

Répartition de la charge fiscale au sein des groupes intégrés : le contrat reste la loi des parties...



Par Jean-Christophe Bouchard, avocat, NMW avocats

Le Conseil d'Etat vient de rendre trois arrêts le même jour qui clarifient d'une manière bienvenue les règles de répartition de la charge fiscale au sein des groupes intégrés dans un cas de déficit de la filiale (CE arrêts n° 334032, 333867 et 333868, du 24 novembre 2010).

En application des règles régissant l'intégration fiscale, les bénéfices et des déficits générés par les filiales sont transmis à la mère, qui est seule redevable de l'impôt à travers une déclaration d'ensemble.

La conséquence de ce principe est que les filiales ne sont pas tenues de payer l'impôt afférent à leurs bénéfices, pas plus qu'elles ne peuvent déduire les déficits qu'elles subissent. Seule

la société mère est titulaire de ces bénéfices et déficits, sans d'ailleurs prendre en considération leur origine et notamment la nature des activités exercées par les différentes sociétés.

La loi fiscale prévoit que c'est la mère qui est titulaire des bénéfices et des déficits, mais elle est muette sur le point de savoir si et comment les parties peuvent prévoir dans un cadre contractuel la répartition entre elles dues conséquences fiscales de leur appartenance commune à un périmètre d'intégration fiscale.

Si la question de l'imputation par la mère d'un impôt virtuel aux filiales bénéficiaires ne pose pas de difficulté particulière, l'administration fiscale a déduit dans le silence de la loi fiscale que les déficits restaient acquis à la mère, et qu'une indemnisation de la filiale par la mère de l'économie d'impôt future constituait une subvention consentie par la mère et imposable pour la filiale. L'administration fondait son

analyse sur deux éléments principalement : d'une part, cette indemnisation non prévue par la loi ne se motive pas par un préjudice causé par la mère, en droit commun de la responsabilité civile, mais par la simple application de la loi fiscale, et d'autre part cette indemnisation ne couvre qu'un préjudice éventuel puisqu'encre faut-il que la filiale réalise des bénéfices dans le futur. Par le passé, il existait un argument complémentaire tenant au délai de report des déficits limité à cinq exercices, mais cet argument a disparu depuis que les déficits sont indéfiniment reportables en avant.

Les groupes de sociétés prévoient en général, sous le contrôle de leurs commissaires aux comptes, des conventions d'intégration fiscale organisant l'indemnisation des pertes réalisées par les filiales. En effet, une filiale ne peut consentir à entrer dans un périmètre d'intégration fiscale que si elle n'est pas potentiellement lésée

par rapport à une situation de non-intégration, et ce afin de respecter son propre intérêt social. A cet égard, si la loi fiscale est muette sur les questions d'indemnisation du manque à gagner du report des déficits, elle n'interdit pas non plus une indemnisation conventionnelle, tandis que les règles du droit des sociétés excluent qu'une filiale consente à entrer dans un périmètre d'intégration fiscale contrairement à son intérêt social.

Le Conseil d'Etat a fort heureusement censuré l'analyse de l'administration, en jugeant que le versement d'une somme par la société mère correspondant à l'économie d'impôt dont est privée la filiale déficitaire n'est pas une subvention intragroupe devant être déclarée comme telle, et en jugeant que la perception par la filiale quittant le groupe d'une somme destinée à compenser l'absence de déduction de ses déficits subis au sein de l'intégration fiscale n'est pas imposable. ■