupe. Ces rectifications doivent être établies dans la déclaration 2058-ES, « État des rectifications apportées au résultat et aux plus et moins-values à long-terme pour la détermination du résultat d'ensemble lors de la sortie d'une société membre » (cf. annexe 8), qui doit être remplie au titre de l'exercice de sortie de la société.

Par exemple, une filiale est exclue d'un groupe d'intégration fiscale pour l'exercice débutant le 01.01.2018. La société mère devra établir la déclaration 2058-ES au titre de l'exercice clos le 31.12.2018

Par ailleurs, lorsqu'une filiale sort du groupe d'intégration en étant déficitaire, elle perd le droit d'utiliser ses déficits MVNLT nés pendant l'intégration. Néanmoins, cette perte pour la filiale peut être compensée par des conditions de sortie prévues dans la convention d'intégration fiscale. Il est donc très important de bien rédiger celle-ci, notamment en ce qui concerne les indemnités lors de la sortie des filiales.

Concernant le CIR, le CICE et la Réduction d'Impôt Mécénat nés lors de l'intégration fiscale, ceux-ci appartiennent à la société mère et donc en cas de sortie de la filiale du groupe, elle ne peut récupérer ces crédits et réductions, même si ces derniers n'ont pas été imputés sur l'IS groupe.

Nous venons d'étudier dans cette partie le traitement des résultats individuels des filiales selon le cas où elles venaient d'entrer dans un groupe d'intégration fiscale, où elles en faisaient déjà partie et dans le cas où elles viendraient à en sortir. On constate donc que le traitement de ces filiales suit

dans la plupart des cas les règles de droit commun, avec toutefois quelques particularités liées à l'intégration fiscale, notamment en ce qui concerne les crédits et réductions d'impôt et le traitement des déficits antérieurs à l'entrée dans le groupe.

Une fois le résultat fiscal individuel de chaque société membre du groupe calculé, il faut ensuite calculer le résultat d'ensemble. Pour cela, il convient d'additionner les résultats individuels des sociétés, puis d'effectuer les retraitements nécessaires.

CHAPITRE 4 – LA DETERMINATION DU RESULTAT D'ENSEMBLE : LES RETRAITEMENTS A EFFECTUER

Pour démontrer et comprendre au mieux les impacts des neutralisations et des aménagements apportés par la loi de finances pour 2019, les retraitements à effectuer pour la détermination du résultat d'ensemble seront effectués pour chaque société du groupe, à partir de leur résultat individuel.

I. LA NEUTRALISATION DE CERTAINES OPERATIONS

Le régime de l'intégration fiscale présente des avantages notamment au niveau de la neutralisation des opérations intragroupe. C'est une étape importante de l'intégration fiscale qui permet de ne pas prendre en compte les opérations réalisées entre les sociétés du groupe.

Parmi celles-ci, on retrouve la distribution de dividendes, la cession de titres de participations, les provisions intragroupe et les abandons de créances et subventions intragroupe. Ces neutralisations sont présentées sur l'état 2058 ER (État des Rectifications, cf. annexe 9).

Néanmoins, ces dernières étant considérées comme incompatibles avec le droit de l'Union Européenne et plus particulièrement la liberté d'établissement, la loi de finances pour 2019 a apporté des modifications majeures quant à la neutralisation de ces opérations, ce qui remet aujourd'hui en cause l'attractivité du régime. Nous allons étudier les impacts de ces modifications à travers le cas de la société ALBATROS dont nous avons préalablement défini le périmètre d'intégration fiscale dans la première partie.

A. Les abandons de créance et les subventions intragroupe

Comme nous l'avons étudié précédemment, selon le caractère des abandons de créances, commercial ou financier, le traitement pour pouvoir calculer le résultat individuel est différent.

Pour rappel, un abandon de créance à caractère commercial est déductible du résultat de la société versante et est imposable chez la société bénéficiaire. Les abandons de créance à caractère financier, au contraire, ne sont pas déductibles du résultat fiscal de la société versante et sont toujours un produit imposable chez la société bénéficiaire, et font donc l'objet d'une réintégration dans le résultat fiscal individuel de la société versante.

Jusqu'à aujourd'hui, le régime de l'intégration fiscale permettait la neutralisation des abandons de créance et des subventions intragroupe (tels que les prêts d'argent à 0% entre une société mère et la filiale). Le résultat d'ensemble du groupe faisait alors l'objet d'un retraitement et était corrigé par la réintégration du montant de la créance abandonné par la société versante, et la déduction du montant de la créance que la société bénéficiaire a perçu.

L'intérêt du régime de l'intégration fiscale est que ces retraitements s'appliquent également dans le cas d'un abandon de créance à caractère financier, ce qui permettait de minorer le résultat d'ensemble du montant de la créance perçue par la société bénéficiaire. Cela représente donc un avantage non négligeable du régime, puisqu'un abandon de créance financier, qui est imposable chez la société bénéficiaire va faire l'objet d'une neutralisation lors de la détermination du résultat d'ensemble.

Néanmoins, la loi de finances 2019 a modifié les règles actuellement applicables pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. À compter de cette date, les abandons de créance et les subventions directes ou indirectes consentis entre les sociétés d'un groupe d'intégration ne donneront plus lieu à une neutralisation.

Cette réforme représente donc une mesure extrêmement pénalisante pour les groupes de sociétés et plus particulièrement dans le cas des abandons de créances à caractère financier. La charge fiscale des groupes intégrés se retrouvera donc grandement alourdie en cas d'aides intragroupe via des abandons de créances à caractère financier non déductibles pour la société versante.

Les dirigeants du groupe ALBATROS ont justement des craintes par rapport à cette réforme, car durant l'exercice 2018, la société mère avait consenti à un abandon de créance à caractère financier de 15 000€ à la société B et à un abandon de créance à caractère commercial de 10 000€ à la société D.

Nous avons précédemment étudié l'impact de ces abandons de créance sur les résultats individuels, nous allons désormais étudier l'impact sur le résultat fiscal d'ensemble et les effets de la fin de la neutralisation des abandons de créances sur le résultat d'ensemble.

	AVANT LA LOI DE FINANCES POUR 2019			APRES LA LOI DE FINANCES POUR 2019		
	Société-Mère ALBATROS	Société B	Société D	Société-Mère ALBATROS	Société B	Société D
Résultat comptable 2018	845 000 €	(327 000) €	(154 000) €	845 000 €	(327 000) €	(154 000) €
Réintégration de la créance à caractère financier	15 000 €	- €	- €	15 000 €	- €	- €
Résultat fiscal individuel retraité	860 000 €	(327 000) €	(154 000) €	860 000 €	(327 000) €	(154 000) €
Neutralisation de l'abandon de créance à caractère financier		(15 000) €				
Neutralisation de l'abandon de créance à caractère commercial	10 000 €		(10 000) €			
Résultat fiscal individuel après neutralisation des opérations intragroupe	870 000 €	(342 000) €	(164 000) €	860 000 €	(327 000) €	(154 000) €
Résultat d'ensemble			364 000 €			379 000 €

On constate donc que le résultat d'ensemble est impacté à hauteur du montant de l'abandon de créance à caractère financier de 15 000€ qui n'est plus déductible en raison des modifications apportées par la loi de finances pour 2019, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

En fonction des situations et du montant des créances à caractère financier abandonnées, le nouveau dispositif introduit par la loi de finances pour 2019 peut avoir de lourdes conséquences sur le résultat d'ensemble, qu'il convient de connaître pour pouvoir être maîtrisées.

B. Les plus-values sur cession de titres de participation

Dans la vie d'un groupe, il arrive très souvent que des sociétés cèdent entre elles des titres de participation, en générant de ce fait une plus ou moins-value. Dans le régime de droit commun, les plus-values liées à des cessions de titres de participation détenus depuis au moins 2 ans (long terme) font l'objet d'une exonération chez la société cédante, à l'exception d'une quote-part de frais et charges de 12%, calculée sur le montant brut des plus-values qui reste imposée.

Dans le cas d'une intégration fiscale, cette quote-part de frais et charges est neutralisée lors de la détermination du résultat d'ensemble, en étant déduite. Néanmoins, la loi de finances pour 2019 a apporté un changement majeur à cette règle et a mis fin à la neutralisation de la quote-part de frais et charges liée aux cessions intragroupe de titres de participation éligibles au régime des plus-values à long terme, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019.

Les dirigeants du groupe ALBATROS se demandent quel est l'impact de la fin de la neutralisation de cette quote-part de frais et charges. En effet, il se trouve que la société D a cédé à la société C des titres de participation qu'elle détenait depuis plus de 2 ans sur une autre société ne faisant pas partie du groupe d'intégration fiscale. De cette cession résulte une plus-value, à long-terme, de 8 000€, comprise dans le résultat comptable de la société C.

	AVANT LA LOI DE FINANCES POUR 2019	APRES LA LOI DE FINANCES POUR 2019
	Société D	Société D
Résultat comptable 2018	(154 000) €	(154 000) €
Exonération de la plus-value	(8 000) €	(8 000) €
Réintégration de la quote-part de frais et charges de 12%	960 €	960 €
Résultat fiscal individuel retraité	(161 040) €	(161 040) €
Neutralisation de la quote-part de frais et charges de 12% à effectuer sur le résultat d'ensemble	(960) €	
Résultat fiscal individuel après neutralisation des opérations intragroupe	(162 000) €	(161 040) €

Avant la loi de finances pour 2019, si la société D réalisait une plus-value à long terme sur cession de titres de participation de 8 000€, celle-ci était exonérée à hauteur de 88%, du fait de la quote-part de frais et charges de 12% d'un montant de 960€ qui était réintégrée au niveau du résultat individuel. Lors de la détermination du résultat d'ensemble, la quote-part de 960€ était entièrement neutralisée, ce qui signifie qu'au niveau du groupe, la plus-value était totalement neutralisée, pour 8 000€ dans le cas de la société D.

Étudions ce qu'il se passerait au niveau du résultat si la société D venait à réaliser une plus-value du même montant durant son exercice 2019, en reprenant le même résultat comptable et le même montant de plus-value. On constate que son résultat individuel reste inchangé par rapport à ce qui se faisait avant la loi de finances 2019. Néanmoins, c'est au niveau des retraitements pour la détermination du résultat d'ensemble qu'il y a un impact. En effet, la quote-part de frais et charges de 960€ n'est plus neutralisée du résultat d'ensemble, qui se retrouve donc majoré du montant de cette dernière.

Ainsi, dans le cas de cessions intragroupe de titres de participation générant une plus-value importante, la fin de la neutralisation de la quote-part de frais et charges de 12% peut avoir un impact non négligeable sur le résultat d'ensemble.

La modification apportée par la loi de finances pour 2019 fait donc supporter un coût fiscal au groupe en cas de plus-value sur cession intragroupe de titres de participation, qui auparavant était neutralisée.

C. La neutralisation des provisions intragroupe

Les provisions intragroupe font l'objet d'un traitement spécifique en intégration fiscale, que nous allons étudier à travers le cas de la société ALBATROS.

En 2017, alors que le groupe ALBATROS n'était pas encore intégré fiscalement, la société ALBATROS a constitué une dotation aux provisions pour dépréciation d'une créance qu'elle détenait sur la société C pour un montant de 2 000€.

En 2018, le groupe ALBATROS a constitué un groupe d'intégration fiscale et la société ALBATROS, désormais tête de groupe, a augmenté cette provision de 1 000€, ce qui la porte à 3 000€. Les dirigeants de la société envisagent une reprise de cette provision en 2019, pour un montant de 2 400€ qu'ils estiment irrécouvrable.

Dans le cas de la société ALBATROS, il convient tout d'abord de distinguer deux types de provisions et plus précisément la part ayant été dotée avant la période d'intégration fiscale (2 000€), qui n'a pas fait l'objet d'une réintégration, et la part de la provision dotée durant la période d'intégration (1 000€), qui a fait l'objet d'une réintégration.

En matière de reprises de provision, la règle est que celles-ci doivent être neutralisées en étant déduites du résultat d'ensemble.

La législation a beaucoup évolué concernant les reprises des provisions intragroupe, en passant par la règle du « LIFO » (*Last In/First Out, Dernier Constitué/Premier Repris*), puis du FIFO (*First In/First Out, Premier Constitué/Premier Repris*), pour à ce jour permettre aux entreprises de choisir librement la méthode à appliquer. Toutefois, il n'est pas possible d'imputer la reprise sur les deux types de provisions (avant/après intégration).

Mais alors, quelle est la plus avantageuse pour le groupe ALBATROS ? Étudions l'impact qu'aura chacune des deux méthodes sur le résultat d'ensemble.

	Méthode	
	LIFO	FIFO
Reprise de la provision chez la société ABLATROS (Réintégration)	2 400 €	2 400 €
Neutralisation sur le résultat d'ensemble (Déduction)	(1 000 €)	(400 €)
Impact sur le résultat d'ensemble 2019	1 400 €	2 000 €

On constate que si l'on opte pour la méthode LIFO, il sera considéré que la reprise de 2 400€ provient d'abord de la provision constituée en 2018 pour 1 000€. Cette provision ayant fait l'objet d'une réintégration lors de sa dotation, elle peut être déduite entièrement lors de sa reprise.

A contrario, si on opte pour la méthode FIFO, il sera considéré que la reprise de 2 400€ provient d'abord de la provision constituée en 2017 pour 2 000€. Cette provision ayant eu lieu avant l'intégration au groupe, elle n'a pas fait l'objet d'une réintégration, et donc sa reprise ne peut être déduite. Seule la fraction excédant ce montant (400€) peut l'être.

Ainsi, l'option pour la méthode LIFO semble être la plus avantageuse lorsqu'une société a doté des provisions pour dépréciation de créance avant son entrée dans le groupe, la reprise de ces dernières ne pouvant être neutralisée.

Toutefois, il existe une condition à la déductibilité de la reprise d'une provision : si une des sociétés concernées par la provision ne fait plus partie du groupe d'intégration fiscale lors de l'exercice où la provision est reprise, cette dernière n'est plus considérée comme étant intragroupe et donc, sa reprise ne peut pas être déduite du résultat d'ensemble, malgré le fait que sa dotation ait été réintégrée. Les dirigeants du groupe se demandent donc quel serait l'impact sur le groupe si la société C venait à sortir du groupe d'intégration avant la reprise de la provision ?

Si la société C venait à sortir du groupe d'intégration en 2020, la société ALBATROS va reprendre le reste de la provision pour dépréciation de la créance, soit un montant de 600€ (3 000 – 2 400), qui ne fera pas l'objet d'une neutralisation du résultat d'ensemble et sera donc imposable, tandis que la dotation de la provision n'a pas été déduite, ce qui représente un désavantage non négligeable pour la société et le groupe.

Pour pallier cet inconvénient, le choix dans la méthode d'imputation de la reprise est décisif et permet de limiter l'impact de ce désavantage. Madame Y réalise le tableau suivant, expliquant aux dirigeants les avantages apportés s'ils choisissent la méthode LIFO :

	Méthode	
	LIFO	FIFO
Dotation 2017 n'ayant pas fait l'objet d'une réintégration dans le résultat d'ensemble	(2 000 €)	(2 000 €)
Dotation 2018 ayant fait l'objet d'une réintégration dans le résultat d'ensemble	(1 000 €)	(1 000 €)
Neutralisation sur le résultat d'ensemble de la Dotation 2018	1 000 €	1 000 €
Reprise de la provision en 2019 imposable	1 400 €	2 000 €
Reprise de la provision en 2020 imposable	600 €	600 €
Impact cumulé sur le résultat d'ensemble	0 €	600 €

On constate donc que le fait de choisir d'imputer la reprise sur les provisions ayant été dotées pendant la période d'intégration (LIFO) est plus avantageux, car elle permet de diminuer le résultat du groupe par rapport à la méthode FIFO, comme le montre le tableau ci-dessus.

Un travail en amont doit donc être réalisé par l'expert-comptable, en étudiant tout d'abord l'origine des provisions et en interrogeant les dirigeants de la société quant au devenir de celles-ci, si elles vont faire l'objet d'une dotation aux provisions ou bien d'une reprise.

Il est donc nécessaire, lorsque cela est possible, d'anticiper la sortie d'une filiale sur laquelle une autre société du groupe détient une provision, afin de minimiser le montant de la reprise non neutralisée.

II. LE REGIME DES DISTRIBUTIONS INTRAGROUPE

A. *Éviter une double imposition grâce au régime mère-fille*

L'intégration fiscale présente un intérêt concernant l'optimisation fiscale des produits de participation intragroupe tels que les dividendes. Comptablement, le versement de dividendes se traduit par un produit chez la société qui les reçoit, ce qui vient donc en augmentation de son résultat tandis que chez la société qui les verse, ces dividendes ont déjà fait l'objet d'une imposition, puisqu'ils sont prélevés sur le résultat après impôt. Ainsi, les dividendes intragroupe font l'objet d'une double imposition.

Pour pallier cela, le régime optionnel mère-fille a été créé. Il suppose pour la société mère de détenir au moins 5% du capital de la filiale et ses titres de participation pendant au moins 2 années. Si les conditions sont remplies, il permet une exonération de 95% des dividendes, avec toutefois une quote-part de frais et charges de 5% à réintégrer dans le résultat. L'avantage réside dans la compatibilité de ce régime avec celui l'intégration fiscale.

B. *Régime mère-fille et intégration fiscale : deux régimes complémentaires*

Le régime mère-fille et celui de l'intégration fiscale sont tout à fait compatibles et il est d'ailleurs fortement recommandé d'opter pour les deux, notamment en matière de distribution de dividendes.

En effet, si la société ALBATROS n'opte pas pour l'intégration fiscale, mais que le régime mère-fille s'applique, la quote-part de frais et charges à réintégrer dans le résultat est de 5%.

Au contraire, si le régime mère-fille est applicable et que le groupe opte pour le régime de l'intégration fiscale, les dividendes perçus par la société mère de la part de sa filiale seront exonérés à hauteur de 99%, la quote-part de frais et charges étant abaissée à 1%.

En ce qui concerne les sociétés intégrées qui ne sont pas éligibles au régime mère-fille, la loi de finances pour 2019 a apporté quelques modifications afin de rapprocher ce cas à celui où le régime mère-fille est applicable. Auparavant, les dividendes étaient intégralement neutralisés (à l'exception des dividendes qui étaient versés au cours du premier exercice d'intégration), tandis qu'aujourd'hui, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, la législation a apporté quelques modifications dans l'objectif de rapprocher ce cas à celui où le régime mère-fille est applicable, et c'est désormais une neutralisation à hauteur de 99% qui est appliquée, avec l'imposition d'une quote-part de frais et charges de 1%.

Dans le cas où le régime mère-fille n'est pas appliqué (par renonciation ou oubli) alors qu'il était possible d'opter pour, les règles de l'intégration fiscale ne prévoient aucune neutralisation des dividendes. Il est donc fortement recommandé à un groupe de sociétés pouvant bénéficier du régime mère-fille d'opter pour, car une renonciation est fortement déconseillée.

Toutefois, les dirigeants du groupe ALBATROS se questionnent quant au gain réalisé sur les distributions de dividendes en intégration fiscale. Pour une question de simplification et pour comprendre au mieux l'intérêt du régime de l'intégration fiscale en matière de distribution de dividendes, nous comparerons les deux régimes à partir du même résultat comptable et du même montant des dividendes distribués par la filiale C, de 5 000€.

Pour démontrer concrètement aux dirigeants l'intérêt du régime cumulé avec le régime mère-fille, Madame Y réalise le tableau comparatif suivant :

	REGIME MERE-FILLE	REGIME MERE-FILLE + INTEGRATION FISCALE EXERCICES OUVERTS APRES LE 01/01/2016
	Société-Mère ALBATROS	Société-Mère ALBATROS
Résultat comptable de la société-mère ALBATROS	845 000 €	845 000 €
Exonération des dividendes perçus de C	(5 000) €	(5 000) €
Réintégration de la QP de frais et charges de 5% dans le régime mère-fille	250 €	
Réintégration de la QP de frais et charges de 1% en Intégration fiscale		50 €
Résultat fiscal individuel retraité	840 250 €	840 050 €
Neutralisation de la QP de frais et charges de 5%		
Résultat fiscal individuel rectifié des neutralisations	840 250 €	840 050 €

On remarque donc que le régime de l'intégration fiscale en matière de distributions de dividendes permet de réaliser une économie de 200€ sur le résultat, liée à la quote-part de frais et charge qui passe de 5% à 1%. Ainsi, les dirigeants du groupe ALBATROS ont tout intérêt à opter pour le régime de l'intégration fiscale s'ils prévoient d'importantes distributions de dividendes.

C. Ce que la législation a changé

Le régime des distributions intragroupe a fait l'objet de plusieurs rectifications. La plus importante concerne le changement du régime à partir des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, suite à l'arrêt « Groupe Stéria SCA » du 2 septembre 2015. Cette année-là, le régime fiscal lié aux distributions de dividendes intragroupe a été condamné par la CJUE⁴, et c'est plus particulièrement la neutralisation de la quote-part de frais et charges du résultat d'ensemble qui était visée.

Avant cette date, les dividendes versés par des filiales françaises étaient exonérés, à l'exception d'une quote-part de frais et charges, alors de 5%, qui faisait l'objet d'une réintégration dans le résultat individuel, puis d'une neutralisation du résultat d'ensemble. Désormais, à partir des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2016, cette neutralisation de la quote-part n'est plus possible, du fait que les dividendes versés par des filiales étrangères à une société mère située en France ne pouvaient neutraliser cette quote-part.

La législation a donc choisi de supprimer la neutralisation de cette quote-part de frais et charges du résultat d'ensemble, ce qui rend le régime de l'intégration fiscale moins attractif qu'auparavant. Néanmoins, la législation a réduit cette quote-part de frais et charges à 1% dans le régime de l'intégration fiscale.

Faisons une comparaison entre le régime mère-fille, le régime applicable aux exercices ouverts avant et après le 1^{er} janvier 2016 :

	REGIME MERE-FILLE	REGIME MERE-FILLE + INTEGRATION FISCALE EXERCICES OUVERTS APRES LE 01/01/2016	REGIME MERE-FILLE + INTEGRATION FISCALE EXERCICES OUVERTS AVANT LE 01/01/2016
	Société-Mère ALBATROS	Société-Mère ALBATROS	Société-Mère ALBATROS
Résultat comptable de la société-mère ALBATROS	845 000 €	845 000 €	845 000 €
Exonération des dividendes perçus de C	(5 000) €	(5 000) €	(5 000) €
Réintégration de la QP de frais et charges de 5% dans le régime mère-fille	250 €		250 €
Réintégration de la QP de frais et charges de 1% en Intégration fiscale		50 €	
Résultat fiscal individuel retraité	840 250 €	840 050 €	840 250 €
Neutralisation de la QP de frais et charges de 5%			(250) €
Résultat fiscal individuel rectifié des neutralisations	840 250 €	840 050 €	840 000 €

On constate que pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2016, la quote-part de frais et charges de 5% était entièrement neutralisée, soit pour un montant de 250€. La loi de finances pour 2016 ayant mis fin à la neutralisation de cette quote-part, en l'abaissant toutefois à 1%, on constate que 50€ restent imposés dans le résultat fiscal.

⁴ Cours de Justice de l'Union Européenne

Ainsi, même si le régime de distributions de dividendes est devenu moins avantageux suite à la fin de la neutralisation de la quote-part de frais et charges de 5%, il reste toutefois bénéfique par rapport au régime mère-fille seul, comme le montre le tableau ci-dessus.

Un groupe où les sociétés versent un montant important de dividendes a donc tout intérêt à se mettre en intégration fiscale, les dividendes étant exonérées à hauteur de 99%.

Par ailleurs, la loi de finances pour 2019 autorise désormais, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, à ce que les dividendes perçus par une société non membre d'un groupe d'intégration fiscale et distribués par une société soumise à un impôt équivalent à l'IS français, situé dans un autre état membre de l'UE ou dans l'EEE, bénéficient également de la quote-part de frais et charges de 1%, ce qui n'était pas le cas auparavant. Cette modification vient en réponse au fait de l'inégalité du traitement des dividendes selon leur provenance, d'une société française ou étrangère.

De plus, à partir du 1^{er} janvier 2019, dans le cas où le régime mère-fille n'est pas applicable, les dividendes perçus ne sont plus exonérés totalement et ne le seront qu'à hauteur de 99%.

Nous venons donc d'étudier les principaux retraitements à effectuer sur les résultats fiscaux individuels pour pouvoir déterminer le résultat d'ensemble, que sont le traitement des dividendes intragroupe, les abandons de créances et subventions intragroupe, les plus-values sur cessions de titres de participation et les provisions intragroupe, dont certains ont été impactés par la loi de finances pour 2019.

Nous allons maintenant étudier le paiement de l'IS groupe par la société mère, et les obligations des filiales concernant le versement des acomptes. Pour cela, nous allons nous baser sur le résultat d'ensemble prévisionnel du groupe.

CHAPITRE 5 – L'IS GROUPE ET LES CONTRIBUTIONS ADDITIONNELLES A L'IS

I. DU VERSEMENT DES ACOMPTES D'IS A LA LIQUIDATION DE L'IS GROUPE

A. Le traitement spécifique du premier exercice d'intégration

Le groupe d'intégration fiscale ALBATROS s'est formé au 1^{er} janvier 2018. Durant cette année, chaque société du groupe et la société mère vont verser ses acomptes d'IS et liquider son impôt au titre du résultat 2017, à leur propre comptable de la DGFIP.

On considère que les résultats fiscaux des sociétés du groupe et l'IS payé au titre de l'exercice 2017 se présentent comme suivant :

	Résultat Fiscal 2017	IS dû au titre de l'année 2017
Société ALBATROS	925 000 €	304 333 €
Société B	(360 000 €)	- €
Société C	6 320 €	948 €
Société D	(187 000 €)	- €

Les sociétés B et D étaient déficitaires, elles n'ont pas à s'acquitter d'IS au titre de l'exercice 2017.

Par mesure de simplification pour l'étude du paiement de l'IS dans le cadre d'une intégration fiscale, on suppose que les résultats fiscaux des sociétés intégrées sont nuls pour l'année 2016 et qu'aucun acompte n'a été payé.

Durant l'année 2018, les sociétés vont donc verser les acomptes suivants et liquider l'IS le 15 mai 2018, comme si elles n'avaient pas intégré le groupe, puisque ces versements sont liés à un résultat n'appartenant pas au groupe ALBATROS :

2018	Société ABLATROS	Société B	Société C	Société D
15-mars		- €		- €
15-mai	304 333 €	- €	948 €	- €
15-juin	152 167 €	- €	474 €	- €
15-sept	76 083 €	- €	237 €	- €
15-déc	76 083 €	- €	237 €	- €

B. Traitement du deuxième exercice d'intégration et suivants

Lors du deuxième exercice d'intégration, soit durant l'exercice 2019, les sociétés membres du groupe vont calculer leurs acomptes d'IS comme si elles étaient imposées séparément, du fait du choix de la convention d'intégration fiscale de type « neutre », et les verser à la société mère et non plus à leur propre comptable de la DGFIP.

Désormais, à compter du deuxième exercice, nous n'allons plus nous servir du résultat fiscal individuel des sociétés, mais du résultat d'ensemble, qui est égal à la somme du résultat fiscal de chaque société intégrée, après neutralisations de certaines opérations.

Ainsi, après avoir opéré tous les retraitements nécessaires, les résultats fiscaux individuels retraités et le résultat d'ensemble du groupe sont présentés dans le tableau ci-dessous. On constate qu'ils sont différents des résultats prévisionnels initialement calculés par Madame Y, ce qui démontre la complexité de pouvoir déterminer le résultat fiscal prévisionnel d'une société avec exactitude, notamment en termes d'opérations intra-groupe.

	Résultat fiscal 2018
Société ALBATROS	1 400 000 €
Société B	(275 000 €)
Société C	12 400 €
Société D	(190 000 €)
Résultat d'ensemble	947 400 €
IS (28%)	140 000 €
IS (33%)	149 133 €
TOTAL IS	289 133 €

Les sociétés B et D étant déficitaires, elles ne vont pas verser d'acomptes. Seule la société C va en verser et le 15 mai 2019, elle va également va verser son solde d'impôt à la société mère ALBATROS.

2019	Société C	Détails
15-mars	237 €	1er acompte calculé sur la base du résultat 2017
15-mai	912 €	Liquidation de l'IS dû sur le résultat 2018 : 12 400 * 15% - Acomptes versés en 2018
15-juin	693 €	2ème acompte calculé sur la base du résultat 2018 + régularisation du 1er acompte : (12 400/4) * 2 - 237
15-sept	465 €	3ème acompte calculé sur la base de l'IS dû au titre de l'exercice 2018 : 12 400/4
15-déc	465 €	4ème acompte calculé sur la base de l'IS dû au titre de l'exercice 2018 : 12 400/4

Du côté de la société ALBATROS, société mère, elle aussi va devoir verser constater des acomptes en 2019 et liquider l'IS au titre du résultat d'ensemble. Ses versements se présentent comme suivant :

2019	Société-Mère ALBATROS	Détails
15-mars	76 083 €	1er acompte calculé sur la base du résultat 2017
15-mai	-14 252 €	Liquidation de l'IS dû sur le résultat fiscal d'ensemble 2018 : 289 133 - Acomptes versés par les sociétés ALBATROS et C en 2018
15-juin	68 483 €	2ème acompte calculé sur la base du résultat d'ensemble 2018 + régularisation du 1er acompte : $(289\ 133/4) * 2 - 76\ 083$
15-sept	72 283 €	3ème acompte calculé sur la base de l'IS dû au titre de l'exercice 2018 : 289 133/4
15-déc	72 283 €	4ème acompte calculé sur la base de l'IS dû au titre de l'exercice 2018 : 289 133/4

Le 15 mai 2019, la société ALBATROS, en tant que société mère, va liquider l'IS au titre du résultat d'ensemble 2018. Néanmoins, on constate que le montant à payer est négatif, de -14 252€.

Ce montant négatif signifie que les acomptes versés par la société mère et la société C en 2018 sont supérieurs au montant de l'IS dû du groupe au titre de l'exercice 2018.

Cela s'explique par le fait que les acomptes versés en 2018 sont basés sur le résultat fiscal 2017 de chaque société, alors que le groupe n'était pas encore en intégration fiscale et qu'il ne pouvait pas bénéficier de la compensation entre les bénéfiques et déficits, tandis qu'en 2019, l'IS dû est calculé sur le résultat d'ensemble 2018, qui est la somme des bénéfiques et des déficits de chaque société.

On constate donc pour le groupe ALABTROS, au titre du premier exercice d'intégration, un excédent de versement des acomptes. À ce sujet, la législation a établi une règle, présente à l'article 223N du CGI, prévoyant que « *Si la liquidation de l'impôt dû à raison du résultat d'ensemble du premier exercice d'application du régime groupe fait apparaître que les acomptes versés sont supérieurs à l'impôt dû, l'excédent de versement est restitué à la société mère dans les trente jours à date du dépôt du relevé de solde de cette société* ».

Par ailleurs, le remboursement de l'excédent de versement d'acompte de 14 252€ est effectué d'office, sans que la société ALBATROS ait à en faire la demande.

C. Le traitement spécifique des sociétés sortant du groupe d'intégration

En cas de sortie d'une société du groupe, la société mère doit verser les acomptes dus pour le compte de chaque société sortante pendant la période de 12 mois suivant le début de l'exercice de sortie de la filiale. Ces acomptes sont calculés sur le résultat fiscal de la filiale et sont versés à son comptable de la DGFIP.

Dans les conventions d'intégration fiscale, il convient alors de prévoir les modalités de remboursement de ces acomptes à la société mère en cas de sortie du groupe. Il est notamment possible de prévoir le versement de l'acompte par la filiale à la société mère quelques jours avant la date d'échéance.

II. LES IMPUTATIONS POSSIBLES SUR L'IS BRUT

Du fait que dans le régime de l'intégration fiscale la société mère est redevable de l'IS pour l'ensemble du groupe, c'est également elle qui va imputer les crédits et réductions d'impôt détenus par les filiales intégrées.

Dans la première partie de ce mémoire, nous avons étudié le sort de ces crédits et réductions antérieurs et générés durant l'intégration et leur sort lors de la sortie d'une société du groupe. Nous allons maintenant étudier l'utilisation de ces crédits et réductions lors du paiement de l'IS groupe, en nous focalisant plus particulièrement sur le CIR, le CICE et la Réduction d'Impôt Mécénat, que les sociétés membres du groupe ALBATROS possèdent.

Par ailleurs, la société N que le groupe souhaitait intégrer à compter de l'exercice 2019 possédant une créance de report en arrière des déficits de 2 080€, nous allons également étudier son traitement et son imputation sur l'IS groupe.

A. Les crédits d'impôt : Le CIR, le CICE et la Réduction d'Impôt Mécénat

Au titre de l'exercice 2018, le CIR, le CICE et la Réduction d'Impôt Mécénat pouvant être imputés sur l'IS des sociétés intégrées au groupe ALBATROS se présentaient comme suivant :

2018	CIR	CICE	Réduction d'Impôt Mécénat
Société ALBATROS	2 430 €	7 450 €	6 000 €
Société B	5 600 €	- €	- €
Société C	- €	1 350 €	- €
Société D	3 100 €	- €	- €
TOTAL	11 130 €	8 800 €	6 000 €

Si la société mère avait eu à liquider un IS au titre de cet exercice, la somme des CIR individuels de chaque société intégrée remontant à la société mère aurait pu être imputée sur l'IS dû. Or, le montant des acomptes versés étant supérieur au montant de l'IS dû, la société mère ne peut pas utiliser cette créance, qui reste imputable sur l'IS dû des 3 prochains exercices.

De la même façon que pour le CIR, chaque société intégrée va calculer le montant de son CICE, puis la société mère va en faire un cumul qui va former le CICE global du groupe. Ce montant sera utilisable dans les mêmes conditions qu'en droit commun.

Malgré le fait que le CICE ait été supprimé à compter du 1^{er} janvier 2019, il reste utilisable pendant 3 années. Cela signifie que si le CICE 2018 n'est pas imputé sur l'IS dû au titre de cet

exercice, il peut l'être pour les exercices 2019, 2020 et 2021. Là non plus, la société mère ALBATROS ne peut imputer le montant du CICE sur l'IS dû au titre de l'exercice 2018.

Il en est de même pour la réduction d'impôt mécénat de la société ALBATROS, qui va être reportée sur les exercices suivants. Si au bout de 5 exercices elle n'est pas utilisée, elle est définitivement perdue. Ainsi, c'est sur l'IS dû au titre de l'exercice 2019 que la société mère pourra imputer ces crédits et réductions d'impôt, puisqu'il n'y a pas d'IS à liquider au titre de l'exercice 2018.

B. Les créances de carry-back

Le groupe ALBATROS a choisi d'intégrer la société N en 2019, qui a cédé sa créance de carry-back à la société mère pour un montant de 2 080€ que nous avons calculé précédemment. De ce fait, cette créance peut être imputée sur l'IS groupe dû par la société mère ALBATROS.

Au contraire, si la société N avait choisi de ne pas céder sa créance, mais de la conserver, celle-ci n'aurait pas pu être imputée sur l'IS groupe et lui aurait été restituée.

Dans l'ordre d'imputation des crédits, réductions et créances de carry-back, on va d'abord imputer les créances qui ne sont pas restituables, soit la réduction d'impôt mécénat. Ensuite, on va imputer le CICE, la créance née du report en arrière des déficits, soit générée pendant la période d'intégration, ou soit avant la période d'intégration si la filiale l'a cédée à la société mère (ce qui est le cas de la société N) et enfin, on imputera le crédit d'impôt recherche.

Sur la base des résultats fiscaux prévisionnels de chaque société, y compris la société N que le groupe a souhaité intégrer à partir de l'année 2019, Madame Y a estimé le montant de l'IS à payer au titre de l'exercice 2019 à 65 759€, après imputation des acomptes versés, comme le montre le tableau suivant (*Pour l'année 2019, les bénéficiaires supérieurs à 500 000€ sont imposés au taux d'IS de 31%*) :

2019	Résultat fiscal prévisionnel 2019
Société ALBATROS	1 590 000 €
Société B	(237 000 €)
Société C	14 200 €
Société D	(184 000 €)
Société N	10 000 €
Résultat d'ensemble	1 193 200 €
IS (28%)	140 000 €
IS (31%)	214 892 €
IS À PAYER	354 892 €
Acomptes versés en 2019	289 133 €
IS GROUPE DÛ	65 759 €

La société mère ALBATROS va donc pouvoir imputer sur l'IS groupe dû au titre de l'exercice 2019 les crédits, réductions et créances de report en arrière de déficits de l'année 2018, mais également ceux, s'ils existent, de l'année 2019. On estime ces derniers aux montants présents dans le tableau ci-dessous :

2019	CIR	CICE	Réduction d'Impôt Mécénat	Créance de Carry-Back
Société ALBATROS	1 280 €	6 400 €	3 400 €	- €
Société B	3 400 €	- €	- €	- €
Société C	- €	980 €	- €	- €
Société D	2 900 €	- €	- €	- €
Société N	780 €	- €	- €	2 080 €
TOTAL	8 360 €	7 380 €	3 400 €	2 080 €

Procédons maintenant au calcul de l'IS groupe dû par la société mère ALBATROS, qui se présente comme suivant :

2019	Résultat fiscal prévisionnel 2019
Société ALBATROS	1 590 000 €
Société B	(237 000 €)
Société C	14 200 €
Société D	(184 000 €)
Société N	7 000 €
Résultat d'ensemble	1 190 200 €
IS (28%)	140 000 €
IS (31%)	213 962 €
IS À PAYER	353 962 €
Acomptes versés en 2019	289 133 €
IS GROUPE DÛ	64 829 €
Réducton d'Impôt Mécénat 2018	6 000 €
CICE 2018	8 800 €
CIR 2018	11 130 €
IS GROUPE DÛ	38 899 €
Réducton d'Impôt Mécénat 2019	3 400 €
CICE 2019	7 380 €
Créance de carry back société N	2 080 €
CIR 2019	8 360 €
IS GROUPE DÛ	17 679 €

On constate donc que le montant dû par la société mère au titre de l'exercice 2019 sera de 17 679 €, après avoir imputé les divers crédits et réductions d'impôt au titre des exercices 2018 et 2019, mais surtout la créance de carry-back de 2 080€ de la société N venant d'intégrer le groupe.

Le régime de l'intégration fiscale présente là encore un avantage puisque les crédits et réductions d'impôt nés durant la période d'intégration des sociétés déficitaires peuvent être imputés sur l'IS groupe, ce qui n'aurait pas été le cas si le groupe n'avait pas opté pour le régime.

Au montant de l'IS dû se rajoute également une contribution sociale sur les bénéfices de 3,3%, qui est égale au à 3,3% montant de l'IS moins un abattement de 763 000€. Dans le cas de la société ALBATROS, cette contribution sociale ne s'applique pas.

CONCLUSION

Tout au long de ce mémoire, nous nous sommes intéressés au régime de l'intégration fiscale, en commençant par une présentation générale de son fonctionnement, pour ensuite étudier les aspects techniques de son traitement et les points spécifiques qui s'appliquent par rapport aux règles de droit commun. Plus particulièrement, il a été question de répondre à la problématique concernant les impacts de la loi de finances pour 2019 sur l'attractivité et sur l'intérêt du régime en termes d'optimisation fiscale, et de savoir si aujourd'hui, ce régime reste toujours avantageux.

Depuis sa création en 1988, le régime de l'intégration fiscale a su évoluer pour s'adapter aux besoins des entreprises et notamment aux diverses configurations qu'il existait. À l'intégration fiscale verticale dite « classique », se sont rajoutés deux nouveaux types d'intégration. Premièrement, en 2008, l'intégration fiscale « Papillon » a été créée, et permet à un groupe d'intégrer une sous-filiale détenue par l'intermédiaire d'une société située dans l'Union Européenne. Ensuite, en 2014, l'intégration fiscale horizontale a été créée, permettant de créer un groupe d'intégration entre des sociétés sœurs françaises, sous certaines conditions. Avec ces deux changements majeurs dans le régime de l'intégration fiscale, la législation tendait déjà à créer une ouverture sur les sociétés situées dans l'Union Européenne et dans l'Espace Économique Européen, en autorisant la formation d'un groupe d'intégration fiscale avec des sociétés dites « intermédiaires » n'étant pas situées en France.

L'avantage du régime de l'intégration fiscale est que c'est un régime optionnel, les sociétés possèdent une liberté dans le choix d'opter ou non pour ce régime, en fonction de leurs caractéristiques et leurs perspectives. La liberté des groupes se retrouve également dans la formation du groupe, c'est-à-dire le choix des sociétés qui vont faire partie du groupe. Les dirigeants d'une société souhaitant se mettre en intégration fiscale peuvent intégrer toutes les sociétés éligibles, mais n'en ont pas l'obligation. Toutefois, il est vrai que le seuil de détention d'au moins 95% peut être contraignant et moins favorable que chez nos voisins européens tels qu'en Allemagne et en Italie, où il est de 50% et en Espagne, où il est de 75%. La détermination du périmètre d'intégration est une étape cruciale et déterminante pour l'avenir d'un groupe. Pour pouvoir bénéficier au mieux des avantages apportés par le régime de l'intégration fiscale, l'objectif est d'intégrer dans le groupe des sociétés dont les résultats sont très contrastés. Ainsi, les bénéfices des unes vont pouvoir être compensés par les déficits des autres, et c'est ce qui représente l'atout majeur de ce régime et son fondement même.

Les groupes intégrés fiscalement ont également une liberté dans le mode de répartition de la charge d'impôt entre les sociétés du groupe. Pour cela, une convention d'intégration fiscale va être rédigée entre la société mère et chaque filiale. La pratique a montré que le mode le plus communément utilisé par les groupes est la neutralité, où chaque filiale va calculer et verser son impôt comme si elle était imposée séparément et qu'elle ne faisait pas partie du groupe d'intégration fiscale.

Bien évidemment, tout avantage a des inconvénients et il en est de même pour le régime de l'intégration fiscale. En effet, les avantages apportés par le régime sont accompagnés de contraintes administratives. Celles-ci concernent d'abord la demande d'option pour le régime d'intégration fiscale et l'accord des filiales, le choix et la rédaction de la convention d'intégration fiscale (optionnel, mais recommandé), les diverses déclarations annuelles à établir pour chaque société membre du groupe (déclaration individuelle des résultats comme si la société n'était pas intégrée, déclaration des résultats individuels avec les retraitements liés à l'intégration fiscale, déclaration du résultat d'ensemble), mais aussi les nombreuses déclarations permettant de retracer les opérations intragroupe. Par ailleurs, la perte du taux réduit de 15% applicable aux PME pour la fraction du bénéfice allant jusqu'à 38 120€ doit également être considérée lorsqu'une intégration fiscale est envisagée, de même que les conséquences liées à la société d'une société du groupe.

Le processus comptable d'une intégration fiscale comporte plusieurs étapes, ce qui rend sa gestion plus complexe. Tout d'abord, il convient de déterminer les résultats individuels de chaque filiale intégrée. Pour cela, ce sont les règles de droit commun qui s'appliquent, avec toutefois quelques particularités liées à l'intégration fiscale. En effet, le traitement des sociétés nouvelles intégrant un groupe et celui des sociétés qui en font déjà partie est différent. Comme nous l'avons étudié dans ce mémoire, il s'agit notamment des créances de carry-back, des déficits antérieurs à l'intégration et aux divers crédits et réductions d'impôt. C'est donc pour cela qu'il est nécessaire de faire une étude approfondie de toutes les sociétés que l'on souhaite intégrer, pour pouvoir connaître au mieux leurs particularités et les bagages financiers qu'elle pourront faire entrer ou non dans le groupe d'intégration.

Ensuite, il faut procéder au calcul du résultat d'ensemble, qui est égal à la somme algébrique des résultats fiscaux individuels des filiales intégrées et de la société mère, va permettre de calculer l'IS dû par le groupe. Pour cela, il convient d'abord de le retracer de certaines opérations intragroupe, que nous avons étudié tout au long de ce mémoire. Durant cette étude, nous avons pu constater que c'est autour de trois axes majeurs que la loi de finances pour 2019 a impacté le régime de l'intégration fiscale. Tout d'abord, c'est le régime de distribution de dividendes et plus particulièrement la quote-part de frais et charges de 1% qui a été élargie aux dividendes versés par

une filiale européenne détenue à au moins 95%. Ensuite, la loi de finances pour 2019 a mis fin à la neutralisation des abandons de créances et subventions intragroupes du résultat d'ensemble, créant de ce fait un effet négatif pour les abandons de créances non déductibles qui seront imposés, ce qui n'était pas le cas auparavant. Enfin, c'est la neutralisation de la quote-part de frais et charges de 12% sur les plus-values réalisées sur les cessions de titres de participation qui a été supprimée par la loi de finances pour 2019, qui crée également une imposition n'existant pas auparavant.

Il est vrai que les changements apportés loi de finances pour 2019 font perdre des avantages au régime, notamment en ce qui concerne la fin de la neutralisation des abandons de créances et de la quote-part de frais et charges sur cession de titres de participation. Toutefois, on constate que malgré toutes les modifications qui ont impacté le régime de l'intégration fiscale depuis sa création, y compris celles apportées par la loi de finances pour 2019, l'essence même du régime n'a pas été changée et reste tout de même attractif, même si une réflexion au cas par cas doit être faite. Les avantages résident dans le fait que les dividendes distribués dans un groupe d'intégration fiscale bénéficient d'une exonération de 99%, tandis que le régime mère-fille n'offre qu'une exonération de 95%. De plus, le régime de l'intégration fiscale permet toujours la compensation entre les déficits et les bénéfices des sociétés membres du groupe, ce qui représente l'attractivité de cette option.

Aujourd'hui, il semble encore difficile de se rendre compte des conséquences des aménagements apportés par la loi de finances pour 2019 sur le régime de l'intégration fiscale. En supprimant certains avantages que ce régime procurait, la législation a eu pour objectif d'harmoniser ce régime au regard du droit européen. Nous pouvons donc nous questionner sur l'avenir de ce régime et les impacts que les prochaines lois de finances vont avoir sur son attractivité.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages :

MORGENSTERN, Patrick. *L'intégration fiscale (édition 2017)*. 12^e édition. Paris : Groupe Revue Fiduciaire, 2017. 1873p.

MORGENSTERN, Patrick. *Initiation à l'intégration fiscale (édition 2018)*. 6^e édition. Paris : Groupe Revue Fiduciaire, 2018. 264p.

Éditions Francis Lefebvre. *MÉMENTO INTÉGRATION FISCALE 2018-2019*. MEMENTO Expert, 2017, 960p.

SITOGRAPHIE

Article en ligne

MORGENSTERN, Patrick. *Évolution du régime de l'intégration fiscale* [en ligne]. 25 novembre 2018, [consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : < <https://fiscalite.efe.fr/2018/11/25/evolution-du-regime-de-lintegration-fiscale/>>.

MAHY, Sophie. *Intégration fiscale : les changements à prendre en compte pour 2019* [en ligne]. 17 janvier 2019, [consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : < <http://www.lexplicite.fr/integration-fiscale-changements-pour-2019/>>.

JANQUERT, Elodie. *Le régime de l'intégration fiscale* [en ligne]. [consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : < <https://www.leblogdudirigeant.com/integration-fiscale/>>.

JANQUERT, Elodie. *Principaux avantages et inconvénients de l'intégration fiscale* [en ligne]. [consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : < <https://www.leblogdudirigeant.com/interet-integration-fiscale/>>.

PANIER, Stéphane. *La remontée de résultats en intégration fiscale ou pas !* [en ligne]. 31 janvier 2018. [consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : < <https://www.comptazine.fr/post/la-remontee-de-resultats-en-integration-fiscale-ou-pas>>.

Le Coin des Entrepreneurs. *Groupe de sociétés : le régime de l'intégration fiscale*. [en ligne]. 14 janvier 2019. [consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : < <https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/integration-fiscale-groupe-de-societes/>>.

LegiFiscal. *Intégration fiscale : les groupes "horizontaux" acceptés* [en ligne]. 20 mai 2015. [consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : < <https://www.legifiscal.fr/actualites-fiscales/752-integration-fiscale-les-groupes-horizontaux-acceptes.html>>.

BPI France. *Intégration fiscale*. [en ligne]. Janvier 2019. [consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : < <https://bpifrance-creation.fr/encyclopedie/fiscalite-lentreprise/fiscalite-transmissionreprise/integration-fiscale>>.

PwC Société d'Avocats. *Loi de finances pour 2019: Réforme du régime de l'intégration fiscale (Loi art. 32)*. [en ligne]. 4 janvier 2019. [consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : < <https://www.pwcavocats.com/fr/ealertes/ealertes-france/2019/01/loi-de-finances-2019-les-mesures-pour-les-entreprises/reforme-integration-fiscale.html>>.

DONNEDIEU DE VABRES, Frederic. *L'intégration fiscale, un régime en voie de désintégration*. [en ligne]. 21 février 2018. [consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : < <https://business.lesechos.fr/directions-financieres/fiscalite/taxes-et-impots/030132088530-l-integration-fiscale-un-regime-en-voie-de-desintegration-318852.php>>.

SIGLES ET ABREVIATIONS UTILISES

CICE : Crédit d'Impôt Compétitivité Emploi

CIR : Crédit d'Impôt Recherche

CJCE : Cour de Justice des Communautés Européennes

EMNR : Entité Mère Non Résidente

IR : Impôt sur le Revenu

IS : Impôt sur les Sociétés

PLF : Plan de Loi de Finances

PME : Petite et Moyenne Entreprise

SA : Société Anonyme

SARL : Société À Responsabilité Limitée

SAS : Société par Actions Simplifiée

SCI : Société Civile Immobilière

SE : Sociétés et Établissements stables étrangers

SM : Société Mère

SNC : Société en Nom Collectif

TPE : Très Petite Entreprise

UE : Union Européenne

TABLES DES ANNEXES

ANNEXE 1 : OPTION POUR LE REGIME D'INTEGRATION FISCALE	1
ANNEXE 2 : ACCORD DES FILIALES POUR LE REGIME D'INTEGRATION FISCALE	2
ANNEXE 3 : « FORMULAIRE 2058-A »	3
ANNEXE 4 : « FORMULAIRE 2058-B »	4
ANNEXE 5 : « FORMULAIRE 2058-A-BIS »	5
ANNEXE 6 : « FORMULAIRE 2058-B-BIS »	6
ANNEXE 7 : « FORMULAIRE 2573-SD »	7
ANNEXE 8 : « FORMULAIRE 2058-SD-ES »	9
ANNEXE 9 : « FORMULAIRE 2058-SD-ER »	10

ANNEXE 1 : OPTION POUR LE REGIME D'INTEGRATION FISCALE

SAS

**Service des Impôts des Entreprises de
GRENOBLE**

Grenoble, le 10 avril 2018

LETTRE RECOMMANDEE AVEC A.R.

Option pour le régime de groupe prévu à l'article 223 A du CGI

Madame, Monsieur,

Je soussigné _____, agissant en qualité de gérant de la société _____, dont le siège social est situé au _____, déclare que cette société se constitue seule redevable de l'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles à l'impôt sur les sociétés dus par le groupe formé par elle-même et les sociétés qui figurent sur la liste ci-jointe, en application des dispositions de l'article 223 A, alinéa 1, du code général des impôts.

Conformément à ces dispositions, la durée d'application de la présente option est de cinq exercices à compter du 1^{er} janvier 2018.

Les attestations par lesquelles les sociétés filiales membres du groupe donnent leur accord sont ci-jointes.

Vous souhaitant bonne réception des présents documents, nous vous prions de croire, Madame, Monsieur, à l'assurance de notre considération distinguée.

Pour la société

Gérant

ANNEXE 2 : ACCORD DES FILIALES POUR LE REGIME D'INTEGRATION FISCALE

ACCORD POUR LE REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES

(Articles 223 A et s. du CGI)

Je soussigné, _____, agissant en qualité de Gérant de la
dont le siège social est situé _____
et immatriculée au Registre du Commerce et
des Sociétés de GRENOBLE sous le numéro _____,

autorise la société _____ dont le siège social est situé _____
et immatriculée au Registre du Commerce et des
Sociétés de GRENOBLE sous le numéro _____, à se constituer seule
redevable de l'impôt sur les résultats de la Société _____ en vue de la détermination
du résultat d'ensemble du groupe conformément aux dispositions de l'article 223 A du Code
Général des Impôts.

Cette attestation est valable pour la durée d'application de l'option pour le régime de groupe prévu
à l'article 223 A du Code général des impôts, formulée par la société ci-dessus mentionnée.

Fait à
Le 10 avril 2018.

Pour la Société

ANNEXE 3 : « FORMULAIRE 2058-A »



N° 10951 * 20

9

DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

DGFIP N° 2058-A-SD 2018

Désignation de l'entreprise :		Formulaire déposé au titre de l'IR		ET	Néant <input type="checkbox"/> *		Exercice N, clos le :		
I. RÉINTÉGRATIONS							BÉNÉFICE COMPTABLE DE L'EXERCICE		
Charges non admises en déduction du résultat fiscal	Rémunération du travail (entreprises à l'IR)	de l'exploitant ou des associés		de son conjoint		moins part déductible *		à réintégrer :	
	Avantages personnels non déductibles * (sauf amortissements à porter ligne ci-dessous)	WD	Amortissements excédentaires (art. 39-4 du CGI) et autres amortissements non déductibles		WE				
	Autres charges et dépenses somptuaires (art. 39-4 du C.G.I.)	WF	Taxe sur les véhicules des sociétés (entreprises à l'IS)		WG				
	Fraction des loyers à réintégrer dans le cadre d'un crédit-bail immobilier et de levée d'option	RA	(Part des loyers dispensée de réintégration (art. 239 sexies D))		RB				
	Provisions et charges à payer non déductibles (cf. tableau 2058-B, cadre III)	WI	Charges à payer liées à des états et territoires non coopératifs non déductibles (cf. 2067-bis)		XX				
	Amendes et pénalités	WJ	Charges financières (art. 212 bis) *		XZ				
	Réintégrations prévues à l'article 155 du CGI *								XY
	Impôt sur les sociétés (cf. page 9 de la notice 2032-NOT-SD)								L7
	Quote-part	Bénéfices réalisés par une société de personnes ou un G.I.E.	WL	Résultats bénéficiaires visés à l'article 209 B du CGI		L7			K7
	Régimes d'imposition particuliers et impositions différées	Moins-values nettes à long terme	- imposées aux taux de 15 % ou de 19 % (12,80 % pour les entreprises à l'impôt sur le revenu)						18
- imposées au taux de 0 %						ZN			
Fraction imposable des plus-values réalisées au cours d'exercices antérieurs *		- Plus-values nettes à court terme				WN			
		- Plus-values soumises au régime des fusions				WO			
Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM * (entreprises à l'IS)								XR	
Réintégrations diverses à détailler sur feuillet séparé DONT *	Intérêts excédentaires (art. 39-1-3° et 212 du C.G.I.)	SU	Zones d'entreprises * (activité exonérée)		SW			WQ	
	Déficits étrangers antérieurement déduits par les PME (art. 209 C)	SX	Quote-part de 12 % des plus-values à taux zéro		MB				
Réintégration des charges affectées aux activités éligibles au régime de taxation au tonnage								Y1	
Résultat fiscal afférent à l'activité relevant du régime optionnel de taxation au tonnage								Y3	
							TOTAL I	WR	
II. DÉDUCTIONS							PERTE COMPTABLE DE L'EXERCICE		
Quote-part dans les pertes subies par une société de personne ou un G.I.E. *								WT	
Provisions et charges à payer non déductibles, antérieurement taxées, et réintégré dans les résultats comptables de l'exercice (cf. tableau 2058-B-SD, cadre III)								WU	
Régimes d'imposition particuliers et impositions différées	Plus-values nettes à long terme	- imposées au taux de 15 % (12,80 % pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu)						WV	
		- imposées au taux de 0 %						WH	
		- imposées au taux de 19 %						WP	
		- imputées sur les moins-values nettes à long terme antérieures						WW	
		- imputées sur les déficits antérieurs						XB	
Autres plus-values imposées au taux de 19 %								16	
Fraction des plus-values nettes à court terme de l'exercice dont l'imposition est différée *								WZ	
Régime des sociétés mères et des filiales *		(Quote-part de frais et charges restant imposable à déduire des produits nets de participation		2A			XA		
Mesures d'incitation	Déduction autorisée au titre des investissements réalisés dans les collectivités d'outre-mer *							ZY	
	Majoration d'amortissement *							XD	
	Entreprises nouvelles - (Reprise d'entreprises en difficultés 44 septies)	K9	Entreprises nouvelles (44 senes)	L2	Jeunes entreprises innovantes (art. 44 senes A)	L5		XF	
	Pôle de compétitivité hors CICE (Art. 44 undecies)	L6	Société investissements immobilier cotées (art. 208C)	K3	Zone de restructuration de la défense (44 terdecies)	PA			
ZFU-TE (art. 44 octies et octies A)	ØV	Bassin d'emploi à redynamiser (art. 44 duodecies)	1F	Zone franche d'activité (art. 44 quaterdecies)	XC				
Zone de revitalisation rurale (art. 44 quindecies)							PC		
Écarts de valeurs liquidatives sur OPCVM * (entreprises à l'IS)								XS	
Déductions diverses à détailler sur feuillet séparé	dont déduction exceptionnelle pour investissement *	X9	Créance dégagée par le report en arrière de déficit		Z1			XG	
Déduction des produits affectés aux activités éligibles au régime de taxation au tonnage								Y2	
III. RÉSULTAT FISCAL							TOTAL II	XH	
Résultat fiscal avant imputation des déficits reportables :				bénéfice (I moins II)		XI			
				déficit (II moins I)					
Déficit de l'exercice reporté en arrière (entreprises à l'IS) *						ZL			
Déficits antérieurs imputés sur les résultats de l'exercice (entreprises à l'IS) *									
RÉSULTAT FISCAL BÉNÉFICE (ligne XN) ou DÉFICIT reportable en avant (ligne XO)						XN			

N° 2058-A-SD - (SDNC-DGFIP) - Janvier 2018

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032-NOT-SD

ANNEXE 4 : « FORMULAIRE 2058-B »



DÉFICITS, INDEMNITÉS POUR CONGÉS À PAYER ET PROVISIONS NON DÉDUCTIBLES

DGFIP N° 2058-B-SD 2018

Désignation de l'entreprise : _____		Néant <input type="checkbox"/> *	
I. SUIVI DES DÉFICITS			
Déficits restant à reporter au titre de l'exercice précédent (1)		K4	
Déficits imputés (total lignes XB et XL du tableau 2058-A)		K5	
Déficits reportables (différence K4-K5)		K6	
Déficit de l'exercice (tableau 2058A, ligne XO)		YJ	
Total des déficits restant à reporter (somme K6+YJ)		YK	
II. INDEMNITÉS POUR CONGÉS À PAYER, CHARGES SOCIALES ET FISCALES CORRESPONDANTES			
Montant déductible correspondant aux droits acquis par les salariés pour les entreprises placées sous le régime de l'article 39-1. 1 ^{er} bis Al. 1 ^{er} du CGI, dotations de l'exercice		ZT	
III. PROVISIONS ET CHARGES À PAYER, NON DÉDUCTIBLES POUR L'ASSIETTE DE L'IMPÔT			
(à détailler sur feuillet séparé)		Dotations de l'exercice	Reprises sur l'exercice
Indemnités pour congés à payer, charges sociales et fiscales correspondantes non déductibles pour les entreprises placées sous le régime de l'article 39-1. 1 ^{er} bis Al. 2 du CGI *	ZV		ZW
Provisions pour risques et charges *			
	8X		8Y
	8Z		9A
	9B		9C
Provisions pour dépréciation *			
	9D		9E
	9F		9G
	9H		9J
Charges à payer			
	9K		9L
	9M		9N
	9P		9R
	9S		9T
TOTAUX (YN = ZV à 9S) et (YO = ZW à 9T) à reporter au tableau 2058-A :	YN		YO
		↓ ligne WI	↓ ligne WU

CONSÉQUENCES DE LA MÉTHODE PAR COMPOSANTS (art. 237 septies du CGI)

Montant de la réintégration ou de la déduction	Montant au début de l'exercice	Imputations	Montant net à la fin de l'exercice
	L1		

ENTREPRISES DE TRANSPORT INSCRITES AU REGISTRE DES TRANSPORTS
art. L3113-1 et L3211-1 du Code des Transports (case à cocher)

XU

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice n° 2032.
(1) Cette case correspond au montant porté sur la ligne YK du tableau 2058 B déposé au titre de l'exercice précédent.

1^{er} EXEMPLAIRE DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

N° 2058-B-SD - (SDNC-DGFIP) - Octobre 2017

ANNEXE 5 : « FORMULAIRE 2058-A-BIS »



N° 2058-A-bis-SD 2018
DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES PUBLIQUES

RÉGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIÉTÉS DÉTERMINATION DU RÉSULTAT DE LA SOCIÉTÉ COMME SI ELLE ÉTAIT IMPOSÉE SÉPARÉMENT

(À souscrire par chaque société du groupe)

Dénomination de la société :

N° SIRET :

Néant

Adresse du service des impôts des entreprises où est déposée
la déclaration de résultats :

Exercice ouvert le :

clos le :

I - RÉINTÉGRATIONS

Bénéfice comptable de l'exercice
(report de la ligne WA du 2058-A-SD)

		E 1	
Réintégrations (report des lignes WD à Y3 du 2058 A-SD)		E 2	
Réintégrations des charges financières selon l'article 212 bis du CGI		E 9	
Réintégration de 4 % du produit des participations concernées par le taux réduit de la quote-part de frais et charges mentionnée en ligne 2A du tableau 2058-A-SD		Z 7	
	TOTAL I	E 3	
		E 4	
II - DÉDUCTIONS			
	Perte comptable de l'exercice (report de la ligne WS du 2058-A-SD)	E 4	
Déductions (report des lignes WT, WU, WZ et XA à Y2 du tableau 2058-A-SD)		E 5	
Déductions des intérêts différés selon l'article 212 du CGI, nés pendant la période d'appartenance au groupe		E X	
Plus-values nettes à long terme	• imposées au taux de 19 %	E Y	
	• imposées au taux de 15 %	E 6	
	• imposées au taux de 0 %	E Z	
	• imputées sur les moins-values nettes à long terme	E 7	
	• imputées sur les déficits antérieurs	E 8	
	• autres plus-values imposées au taux de 19 % (art. 210 E, 210 F ⁽¹⁾ , 238 bis JA, 208 C et 219-IV du CGI)	I 9	
	TOTAL II	F 1	
III - RÉSULTAT FISCAL			
Résultat fiscal avant imputation des déficits reportables	Bénéfice (I – II)	F 2	
	Déficit (II – I)	F 3	
Déficit de l'exercice reporté en arrière*		F 4	
Déficits antérieurs imputés sur les résultats de l'exercice (à détailler au cadre I du tableau n° 2058-B-bis)*		F 6	
Résultat fiscal	Bénéfice	F 8	
	Déficit	F 9	

1^{er} EXEMPLAIRE DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

N° 2058-A-BIS-SD - (SDNC-DGFIP) - Décembre 2017

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice.

1) Le taux réduit d'impôt sur les sociétés s'applique aux cessions à titre onéreux réalisées à compter du 1^{er} janvier 2012.

ANNEXE 6 : « FORMULAIRE 2058-B-BIS »



N° 2058-B-bis-SD 2018

DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES PUBLIQUES

RÉGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIÉTÉS

ÉTAT DE SUIVI DES DÉFICITS ET AFFECTATION DES MOINS-VALUES À LONG TERME COMME SI LA SOCIÉTÉ ÉTAIT IMPOSÉE SÉPARÉMENT

(À souscrire par chaque société du groupe)

Néant *

Dénomination de la société :

Adresse du service des impôts des entreprises où est déposée
la déclaration de résultats :

Exercice ouvert le :
clos le :

Rappel de la plus ou moins-value de l'exercice relevant du taux de 19 %	
Rappel de la plus ou moins-value de l'exercice relevant du taux de 15 %	
Rappel de la plus ou moins-value de l'exercice relevant du taux de 0 %	
Gains nets d'ensemble retirés de la cession d'éléments d'actif exclus du régime des plus ou moins-values à long terme (art. 219 I a <i>sexies</i> -0 du CGI)	

1^{er} EXEMPLAIRE DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

I - SUIVI DES DÉFICITS*		
Déficits restant à reporter au titre de l'exercice précédent (1)	M5	
Déficits imputés	J9	
Déficits reportables	M6	
Déficits nés au titre de l'exercice	H8	
Total des déficits restant à reporter	H9	

(1) Report de la ligne H9 du tableau 2058-B-bis-SD déposé au titre de l'exercice précédent.

II - ÉLÉMENTS ASSUJETTIS AU RÉGIME FISCAL DES MOINS-VALUES À LONG TERME						
Origine	Moins-values			Imputations sur les plus-values à long terme à 19 % ou à 15 %	Imputations sur le résultat de l'exercice	Solde des moins-values à reporter col : 2 + 3 + 4 - 5 - 6
	À 19 % ou à 15 %	À 16,5 %	À 19 % ou à 15 % imputables sur le résultat de l'exercice (article 219 I a <i>sexies</i> -0 et 219 I a <i>sexies</i> -0 <i>bis</i> du CGI) (1)			
1	2	3	4	5	6	7
Moins-values nettes			(2)			
N			(3)			
Moins-values nettes à long terme subies au cours des 10 exercices antérieurs (montant restant à déduire à la clôture du dernier exercice)	N - 1		(2)			
	N - 2		(3)			
	N - 3		(2)			
	N - 4		(3)			
	N - 5		(2)			
	N - 6		(3)			
	N - 7		(2)			
	N - 8		(3)			
	N - 9		(2)			
	N - 10		(3)			

(1) L'article 219 I-a *sexies*-0 du CGI, admet sous conditions, l'imputation des moins-values antérieures sur cessions de certains titres exclus du long terme pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 2006, dans certaines limites.

(2) Moins-values à long terme afférentes aux titres de SPI non cotés (article 219 I-a *sexies*-0 *bis* du CGI).

(3) Moins-values à long terme relevant de l'article 219 I-a *sexies*-0 du CGI.

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice groupe n° 2058-not-sd et la notice 2032-sd.

N° 2058-B-BIS-SD - (SDNC-DGFIPI) - Décembre 2017

III – Transfert de créances à la société absorbante ou bénéficiaire d'un apport

A remplir par la société absorbante ou bénéficiaire d'un apport et par la société absorbée ou apporteuse et à déposer auprès du service des impôts dont elles dépendent

SIREN de la société absorbante ou bénéficiaire des apports												
	nature du crédit, de la créance ou de la réduction d'impôt :	date de clôture de l'exercice de détermination du crédit, de la créance ou de la réduction d'impôt	Date du transfert de la créance	SIREN de la société à l'origine de la créance								Montant du transfert
1												
2												
3												
4												
5												

IV – Reversement de crédit d'impôt (pour les entreprises passibles de l'IS)

	nature du crédit, de la créance ou de la réduction d'impôt :	date de clôture de l'exercice de détermination du crédit, de la créance ou de la réduction d'impôt	Date du transfert de la créance	Montant du reversement	Intérêt de retard
1					
2					
3					
4					
5					

V – Cadre réservé à l'Administration

Numéro MEDOC : _____ Cachet du poste comptable _____

Date et signature

A _____ LE _____
SIGNATURE



ANNEXE 8 : « FORMULAIRE 2058-SD-ES »



N° 2058-ES-SD 2018
DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES PUBLIQUES

RÉGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIÉTÉS

ÉTAT DES RECTIFICATIONS APPORTÉES AU RÉSULTAT ET AUX PLUS ET MOINS-VALUES NETTES À LONG TERME POUR LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT D'ENSEMBLE LORS DE LA SORTIE, DE LA FUSION OU DE LA SCISSION DE LA SOCIÉTÉ MEMBRE

(À souscrire par la société mère au titre du résultat d'ensemble et pour chaque société membre concernée par ces rectifications. Une copie de l'état établi par la société mère pour la société concernée est jointe à la déclaration de résultat de cette dernière société).

Dénomination de la société intégrée ou du groupe :

Adresse du service des impôts des entreprises où est déposée la déclaration de résultats :

Cocher la case si la déclaration souscrite concerne la société mère (résultat d'ensemble)

SIRET Société intégrée :

Exercice ouvert le :

clos le :

Néant *

1^{er} EXEMPLAIRE DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

A - RÉSULTAT	Bénéfice et réintégrations		Déficit et déductions			
	Plus et moins-values nettes à court terme à réintégrer lorsque la société sort du groupe	FA		FB		
Réintégration des abandons de créances, subventions directes et indirectes	FD		FE			
Provisions constituées sur des éléments d'actif ayant fait l'objet d'une cession relevant de l'article 223 F du CGI, à déduire lorsque la société sort du groupe			FZ			
Autres régularisations (à détailler)	FG		FH			
TOTAL	FK		FL			
BÉNÉFICE (2) FK – FL DÉFICIT FL – FK	FM		FN			
B - PLUS ET MOINS-VALUES NETTES À LONG TERME	Cessions d'immobilisations					
	Plus-values et réintégrations			Moins-values et déductions		
	Taux de 19 % (3)	Taux de 15 %	Taux de 0 % (1)	Taux de 19 % (3)	Taux de 15 %	Taux de 0 % (1)
Plus et moins-values nettes à long terme à réintégrer lorsque la société sort du groupe	GB	F2	F3	GF	F4	F5
Provisions constituées sur des titres éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme ayant fait l'objet d'une cession relevant de l'article 223 F du CGI, à déduire lorsque la société sort du groupe (2)			F6	GG	F7	F8
Autres régularisations (à détailler)	GC	F9	G1	GH	G2	G3
Sous total	GD	G4	G5	GI	G6	G7
Total Plus-values (GD-GI) ou moins-values (GI-GD) Taux de 19 %	GE			GJ		
Total Plus-values (2) (G4-G6) ou moins-values (G6-G4) Taux de 15 %		E8			E6	
Total Plus-values (2) (G5-G7) ou moins-values (G7-G5) Taux de 0 %			E7			E5

(1) Le taux de 0 % s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

(2) Conformément à l'article 223 L-6 c et 223 L-6 e du CGI, la société absorbante ou bénéficiaire des apports peut réduire ou annuler les réintégrations de sortie en imputant sur ces sommes tout ou partie du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble encore reportables à la date d'effet de la fusion ou de la scission.

(3) Le taux de 19 % concerne les sociétés à prépondérance immobilière cotées pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2007.

* Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice.

ANNEXE 9 : « FORMULAIRE 2058-SD-ER »



N° 2058-ER-SD 2018
DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES PUBLIQUES

RÉGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIÉTÉS

ÉTAT DES RECTIFICATIONS APPORTÉES AU RÉSULTAT ET AUX PLUS OU MOINS-VALUES NETTES À LONG TERME POUR LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT D'ENSEMBLE

(À souscrire par la société mère au titre du résultat d'ensemble et pour chaque société membre concernée par ces rectifications. Une copie de l'état établi par la société mère pour la société concernée est jointe à la déclaration de résultat de cette dernière société.)

Dénomination de la société intégrée
ou du groupe :

Cocher la case si la déclaration
souscrite concerne la société mère

Adresse du service des impôts des entreprises où est déposée

(Résultat d'ensemble)

la déclaration de résultats :

SIRET Société intégrée :

Exercice ouvert le :

clos le :

Néant *

1^{er} EXEMPLAIRE DESTINÉ À L'ADMINISTRATION

A - RÉSULTAT	Bénéfice et réintégrations		Déficit et déductions	
	CA	CD	CB	CC
Résultat à prendre en compte pour la détermination du résultat d'ensemble				
Jetons de présence réintégrés pour la détermination du résultat d'ensemble (art. 223 B alinéa 4 du CGI)				
Produits de participation n'ouvrant pas droit au régime mère-fille non retenus pour la détermination du résultat d'ensemble (art. 223 al. 3 du CGI)			CE	
Dotations complémentaires aux provisions pour dépréciation de créances ou de titres ou pour risques non pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble et reprises correspondantes (art. 223 B alinéa 3 du CGI)	CF		CG	
Abandons de créance et subventions directes et indirectes non retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et reprises correspondantes (art. 223 B alinéa 5 du CGI)	CH		CJ	
Dotations aux amortissements exceptionnels (art. 39 quinquies A 2 du CGI) pour des opérations intra-groupe	CK			
Déduction des investissements réalisés dans les DOM (art. 217 undecies) pour des opérations intra-groupe	CL			
Résultat, plus et moins-values nettes soumises au taux de droit commun afférents à certaines cessions d'immobilisations et non retenus pour la détermination du résultat d'ensemble (art. 223 F alinéa 1 du CGI)	CM		CN	
Quote-part de frais et charges relative aux plus et moins-values de cession de titres de participation non prise en compte pour la détermination du résultat d'ensemble (art. 223 F alinéa 2 du CGI)			CO	
Dotations complémentaires aux provisions constituées sur des éléments d'actif ayant fait l'objet d'une cession relevant de l'article 223 F du CGI et reprises correspondantes	DU		DV	
Suppléments d'amortissements pratiqués par la société cessionnaire d'un bien amortissable à la suite d'une cession dont le résultat ou la plus ou moins-value n'a pas été retenu pour la détermination du résultat d'ensemble (art. 223 F alinéa 1 du CGI)	CP			
Résultat, plus et moins-values nettes soumises au taux de droit commun afférents à certaines cessions d'immobilisations qui n'ont pas été retenus pour la détermination du résultat d'ensemble (art. 223 F alinéa 3 du CGI)	CR		CS	
Quote-part de déficits relatifs aux suppléments d'amortissements provenant de la réévaluation d'immobilisations entre le 31-12-86 et la date d'entrée dans le groupe	CT			
Régularisation relative à la cession d'immobilisations réévaluées	CU			
Autres régularisations (à détailler)	CV		CW	
TOTAL	CX		CY	
BÉNÉFICE (CX - CY) ou DÉFICIT (CY - CX)	CZ		DA	

B - PLUS ET MOINS-VALUES NETTES À LONG TERME	Cession d'immobilisations					
	Plus-values et réintégrations			Moins-values et déductions		
	Taux de 19 % (5)	Taux de 15 %	Taux de 0 % (4)	Taux de 19 % (5)	Taux de 15 %	Taux de 0 % (4)
Plus et moins-values nettes à long terme retenues pour la détermination des plus et moins-values nette d'ensemble	BT	B9	C1	A1	C2	C3
Dotations complémentaires aux provisions constituées par une société du groupe et reprises correspondantes	BU	C4	C5	A2	C6	C7
Résultat, plus et moins-values nettes soumises au taux des plus-values à long terme afférents à certaines cessions d'immobilisations et non retenus pour la détermination de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble (art. 223 F alinéa 1 du CGI)	BV	C8	C9	A3	D1	DO
Résultat, plus et moins-values nettes soumises au taux des plus-values à long terme afférents à certaines cessions d'immobilisations qui n'ont pas été retenus pour la détermination de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble (art. 223 F alinéa 3 du CGI)	BW	DQ	DY	A4	DZ	B8
Dotations complémentaires aux provisions constituées sur des titres éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme ayant fait l'objet d'une cession relevant de l'article 223 F du CGI et reprises correspondantes	BX	D1	D2	A5	D3	D4
Régularisations relatives à la cession d'immobilisations réévaluées	BY	D5	D6	A6	D7	D8
Autres régularisations (à détailler)	BZ	D9	EA	A7	EB	EC
SOUS TOTAL	BS	ED	EE	A8	EF	EG
TOTAL plus-values (BS - A8) ou moins-values (A8-BS) taux de 19 %	BR			A9		
TOTAL plus-values (ED-EF) ou moins-values (EF-ED) taux de 15 %		B7			B6	
TOTAL plus-values (3) (EE-EG) ou moins-values (EG-EE) taux de 0 %			B5			B4
C - AUTRES PLUS-VALUES À 19 %						
Plus-values à 19 % (art. 210 E, 210 F ⁽⁶⁾ , 238 bis JA, 208 C et 219-IV du CGI)	B3					

N° 2058-ER-SD - (SDNC-DGFIPI) - Décembre 2017

- À réintégrer ou à déduire en cas de cession mentionnée au troisième alinéa de l'article 223 F du CGI.
 - Y compris amortissements irrégulièrement différés en contravention avec les dispositions de l'article 39 B du CGI.
 - À l'exception, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006, de la quote-part relative aux dividendes versés au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice.
 - Le taux de 0 % s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.
 - Le taux de 19 % concerne les sociétés à prépondérance immobilière (SPDI) cotées pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2007.
 - Le taux réduit d'impôts sur les sociétés s'applique aux cessions à titre onéreux réalisées à compter du 1^{er} janvier 2012.
- * Des explications concernant cette rubrique sont données dans la notice.