CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

Lorsque la société mère d'un groupe fiscal intégré est absorbée par une société qui décide de constituer, avec les mêmes filiales, un nouveau groupe, comment combiner les règles de plafonnement de l'imputation des déficits reportables (3^e al. du I de l'article 209 du CGI), et celles qui fixent le sort des déficits antérieurs à la constitution du nouveau groupe (art. 223 I du CGI) ? Telle est la question posée par le pourvoi.

1. Il nous faut d'abord broser le tableau des règles applicables, dont les multiples ramifications et renvois ne facilitent pas la compréhension d'ensemble.

1.1. Rappelons d'abord que, pour la généralité des sociétés soumises à l'IS, et sous réserve d'une option pour le report en arrière (art. 220 *quinquies* du CGI), le déficit subi pendant un exercice est, en vertu du troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI, déduit des bénéfices des exercices ultérieurs, dans la limite, pour chaque exercice, de 1.000.000 euros majorés de 50% du montant correspondant au bénéfice imposable de cet exercice excédant ce seuil de 1.000.000 euros. Ce plafonnement du report en avant a été introduit par la LFR 2011¹, dans l'objectif d'introduire « une sorte d'impôt minimum » pour chaque exercice bénéficiaire².

Par ailleurs, en cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits de la société absorbée ou apporteuse sont, en vertu du II de l'article 209, transférés à la société bénéficiaire des apports, qui peut ensuite les imputer sur ses bénéfices ultérieurs dans les mêmes conditions, sous réserve d'un agrément³ délivré, notamment, à la condition que l'opération n'obéisse pas à des motivations principalement fiscales et que l'activité à l'origine des déficits soit poursuivie.

1.2. Ces principes généraux s'appliquent, sous réserve d'accommodements, aux groupes fiscaux intégrés.

¹ Loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011.

² Exposé des motifs du projet de loi.

³ Le 2 du II de l'article 209 du CGI prévoit une dispense d'agrément, sous conditions, lorsque le déficit transféré est inférieur à 200.000 euros.

En « régime de croisière », les bénéfices et les déficits individuels réalisés par les sociétés membres du groupe au titre d'un exercice donné sont mutualisés (art. 223 B) et l'éventuel déficit d'ensemble qui en résulte est, conformément à l'article 223 C du CGI, reporté sur les bénéfices d'ensemble ultérieurs du groupe dans la limite du plafond prévu par le troisième alinéa du I de l'article 209.

La mutualisation ne s'applique pas, en revanche, aux déficits subis par chaque société au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe. Ces déficits ne sont, en vertu du a du 1 de l'article 223 I du CGI, imputables que sur ses bénéfices propres – là encore dans les limites et conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209. Cette « tunnellation » des déficits antérieurs à l'intégration fiscale a pour but, notamment, de prévenir le rachat de sociétés déficitaires à des fins purement fiscales.

Par ailleurs, lorsqu'il est mis fin à l'intégration fiscale pour l'ensemble des sociétés du groupe, le déficit d'ensemble subi par le groupe pendant la période d'intégration et encore reportable à l'expiration de cette période devient, en vertu du cinquième alinéa de l'article 223 S, un déficit de l'ex- société mère⁴, uniquement imputable sur ses bénéfices propres ultérieurs, toujours dans la limite du plafond prévu par le troisième alinéa du I de l'article 209.

Que se passe-t-il, maintenant, en cas d'absorption de la société mère du groupe, qui entraîne la cessation immédiate du groupe fiscal intégré que celle-ci formait avec ses filiales ? Le déficit d'ensemble subi pendant la période d'intégration est alors, après réintégrations consécutives à la cessation du groupe (art. 223 F et 223 R du CGI), alloué, un instant de raison, à l'ancienne société mère absorbée (art. 223 S du CGI).

S'ouvrent ensuite deux possibilités.

(i) Lorsque la société absorbante n'opte pas pour la constitution d'un nouveau groupe fiscal intégré avec les filiales de l'ancien groupe, ce déficit peut lui être transmis selon la procédure de transfert prévue au II de l'article 209 du CGI mentionnée il y a quelques instants. Il devient alors un déficit propre de la société absorbante.

(ii) Lorsque la société absorbante décide, au contraire, de constituer un nouveau groupe fiscal intégré avec les filiales de l'ancien groupe, dans les conditions prévues au c du 6 de l'article 223 L du CGI, elle peut bénéficier d'un autre mécanisme de transfert sur agrément, prévu au 6 de l'article 223 I du CGI.

Ces dispositions permettent de transférer, au profit de la société absorbante, les déficits de la société absorbée, déterminés dans les conditions prévues à l'article 223 S – c'est-à-dire, en pratique, le déficit d'ensemble de l'ancien groupe, après réintégrations, encore reportable à la date de l'absorption. La délivrance de l'agrément est soumise à des conditions analogues à celles qui sont prévues par le droit commun du II de l'article 209, c'est-à-dire, le placement de l'opération sous le régime de faveur prévu à l'article 210 A, sa justification d'un point de vue

⁴ Rappelons, en effet, que, du fait de l'intégration, les filiales du groupe ont, conformément à l'article 223 E, perdu le droit de déduire les déficits individuels subis pendant la période d'intégration de leurs résultats propres.

économique, et la continuité des activités à l'origine des déficits. Elle suppose, en outre, que les déficits transférés proviennent exclusivement de la société absorbée ou des sociétés de l'ancien groupe qui font partie du nouveau groupe. Lorsque l'agrément est délivré, le reliquat du déficit d'ensemble de l'ancien groupe devient donc un déficit propre de la société absorbante, mère du nouveau groupe.

Afin de faciliter les restructurations des groupes d'entreprises, le législateur a prévu, au 5 du même article 223 I, un mécanisme d'imputation favorable du déficit ainsi transféré à l'absorbante, sur une base dite « élargie ». Par dérogation au a du 1 de cet article, qui, rappelons-le, pose le principe de la tunnellation des déficits antérieurs à l'intégration sur les résultats individuels de la société qui les a subis, ce 5 prévoit que le reliquat du déficit d'ensemble de l'ancien groupe peut, dans la mesure où il correspond à celui de la société mère absorbée ou à celui des sociétés membres du groupe ayant cessé et qui font partie du nouveau groupe⁵, s'imputer sur les résultats⁶ de ces sociétés, dans les limites et conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209. Ce mécanisme permet ainsi, en pratique, de poursuivre la mutualisation inter-exercices des déficits et des bénéfices dans le périmètre de l'ancien groupe fiscal intégré et de neutraliser, sur le plan fiscal, la rupture résultant de l'absorption de l'ancienne société mère.

Ces mécanismes d'imputation des déficits peuvent se combiner entre eux dans certains cas de restructuration de groupes de sociétés continûment déficitaires, lorsque les sociétés membres de l'ancien groupe disposent, individuellement, de déficits antérieurs à la première intégration fiscale non encore apurés à la date de l'absorption, que l'ancien groupe dispose d'un déficit d'ensemble reportable à cette date, et que le nouveau groupe enregistre lui-même un déficit d'ensemble au titre de l'exercice postérieur à l'opération.

Dans un tel cas, sans doute exceptionnel, se pose la question de savoir comment joue la limite prévue par le troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI, dont on a vu qu'elle était rappelée, de manière itérative, par chacune des dispositions instituant ces différentes modalités d'imputation : fonctionne-t-elle comme un plafond unique ou joue-t-elle de manière autonome, pour chacun des mécanismes d'imputation applicables ? C'est la question qui oppose la société TotalEnergies Electricité et Gaz France (TotalEnergies) à l'administration fiscale.

2. La société Direct Energie était la société mère d'un groupe fiscalement intégré comprenant deux filiales, les sociétés Direct Energie Distribution et Direct Energie Génération. Elle a été absorbée le 11 juillet 2012, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2012, par la société Poweo⁷, renommée Direct Energie à l'issue de l'opération, et, plus récemment, TotalEnergies. La société absorbante a alors décidé, en application du c du 6 de l'article 223 L du CGI, de

⁵ Ainsi, depuis 2010, qu'au déficit des sociétés membres du groupe ayant cessé qui ont été absorbées par les sociétés précitées ou scindées au profit de celles-ci antérieurement à la cessation de ce groupe sous le régime prévu à l'article 210 A.

⁶ Déterminés selon les modalités prévues au 4 de l'article 223 I, qui prévoit certains retraitements liés, notamment, aux subventions, abandons de créance et cessions d'immobilisations intra-groupe.

⁷ L'absorbante Poweo était la filiale de la société absorbée Direct Energie, mais ne faisait pas partie de l'ancien groupe fiscal intégré.

constituer un nouveau groupe fiscal intégré dont elle est devenue la mère, avec les mêmes filiales que l'ancien groupe ainsi qu'avec la société Poweo Entreprises.

L'administration fiscale a délivré l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI, permettant de transférer à la société absorbante, et d'imputer sur une base élargie, le déficit d'ensemble encore reportable de l'ancien groupe, à hauteur de 105 M€. En outre, l'administration a délivré l'agrément prévu au II de l'article 209 du CGI permettant le transfert à l'absorbante des déficits propres de la société absorbée – dont on suppose qu'ils étaient antérieurs à la première intégration fiscale –, pour un montant de 34,9 M€. Ce montant s'est ajouté aux déficits propres dont l'absorbante disposait elle-même avant la constitution du nouveau groupe, de sorte que cette société disposait, après l'opération, de déficits reportables d'un montant de 188,6 M€, dont 83,6 M€ imputables uniquement sur ses bénéfices individuels ultérieurs, et 105 M€ imputables sur une base élargie.

Aucune imputation des déficits transférés n'a pu être opérée au titre de l'exercice clos en 2012, faute de bénéfice d'imputation disponible. En revanche, la nouvelle société mère TotalEnergies, et l'une de ses filiales, la société Direct Energie Génération, ont toutes deux réalisé un bénéfice au titre de l'exercice 2013.

Pour les besoins de la déclaration d'IS effectuée en sa qualité de tête de groupe, la société TotalEnergies a d'abord procédé au calcul suivant.

Dans une première étape, les deux sociétés bénéficiaires du groupe ont, conformément au a du 1 de l'article 223 I, imputé leurs déficits propres⁸ sur leurs bénéfices individuels, dans la limite du plafond prévu par le troisième alinéa du I de l'article 209. Selon les explications de la société TotalEnergie, celle-ci a uniquement tenu compte, à ce stade du calcul, des déficits de 83,6 M€ imputables sur ses bénéfices propres, à l'exclusion des déficits de 105 M€ imputables sur une base élargie. Le résultat fiscal de la filiale Direct Energie Génération est devenu nul après cette imputation⁹, alors que celui de la société TotalEnergie passait de 14,7 M€ à 6,8 M€, par le jeu du plafond faisant obstacle à une imputation plus importante.

Dans une seconde étape, la société mère a, conformément à l'article 223 C du CGI, imputé le déficit d'ensemble subi par le nouveau groupe au titre de l'exercice 2012, là encore dans la limite du plafond prévu par le I de l'article 209, sur le bénéfice d'ensemble constaté en 2013, issu de la mutualisation des résultats individuels des sociétés membres du groupe, de sorte que le résultat d'ensemble est passé de 6,5 M€ à 2,7 M€, le plafond jouant, là encore, à plein.

La société s'est ensuite ravisée, au motif qu'il convenait d'intercaler, entre ces deux étapes, une étape intermédiaire, correspondant à l'imputation sur une base élargie des déficits de l'ancien groupe en application du 5 du I de l'article 223 du CGI. Elle a estimé qu'elle pouvait procéder à cette imputation, dans la limite du plafond du I de l'article 209, sur ses propres résultats – lesquels avaient déjà, rappelons-le, été diminués par l'imputation d'autres déficits

⁸ Dont on suppose, s'agissant de la société Direct Energie Génération, qu'ils correspondent aux déficits enregistrés par cette société avant la première intégration fiscale.

⁹ Puisque son bénéfice au titre de l'année 2013 était inférieur au seuil de 1M €.

propres au stade de la première étape -, ce qui conduisait à faire passer ces résultats de 6,8 M € à 2,9 M€, et, par voie de conséquence, à diminuer à due concurrence le bénéfice d'ensemble du groupe au titre de l'exercice 2013, sur lequel devait venir s'imputer, *in fine*, le déficit d'ensemble reporté issu de l'exercice 2012.

De cet oubli résultait, selon la société, un trop-payé de cotisations d'IS, dont elle a réclamé le remboursement, sans succès, auprès de l'administration fiscale, cette dernière estimant, en substance, que la société avait entièrement épuisé son quota d'imputation des déficits antérieurs à l'intégration au stade de la première étape. La société a alors saisi le tribunal administratif de Montreuil, qui a fait droit à sa demande (19 avril 2018, n° 1703586, RJF 8-9/2018 n° 835). La cour administrative d'appel de Versailles a confirmé ce jugement par un arrêt dont le ministre vous demande l'annulation (11 février 2021, n° 18VE02536, RJF 5/21 n° 460).

La cour a jugé que les trois mécanismes d'imputation des déficits étaient cumulables et que le plafond défini par le troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI s'appliquait pour chacun d'entre eux, sans constituer un plafond unique qui viendrait limiter la somme des déficits imputables.

3. A l'appui de son pourvoi, le ministre soulève un moyen d'erreur de droit, tiré de ce que, lorsqu'une société dispose à la fois de déficits propres et de déficits imputables sur une base élargie, le plafonnement ne doit s'appliquer qu'une seule fois pour l'imputation de l'ensemble de ces déficits antérieurs à l'intégration fiscale, dès lors que ceux-ci s'imputent sur une même base, correspondant au bénéfice individuel de la société.

Cette argumentation n'est pas d'une parfaite limpidité et ne s'appuie, par ailleurs, aucunement sur la lettre des dispositions du CGI, ce qui explique, sans doute, qu'elle n'ait pas convaincu les juges du fond.

La solution retenue, tant par la cour que par le tribunal, ne nous semble, pour autant, pas pouvoir être confirmée, dans la mesure où elle repose sur une lecture des textes applicables erronée selon nous.

Rappelons qu'est uniquement en cause, ici, l'imputation de déficits de sources différentes, préexistant à la constitution du nouveau groupe fiscal intégré, sur le résultat individuel de la société absorbante, le ministre ne contestant, par ailleurs, pas les modalités d'imputation des déficits d'ensemble postérieurs à la constitution du nouveau groupe sur les bénéfices d'ensemble ultérieurs de celui-ci.

Pour la société absorbante qui décide de constituer un nouveau groupe fiscal intégré, l'agrément prévu par le 6 de l'article 223 I du CGI fonctionne, *mutatis mutandis*, comme celui prévu par le droit commun du II de l'article 209 : le déficit d'ensemble de l'ancien groupe, considéré comme un déficit propre de la société absorbée, est transférée à la société absorbante et devient, pour cette dernière, un déficit propre. De ce fait, et dans la mesure où ce déficit préexiste à la constitution du nouveau groupe, il relève des dispositions du a du 1 de l'article 223 I, qui prévoient son imputation sur les seuls bénéfices propres de l'absorbante,

dans la limite du plafond prévu par le I de l'article 209. Il suit donc le même régime que les autres déficits propres, antérieurs à l'intégration fiscale, dont l'absorbante disposerait par ailleurs, y compris ceux qui lui auraient été transmis, en vertu d'un agrément délivré, cette fois, sur le fondement du II de l'article 209, tels qu'en l'espèce, les déficits de la société absorbée antérieurs à la première intégration fiscale.

Si les bénéfices de l'absorbante ne sont pas suffisants pour apurer entièrement ces déficits propres, les dispositions du 5 de l'article 223 I n'ouvrent pas droit, à son profit, à une seconde imputation pour ceux d'entre eux qui sont éligibles à l'imputation sur base élargie. En effet, ce mécanisme fonctionne comme une simple dérogation à la tunnellation de droit commun du a du 1 de l'article 223 I, pour élargir la base d'imputation aux bénéfices de certaines filiales du nouveau groupe relevant du périmètre de l'ancien groupe. Lorsque l'absorbante ne faisait pas partie de l'ancien groupe fiscal intégré – ce qui est le cas en l'espèce –, la solution est commandée par la lettre même du texte, qui n'autorise l'imputation du déficit éligible que sur les résultats des seules sociétés qu'il mentionne, c'est-à-dire, outre la société mère absorbée - qui n'existe plus et ne peut donc servir de réceptacle à cette imputation – les sociétés membres du groupe ayant cessé et qui font partie du nouveau groupe, ce que n'est pas, par construction, l'absorbante. Et, même s'il n'est pas besoin de trancher la question pour les besoins de la présente affaire, nous pensons, qu'il doit en aller de même dans le cas où l'ancienne société mère aurait été absorbée par une filiale de l'ancien groupe fiscal intégré, compte tenu de la logique du dispositif de l'imputation sur base élargie, qui ne justifierait pas l'adoption d'une solution spécifique dans une telle hypothèse.

En d'autres termes, les déficits éligibles à l'imputation sur base élargie sont un sous-ensemble des déficits propres de l'absorbante, imputables sur ses résultats individuels en application du a du 1 de l'article 223 I, et, par dérogation, également sur les bénéfices des filiales de l'ancien groupe en vertu du 5 du même article¹⁰.

Outre qu'elle découle, dans la majorité des cas, directement de la lettre du texte, l'interprétation que nous vous proposons présente l'avantage de la cohérence avec l'objet des deux dispositifs fiscaux en cause. L'imputation sur une base élargie a pour objet d'éviter que l'absorption d'un groupe fiscal intégré ne se traduise par un rétrécissement de la base d'imputation des déficits déjà subis, ce qui entraverait les restructurations d'entreprises. Le plafonnement des déficits reportables a, quant à lui, pour objet de sanctuariser une fraction des bénéfices annuels de l'entreprise pour qu'ils demeurent imposables, quelle que soit l'ampleur des déficits enregistrés par le passé. Or permettre à la société absorbante une « double imputation sous plafond » reviendrait à autoriser une double utilisation des bénéfices qu'elle tire de l'activité anciennement exercée par la société absorbée pour éponger les déficits antérieurs à l'intégration, ce qui n'aurait pas été possible en l'absence de restructuration.

¹⁰ Dans ce cadre, l'absorbante a intérêt à imputer, par priorité, les déficits propres imputables sur ses seuls résultats individuels, ce qui permet de sauvegarder le droit d'utiliser les déficits imputables sur une base élargie pour les imputer sur les bénéfices des filiales de l'ancien groupe.

Si l'on retient cette interprétation, il n'y a pas lieu de s'interroger sur la question de savoir si le plafond du troisième alinéa de l'article 209 constitue un plafond unique ou s'il joue de manière autonome pour chaque mécanisme d'imputation : la solution découle, à la racine, du fait que la société absorbante ne peut bénéficier que d'un seul mécanisme d'imputation des déficits pré-intégration sur ses résultats individuels. En l'espèce, la société TotalEnergies avait donc épuisé ses droits à imputation sur son résultat individuel à l'issue de la première étape de son calcul initial, puisque, même si elle n'avait pas tenu compte, à ce stade, des déficits en provenance de l'ancien groupe, la déduction avait néanmoins été opérée à hauteur du maximum légal, compte tenu de l'ampleur des autres déficits pré-intégration dont elle avait effectivement tenu compte.

Si vous nous suivez, vous annulerez donc l'arrêt attaqué pour erreur de droit, la cour ayant méconnu le champ d'application des dispositions du 5 de l'article 223 I du CGI. Et vous pourrez régler au fond le litige, dans la mesure où sa solution découle directement du motif de cassation retenu. La société se bornait, en effet, à faire valoir que les textes autorisaient la double imputation plafonnée que nous vous proposons d'exclure, ce dont il résulte qu'elle ne pouvait prétendre à la restitution sollicitée.

PCMCN à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Montreuil du 19 avril 2018, au rétablissement des impositions déchargées et au rejet de la requête présentée par la société TotalEnergies devant ce tribunal.