Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur publique

Pour le calcul du résultat d'ensemble d'un groupe fiscalement intégré comme pour celui de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble d'un tel groupe, le montant brut obtenu par la somme algébrique des résultats individuels et des plus- ou moins-values nettes à long terme des sociétés du groupe déterminés dans les conditions de droit commun, fait, en vertu des articles 223 B et 223 D du CGI, l'objet de divers retraitements touchant les opérations intragroupe. Ces corrections visent à traiter le groupe fiscal comme une entité unique ou plus simplement, à éviter la double déduction ou la double imposition d'une même somme qui résulterait de la pure et simple addition des résultats individuels des sociétés membres.

Tel est le cas, notamment, du mécanisme de neutralisation, au niveau du résultat d'ensemble, de certaines dotations ou reprises de provisions.

L'article 223 B prévoit ainsi que le résultat d'ensemble du groupe est majoré du montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des créances qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe, des titres détenus dans d'autres sociétés du groupe et exclus du régime du long terme (à l'instar des participations dans des sociétés à prépondérance immobilière non cotées) ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés. Le même article dispose que le résultat d'ensemble du groupe est minoré du montant des reprises de ces provisions si les sociétés concernées sont membres du groupe au titre de l'exercice au cours duquel ces provisions sont rapportées. Il en va de même, et la reprise est alors neutralisée au niveau du résultat d'ensemble en vertu des dispositions expresses sur ce point de l'article 223 B, lorsque la société mère du groupe a été absorbée ou acquise par une autre société qui s'institue, dès l'ouverture de l'exercice de la fusion, mère d'un nouveau groupe intégré reprenant les membres de l'ancien groupe dans les conditions prévues à l'article 223 L, et à la condition que tant la société dans les comptes de laquelle la provision fait l'objet d'une reprise que la société dont les créances ou les titres font l'objet de cette provision, soient membres de ce nouveau groupe au titre de l'exercice de la reprise. En ce qui concerne les provisions afférentes à des titres de participation relevant du régime du long terme, un mécanisme exactement similaire de retraitement est prévu, à

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

l'article 223 D, pour le calcul de la plus-value nette ou la moins-value nette à long terme d'ensemble du groupe.

Vous avez jugé que, par ces dispositions, « *le législateur a instauré un principe général de neutralisation des opérations internes à un groupe fiscalement intégré (...) visant à éviter une double prise en compte, dans le résultat d'ensemble, du résultat des sociétés intégrées, et qu'à cet égard, la neutralisation des provisions pour dépréciation (...) et des reprises de provisions portant sur ces titres ne se justifie que si les sociétés concernées demeurent membres du groupe intégré* »¹. Vous avez par ailleurs jugé, par une décision ultérieure², que les articles 223 B et 223 D définissaient de manière expresse et exhaustive les conditions de neutralisation des reprises de provisions. Ayant constaté que cette neutralisation, faute d'être prévue en pareil cas, est refusée après la sortie du groupe, peu important les modalités de cette sortie et notamment sa réalisation par voie d'absorption, vous en avez déduit qu'il n'y avait pas lieu de procéder à la neutralisation d'une telle reprise au niveau du résultat d'ensemble lorsqu'à la date de cette reprise, la filiale, absorbée auparavant par une autre société du groupe, avait déjà disparu et était par suite sortie du groupe fiscalement intégré. Vous avez par ailleurs, dans ce précédent, constaté que l'absence de neutralisation de la reprise de la provision pour dépréciation de titres n'induisait, dans une telle hypothèse, aucune double imposition de la mère du groupe, dès lors que la valorisation des titres de la société absorbée pour le calcul de la plus- ou moins-value de cession réalisée par la mère avait tenu compte de la valeur réelle des titres à la date de cette cession.

S'il est donc constant qu'une fois que la société dont les titres ont donné lieu à la constitution d'une provision pour dépréciation est sortie du groupe, la reprise de cette provision, lorsqu'elle devient ultérieurement sans objet, ne donne lieu à aucune minoration au niveau du résultat d'ensemble, quand bien même la dotation de la provision avait initialement donné lieu à une majoration de ce résultat, serait-il possible de contourner cet inconvénient en « déneutralisant » d'office, dans le dernier résultat d'ensemble du groupe avant sortie ou cessation du groupe, les provisions pour dépréciation qui avaient été neutralisées pendant la durée de vie du groupe et non encore reprises à cette date ? Autrement dit, puisqu'il ne sera plus possible d'agir au moment de la reprise de la provision dans les résultats individuels de la société détentrice des titres, serait-il possible à la mère, au lieu de neutraliser la reprise, de « déneutraliser » la provision encore existante pour le calcul du résultat d'ensemble du dernier exercice au titre duquel la société est encore membre du groupe ?

La réponse nous paraît pouvoir n'être que négative.

En premier lieu, les retraitements des opérations intragroupe sont expressément prévus par les textes. En ce qui concerne les conséquences d'une sortie du groupe, ce sont les articles 223 R et 223 S qui prévoient les retraitements auxquels donne automatiquement lieu la sortie du groupe de manière à permettre, aux fins de taxer ces opérations, le débouclage de certaines

¹ CE, 8 juillet 2015, *min. c/ Sté Peugeot*, n° 370656, inédite au Recueil, RJF 2015 n° 938, concl. F. Aladjidi C 938.

² CE, 27 mars 2019, *Société DPF Investissements*, n° 419613, RJF 2019 n° 521, concl. K. Ciavaldini.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

neutralisations qui avaient été appliquées pendant la durée d'appartenance au groupe (fin du report d'imposition des plus-values de cession intragroupe, ou encore réintégration au résultat d'ensemble de certaines subventions et abandons de créances intragroupe). Or ces articles ne prévoient aucune dé-neutralisation des provisions.

En deuxième lieu, cette absence de « déneutralisation » nous semble pouvoir s'expliquer par l'objet même des neutralisations prévues par les articles 223 B et suivants en matière de provisions. Ainsi que l'expliquait le président Aladjidi dans ses conclusions sur votre décision *Sté Peugeot* précitée, la majoration du résultat d'ensemble du montant des dotations pour dépréciation de titres intragroupe au titre de l'exercice de passation de ces dotations s'explique par la préoccupation d'éviter toute double prise en compte de la même somme : la dépréciation s'expliquant par les pertes subies par la filiale, ces pertes sont déjà prises en compte dans le résultat d'ensemble par le biais de la somme algébrique des résultats individuels. De même, lorsque la filiale redevient bénéficiaire et que la provision pour dépréciation de ses titres est reprise, il y a lieu d'éviter toute double prise en compte du profit correspondant dans le résultat d'ensemble par la minoration de celui-ci du montant de la reprise. Ainsi, la neutralisation de la reprise n'apparaît pas comme la conséquence d'une règle de symétrie automatique avec le retraitement qui avait été réservé à la provision lors de sa constitution, mais comme la conséquence de la situation économique du groupe intégré. C'est pour ce motif que vous constaté, dans votre décision *Sté Peugeot*, qu'eu égard à l'objet du principe général de neutralisation des opérations internes à un groupe fiscalement intégré, la neutralisation des provisions pour dépréciation et des reprises de telles provisions ne se justifie que si les sociétés concernées demeurent membres du groupe intégré.

Dans ce paradigme, nous n'identifions pas de raison de « déneutraliser » une provision pour dépréciation au titre de l'exercice de sortie ou de cessation du groupe au seul motif que la provision avait été initialement retraitée pour majorer le résultat d'ensemble. D'une part, cette neutralisation ayant seulement évité toute double prise en compte de la perte de la filiale, cette perte a bien été prise en compte une fois au niveau du groupe par le biais du résultat individuel de cette filiale. N'est donc pas en cause l'application d'un mécanisme qui aurait consisté à refuser au groupe, au titre de l'exercice de constitution de la provision, la prise en compte d'une perte et l'application d'un avantage fiscal dont le groupe aurait ainsi été privé et qui serait dès lors en suspens et nécessiterait un débouclage à la sortie : la perte ayant justifié la dépréciation des titres de la filiale est considérée comme ayant déjà été « consommée » fiscalement au niveau du groupe. D'autre part, en l'absence d'événement rendant la provision sans objet, celle-ci n'est pas reprise : elle demeure dans les comptes individuels de la société qui l'a passée (relevons au passage qu'elle n'est pas transférée dans ceux de la mère), et il n'y a pas de double prise en compte dans le résultat d'ensemble d'une somme qu'il conviendrait, à ce stade, de corriger.

Enfin, l'absence de neutralisation des reprises de provision en cas de sortie du groupe constitue un désavantage bien connu des groupes fiscalement intégrés. Cet inconvénient, que la loi fiscale n'élimine que dans l'hypothèse où toutes les sociétés rejoignent immédiatement le même nouveau groupe, ne constitue que l'un des traits du régime de ces groupes, comportant de nombreux avantages et leur petit lot d'inconvénients. En optant pour ce

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

régime, tant la mère que les sociétés membres en acceptent la règle du jeu. A titre d'illustration, une société sait notamment qu'en rejoignant un groupe, elle ne récupérera pas, à la sortie du groupe, ses déficits transmis à la société mère, qui restent acquis à celle-ci.

Par suite, en cas de dissolution du groupe fiscal intégré avant la reprise de la provision par la société qui l'avait initialement constituée, il n'y a pas lieu de déduire du dernier résultat d'ensemble du groupe la fraction de la provision antérieurement neutralisée.

Ces précisions faites, l'examen du pourvoi pourra se dérouler aisément.

Les faits en cause dans le présent litige sont en effet les suivants. La société Cligale, auparavant Clinique générale d'Annecy, était mère d'un groupe fiscalement intégré dont étaient membres depuis 2006 la société Clinique de l'Espérance et la SCI du Chevrans, société à prépondérance immobilière filiale de la précédente. En 2011, la société Clinique de l'Espérance avait passé une provision complémentaire pour dépréciation des titres de la SCI du Chevrans. Cette provision avait été déduite de son résultat individuel, mais réintégrée pour le calcul du résultat d'ensemble du groupe conformément à l'article 223 B du code. Au 31 décembre 2013, le groupe fiscal a cessé d'exister, à la suite de l'acquisition de plus de 95% du capital de la société Cligale par la société Vivalto Santé et l'une de ses filiales. Le déficit d'ensemble du groupe restant à reporter est devenu un déficit propre de la société Cligale. Celle-ci a alors rejoint le groupe fiscal dont est mère la société Vivalto Santé, tandis que la société Clinique de l'Espérance et la SCI du Chevrans n'ont pas intégré ce nouveau groupe et que la provision passée par la société Clinique de l'Espérance à raison des titres de la SCI du Chevrans n'avait pas encore été reprise. Estimant que le montant de cette provision, dès lors qu'elle avait fait en 2011 l'objet d'une neutralisation pour la détermination du résultat d'ensemble, aurait dû être déduite du résultat d'ensemble de l'exercice 2013 et ainsi accroître le montant du déficit reportable de la société Cligale, la société Vivalto Santé a demandé par voie de réclamation la réduction de la cotisation d'impôt auquel elle a été assujettie au titre de l'exercice 2015 sur le résultat d'ensemble du nouveau groupe.

En premier lieu, la cour a constaté que, faute pour les sociétés Clinique de l'Espérance et SCI du Chevrans d'avoir rejoint, à la clôture de l'exercice 2013, le groupe fiscal intégré constitué par la société Vivalto Santé, cette société ne pouvait se prévaloir des dispositions combinées du d du 6 de l'article 223 L et de l'article 223 B du CGI. Puis elle a relevé qu'aucune disposition ne prévoit la déduction du résultat d'ensemble de sortie des provisions qui avaient été neutralisées lors de leur dotation par l'une des sociétés membres du groupe et qui n'ont pas encore été reprises lors de la sortie de l'intégration.

En en déduisant que la société requérante n'était pas fondée à soutenir qu'aurait dû être déduite du dernier résultat d'ensemble, clos le 31 décembre 2013, du groupe fiscal intégré formé par la société Cligale, la fraction de la provision que la société Clinique de l'Espérance avait comptabilisée à raison de la dépréciation des titres de la SCI du Chevrans et qui avait été neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble de 2011, la cour n'a pas commis d'erreur de droit. Elle n'a pas, en particulier, méconnu le principe de neutralisation de

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

certaines opérations internes au groupe organisé par le législateur aux articles 223 B et suivants.

Les développements du pourvoi invoquant la doctrine ne nous paraissent pas constituer un moyen autonome. L'article L. 80 A n'avait d'ailleurs pas été invoqué devant la cour. Et pour cause, la doctrine invoquée ne comportant aucune interprétation formelle de la loi fiscale qui ajouterait à celle-ci et la requérante raisonnant par analogie ou extrapolation lointaine.

La société soutient encore que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'imposition litigieuse ne méconnaissait pas le principe d'égalité devant les charges publiques alors même que la double imposition résultant de la solution retenue par l'administration et la cour l'a placée dans une situation moins favorable que si elle n'avait pas été intégrée.

Toutefois, la critique qu'avait adressée la société sur le terrain de l'égalité devant les charges publiques à l'absence de « déneutralisation » de la reprise de provision en cas de cessation du groupe était, en réalité, une critique adressée à la loi, en ce que celle-ci n'a pas prévu de telle rectification à la sortie. Faute d'avoir pris la forme d'une QPC présentée par mémoire distinct, ce moyen était donc irrecevable et vous pourrez substituer en cassation ce motif de pur droit à celui retenu par la cour.

En tout état de cause, l'absence de neutralisation des provisions non encore reprises en cas de sortie du groupe ne constitue, comme on l'a vu, que l'un des éléments d'ensemble du régime de l'intégration fiscale, qui a pour objet, comme l'a relevé le Conseil constitutionnel dans sa décision *Sté Life Sciences Holding France* du 13 avril 2018 (n° 2018-699 QPC, RJF 2018 n° 783), de rapprocher le traitement fiscal des sociétés membres d'un groupe de celui d'une unique société dotée de plusieurs établissements, pour lequel les sociétés optent librement et dont elles acceptent ainsi tous les effets, les avantages comme les inconvénients³. Au demeurant, dans la présente affaire, le groupe avait pu, au titre de l'exercice de passation de la provision, « profiter » fiscalement des pertes de la SCI de Chevrain ayant justifié la provision pour dépréciation. Si une société devait être considérée comme incommodée par l'absence de neutralisation, ce ne pourrait selon nous être que la société ayant passé la provision qui, lorsqu'elle procèdera à sa reprise, verra celle-ci imposée dans les conditions de droit commun. Et encore l'existence d'une pénalisation pourrait-elle sérieusement être discutée, dès lors que la provision a initialement été déduite de son résultat fiscal individuel, et n'a été neutralisée que pour le calcul du résultat d'ensemble.

Enfin, le moyen dirigé contre le motif relatif à l'application des articles 145 et 216 du CGI, surabondant dans l'arrêt attaqué, est inopérant.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.

³ Rappr. CE, 13 décembre 2019, *Société Faurecia*, n° 430523, RJF 2020 n° 377 ou encore CE, 21 décembre 2021, *Société Finindusco*, n°453602.