

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 26 DU 23 FEVRIER 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 H-6-10

INSTRUCTION DU 12 FEVRIER 2010

IMPOT SUR LES SOCIETES. DISPOSITIONS PARTICULIERES. REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES.
ARTICLE 53 DE LA LOI N° 2007-1824 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2007.

(C.G.I., art. 223 B, 223 D, 223 I et 223 L)

NOR : ECE L 10 10010 J

Bureau B 1

P R E S E N T A T I O N

L'article 53 de la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007) aménage sur plusieurs points le régime fiscal des groupes de sociétés prévu aux articles 223 A et suivants du code général des impôts.

Ces évolutions entrent en vigueur à compter des exercices ouverts le 1^{er} janvier 2008.

• D'une part, la principale mesure consiste à faciliter certaines opérations de restructuration, dites « scissions partielles ». Il s'agit des opérations effectuées sous la forme d'un apport de titres de filiales, suivies du désengagement de la société apporteuse par attribution au profit de ses associés, des titres reçus en rémunération de l'apport.

Cette mesure permet :

- à la société bénéficiaire de l'apport, de former immédiatement un groupe avec les filiales apportées ;

- le transfert, sur agrément, d'une fraction des déficits d'ensemble du groupe apporteur au groupe bénéficiaire de l'apport ;

- l'imputation des déficits transférés sur une base élargie.

• D'autre part, trois aménagements techniques sont prévus afin d'améliorer le fonctionnement du régime en cas d'opérations réalisées entre sociétés d'un même groupe. Il s'agit :

- d'étendre la neutralisation des dividendes, ne bénéficiant pas de l'exonération prévue par le régime des sociétés mères, à l'ensemble des produits des participations ;

- d'étendre, à des fins de coordination avec le régime des sociétés mères, les règles relatives à la neutralisation de la quote-part de frais et charges sur dividendes, comprise dans les résultats d'une société, à l'ensemble des produits des participations ;

- de neutraliser, symétriquement à la neutralisation des provisions pour dépréciation de titres éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme, les provisions pour dépréciation de titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme.



SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : DISPOSITIONS RELATIVES AUX OPERATIONS DE RESTRUCTURATION, DITES « SCISSIONS PARTIELLES »	7
Section 1 : Rappel des dispositions précédentes	7
Section 2 : Aménagements relatifs aux « scissions partielles »	12
A. CONDITIONS NECESSAIRES A L'APPLICATION DES NOUVELLES DISPOSITIONS	14
I. Restructurations concernées	15
II. Délivrance d'agrément	17
a) Apport partiel d'actif	19
b) Attribution de titres	21
III. Opération réalisée par la société mère du groupe	24
IV. Apport avec effet rétroactif au premier jour de l'exercice	26
V. Conditions afférentes à la personne morale détenant les sociétés apportées	27
B. CONSEQUENCES FISCALES	31
I. Sortie des filiales apportées du groupe formé par l'apporteuse	31
II. Constitution immédiate d'un groupe par la personne morale détenant les sociétés apportées	34
a) Constitution du nouveau groupe	34
b) Entrée dans un groupe préexistant	36
c) Durée du premier exercice du nouveau groupe	38
III. Transfert de déficits	41
a) Délivrance de l'agrément	43
b) Application du dispositif d'imputation sur une base élargie	45
c) Fraction des déficits transférée	49
d) Imputation des déficits transférés	54

e) Perte des déficits afférents à une filiale qui sort du nouveau groupe	56
C. OBLIGATIONS DECLARATIVES	58
D. ENTREE EN VIGUEUR	64
CHAPITRE 2 : AMENAGEMENTS TECHNIQUES RELATIFS A DES OPERATIONS REALISEES ENTRE SOCIETES D'UN MEME GROUPE	69
Section 1 : Rappel du régime antérieur	69
Section 2 : Nouveau régime	75
A. DISTRIBUTIONS INTRA-GROUPE N'OUVRANT PAS DROIT AU REGIME DES SOCIETES MERES	76
B. DISTRIBUTIONS INTRA-GROUPE OUVRANT DROIT AU REGIME DES SOCIETES MERES	82
C. PROVISIONS INTRA-GROUPE POUR DEPRECIATION DE TITRES EXCLUS DU REGIME DES PLUS OU MOINS-VALUES À LONG TERME	86
D. ENTREE EN VIGUEUR	88

INTRODUCTION

1. L'article 53 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 aménage le régime fiscal des groupes de sociétés prévu aux articles 223 A et suivants du code général des impôts (CGI).
2. D'une part, le régime de groupe prévoit désormais des règles spécifiques relatives aux opérations de restructuration, dites « scissions partielles ». Il s'agit des opérations effectuées sous la forme d'un apport de titres de filiales, suivies du désengagement de la société apporteuse par attribution des titres reçus en rémunération de l'apport.
3. Le dispositif permet :
 - à la société bénéficiaire de l'apport, de former un groupe avec les filiales apportées dès l'exercice de l'apport ;
 - le transfert, sur agrément, d'une fraction des déficits d'ensemble du groupe apporteur au groupe bénéficiaire de l'apport ;
 - l'imputation des déficits transférés sur une base élargie.
4. D'autre part, des aménagements techniques améliorent le fonctionnement du régime en cas d'opérations réalisées entre sociétés d'un même groupe (opérations « intra-groupe »). Cela permet :
 - d'étendre la neutralisation des dividendes, ne bénéficiant pas de l'exonération prévue par le régime des sociétés mères, à l'ensemble des produits des participations ;
 - d'étendre les règles relatives à la neutralisation de la quote-part de frais et charges sur dividendes à l'ensemble des produits des participations ;
 - de neutraliser les provisions pour dépréciation de titres d'autres sociétés du groupe exclus du régime des plus ou moins-values à long terme.
5. Ces évolutions entrent en vigueur à compter des exercices ouverts le 1^{er} janvier 2008.
6. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE 1 : DISPOSITIONS RELATIVES AUX OPERATIONS DE RESTRUCTURATION, DITES « SCISSIONS PARTIELLES »

Section 1 : Rappel des dispositions précédentes

7. Les dispositions du 6 de l'article 223 L permettent d'atténuer les conséquences de certaines restructurations touchant la société mère d'un groupe.

Les restructurations concernées sont l'absorption ou la scission de la société mère ou l'acquisition d'au moins 95 % de son capital.
8. Ces événements entraînent la cessation du groupe formé par la société mère qui est absorbée, scindée ou acquise.

Toutefois, un nouveau groupe peut être constitué dès l'exercice d'absorption ou de scission ou dès l'exercice suivant l'acquisition de la société mère. Aucun exercice ne se trouve donc placé en dehors du régime de groupe.
9. De plus, en cas d'absorption ou de scission, les déficits d'ensemble du groupe qui cesse d'exister peuvent être, sous condition d'obtention d'un agrément de l'administration fiscale, transférés à la nouvelle société mère.
10. Enfin, conformément au dispositif de la base élargie prévu au 5 de l'article 223 I, l'imputation des déficits d'ensemble de l'ancien groupe peut être accélérée.

Ce dispositif permet d'imputer ces déficits sur les bénéfices propres de la société qui en est titulaire, mais aussi sur les bénéfices propres des sociétés de l'ancien groupe qui sont entrées dans le nouveau groupe.

11. En revanche, aucune disposition spécifique ne concerne les apports de titres réalisés par la société mère d'un groupe.

Ainsi, lorsque les titres de filiales sont apportés au cours d'un exercice à une société extérieure au groupe, ces filiales sortent du groupe dès le premier jour de cet exercice.

Ces filiales ne peuvent faire partie du groupe auquel appartient la société bénéficiaire des apports qu'à compter de l'exercice suivant.

De plus, le déficit d'ensemble reste imputable et reportable par la société mère du groupe qui apporte les titres, dans la mesure où aucun transfert du déficit d'ensemble n'est prévu dans le cadre d'un apport partiel d'actif.

Section 2 : Aménagements relatifs aux « scissions partielles »

12. Désormais, le régime de groupe prévoit des dispositions favorables en cas de restructuration consistant en un apport-attribution, opération dite « scission partielle ».

13. Ces dispositions permettent :

- à la société bénéficiaire de l'apport, de former immédiatement un groupe avec les filiales issues de l'apport (g du 6 de l'article 223 L) ;

- le transfert, sur agrément, d'une fraction des déficits d'ensemble du groupe apporteur au groupe bénéficiaire de l'apport (7 de l'article 223 I) ;

- l'imputation des déficits transférés sur une base élargie (2^{ème} alinéa du 5 de l'article 223 I).

A. CONDITIONS NECESSAIRES A L'APPLICATION DES NOUVELLES DISPOSITIONS

14. L'aménagement vise les opérations d'apport-attribution réalisées par la société mère d'un groupe et qui bénéficient des agréments prévus au 3 de l'article 210 B, pour les apports partiels d'actif et au 2 de l'article 115, pour les attributions de titres consécutives à un apport partiel d'actif.

I. Restructurations concernées

15. Les opérations concernées sont celles consistant en un apport de titres constituant une branche complète d'activité au sens de l'article 210 B suivi d'une attribution des titres représentatifs de l'apport aux membres de la société apporteuse.

16. Ces restructurations sont parfois appelées « scissions partielles ».

II. Délivrance d'agréments

17. Afin de bénéficier de la présente mesure, la « scission partielle » doit obtenir les agréments prévus, s'agissant de l'apport de titres, au 3 de l'article 210 B et, s'agissant de l'attribution des titres, au 2 de l'article 115.

18. Ces agréments sont délivrés, par le ministre de l'économie et des finances, dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies.

a) Apport partiel d'actif

19. Conformément au 3 de l'article 210 B, l'agrément est délivré lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- l'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par la société bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome ou l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties ;

- l'opération n'a pas comme objectif principal, ou comme un de ses objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscales ;

- les modalités de l'opération permettent d'assurer l'imposition future des plus-values mises en sursis d'imposition.

20. Ces dispositions sont commentées dans l'instruction administrative du 7 juillet 2000, 13 D-1-00.

b) Attribution de titres

21. L'agrément prévu au 2 de l'article 115 est délivré lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- l'attribution concerne tous les titres reçus en contrepartie de l'apport ;
- les titres sont attribués proportionnellement aux droits des associés dans le capital de la société apporteuse, au jour de la réalisation de la distribution ;
- l'attribution a lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport ;
- l'apport et l'attribution sont justifiés par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par chacune des deux sociétés d'au moins une activité autonome ou l'amélioration de leurs structures, ainsi que par une association entre les parties ;
- l'apport est placé sous le régime de l'article 210 A ;
- l'apport et l'attribution n'ont pas comme objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

22. De plus, lorsque l'attribution est faite au profit d'une entreprise, les titres répartis doivent être inscrits au bilan pour une valeur égale au produit de la valeur comptable des titres de la société apporteuse et du rapport existant, à la date de l'opération d'apport, entre la valeur réelle des titres répartis et celle des titres de la société apporteuse. La valeur comptable des titres de la société apporteuse est réduite à due concurrence.

23. Ces dispositions sont commentées dans les instructions administratives 13 D-1-03 et 13 D-1-06.

III. Opération réalisée par la société mère d'un groupe

24. Conformément au g du 6 de l'article 223 L, l'apport-attribution doit être réalisé par la société mère d'un groupe.

25. Ainsi, le nouveau dispositif n'est pas applicable aux situations où des titres de filiales d'un groupe fiscal sont apportés par une filiale de ce groupe.

IV. Apport avec effet rétroactif au premier jour de l'exercice

26. L'apport doit prendre effet à la date d'ouverture de l'exercice des sociétés apportées au cours duquel l'apport est réalisé étant rappelé que cette date d'effet est fixée contractuellement entre les parties.

V. Conditions afférentes à la personne morale détenant les sociétés apportées

27. La société bénéficiaire des apports ou la personne morale détenant, directement ou indirectement, cette dernière, doit remplir les conditions pour être société mère d'un groupe comprenant les filiales apportées (art. 223 A). En particulier, elle doit :

- être une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés ;
- détenir au moins 95 % du capital des filiales apportées ;
- ne pas être détenue à 95 % ou plus par une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

28. Ces conditions doivent être remplies à la clôture de l'exercice d'apport.

29. Si, du fait de l'apport, la société apporteuse détient 95 % ou plus du capital de la société bénéficiaire des apports, ce taux de détention doit être inférieur à 95 % à la clôture de l'exercice d'apport.

30. Cette nécessité peut avoir pour conséquence d'anticiper l'attribution des titres prévue par le 2 de l'article 115, qui doit en principe être effectuée dans le délai d'un an après l'apport.

B. CONSEQUENCES FISCALES

I. Sortie des filiales apportées du groupe formé par l'apporteuse

31. L'apport des titres des filiales a pour conséquence la sortie de ces filiales du groupe formé par la société apporteuse. L'exercice de sortie de ces filiales, c'est-à-dire l'exercice au titre duquel leurs résultats ne sont plus retenus dans le résultat d'ensemble du groupe de l'apporteuse, est l'exercice au cours duquel intervient l'apport. (cf. documentation administrative (DB) 4 H 6652, n° 1).

32. La sortie des filiales apportées entraîne les « déneutralisations » prévues aux articles 223 F et 223 R. En particulier, il s'agit de réintégrer ou de déduire les plus ou moins-values de cession d'immobilisations intra-groupe et les subventions et abandons de créance, lorsque ces opérations ont concerné les sociétés sortantes.

33. Ces réintégrations et déductions sont réalisées, par la société mère apporteuse, au titre de l'exercice de sortie des filiales (cf. paragraphe n° 53).

II. Constitution immédiate d'un groupe par la personne morale détenant les sociétés apportées

a) Constitution du nouveau groupe

34. L'aménagement permet à la personne morale détenant les sociétés apportées, qui peut être la société bénéficiaire de l'apport ou une personne morale détenant, directement ou indirectement, cette dernière, de former un nouveau groupe avec les sociétés apportées dès l'ouverture de l'exercice d'apport.

35. Ainsi, les filiales apportées n'ont pas d'exercice imposé individuellement.

b) Entrée dans un groupe préexistant

36. La personne morale détenant, directement ou indirectement, le capital des sociétés apportées peut former un nouveau groupe avec les sociétés apportées à compter de l'exercice au cours duquel intervient l'apport.

37. Cette personne morale peut également, si elle est déjà mère d'un groupe, élargir celui-ci aux sociétés apportées.

c) Durée du premier exercice du nouveau groupe

38. La durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de l'apport peut être inférieure ou supérieure à douze mois.

39. Si nécessaire, les dispositions de l'article 37 sont appliquées. Ces dispositions prévoient qu'en l'absence de clôture d'exercice au cours d'une année civile, l'impôt est provisoirement établi au titre de la période écoulée depuis la dernière clôture d'un exercice.

40. Tout comme en cas d'absorption ou d'acquisition d'une société mère, il est admis que la date d'ouverture du premier exercice du nouveau groupe soit différente pour la société mère et les sociétés issues du groupe ayant cessé (cf. DB 4 H 6663, n^{os} 46 à 54 et 130 à 136).

III. Transfert de déficits

41. Conformément au 7 de l'article 223 I, une fraction du déficit d'ensemble du groupe de l'apporteuse peut être transférée, sur agrément, à la personne morale bénéficiaire de l'apport.

42. Les déficits ainsi transférés ne sont plus imputables par la société mère apporteuse.

a) Délivrance de l'agrément

43. L'agrément, délivré dans les conditions prévues par l'article 1649 nonies, est accordé si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- l'apport de titres est agréé dans les conditions prévues au 3 de l'article 210 B ;
- l'attribution des titres est agréée dans le cadre du 2 de l'article 115 ;
- l'opération est justifiée du point de vue économique et répond à des motivations principales autres que fiscales ;
- la fraction du déficit d'ensemble transférée provient des sociétés apportées qui sont membres du nouveau groupe et pour lesquelles le dispositif d'imputation sur une base élargie est demandé.

44. Il est donc noté que seule la fraction des déficits d'ensemble provenant des sociétés apportées et imputable sur une base élargie est susceptible d'être transférée. Les déficits afférents à des sociétés apportées, mais au titre desquelles l'imputation sur une base élargie n'est pas demandée ne peuvent pas être transférés.

b) Application du dispositif d'imputation sur une base élargie

45. Sur agrément, une fraction du déficit d'ensemble du groupe formé par l'apporteuse peut être transférée à la société bénéficiaire de l'apport.

46. D'une part, cette dernière société peut donc imputer les déficits transférés sur ses bénéfices propres ultérieurs.

47. D'autre part, si les bénéfices propres de la nouvelle société mère ne sont pas suffisants, les déficits transférés peuvent être imputés, dans les conditions prévues au 5 de l'article 223 I, sur une base élargie. Ces déficits peuvent alors être imputés sur les bénéfices propres ultérieurs des sociétés apportées.

48. La possibilité d'imputer des déficits sur une base élargie est déjà ouverte en cas d'absorption, de scission ou d'acquisition d'une société mère d'un groupe (cf. DB 4 H 6663, n^{os} 55 à 82 et n^{os} 137 et suivants).

c) Fraction des déficits transférée

49. A l'occasion d'une « scission partielle », les déficits transférés sont ceux pour lesquels l'imputation sur une base élargie est demandée.

50. La détermination de la fraction des déficits imputables sur une base élargie est précisée à l'article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III.

51. Ainsi, cette fraction est déterminée, au titre de chaque exercice ayant dégagé, pour le groupe apporteur, un déficit d'ensemble restant à reporter, en appliquant à ce déficit le rapport entre la somme des déficits pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble au titre des sociétés apportées (pour lesquelles la base élargie a été demandée) et la somme des déficits pris en compte pour l'ensemble des sociétés du groupe.

52. Les déficits retenus pour le calcul de ce rapport sont ceux existants après application des rectifications relatives au régime de groupe, c'est-à-dire issus du tableau fiscal 2058 ER.

53. Les déneutrisations consécutives à la sortie des sociétés du groupe n'ont pas d'incidence sur les déficits susceptibles d'être transférés. En effet, ces réintégrations ou déductions sont à effectuer au titre de l'exercice de l'apport par la société mère du groupe apporteur.

d) Imputation des déficits transférés

54. Les déficits transférés s'imputent sur les bénéfices de la société mère bénéficiaire des apports et des sociétés apportées pour lesquelles l'imputation sur une base élargie a été demandée.

55. Les bénéfices en question sont ceux sur lesquels les déficits propres nés avant l'entrée dans le groupe des sociétés peuvent être imputés. La base d'imputation est donc corrigée de certaines opérations dans les conditions prévues au 4 de l'article 223 I (cf. tableau fiscal 2058 FC).

e) Perte des déficits afférents à une filiale qui sort du nouveau groupe

56. En cas de sortie du nouveau groupe d'une filiale au titre de laquelle une fraction du déficit d'ensemble a été transférée, la partie du déficit transféré afférente à cette filiale, et qui est encore reportable, ne peut plus être imputée (art. 223 R, troisième alinéa)¹.

57. Conformément à l'article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III, la partie du déficit qui ne peut plus être imputée est calculée en considérant que les déficits déjà imputés correspondent à ceux de la société sortante.

C. OBLIGATIONS DECLARATIVES

58. Les obligations déclaratives prévues pour bénéficier des nouvelles dispositions relatives aux « scissions partielles » sont les suivantes :

59. - la société bénéficiaire des apports ou, le cas échéant, la personne morale détenant, directement ou indirectement, cette dernière, doit exercer l'option pour devenir société mère du nouveau groupe, dans les trois mois de la date de réalisation de l'apport (cf. g du 6 de l'article 223 L) ;

60. - les sociétés apportées doivent donner leur accord pour faire partie du nouveau groupe, dans le délai précité. Un document indiquant l'identité de ces filiales doit être joint à l'option formulée par la société mère (cf. g du 6 de l'article 223 L et article 46 quater-0 ZD de l'annexe III) ;

61. - la durée du premier exercice des sociétés du nouveau groupe doit être indiquée sur l'option exercée par la société mère (cf. g du 6 de l'article 223 L) ;

62. - la liste des sociétés apportées au titre desquelles le dispositif d'imputation sur une base élargie est demandé doit être jointe à l'option. De plus, l'identité de ces sociétés doit figurer distinctement sur le document indiquant les sociétés apportées qui font partie du nouveau groupe (cf. article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III) ;

63. - la nouvelle société mère doit joindre à la déclaration du résultat d'ensemble un état de détermination des déficits des sociétés apportées pouvant s'imputer sur une base élargie. Des états de suivis des déficits imputables doivent également être fournis (cf. article 46 quater-0 ZL de l'annexe III).

D. ENTREE EN VIGUEUR

64. Ce nouveau dispositif s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008.

65. Ainsi, seules les « scissions partielles » réalisées au cours des exercices ouverts à compter de cette date sont concernées par l'aménagement. Les opérations d'apport et d'attribution doivent donc être réalisées au cours d'exercices ouverts, tant pour la société apporteuse que pour la société bénéficiaire de l'apport, à compter du 1^{er} janvier 2008.

66. En particulier, ces dispositions ne sont pas applicables à une opération où la société bénéficiaire de l'apport a ouvert son exercice avant le 1^{er} janvier 2008, même si l'apport est réalisé après le 1^{er} janvier 2008 et prend, par exemple, effet le 1^{er} janvier 2008.

67. Exemple 1 (constitution d'un nouveau groupe)

Hypothèses

Une personne physique P détient quasiment l'intégralité du capital d'une société mère d'un groupe fiscal M. Le groupe fiscal comprend deux filiales F 1 et F 2. Ces trois sociétés ont des exercices qui clôturent le 31 décembre.

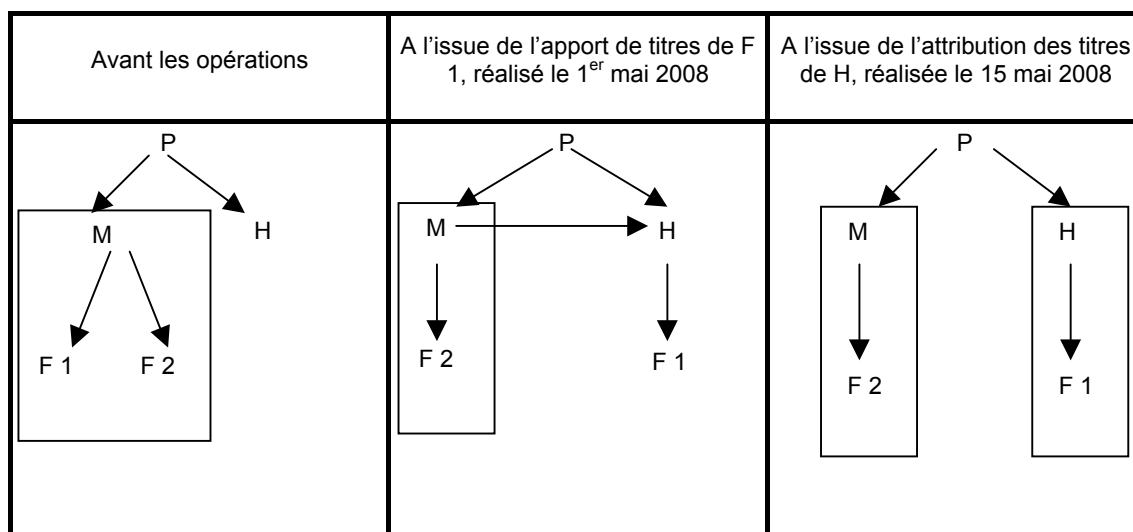
Une société H est créée le 1^{er} janvier 2008. P détient presque l'intégralité du capital de H. H clôture ses exercices avec l'année civile.

Le 1^{er} mai 2008, M apporte les titres de F 1 à H avec effet rétroactif le 1^{er} janvier 2008. L'opération est agréée par l'administration dans le cadre du 3 de l'article 210 B.

Le 15 mai 2008, M attribue les titres de H, reçus en contrepartie de l'apport, à P. L'attribution est agréée par l'administration dans le cadre du 2 de l'article 115.

¹ Sous réserve des modifications apportées par le 2° du X de l'article 33 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, qui feront l'objet d'un commentaire ultérieur.

Rappel des opérations :



Solution

F 1 sort du groupe formé par M au titre de l'exercice d'apport, avec effet au premier jour de cet exercice, soit le 1^{er} janvier 2008.

Les nouvelles dispositions permettent à H de constituer un groupe comprenant F 1 dès le 1^{er} janvier 2008.

Remarque :

Si les opérations avaient eu lieu en 2007, c'est-à-dire avant l'entrée en vigueur de l'aménagement, H n'aurait pas pu former un groupe avec F 1 dès le 1^{er} jour de l'exercice d'apport.

En effet, avant l'aménagement, aucune disposition spécifique ne traitait des « scissions partielles ». En particulier, l'effet rétroactif de l'apport n'avait pas d'incidence sur l'application du régime de groupe. Ainsi, H, ne détenant pas de manière continue F 1 au cours de l'exercice d'apport, n'aurait pas pu comprendre F 1 dans son groupe fiscal dès cet exercice.

68. Exemple 2 (transfert de déficits)

Hypothèses

Un groupe fiscal est composé de M, société mère, et de ses filiales F 1, F 2 et F 3. Toutes ces sociétés clôturent avec l'année civile.

Au cours de l'exercice 2009, une « scission partielle » du groupe est réalisée, dans les conditions prévues au g du 6 de l'article 223 L.

M apporte les titres des sociétés F 1 et F 2, avec effet rétroactif le 1^{er} janvier 2009. F 1 et F 2 entrent dans le groupe fiscal formé par la société bénéficiaire des apports.

Les résultats fiscaux du groupe formé par M au titre des exercices 2006, 2007 et 2008 sont les suivants :

Exercices	2006	2007	2008
Résultats du groupe fiscal	- 400	- 100	+ 100
Déficits de l'exercice restant à reporter au 1 ^{er} janvier 2009	- 300	- 100	0
Résultats des sociétés du groupe	M : - 100	M : 0	M : 0
	F 1 : - 200	F 1 : - 25	F 1 : - 100
	F 2 : 0	F 2 : - 50	F 2 : + 50
	F 3 : - 100	F 3 : - 25	F 3 : + 150

L'imputation sur une base élargie est demandée au titre de F 1 et F 2.

Le transfert d'une fraction des déficits d'ensemble est autorisé par l'agrément prévu au 7 de l'article 223 I.

Solution

Le montant des déficits transférés à la société bénéficiaire des apports est déterminé de la manière suivante :

	Exercices	2006	2007	2008
		Déficits transférés	Global	
	Au titre de F 1	$(- 300) \times [- 200 / (- 100 - 200 - 100)]$ = - 150	$(- 100) \times [- 25 / (- 25 - 50 - 25)]$ = - 25	
	Au titre de F 2	0	$(- 100) \times [- 50 / (- 25 - 50 - 25)]$ = - 50	

CHAPITRE 2 : AMENAGEMENTS TECHNIQUES RELATIFS A DES OPERATIONS REALISEES ENTRE SOCIETES D'UN MEME GROUPE

Section 1 : Rappel du régime antérieur

69. Conformément à l'article 223 B, le résultat d'ensemble du groupe est déterminé en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe.

70. Ce résultat fait l'objet de diverses rectifications ayant principalement pour objet de neutraliser certaines opérations réalisées entre sociétés du groupe.

71. En particulier, ces retraitements concernent les dividendes versés par une société du groupe à une autre société du groupe, que ces dividendes soient éligibles au régime des sociétés mères ou non, et les provisions dotées à raison de la détention de titres d'autres sociétés du groupe (art. 223 B).

72. D'une part, les dividendes reçus par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe sont retranchés du résultat d'ensemble s'ils n'ouvrent pas droit à l'application du régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 (cf. 3^{ème} alinéa de l'article 223 B).

73. D'autre part, le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges comprise, en application du régime des sociétés mères précité, dans les résultats d'une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe. Toutefois, la quote-part relative aux dividendes versés au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice n'est pas neutralisée (cf. 2^{ème} alinéa de l'article 223 B).

74. Enfin, le montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe à raison des participations détenues dans d'autres sociétés du groupe est ajouté à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou déduit de la moins-value nette à long terme d'ensemble (cf. article 223 D).

Section 2 : Nouveau régime

75. Les aménagements techniques permettent :

- d'étendre la neutralisation des dividendes, ne bénéficiant pas de l'exonération prévue par le régime des sociétés mères, à l'ensemble des produits des participations (3^{ème} alinéa de l'article 223 B) ;

- d'étendre les règles relatives à la neutralisation de la quote-part de frais et charges sur dividendes à l'ensemble des produits des participations (2^{ème} alinéa de l'article 223 B) ;

- de neutraliser les provisions pour dépréciation de titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme (4^{ème} alinéa de l'article 223 B).

A. DISTRIBUTIONS INTRA-GROUPE N'OUVRANT PAS DROIT AU REGIME DES SOCIETES MERES

76. Le régime des sociétés mères, prévu aux articles 145 et 216, exonère les produits des participations versés par une filiale à sa société mère. Ce dispositif s'applique lorsque la mère détient au moins 5 % du capital de la filiale pendant une durée minimale de deux ans.

77. Lorsque ce régime n'est pas applicable entre deux sociétés membres d'un même groupe fiscal, le régime de groupe prévoit la neutralisation des distributions (art. 223 B, 3^{ème} alinéa).

78. Ces distributions sont donc retranchées du résultat d'ensemble².

79. Antérieurement au présent aménagement, aux termes de la loi, seuls les dividendes au sens juridique étaient en principe concernés par la neutralisation.

80. Désormais, la loi prévoit que la neutralisation s'applique à l'ensemble des produits des participations.

81. Il est précisé que la doctrine administrative avait déjà admis de ne pas restreindre la neutralisation des produits aux seuls dividendes au sens du code civil et du code de commerce (cf. instruction administrative 4 H-2-05, n° 54).

B. DISTRIBUTIONS INTRA-GROUPE OUVRANT DROIT AU REGIME DES SOCIETES MERES

82. Le régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 permet, sous conditions, l'exonération des produits distribués par une filiale à sa mère. Toutefois, une quote-part de 5 % du produit des participations est imposée au taux normal.

83. Le régime de groupe neutralise cette quote-part lorsque la société distributrice et celle bénéficiaire des distributions sont membres d'un même groupe fiscal (art. 223 B, 2^{ème} alinéa). La quote-part est donc déduite du résultat d'ensemble.

84. Toutefois, la quote-part relative aux distributions versées au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice n'est pas neutralisée (cf. instruction administrative 4 H-4-07, n^{os} 41 à 48).

85. Le régime des sociétés mères étant applicable à l'ensemble des produits des participations, le présent aménagement remplace, dans la loi, le terme « dividendes » par les termes « produits des participations ».

C. PROVISIONS INTRA-GROUPE POUR DEPRECIATION DE TITRES EXCLUS DU REGIME DES PLUS OU MOINS-VALUES A LONG TERME

86. Conformément à l'article 223 D, les provisions pour dépréciation de titres éligibles au régime des plus ou moins-values à long terme sont réintégrées dans le montant de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble du groupe. Corrélativement, les reprises de ces provisions sont déduites de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble, si la société qui détient les titres et la société dont les titres font l'objet de la reprise de provisions sont toujours membres du groupe (cf. DB 4 H 6623, n° 173).

87. L'aménagement permet de compléter cette disposition en neutralisant, à l'article 223 B, les provisions pour dépréciation de titres, lorsque ces titres sont exclus du régime des plus ou moins-values à long terme.

² Sous réserve des modifications apportées par le XIV de l'article 33 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, qui feront l'objet d'un commentaire ultérieur.

D. ENTREE EN VIGUEUR

88. Ces aménagements s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008.

DB liée : 4 H 66 ; 4 H 6622 ; 4 H 6623 ; 4 H 6652 ; 4 H 6663 ; 4 H 6664.

BOI liés : 4 H-2-01, n^{os} 43 à 50 ; 4 H-2-05, n^o 54 ; 4 H-4-07, n^{os} 41 à 48 ; 13 D-1-00 ; 13 D-2-02 ; 13 D-1-03 ; 13 D-1-06.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT