

RESUME

Le régime de l'intégration fiscale consiste, si une société soumise à l'IS détient 95 % du capital d'autres sociétés soumises à l'IS, à pouvoir, en principe avec leur accord, se constituer seule redevable de l'IS pour un résultat de groupe, ou résultat d'ensemble, constitué par la somme des résultats de la société mère et de ses filiales.

Sont éligibles au régime de l'intégration les sociétés qui sont soumises à l'IS dans les conditions de droit commun, de plein droit ou sur option, sur la totalité de leurs résultats établis suivant le régime du bénéfice réel normal.

L'option et l'accord des filiales sont tacitement reconduits à l'expiration de chaque période quinquennale.

Les bénéfices comme les plus-values à long terme réalisés avant l'entrée dans le groupe sont imposés dans les conditions de droit commun au nom de la société qui les a réalisés alors même que cette société se trouve déjà dans le groupe. En revanche, les déficits et les moins-values à long terme sont soumis à des règles particulières pour éviter que des transactions internes au groupe augmentant les résultats de la société intégrée ne permettent d'accélérer le rythme d'imputation des déficits antérieurs.

Les déficits et les moins-values à long terme subis par les sociétés du groupe pendant la période d'intégration, retenus pour la détermination du résultat d'ensemble, ne peuvent plus être reportés sur les résultats propres de la société (CGI, art. 223 E, al. 1).

Le résultat d'ensemble comprend le résultat soumis au taux de droit commun et le résultat des plus et moins-values nettes à long terme des sociétés du groupe imposé au taux réduit.

Le résultat imposable au taux de droit commun est obtenu en faisant la somme algébrique des résultats fiscaux de la société mère et de ses filiales intégrées corrigés par l'application de certaines règles spécifiques au régime de groupe.

Des retraitements sont ensuite apportés à cette somme par des rectifications positives ou négatives destinées à corriger les conséquences des opérations internes au groupe, et ce, afin d'éliminer les doubles emplois.

La sortie du groupe d'une filiale a des conséquences tant au niveau de la filiale sortante qu'au niveau du résultat d'ensemble. Les résultats de la société sortante ne sont plus pris en compte dans le résultat d'ensemble de l'exercice de sortie et certaines opérations de neutralisation sont remises en cause.

Le résultat d'exploitation est imposé au nom de la société tête de groupe au taux de 33,1/3 % (ou éventuellement au taux de 15 % en faveur de certaines PME) et la plus-value nette à long terme (non exonérée) est imposée au taux réduit (15 % ou 19 %).

Le régime mère-fille est une option fiscale utilisée dans les groupes de sociétés dans le but de faire remonter les produits de participation issus des filiales en limitant les impacts fiscaux.

Ce régime permet à la société mère de bénéficier d'une exonération d'impôt sur les sociétés sur les dividendes reçus par ses filiales. En contrepartie, une quote-part de frais et charges calculée au taux de 5 % sur le montant des dividendes reçus doit être réintégrée dans le résultat fiscal de la société mère.

Toutes les personnes morales et organismes, quelles que soient leur forme et leur nationalité, sont éligibles au régime spécial des sociétés mères dès lors qu'ils sont soumis à l'IS au taux normal, de plein droit ou sur option, sur tout ou partie de leur activité.

Les titres éligibles au régime des sociétés mères et filiales doivent être conservés sans discontinuité pendant deux ans au moins, à compter de leur date d'inscription en compte tenu par la personne morale émettrice ou par un intermédiaire habilité.

Les titres doivent représenter au moins 5 % du capital social (ce pourcentage s'apprécie au jour de la mise en paiement des dividendes).

CORRIGES

EXERCICES

★ EXERCICE 1 Gestion des déficits et des dividendes ⌚ 10 minutes

1. Avant son entrée dans le périmètre d'intégration, la société Indépendant avait enregistré de substantiels déficits. Que deviennent ces déficits au sein du groupe intégré ?

Les déficits enregistrés par une société du groupe avant son entrée dans le groupe ne peuvent s'imputer que sur les résultats ultérieurs de cette société et non sur le résultat d'ensemble du groupe.

2. La société Bernard a versé des dividendes à la société Artiste. Cette opération a-t-elle une incidence sur la détermination du résultat d'ensemble du groupe ? Laquelle ?

Le régime de l'intégration fiscale commande de raisonner comme s'il n'y avait qu'une seule société. Il faut donc neutraliser les incidences des opérations intragroupe. Or, au titre de la distribution de dividendes, il n'y a pas lieu d'opérer de retraitements.

★★ EXERCICE 2 Constitution d'un groupe ⌚ 15 minutes

Dans le schéma suivant, quelles sont les deux possibilités d'intégration fiscale ?

Les deux possibilités d'intégration fiscale sont les suivantes :

- M peut constituer un groupe avec les filiales F1 et F2 :
 - détention directe de F1 : 95 % ;
 - détention de F2 : 60 % directement + 35 % indirectement ($95 \times 35 \%$) (1) = 95 %. En revanche, F3, F4 et F5 ne peuvent pas faire partie de ce groupe intégré dès lors que la détention directe ou indirecte de F3 par M s'établit à 93 % seulement ;
 - détention directe : 33 % ;
 - détention indirecte par l'intermédiaire de F2 : 60 % ($95 \times 60 \%$) (1).
- F3 peut constituer un groupe distinct avec les sociétés F4 et F5 :
 - détention directe de F4 : 99 % ;
 - détention indirecte de F5 : $99 \% \times 99 \% = 99 \%$ (1).

En effet, la société mère n'est pas elle-même détenue à 95 % par une autre société soumise à l'IS en France. Le taux de détention directe ou indirecte de M dans F3 étant inférieur à 95 %, il s'ensuit :

- détention de M dans F2 : 93,25 % [$(95 \times 35 \%) + 60 \%$] (2) ;
- détention de M dans F3 par l'intermédiaire de F2 : 55,95 % ($93,25 \times 60 \%$) (2) ;
- donc, détention de M dans F3 par l'intermédiaire de F2, F4 et F5 : 94,18 % ($33 \% + 55,95 \%$) + [$6 \% \times (33 + 55,95) \times 99 \% \times 99 \%$] (2).

(1) Pour l'appréciation du niveau de détention par la mère de ses filiales, la détention à 95 % au moins est assimilée à une détention à 100 % (CGI, ann. III, art. 46 *quater*-0 ZF).

(2) Pour l'appréciation du niveau de détention de la mère, il faut toujours multiplier les niveaux successifs de participation entre eux (D. n° 2015-1356, 26 oct. 2015).

© 2017 Vuibert, tous droits réservés

★ **EXERCICE 3 Régime mère-fille ⌚ 10 minutes**

1. Quel régime fiscal permettrait de satisfaire à l'objectif de François ?

Le régime des sociétés mères et filiales est la plus ancienne des mesures fiscales adoptées en faveur des groupes de sociétés. Son principal objet est d'éviter l'accumulation d'impositions qui résulte de la situation suivante : une filiale réalise des bénéfices imposables à l'IS (1^{re} imposition), puis distribue, après impôt, des dividendes à sa société mère qui intègre ces distributions dans son résultat imposable (2^e imposition). La société mère distribue à son tour ces dividendes à ses propres actionnaires, personnes physiques ou morales, qui sont eux-mêmes imposables (3^e imposition).

L'idée générale qui sous-tend le dispositif est que cette accumulation d'impositions provient du fait que la société mère fait écran entre la filiale et ses propres actionnaires. Le régime des sociétés mères et filiales permet ainsi l'exonération (sous réserve de la taxation d'une quote-part de frais et charges) chez la société mère des dividendes reçus de sa filiale (CGI, art. 145).

Toutes les personnes morales et organismes, quelles que soient leur forme et leur nationalité, sont éligibles au régime spécial des sociétés mères dès lors qu'ils sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, de plein droit ou sur option, sur tout ou partie de leur activité.

Les titres de participation doivent cependant remplir cumulativement les trois conditions suivantes (CGI, art. 145-1) :

- exister sous la forme nominative ou, s'il s'agit de titres au porteur, être déposés ou inscrits dans un compte tenu par un intermédiaire financier ;
- représenter au moins 5 % du capital social (ce pourcentage s'apprécie au jour de la mise en paiement des dividendes) ;
- être conservés pendant deux ans par la société mère. La société Martin devra conserver ses titres pendant cette durée pour bénéficier du régime fiscal avantageux.

2. Quelles seraient les modalités d'option pour un tel régime ?

L'application du régime mère-fille est subordonnée à une option de la société mère.

Le régime mères-filiales permet à la société mère de recueillir les dividendes qui lui sont versés sans autre charge fiscale que celle résultant de la réintégration d'une quote-part de frais égale à 5 % du montant de ces dividendes. L'option pour le régime des sociétés mères et filiales doit être exercée pour l'ensemble des produits reçus d'une même filiale, mais le choix peut varier d'une filiale à l'autre. Elle est annuelle et exercée au titre de chaque exercice.

Elle n'est soumise à aucune obligation déclarative particulière et résulte simplement de l'inscription du montant des dividendes sur la ligne adéquate des imprimés de déclaration. Il a notamment été jugé que l'absence d'indication du montant net des dividendes et de la quote-part de frais et charges sur les tableaux annexés à la déclaration de résultats constitue une décision de gestion opposable à la société (CAA Bordeaux, 25 oct. 2007, n° 05-1673, RJF, 4/08, n° 413 ; CAA Nantes, 27 déc. 2006, n° 06-22, RJF, 4/08, n° 412). La renonciation au régime est aussi une décision de gestion opposable (CAA Versailles, 2 déc. 2014, n° 12VE01924, RJF, 3/15, n° 174).