

**relatif aux conditions de constatation d'une provision chez
la société mère bénéficiant du régime
de l'intégration fiscale
(Article 223-A du CGI)**

Sommaire

[1 - Textes applicables](#)

[1 - 1 Comptabilisation de l'économie d'impôt réalisée dans le cadre d'une intégration fiscale](#)

[1-2- Avis N°37 du CNC](#)

[1-3- Passifs - Provisions](#)

[2 - Décision du Comité](#)

Le président du CNC a saisi le Comité d'urgence sur une question relative à un groupe ayant opté pour le régime d'intégration fiscale prévu aux articles 223A et suivants du code général des impôts, et titulaire de déficits fiscaux reportables au niveau du groupe. Au cas d'espèce ces déficits :

- *" ne sont pas constatés à l'actif des comptes annuels de la société mère, celle-ci ne comptabilisant que l'impôt exigible ;*
- *sont indéfiniment reportables ;*
- *sont d'un montant global largement supérieur aux déficits transférés par les filiales. "*

Bien que la société mère ait comptabilisé l'économie d'impôt en résultat en se référant à la réponse n °58 de la CNCC (bulletin °101/1996), et que la convention d'intégration prévoit la restitution aux filiales redevenant bénéficiaires des déficits préalablement utilisés, **la question est de savoir si elle doit constituer ou maintenir une provision, compte tenu de la situation fiscale d'ensemble du groupe évoquée ci-avant, et du nouveau contexte résultant du règlement n° 2000-06 sur les passifs ainsi que de la suppression de la limitation à cinq ans du report des déficits ? En cas de réponse positive, la dette doit-elle être constatée envers l'État ou envers les filiales ?**

1- Textes applicables

1-1 Comptabilisation de l'économie d'impôt réalisée dans le cadre d'une intégration fiscale

L'article 334-2 du règlement n °99-03 du CRC prévoit que " *Dans le cadre du régime de l'intégration fiscale, la société mère comptabilise la dette globale d'impôt du groupe quelles que soient les modalités d'intégration retenues, ainsi que les créances sur les filiales intégrées générées simultanément en fonction des conventions de répartition de l'impôt à l'intérieur du groupe. "*

1-2- Avis N°37 du CNC

Dans l'avis n° 37 de juin 1989 publié avant l'adoption du règlement n °99-03, le CNC observait que, dans les cas où les sociétés intégrées organisent contractuellement la répartition de l'impôt et où la société mère crédite immédiatement la filiale déficitaire de l'économie d'impôt qu'elle réalise en utilisant tout ou partie de son déficit, la convention conclue entre les sociétés intégrées doit contenir au moins le principe de reconnaissance d'une dette de la société mère vis-à-vis des entités du groupe à hauteur des déficits utilisés, afin de permettre l'inscription à l'actif des filiales concernées d'une créance correspondante.

L'avis précise, qu'en l'absence de telles stipulations contractuelles, la filiale constate sa charge d'impôt comme si elle était imposée séparément, et la société mère enregistre en résultat (charges ou produits) la différence entre la dette d'impôt du groupe intégré et le cumul des charges d'impôt comptabilisées par les filiales.

1-3- Passifs - Provisions

Article 212-1 du règlement n °99-03– 1- " *Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie des ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe.*

2 - Cette obligation peut-être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

3 - Le tiers peut-être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

4 - L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

5 - La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation. "

Article 212-2 du règlement n °99-03– " *Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. "*

Article 212-3 du règlement n °99-03. – " *Une provision pour risques et charges est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. "*

2 – Décision du Comité

Si la société mère choisit de comptabiliser en résultat l'économie d'impôt résultant de l'utilisation au niveau du groupe intégré des déficits fiscaux des filiales, elle doit constater dans ses propres comptes une provision quelle que soit la situation fiscale des filiales et du groupe. La constatation de ce passif répond aux conditions prévues par l'article 212-1 susvisé car la " consommation " des déficits de la filiale par le groupe fait naître au bénéfice de cette dernière une obligation de restitution de la part de la société mère.

L'interprétation du règlement N° 2000-06 sur les passifs confirme donc les positions de l'avis N° 37 du CNC et les termes de la réponse N° 58 de la CNCC.

Dans la mesure où les déficits sont désormais reportables indéfiniment, il existe une présomption simple que les filiales utiliseront ultérieurement leurs propres déficits. Cette présomption pourra éventuellement être réfutée dans les cas, a priori très rares, où la société mère pourrait démontrer qu'elle n'aura jamais à restituer ces déficits (par exemple si le groupe envisage de liquider la filiale).

En conséquence, le Comité considère que la société mère qui comptabilise en résultat, en application de la convention d'intégration fiscale, l'économie d'impôt résultant de l'utilisation au niveau du groupe intégré des déficits fiscaux des filiales doit constater une provision à concurrence du passif correspondant à la consommation des déficits par les filiales qu'elle devra leur restituer. Cette provision doit être constituée quelle que soit la situation fiscale de ces filiales et celle du groupe intégré.

Si les conditions de comptabilisation d'un passif telles que prévues par les articles 212-1 et 212-2 précités sont réunies, la société mère comptabilise une dette et non une provision.

La constatation d'une dette ou d'une provision s'impose d'autant plus quand la société, en fonction des termes de la convention d'intégration, devra restituer les déficits utilisés à sa filiale dans le cas où celle-ci sortirait du groupe intégré.

La provision constitue un passif vis-à-vis de la filiale et non vis-à-vis de l'État. En effet, l'État n'est pas concerné par les modalités pratiques de partage entre la mère et les filiales des gains liés à l'intégration fiscale et des obligations de restitution à une filiale de déficits utilisés au niveau du groupe.

La constatation d'une provision chez la société mère n'a pas automatiquement pour corollaire un traitement symétrique dans la filiale dans les comptes individuels. En effet, une créance ne peut être constatée chez la filiale que lorsque les conditions de comptabilisation sont réunies et notamment s'il y a certitude de récupération de ces déficits. Dans les comptes consolidés, la provision est éliminée en totalité.

: