



## PROJET SOUMIS A CONSULTATION OPPOSABLE A L'ADMINISTRATION JUSQU'A PUBLICATION DE L'INSTRUCTION DEFINITIVE

Vous pouvez adresser vos remarques sur ce projet d'instruction, mis en consultation publique le 19 juillet 2011, jusqu'au 5 septembre 2011 inclus à l'adresse de messagerie suivante :

[bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr](mailto:bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr)

Seules les contributions signées seront examinées.

L'instruction définitive datée du 5 mars 2012 a été publiée au Bulletin officiel des impôts n° 28 du 9 mars 2012 sous la référence 4 H-4-12. Le présent texte demeure opposable à l'administration pour la seule période allant du 19 juillet 2011 au 8 mars 2012.

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

**4 H**

N° M:\Secretariats\Secb\BOB1\POOL\B1-3-10\171310 BOI PAPILLON\171310 BOI Pap° après visa  
MCL+conso décret.doc

(C.G.I., art.)

NOR :

BUREAU B 1

### PRESENTATION

L'article 33 de la loi de finances rectificative pour 2009 (n°2009-1674 du 30 décembre 2009) aménage le régime fiscal des groupes de sociétés afin de tenir compte de l'arrêt rendu le 27 novembre 2008 par la Cour de Justice des Communautés Européennes dans l'affaire « Société Papillon » (CJCE, 27 novembre 2008, aff. C-418/07).

Les adaptations concernent, d'une part, les règles de détermination du périmètre des groupes d'intégration fiscale et, d'autre part, les mécanismes de retraitement des résultats individuels permettant la détermination du résultat d'ensemble.

D'autres aménagements variés ont également été apportés, sans lien avec cette jurisprudence.



1. Jusqu'à présent, les dispositions de l'article 223 A du code général des impôts autorisaient, sous certaines conditions, les sociétés détenues à 95 % au moins, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés membres du groupe et soumises à l'impôt sur les sociétés en France, par leur société mère à rejoindre le groupe d'intégration fiscale constitué par cette dernière.
2. Dans son arrêt « Société Papillon » (CJCE, 27 novembre 2008, aff. C-418/07), la Cour de Justice des Communautés Européennes (CJCE) a considéré que le droit communautaire « s'oppose à la législation d'un État membre en vertu de laquelle un régime d'imposition de groupe est accordé à une société mère résidente de cet État membre qui détient des filiales et des sous-filiales également résidentes dudit État, mais est exclu pour une telle société mère si ses sous-filiales résidentes sont détenues par l'intermédiaire d'une filiale résidente d'un autre État membre ».
3. Afin de tenir compte de cette décision, l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n°2009-1674 du 30 décembre 2009) apporte un certain nombre d'aménagements au régime fiscal des groupes de sociétés. Ces aménagements concernent principalement les règles de détermination du périmètre des groupes d'intégration fiscale et les mécanismes de retraitement des résultats individuels permettant la détermination du résultat d'ensemble.
4. D'autres aménagements variés ont également été apportés, sans lien avec cette jurisprudence.
5. La présente instruction commente ces nouvelles dispositions. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

## CHAPITRE 1 : EVOLUTIONS LIEES A LA JURISPRUDENCE « SOCIETE PAPILLON »

### Section 1 : Aménagements apportés aux règles de détermination du périmètre des groupes

6. Le chaînage capitalistique entre sociétés du groupe qui, jusqu'à présent, devait nécessairement être réalisé par l'intermédiaire de sociétés du groupe, peut désormais être également réalisé par l'intermédiaire de sociétés du groupe et de sociétés étrangères, que l'article 223 A qualifie de « sociétés intermédiaires ».
7. Bien que ces « sociétés intermédiaires » soient situées à l'étranger et ne puissent, en raison des règles de territorialité de l'impôt, être intégrées dans le groupe fiscal constitué par la société tête de groupe<sup>1</sup>, les conditions imposées à ces sociétés pour pouvoir revêtir la qualité de « sociétés intermédiaires » sont similaires à celles qui leur auraient été imposées pour pouvoir rejoindre le groupe fiscal si elles avaient été implantées en France. La « société intermédiaire » peut être constituée sous forme de société mais un établissement stable peut également être qualifié de « société intermédiaire ». De la même façon qu'il avait déjà été admis que l'établissement stable français d'une société étrangère puisse, dans certaines conditions, rejoindre un groupe fiscal français<sup>2</sup>, rien ne s'oppose *a priori* à ce qu'un établissement stable étranger revête la qualité de « société intermédiaire » : c'est alors au niveau de l'établissement stable, et non de son siège, que devra être assuré le respect des conditions mentionnées ci-après.
8. En premier lieu, le capital de la société intermédiaire doit être détenu à 95 % au moins par la société mère, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires. Conformément à l'article 46 quater-0 ZF de l'annexe III, la détention du capital de la société intermédiaire à 95 % au moins s'entend de la détention en pleine propriété de 95 % au moins des droits à dividendes et de 95 % au moins des droits de vote attachés aux titres émis par cette société<sup>3</sup>. Lorsque le capital de la société intermédiaire est détenu de manière indirecte, c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une chaîne de détention, le pourcentage de détention est apprécié en multipliant entre eux les taux de détention successifs, toute détention supérieure ou égale à 95 % étant considérée comme égale à 100 % pour le calcul de ce produit. Cette règle est applicable quel que soit le nombre de sociétés interposées entre la société mère et la société intermédiaire. Pour le calcul de ce taux, il est également fait abstraction, dans la limite de 10 % du capital de la société intermédiaire, de la part de ce capital correspondant aux titres attribués aux salariés et mandataires sociaux en application d'une réglementation étrangère équivalente aux dispositions du code de commerce et du code du travail mentionnées au quatrième alinéa de l'article 223 A ; l'équivalence n'implique pas l'identité des conditions dans lesquelles les actions sont souscrites ou attribuées en application de la réglementation étrangère, mais l'identité de l'objectif poursuivi par la réglementation étrangère, à savoir le développement de l'actionariat

<sup>1</sup> En revanche, l'établissement stable français de cette société intermédiaire est susceptible, s'il respecte toutes les conditions requises, de rejoindre le groupe fiscal français. L'établissement stable français de cette société intermédiaire n'est alors pas qualifié de « société intermédiaire », mais de « société du groupe ».

<sup>2</sup> Cf. bulletin officiel des impôts 4 H-2-05 du 19 juillet 2005, n<sup>os</sup> 27 et 28. Cette tolérance a été légalisée par l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 déjà citée.

<sup>3</sup> Cf., pour plus de précisions, DB 4 H 6612, n<sup>os</sup> 5 et 6.

salarié. Les modalités de calcul précisées aux n<sup>os</sup> 15 et suivants du bulletin officiel des impôts 4 H-2-08 du 2 avril 2008 sont étendues à la situation des sociétés intermédiaires.

**9.** En deuxième lieu, la société intermédiaire doit être soumise, de plein droit ou sur option mais sans en être exonérée, à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés<sup>4</sup> dans un Etat de la Communauté européenne ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Une société française ne peut pas être une société intermédiaire ; en revanche, l'établissement stable d'une société française qui serait situé dans un Etat de la Communauté européenne ou dans un Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et qui y serait soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés peut revêtir la qualité de société intermédiaire.

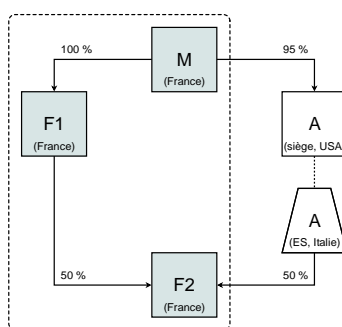
**10.** En troisième lieu, la société intermédiaire doit ouvrir et clore ses exercices aux mêmes dates que les autres sociétés du groupe. Cela étant, la législation de l'Etat d'implantation de la société intermédiaire peut rendre cette condition impossible à satisfaire : dans ce cas, le respect de cette condition n'est pas requis. En revanche, dans le cas où la divergence dans les dates d'ouverture ou de clôture résulterait d'un choix de la société étrangère, que permettrait mais n'imposerait pas la législation de son pays d'implantation, le non-respect de cette condition l'empêcherait de revêtir la qualité de société intermédiaire.

**11.** Enfin, en quatrième lieu, pour devenir une société intermédiaire, la société étrangère doit y avoir donné son accord. L'accord de la société intermédiaire doit être notifié au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration du résultat d'ensemble du groupe, soit en même temps que l'option par laquelle la société mère constitue son groupe, soit, si le groupe est déjà constitué, au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice à compter duquel la société acquiert la qualité de société intermédiaire, conformément aux dispositions de l'article 46 quater-0 ZD de l'annexe III.

**12.** L'adaptation de la réglementation française aux principes posés par la CJCE se répercute directement sur les conditions que doit respecter une société qui souhaite être membre d'un groupe fiscal. En effet, il n'est plus requis que la chaîne de détention reliant la société mère à cette société soit uniquement constituée de sociétés du groupe ; la société du groupe peut désormais être détenue par la société mère à 95 % au moins, de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires. Le calcul du taux de détention est effectué selon les mêmes règles qu'auparavant, telles que fixées à l'article 46 quater-0 ZF de l'annexe III (voir également n° 8). Naturellement, lorsqu'une société cesse d'être détenue dans ces conditions par la société mère, par exemple lorsqu'une société étrangère perd sa qualité de société intermédiaire de telle sorte que la société mère détient moins de 95 % du capital de sa filiale directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires, la filiale intégrée sort du groupe, avec les conséquences prévues à l'article 223 S.

**13.** Des aménagements analogues ont été apportés dans le cas des groupes d'assurance<sup>5</sup>, prévus au deuxième alinéa de l'article 223 A, et des groupes bancaires mutualistes<sup>6</sup>, prévus au troisième alinéa de ce même article.

**Exemple 1 :** La société M, située en France, détient directement 100 % du capital de sa filiale française F1 et indirectement 100 % de sa filiale française F2 – en l'occurrence à 50 % par l'intermédiaire de sa filiale française F1 et à 50 % par l'intermédiaire de l'établissement stable italien de sa filiale américaine A dont elle détient 95 % du capital (détention assimilée à une détention à 100 %), les titres de la filiale F2 étant inscrits à l'actif de l'établissement stable italien. La société M peut constituer un groupe fiscal comprenant ses filiales françaises F1 et F2.

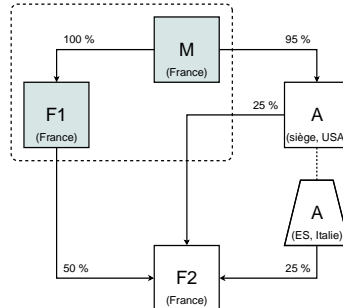


<sup>4</sup> Voir en annexe I à la présente instruction la liste des impôts équivalents à l'impôt sur les sociétés.

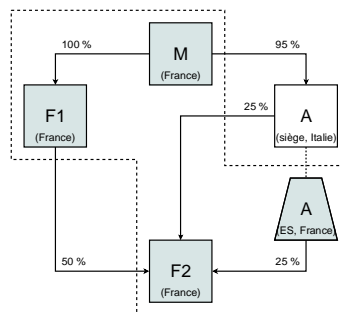
<sup>5</sup> Cf. bulletin officiel des impôts 4 H-8-08 du 22 décembre 2008.

<sup>6</sup> Cf. instruction administrative du 24 juillet 2009, publiée sous la référence 4 H-3-09 au bulletin officiel des impôts du 27 juillet 2009.

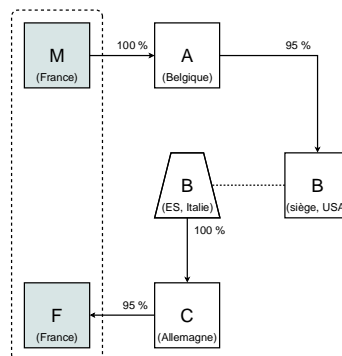
**Exemple 2 :** La société M, située en France, détient directement 100 % du capital de sa filiale française F1 et indirectement 100 % de sa filiale française F2 – en l'occurrence à 50 % par l'intermédiaire de sa filiale française F1 et à 50 % par l'intermédiaire de sa filiale américaine A dont elle détient 95 % du capital (détention assimilée à une détention à 100 %), les titres de la filiale F2 étant inscrits pour moitié à l'actif du siège américain et pour moitié à l'actif de l'établissement stable italien de la société A. La société M peut constituer un groupe fiscal comprenant sa filiale française F1, l'établissement stable italien de la société A peut revêtir la qualité de société intermédiaire, mais la filiale F2, détenue à seulement 75 % par l'intermédiaire de sociétés du groupe et de sociétés intermédiaires, ne peut rejoindre le groupe d'intégration fiscale constitué par la société M.



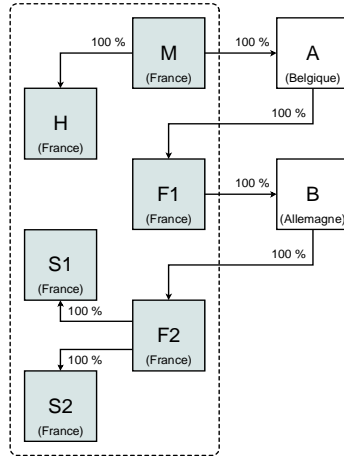
**Exemple 3 :** La société M, située en France, détient directement 100 % du capital de sa filiale française F1 et indirectement 100 % de sa filiale française F2 – en l'occurrence à 50 % par l'intermédiaire de sa filiale française F1 et à 50 % par l'intermédiaire de sa filiale italienne A dont elle détient 95 % du capital (détention assimilée à une détention à 100 %), les titres de la filiale F2 étant inscrits pour moitié à l'actif du siège italien et pour moitié à l'actif de l'établissement stable français de la société A. Le siège italien de la société A peut revêtir la qualité de société intermédiaire. La société M peut constituer un groupe fiscal comprenant ses filiales françaises F1 et F2 ainsi que l'établissement stable français de la société A.



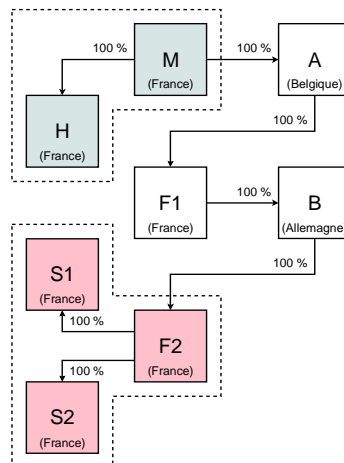
**Exemple 4 :** La société M, située en France, détient au moins 95 % du capital de sa filiale F, située en France, par l'intermédiaire d'une chaîne continue de détention constituée de sociétés situées à l'étranger. La société M détient en effet 100 % du capital de sa filiale A, située en Belgique, qui détient elle-même 95 % du capital de sa filiale B, située aux Etats-Unis, dont l'établissement stable italien détient 100 % du capital de sa filiale C, située en Allemagne, qui détient enfin 95 % du capital de la filiale F, située en France. Les sociétés A et C et l'établissement stable italien de la société B peuvent revêtir la qualité de société intermédiaire ; la filiale F est ainsi détenue à 95 % au moins par la société M, par l'intermédiaire d'une chaîne de détention constituée de sociétés intermédiaires. La filiale F peut rejoindre le groupe d'intégration fiscale constitué par la société M.



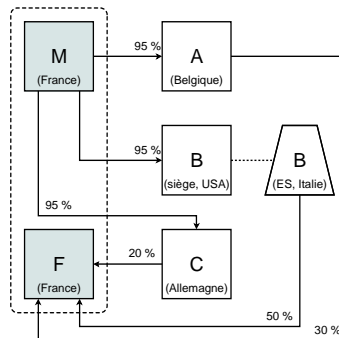
**Exemple 5 :** La société M, située en France, détient 100 % du capital de sa filiale H, située en France, et 100 % du capital de sa filiale A, située en Belgique. Cette dernière détient 100 % du capital de sa filiale F1, située en France, laquelle détient 100 % de sa filiale B, située en Allemagne. Enfin, cette dernière détient l'intégralité du capital de sa filiale F2, située en France, laquelle détient également l'intégralité du capital de ses filiales S1 et S2, situées en France. Les sociétés A et B peuvent être qualifiées de sociétés intermédiaires. Les sociétés H, F1, F2, S1 et S2 sont détenues à plus de 95 % par la société M par l'intermédiaire de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires : elles peuvent rejoindre le groupe d'intégration fiscale constitué par la société M.



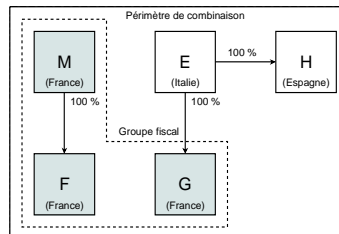
**Exemple 6 :** La société M, située en France, détient 100 % du capital de sa filiale H, située en France, et 100 % du capital de sa filiale A, située en Belgique. Cette dernière détient 100 % du capital de sa filiale F1, située en France, laquelle détient 100 % de sa filiale B, située en Allemagne. Enfin, cette dernière détient l'intégralité du capital de sa filiale F2, située en France, laquelle détient également l'intégralité du capital de ses filiales S1 et S2, situées en France. La société F1, qui aurait pu rejoindre le groupe d'intégration fiscale constitué par la société M, décide de ne pas le faire. Il en résulte une rupture dans la chaîne de détention des sociétés F2, S1 et S2 : ces sociétés ne sont pas détenues à plus de 95 % par la société M par l'intermédiaire de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires, elles ne peuvent donc pas rejoindre le groupe constitué par la société M. En revanche, la société F2 peut constituer un groupe fiscal et y intégrer les sociétés S1 et S2.



**Exemple 7 :** La société M, située en France, détient 95 % du capital des sociétés A, située en Belgique, B, située aux Etats-Unis, et C, située en Allemagne. La société A détient 30 % du capital de la société F, située en France ; l'établissement stable italien de la société B détient 50 % du capital de la société F ; la société C détient 20 % du capital de la société F. Les sociétés A et C et l'établissement stable italien de la société B peuvent revêtir la qualité de société intermédiaire. En conséquence, la société M, qui détient 95 % au moins du capital de la société F, par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires, peut constituer un groupe fiscal et y intégrer la société F.



**Exemple 8 :** La société M, située en France, détient la totalité du capital de la société F, située en France. La société italienne E, dénuée de capital, détient l'intégralité du capital des sociétés G, située en France, et H, située en Espagne. La société M est également la société combinante pour l'ensemble de ces sociétés. La société M peut constituer un groupe d'intégration fiscale comprenant les sociétés F et G.



## Section 2 : Aménagements apportés aux règles de détermination du résultat d'ensemble

### Sous-section 1 : Aménagements apportés aux retraitements afférents aux produits de participation

**14.** Les produits de participation reçus par une société du groupe d'une autre société du groupe font en principe l'objet d'un retraitement au moment de déterminer le résultat d'ensemble du groupe. Lorsque les dividendes sont éligibles au régime « mère-filles », seule une quote-part pour frais et charges est prise en compte dans le résultat fiscal individuel de la société qui les reçoit ; le résultat d'ensemble est alors diminué de cette quote-part, sauf si celle-ci est afférente à des produits de participation versés par la société distributrice au cours de son premier exercice d'appartenance au groupe. Lorsque les dividendes ne sont pas éligibles au régime « mère-filles », ils sont pris en compte intégralement dans le résultat fiscal individuel de la société qui les reçoit ; le résultat d'ensemble est alors diminué du montant de ces dividendes<sup>7</sup>.

**15.** En cas d'interposition de sociétés intermédiaires dans la chaîne de détention, les produits de participation reçus par une société du groupe peuvent ne pas provenir directement d'une société du groupe, mais indirectement en ayant « transité » par une société intermédiaire. Afin de ne pas créer une double imposition entre, d'une part, le résultat de la société du groupe à l'origine de la distribution, qui a été pris en compte dans le résultat d'ensemble du groupe, et, d'autre part, les produits de participation redistribués par la société intermédiaire, les règles applicables aux retraitements à effectuer s'agissant des produits de participation ont été aménagées.

**16.** Ainsi, lorsqu'une société du groupe perçoit d'une société intermédiaire des produits de participation qui sont éligibles au régime « mère-filles »<sup>8</sup>, la quote-part pour frais et charges y afférente est neutralisée lorsque la

<sup>7</sup> Cf. Chapitre 2 section 3 n° 76 à 79 sur les modifications apportées sur ce point en ce qui concerne les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

<sup>8</sup> Les règles étrangères applicables aux dividendes perçus par la société intermédiaire en provenance de la société du groupe sont sans incidence.

société mère prouve que ces produits de participation proviennent en réalité de produits de participation versés par une société qui est membre du groupe depuis plus d'un exercice et que ces produits n'ont pas déjà justifié des retraitements du résultat d'ensemble afférents aux produits de participation. L'ancienneté de la société distributrice dans le groupe s'apprécie à la date où elle met en paiement ses produits de participation.

**17.** De même, lorsqu'une société du groupe perçoit d'une société intermédiaire des produits de participation qui ne sont pas éligibles au régime « mère-filles », le montant des dividendes reçus est neutralisé lorsque la société mère prouve que ces produits de participation proviennent en réalité de produits de participation versés par une société du groupe<sup>9</sup> et que ces produits n'ont pas déjà justifié des retraitements du résultat d'ensemble afférents aux produits de participation.

**18.** La société mère doit donc prouver l'origine des produits distribués par la société intermédiaire aux sociétés membres du groupe et l'absence de prise en compte de ces produits pour plus d'une rectification du résultat d'ensemble. Il lui appartient de suivre précisément les flux distribués par les sociétés du groupe à des sociétés intermédiaires ainsi que les flux distribués par les sociétés intermédiaires à des sociétés du groupe ; la preuve est apportée par la comparaison entre les montants distribués par une société du groupe à une société intermédiaire et les montants reçus par la société du groupe de cette même société intermédiaire.

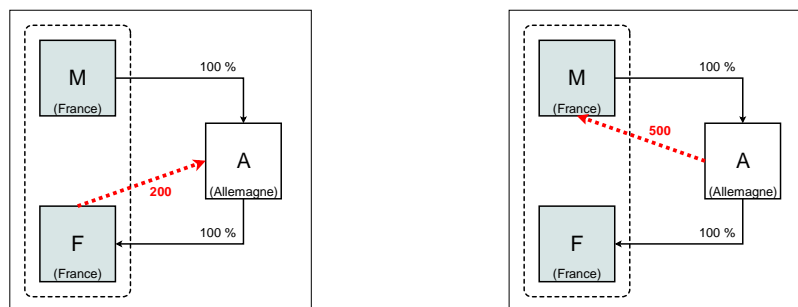
**19.** Lorsqu'une société a perçu à la fois des dividendes provenant de sociétés du groupe et des dividendes ne provenant pas de sociétés du groupe, les dividendes qu'elle reverse peuvent être considérés comme provenant par priorité des dividendes provenant de sociétés du groupe. Mais chaque société bénéficiaire des dividendes ainsi versés ne les reçoit qu'à proportion de ses droits dans la société redistributrice (voir exemple 2 au n° 22).

**20.** Lorsque la chaîne de détention qui relie la société du groupe bénéficiaire des distributions à la société du groupe distributrice comprend plusieurs sociétés, la preuve ne peut naturellement pas être apportée si chacune des sociétés de la chaîne n'a pas effectivement et successivement distribué des dividendes à la société qui la détient. Les produits de participation ne peuvent être considérés comme redistribués que lors des versements effectués à compter de l'exercice qui suit (N+1) celui de leur perception (N), sauf si la société mère apporte la preuve qu'il a été décidé de verser un acompte sur dividendes au cours de l'exercice N. Lorsque la date de clôture des exercices de la société intermédiaire diffère de celle des sociétés du groupe, l'exercice N+1 s'entend pour la société intermédiaire, du premier exercice clos qui suit celui de la perception des produits distribués.

**21.** Le fait que la société à l'origine de la distribution ait quitté le groupe à la date à laquelle une société du groupe perçoit des dividendes réputés provenir de cette société sortante ne fait pas en soi obstacle à la neutralisation de la quote-part pour frais et charges ou du produit de participation. En revanche, le groupe auquel appartenait la société ne doit pas avoir cessé.

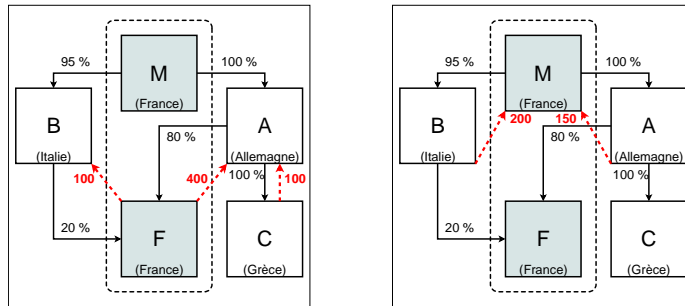
**22.** Enfin, un même flux de dividendes ne peut justifier qu'un seul retraitement.

**Exemple 1 :** La filiale F entre dans le groupe au titre de l'exercice N-1. Au cours de l'exercice N, la filiale F effectue une distribution au profit de la société intermédiaire A, implantée en Allemagne, pour un montant de 200. Au cours de l'exercice N+1, la société A effectue une distribution au profit de la société M pour un montant de 500. La société M apporte la preuve que le dividende de 500 reçu de sa filiale A a pour origine, à hauteur de 200, la distribution effectuée antérieurement par la société F au profit de la société A et que ce montant n'a pas été utilisé pour justifier un autre retraitement du résultat d'ensemble : la quote-part pour frais et charges afférente au dividende reçu par la société M est neutralisée à hauteur de 10 (200x5 %) ; en outre, les quotes-parts pour frais et charges afférentes aux distributions effectuées ultérieurement par la société A au profit de la société M ne pourront plus être neutralisées tant que la société A n'aura pas perçu de nouveaux dividendes de la part de sa filiale F.

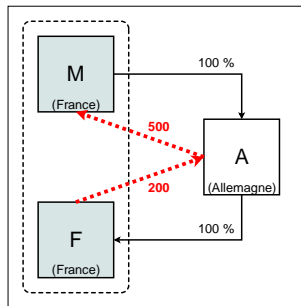


<sup>9</sup> Cf. Chapitre 2 section 3 n° 76 à 79 sur les modifications apportées sur ce point en ce qui concerne les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

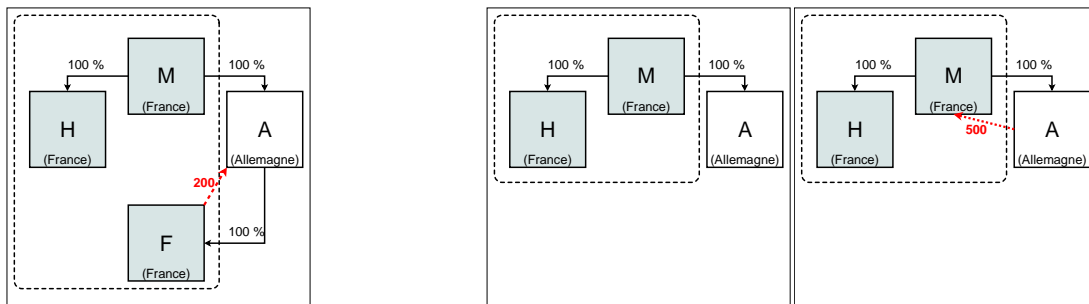
**Exemple 2 :** La filiale F entre dans le groupe au titre de l'exercice N-1. La filiale F distribue au cours de l'exercice N des dividendes pour un montant de 500 : la société intermédiaire A reçoit ainsi 400 (80 %x500) et la société intermédiaire B reçoit 100 (20 %x500). Par ailleurs, la société A reçoit d'une autre de ses filiales des dividendes d'un montant de 100. Au cours de l'exercice N+1, la société A distribue 150 à la société M et la société B distribue 200 à la société M. Le dividende versé par la société A est réputé provenir en priorité du dividende de 400 préalablement perçu par la société A en provenance de la société F : la quote-part pour frais et charges, qui s'élève à 7,5 (5 %x150) peut être entièrement neutralisée ; reste par ailleurs une « réserve » de dividendes de 250 provenant de la société F, qui pourra être utilisée ultérieurement pour neutraliser la quote-part pour frais et charges afférente à d'autres distributions de la société A à la société M. Le dividende versé à la société M par la société B provient quant à lui de la société F à hauteur de 95 (100x95 %) : la quote-part pour frais et charges pourra être neutralisée à hauteur de 4,75 (5 %x95) ; le reliquat n'est pas neutralisé et il ne reste plus de « réserve » de dividendes qui pourrait être utilisée ultérieurement pour neutraliser la quote-part de frais et charges afférente aux distributions de la société B à la société M.



**Exemple 3 :** La filiale F entre dans le groupe au cours de l'exercice N-1. Au cours de l'exercice N, la filiale F effectue une distribution au profit de la société intermédiaire A, implantée en Allemagne, pour un montant de 200. Au cours du même exercice, la société A effectue une distribution au profit de la société M pour un montant de 500, cette distribution ne correspondant pas à un acompte sur dividendes. Aucune neutralisation ne peut être effectuée.



**Exemple 4 :** La filiale F entre dans le groupe au titre de l'exercice N-1. Au cours de l'exercice N, la filiale F effectue une distribution au profit de la société intermédiaire A, implantée en Allemagne, pour un montant de 200. Au cours de l'exercice N+1, la filiale F quitte le groupe et la société intermédiaire A n'effectue aucune distribution au profit de la société M. Au cours de l'exercice N+2, la société A effectue une distribution au profit de la société M pour un montant de 500. La société M apporte la preuve que le dividende de 500 reçu de sa filiale A a pour origine, à hauteur de 200, la distribution effectuée antérieurement par la société F au profit de la société A et que ce montant n'a pas été utilisé pour justifier un autre retraitement du résultat d'ensemble : la quote-part pour frais et charges afférente au dividende reçu par la société M est neutralisée à hauteur de 10 (200x5 %).





## Sous-section 2 : Aménagements apportés aux retraitements afférents aux provisions

**23.** Le quatrième alinéa de l'article 223 B prévoit que le résultat du groupe est majoré du montant des dotations aux provisions constituées par une société du groupe à raison des créances qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe, des titres de capital (exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme) d'autres sociétés du groupe, ou des risques qu'elle encourt du fait de ces sociétés. Le quatrième alinéa de l'article 223 D prévoit un mécanisme analogue pour les provisions constituées à raison de participations relevant du régime des plus-values ou moins-values à long terme.

**24.** Or, les provisions constituées par une société du groupe à raison d'une société intermédiaire, qu'il s'agisse de provisions pour dépréciation ou de provisions pour risques, peuvent indirectement refléter les pertes d'une société du groupe, détenue directement ou indirectement par cette société intermédiaire. Afin d'éviter la double déduction des mêmes pertes, le dispositif de neutralisation des provisions intra-groupe est étendu aux provisions dotées à raison d'une société intermédiaire.

**25.** Ainsi, 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 des sociétés intermédiaires, des titres détenus dans de telles sociétés et exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés, à l'exception de la fraction de ces dotations pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble. Si la société mère n'est pas en mesure d'apporter cette preuve, les provisions constituées à raison de la société intermédiaire ne sont pas déductibles du résultat d'ensemble. De la même façon, le montant des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe à raison des participations détenues dans des sociétés intermédiaires, à l'exception de la fraction de ces dotations pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, est ajouté à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou déduit de la moins-value nette à long terme d'ensemble.

**26.** La preuve peut être apportée par tout moyen : comptabilité des sociétés du groupe, comptabilité de la société intermédiaire, éléments économiques permettant d'établir que la société intermédiaire rencontre des difficultés dans son secteur d'activité, que sa situation est compromise par la perte de marchés, par des engagements juridiques ou des procédures défavorables (clauses contractuelles ou contentieux), par des charges exceptionnelles supportées (aides accordées à des filiales en difficulté sans lien avec le groupe fiscal), par la situation de sociétés n'appartenant pas au groupe avec lesquelles la société intermédiaire est en relation... Un tel faisceau d'éléments peut permettre de justifier que la provision est liée à la situation de la société intermédiaire ou à la situation de sociétés n'appartenant pas au groupe auxquelles la société intermédiaire est liée. Mais la société mère doit également démontrer que la situation économique d'aucune société du groupe n'est en mesure d'expliquer la dégradation de la situation de la société intermédiaire justifiant la provision qu'elle a dotée. L'analyse est menée provision par provision, la situation des sociétés du groupe pouvant justifier de neutraliser la déduction de plusieurs dotations.

**27.** Lors de la reprise ultérieure de la provision constituée par une société du groupe à raison d'une société intermédiaire, la fraction de la provision antérieurement neutralisée lors de la détermination du résultat d'ensemble est déduite du résultat d'ensemble lors de sa reprise, sous réserve que la société qui a constitué la provision et les sociétés directement ou indirectement détenues par la société intermédiaire à l'origine de la neutralisation de la provision soient toujours membres du groupe à la clôture de l'exercice de reprise.

Exemple : La société M, société mère d'un groupe fiscal, détient une créance de nominal 200 sur la société intermédiaire E, qu'elle provisionne à hauteur de 160. La société E détient la société F, membre du groupe fiscal formé par la société M. L'analyse de la situation de chacune des sociétés en présence permet d'établir que les difficultés économiques de la société F justifieraient à elles seules de décaler de 150 (resp. 170) la valeur de la créance ; celles de la société G, autre société détenue par la société E mais n'appartenant pas au groupe fiscal formé par la société M, diminuent encore la probabilité du remboursement et contribuent à une décote supplémentaire de la créance d'un montant de 30 ; en revanche, abstraction faite de la situation de ses propres filiales dont elle attend le remboursement des prêts qu'elle leur a consentis, la situation de la société E n'aurait pas justifié la dotation de cette provision. Dans cette situation, la provision n'est pas déductible à hauteur de 150 et peut être déduite pour le surplus (resp. n'est intégralement pas déductible).

### Sous-section 3 : Aménagements apportés aux retraitements afférents aux subventions et abandons de créances

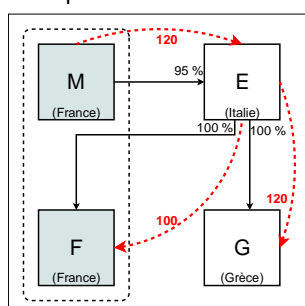
**28.** Les subventions, directes et indirectes, et abandons de créances consentis entre sociétés d'un groupe d'intégration fiscale sont intégralement neutralisés lors de la détermination du résultat d'ensemble. Ce dernier est en effet soumis à une double rectification : il est majoré des sommes déduites du résultat individuel de la société qui a consenti l'abandon de créance ou la subvention ; il est minoré du montant des produits imposables constatés au résultat individuel de la société bénéficiaire de l'aide.

**29.** Les subventions et abandons de créances consentis par une société du groupe à une société intermédiaire peuvent avoir en réalité pour origine des pertes de sociétés du groupe. Afin d'éviter une double prise en compte des pertes ou, à l'inverse, une double imposition de la même substance économique, les règles de neutralisation des subventions et abandons de créances ont été adaptées dans le cas où ceux-ci sont reçus ou consentis par des sociétés intermédiaires.

**30.** La subvention ou l'abandon de créance consenti à une société intermédiaire par une société du groupe n'est pas pris en compte lors de la détermination du résultat d'ensemble. Il est donc réintégré par la société mère, à l'exception toutefois de la fraction de l'aide qui n'est pas reversée au cours du même exercice à des sociétés du groupe et pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble. L'identité des exercices de versement et de reversement s'apprécie chez les sociétés du groupe, quelle que soit la date de clôture des exercices de la société intermédiaire. A contrario, les aides consenties par une société du groupe à une société intermédiaire qui sont reversées au cours du même exercice à des sociétés du groupe doivent systématiquement être neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble. Lorsqu'une aide consentie par une société du groupe à une société intermédiaire n'est pas reversée au cours du même exercice, elle doit être neutralisée mais la société mère a alors la possibilité de démontrer que l'aide n'est pas liée à des pertes de sociétés du groupe : si cette preuve est apportée, l'aide ne fait l'objet d'aucun retraitement lors de la détermination du résultat d'ensemble. Bien entendu, lorsque la subvention ou l'abandon de créance n'est pas déductible du résultat individuel de la société versante en application des règles de droit commun, il n'y a pas lieu de la réintégrer au résultat d'ensemble (cf. DB 4 H 6623, n°50). Sur les modalités d'établissement de la preuve, il conviendra de se reporter à la sous-section 2.

**31.** Symétriquement, la subvention ou l'abandon de créance consenti par une société intermédiaire à une société du groupe n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble pour la fraction de son montant pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle provient d'un abandon de créance ou d'une subvention directe ou indirecte consenti, sans avoir été pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble, par une autre société du groupe à cette société intermédiaire. La société mère doit donc établir l'existence d'un flux provenant d'une aide consentie en amont par une société du groupe au profit d'une société intermédiaire et apporter la démonstration que cette aide n'a pas été prise en compte lors de la détermination du résultat d'ensemble.

Exemple : Au cours de l'exercice N, la société M consent un abandon de créance à la société intermédiaire E pour un montant de 120 et le déduit de son résultat individuel. La société F, membre du groupe formé par la société M, bénéficie d'un abandon de créance de la part de la société E pour un montant de 100, qu'elle constate en produit. Le montant de l'aide accordée par la société M à la société E est intégralement réintégré lors de la détermination du résultat d'ensemble, sauf la fraction qui n'est pas réallouée à la société F au cours de l'exercice N et pour laquelle la société M démontre qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux pertes de la société F. Au cas présent, le caractère simultané du versement de l'aide par la société M et de son reversement par la société E, à hauteur d'un montant de 100, emporte présomption irréfragable que les deux opérations sont liées : le montant de 100 doit donc être réintégré au résultat de la société M dans le cadre de la détermination du résultat d'ensemble du groupe (état 2058 ER). S'agissant du surplus de 20, il s'avère que la société M apporte la preuve qu'il n'est pas lié à la situation de la société F, mais à une subvention accordée par la société E à une autre de ses filiales, la société G : aucun retraitement du résultat d'ensemble ne doit donc être effectué en ce qui concerne ce surplus. Dans la mesure où l'aide reçue par la société F en provenance de la société E provient, en amont, de l'aide octroyée par la société M qui n'a pas été retenue pour la détermination du résultat d'ensemble, l'abandon de créance dont bénéficie la société F doit également être neutralisé pour la totalité de son montant lors de la détermination du résultat d'ensemble. Le retraitement est mentionné sur l'état 2058 ER. Dans l'hypothèse où l'abandon consenti par la société M n'aurait pas été déductible du résultat individuel de cette société, aucune réintégration n'aurait été opérée au niveau du résultat d'ensemble au titre de l'abandon de créance consenti ; en revanche, celui reçu par la société F, qui trouve son origine dans un avantage accordé à la société E par la société M qui n'a pas été pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble, doit être neutralisé. Les rectifications ainsi effectuées sont portées sur l'état de suivi des abandons de créance et des subventions intra-groupe 2058 SG, ainsi que sur l'état de suivi des retraitements propres aux groupes comportant des filiales détenues par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires.



#### Sous-section 4 : Aménagements apportés aux retraitements afférents aux charges financières

**32.** Afin d'éviter qu'un endettement artificiel du groupe ne vienne réduire le montant de l'impôt dû, le septième alinéa de l'article 223 B limitait jusqu'à présent la déduction des charges financières liées à l'acquisition d'une société qui entre dans le périmètre d'intégration par une société du groupe auprès de personnes qui la contrôlent, directement ou indirectement, ou auprès de sociétés que ces personnes contrôlent, directement ou indirectement. Ce dispositif anti-abus est étendu à de nouveaux cas d'acquisitions à soi-même : ainsi s'applique-t-il désormais aux acquisitions, auprès de ces mêmes vendeurs, de titres d'une société déjà membre du groupe et de titres d'une société intermédiaire, sauf à ce que ces vendeurs soient eux-mêmes membres du groupe.

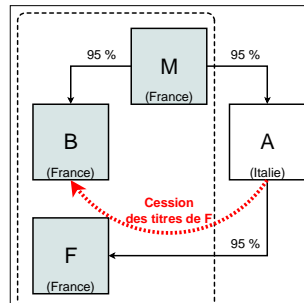
**33.** Dans le cas de l'acquisition de titres d'une société déjà membre du groupe, le vendeur peut être une société intermédiaire ou une société qui ne revêt ni la qualité de société du groupe ni la qualité de société intermédiaire. Les charges financières liées à cette acquisition, qui sont déduites pour la détermination du résultat individuel de l'acquéreuse, sont rapportées au résultat d'ensemble du groupe, selon les mêmes modalités et exceptions que celles prévues auparavant et commentées aux paragraphes 81 et suivants de la documentation de base 4 H 6623.

**34.** Dans le cas de l'acquisition de titres d'une société intermédiaire, les charges financières liées à cette acquisition, qui sont déduites pour la détermination du résultat individuel de l'acquéreuse, sont rapportées au résultat d'ensemble du groupe, selon les mêmes modalités et exceptions que celles prévues auparavant, en retenant le prix d'acquisition des titres de la société intermédiaire dans la limite de la valeur vénale des titres des sociétés du groupe indirectement acquises.

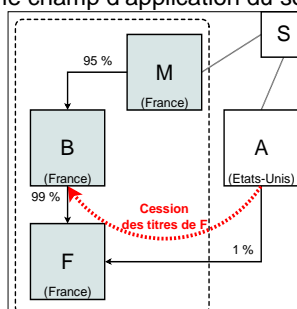
**35.** Comme auparavant, la réintégration des charges financières s'applique au titre de l'exercice d'acquisition et des huit exercices suivants. Elle peut prendre fin de manière anticipée lorsque la société directement ou indirectement acquise sort du périmètre du groupe, sauf si cette sortie résulte d'une fusion de la société acquise avec une société du groupe.

**36.** Les charges financières liées à des acquisitions intervenues avant l'entrée en vigueur de ces nouvelles règles mais déductibles postérieurement à cette entrée en vigueur sont concernées par cette évolution.

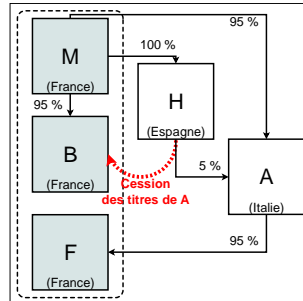
**Exemple 1 :** Au cours de l'exercice N, la société B, membre du groupe constitué par la société M, acquiert 95 % du capital de la société F auprès de la société intermédiaire A. Les sociétés A et B étant contrôlées par la même société, en l'occurrence la société M, et la société F demeurant dans le groupe, cette cession entre dans le champ d'application du septième alinéa de l'article 223 B.



**Exemple 2 :** Au cours de l'exercice N, la société B, membre du groupe constitué par la société M, acquiert 1 % du capital de la société F auprès de la société A, qui n'est ni une société du groupe, ni une société intermédiaire. Les sociétés A et B étant contrôlées par la même société, en l'occurrence la société S, et la société F demeurant dans le groupe, cette cession entre dans le champ d'application du septième alinéa de l'article 223 B.



**Exemple 3 :** Au cours de l'exercice N, la société B, membre du groupe constitué par la société M, acquiert 5 % du capital de la société intermédiaire A auprès de la société intermédiaire H pour un montant de 300. La valeur vénale de la société F est de 2 000. La société B a ainsi indirectement acquis les titres de la société F ; cette cession entre dans le champ d'application du septième alinéa de l'article 223 B. Les charges financières à réintégrer au résultat d'ensemble sont calculées en retenant le prix d'acquisition des titres de la société A limité à la valeur vénale des titres de la société F que détient la société A, soit un montant de 95 (2000x95%x5%). La loi ne fixe qu'un plafond : si le prix d'acquisition des titres de la société intermédiaire A avait été de 50, c'est ce montant qui aurait été retenu.



#### Sous-section 5 : Aménagements apportés aux retraitements afférents à la sous-capitalisation

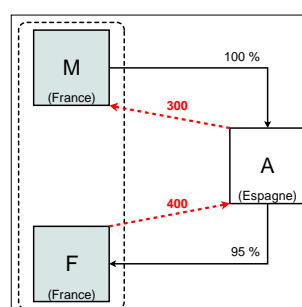
**37.** L'article 212 interdit aux sociétés sous-capitalisées de déduire une partie des charges financières afférentes aux emprunts qu'elles ont contractés auprès de sociétés liées. Cependant, dans le cadre du régime de groupe, il est possible de déduire du résultat d'ensemble une partie des intérêts qui n'ont pas été admis en déduction du résultat individuel des sociétés du groupe. Celle-ci est égale à la différence entre la somme des intérêts non admis en déduction des résultats individuels de toutes les sociétés du groupe et la différence calculée au niveau du groupe entre, d'une part, la somme des intérêts versés par les sociétés du groupe à des sociétés liées directement ou indirectement n'appartenant pas au groupe, et des intérêts versés par des sociétés du groupe au titre d'exercices antérieurs à leur entrée dans le groupe et déduits sur l'exercice et, d'autre part, une limite égale à 25 % d'une somme constituée par l'ensemble des résultats courants avant impôts de chaque société du groupe majorés, d'une part, des amortissements pris en compte pour la détermination de ces résultats, de la quote-part de loyers de crédit-bail prise en compte pour la détermination du prix de cession du bien à l'issue du contrat et des intérêts versés à des sociétés liées directement ou indirectement n'appartenant pas au groupe, et minorés, d'autre part, des dividendes perçus d'une autre société du groupe.

**38.** Ce dispositif a été aménagé afin de tenir compte des intérêts et des distributions transitant par une société intermédiaire. Ainsi pour le calcul du premier terme de cette dernière différence, ne sont plus considérés comme versés à une société liée n'appartenant pas au groupe les intérêts versés à une société intermédiaire qui sont reversés au cours du même exercice à une société du groupe. L'identité des exercices de versement et de reversement s'apprécie chez les sociétés du groupe, quelle que soit la date de clôture des exercices de la société intermédiaire. La preuve est apportée par la comparaison des montants d'intérêts versés à une société intermédiaire et versés par cette même société intermédiaire. Il en va de même dans le cas où plusieurs sociétés intermédiaires sont interposées entre la société du groupe qui verse les intérêts et celle qui les reçoit.

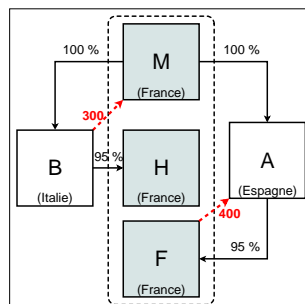
**39.** De même, pour le calcul du second terme de cette dernière différence, la majoration de la limite de 25 % par les intérêts versés à des sociétés liées non membres du groupe est effectuée en excluant les intérêts versés à une société intermédiaire qui sont reversés au cours du même exercice à une société du groupe.

**40.** Quant à la minoration de cette limite par les produits de participation perçus d'autres sociétés du groupe, il convient de retenir également les distributions perçues d'une société intermédiaire qui sont considérées comme perçues d'une société du groupe lors de la détermination du résultat d'ensemble (cf. sous-section 1 *supra*).

**Exemple 1 :** La société M met en évidence que les flux d'intérêts versés par la société F à la société intermédiaire A transitent pour partie par cette société avant de revenir au cours du même exercice à la société M. Les intérêts versés par la société F à la société A pourront être considérés comme versés à une société du groupe à hauteur du montant reversé au cours du même exercice par la société A à la société M, soit 300. Le solde d'intérêts versés par la société F, soit 400, n'est pas considéré comme versé à une société du groupe.



**Exemple 2 :** Aucun flux d'intérêts n'étant constaté entre la société A et la société B, il est impossible que les intérêts versés par la société intermédiaire B à la société du groupe M proviennent des intérêts versés au cours du même exercice par la société du groupe F à la société intermédiaire A. En conséquence, les intérêts versés par la société du groupe F à la société intermédiaire A ne peuvent être considérés comme versés à une société du groupe.



#### Sous-section 6 : Aménagements apportés aux retraitements afférents aux cessions de titres

**41.** En application de l'article 223 F, la fraction de la plus-value ou de la moins-value afférente à la cession entre sociétés du groupe d'un élément d'actif immobilisé n'est pas retenue pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble au titre de l'exercice de cette cession. Corrélativement, cette fraction est prise en compte dans le résultat ou la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice au cours duquel intervient soit la cession hors du groupe de l'immobilisation, soit la sortie du groupe de la société qui l'a cédée ou de la société qui en est propriétaire.

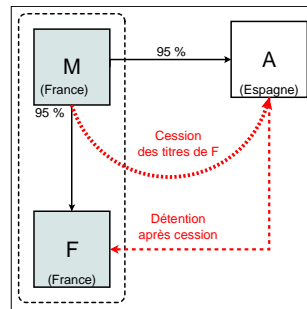
**42.** Ces dispositions ont été aménagées de façon à prévoir un nouveau cas de neutralisation des plus-values ou moins-values de cession : lorsque des titres d'une société du groupe sont cédés par une société du groupe à une société revêtant la qualité de société intermédiaire, la plus-value ou moins-value résultant de cette cession n'est plus retenue pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble au titre de l'exercice de cette cession. En revanche, cette évolution ne concerne pas les plus-values ou moins-values qui pourraient être constatées lors de la cession d'immobilisations autres que des titres d'une société du groupe. Par ailleurs, dès lors que la cession des titres d'une société du groupe à une société intermédiaire n'entraîne pas la sortie du groupe de la société dont les titres sont cédés, les plus-values ou moins-values préalablement neutralisées, afférentes à des immobilisations dont la société dont les titres sont cédés aurait été la cédante ou la cessionnaire, n'ont pas à être déneutralisées à l'occasion de cette cession de titres.

**43.** Les cas de déneutralisation des plus-values ou moins-values antérieurement neutralisées ont également été adaptés, de sorte qu'il existe désormais deux motifs spécifiques de déneutralisation des plus-values ou moins-values antérieurement neutralisées afférentes aux cessions de titres d'une société du groupe à une société intermédiaire. Le premier cas est la sortie du groupe de la société dont les titres ont été cédés, quel qu'en soit le motif : cession des titres de cette société à une société autre qu'une société du groupe ou une société intermédiaire, volonté de la société mère de ne pas conserver cette filiale dans le périmètre du groupe... Le second cas survient alors même que la société dont les titres ont été cédés demeure dans le groupe, lorsque la société intermédiaire cède les titres qu'elle détient à une société autre qu'une société du groupe ou une société intermédiaire. Ce cas de figure ne peut en tout état de cause concerner que des cessions portant sur au plus 5 % du capital de la société dont les titres ont été cédés. La déneutralisation doit être opérée non sur la totalité de la plus-value ou moins-value antérieurement neutralisée mais sur la fraction de celle-ci afférente aux titres qui sont à nouveau cédés. A l'inverse, les plus-values ou moins-values antérieurement neutralisées afférentes aux cessions de titres d'une société du groupe à une société intermédiaire sont maintenues en cas de cession ultérieure de ces titres par la société intermédiaire à une autre société intermédiaire ou à une société du groupe ; naturellement, dans le cas où la plus-value ou moins-value afférente à cette nouvelle cession est territorialement située hors de France, les règles du régime de groupe ne lui sont pas applicables.

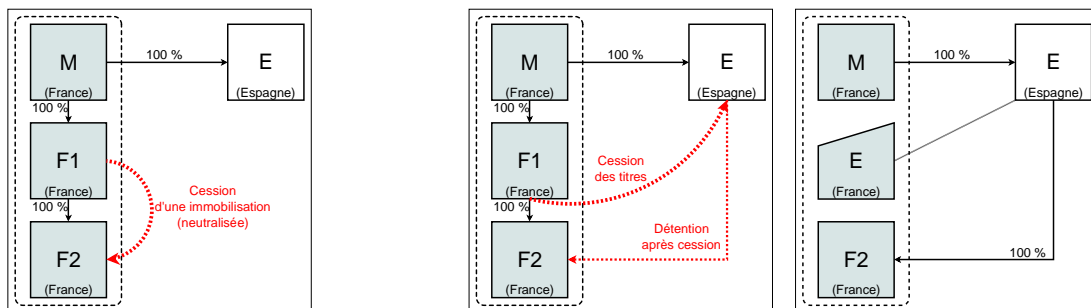
**44.** Par ailleurs, des aménagements ont également été apportés au deuxième alinéa de l'article 223 R afin de tenir compte des cas où une société du groupe sort du groupe du fait d'une fusion avec une société intermédiaire. Lorsque la sortie du groupe de la société cédante ou de la société propriétaire de l'immobilisation résulte d'une fusion avec une autre société du groupe ou avec une société intermédiaire, la neutralisation initiale de la plus-value ou moins-value afférente à la cession de l'immobilisation peut être maintenue. Ce maintien est conditionné à ce que la fusion soit placée sous le régime de faveur de l'article 210 A (le cas échéant dans les conditions prévues au 2 de l'article 210 C), qui permet de considérer que la société absorbée subsiste à travers la société absorbante qui en a appréhendé la substance économique. Dans cette hypothèse, ainsi qu'en cas de fusions successives de même nature, les sommes initialement neutralisées en application de l'article 223 F

doivent être rapportées au résultat d'ensemble ou à la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice au cours duquel la société absorbante, ou la dernière société absorbante en cas de fusions successives placées sous le régime de faveur de l'article 210 A, sort à son tour du groupe. En revanche les plus-values ou moins-values antérieurement neutralisées sont déneutralisées au titre de l'exercice de réalisation de la fusion lorsque les sociétés choisissent de placer la fusion sous le régime de droit commun, ou en cas de rupture des engagements prévus à l'article 210 A entraînant la déchéance rétroactive du régime spécial.

**Exemple 1 :** Au cours de l'exercice N, la société mère M cède à sa filiale étrangère A, qui à cette occasion revêt la qualité de société intermédiaire, les titres de sa filiale F, société du groupe depuis l'exercice N-5. La plus-value à long terme réalisée au titre de cette cession s'élève à 150. Elle est neutralisée pour les besoins de la détermination du résultat d'ensemble du groupe.



**Exemple 2 :** La société M a formé un groupe d'intégration fiscale composé de sa filiale F1, détenue à 100 %, et de sa filiale F2, détenue par la société F1 à 100 %. La société E est une société étrangère détenue à 100 % par la société M, qui répond aux conditions pour revêtir la qualité de société intermédiaire. Au cours de l'exercice N, la société F1 cède une immobilisation corporelle à la société F2 : la plus-value de cession qui en résulte est déduite du résultat d'ensemble de l'exercice, conformément aux dispositions de l'article 223 F. Au cours de l'exercice N+2, la société F1 cède à la société E sa participation dans la société F2, cette dernière société demeurant membre du groupe : la plus-value de cession des titres de la société F2 est neutralisée lors de la détermination du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble ; en outre, la neutralisation de la plus-value portant sur la cession de l'immobilisation corporelle peut également être maintenue puisque celle-ci n'a pas été cédée hors du groupe et que ni son propriétaire (la société F2) ni son cédant (la société F1) n'ont quitté le groupe. Enfin, au cours de l'exercice N+3, la société intermédiaire E absorbe la société F1 en se plaçant sous le bénéfice du régime de l'article 210 A (donc dans les conditions prévues à l'article 210 C). La société F1 sort du groupe, mais cette sortie est inhérente à sa fusion avec une société intermédiaire : conformément aux nouvelles dispositions de l'article 223 R, il n'y a pas lieu, dans ce cas, à déneutraliser les plus-values antérieurement neutralisées, qu'il s'agisse de celle afférente à la cession de l'immobilisation corporelle ou de celle afférente à la cession des titres de la société F2.



#### Sous-section 7 : Aménagements apportés au régime d'imputation des déficits pré-intégration

**45.** Conformément au 1 de l'article 223 I, les déficits subis par une société du groupe au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe ne sont imputables que sur son bénéfice. Il en va de même pour les moins-values nettes à long terme. Conformément au 4 de ce même article, pour l'utilisation des déficits antérieurs à l'entrée de la société dans le groupe, les bénéfices et les plus-values nettes à long terme constituant le bénéfice individuel d'imputation sont minorés des profits ou plus-values à long terme qui résultent notamment des abandons de créances ou des subventions directes ou indirectes consentis par d'autres sociétés du groupe.

**46.** Ce dispositif a été aménagé afin de tenir compte de l'évolution apportée aux règles de neutralisation des abandons de créances et subventions. Le bénéfice individuel d'imputation d'une société doit désormais être minoré de tous les abandons de créances et subventions, directes et indirectes, que lui consentent les sociétés du groupe et les sociétés intermédiaires, dès lors qu'ils ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble (cf. sous-section 3 *supra*).

### **Section 3 : Constitution des groupes et des sous-groupes**

**47.** Jusqu'à présent, l'interposition entre deux sociétés imposables à l'impôt sur les sociétés en France d'une société étrangère non imposable à l'impôt sur les sociétés en France empêchait les deux sociétés françaises de former un groupe d'intégration fiscale entre elles. En revanche, toutes autres conditions étant satisfaites, ces deux sociétés pouvaient chacune former des groupes distincts avec leurs propres filiales françaises puisque la société mère d'un groupe peut être détenue par une autre société imposable à l'impôt sur les sociétés indirectement par l'intermédiaire d'une personne morale non soumise à cet impôt (cf. premier alinéa de l'article 223 A).

**48.** Désormais, la société française détenue par une autre société française indirectement par l'intermédiaire d'une société étrangère revêtant la qualité de société intermédiaire peut rejoindre le groupe d'intégration fiscale constitué par la société française qui la détient ; tel est d'ailleurs l'objectif premier des évolutions apportées par l'article 33 de la troisième loi de finances pour 2009 déjà citée.

**49.** Mais la société française ainsi détenue par une autre société française indirectement par l'intermédiaire d'une société intermédiaire peut également ne pas rejoindre le groupe d'intégration fiscale constitué par la société française qui la détient et constituer son propre groupe d'intégration fiscale. En effet, comme auparavant, une société mère peut être détenue par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés si cette détention se fait de manière indirecte par l'intermédiaire d'une personne morale non soumise à cet impôt.

**50.** Dans ce cas et conformément aux nouvelles dispositions du i du 6 de l'article 223 L, elle pourra rejoindre ultérieurement avec les filiales qui sont membres de son propre groupe le groupe de la société française qui la détient indirectement par l'intermédiaire de la société intermédiaire. Les règles qui régissent ce passage d'un groupe à l'autre sont calquées sur celles déjà existantes, prévues au d du 6 de l'article 223 L, pour les conséquences de l'acquisition à 95 % au moins, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, d'une société mère par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

**51.** Le d du 6 de l'article 223 L a vocation à s'appliquer lorsque la chaîne de détention est composée exclusivement de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Le i du 6 de l'article 223 L a vocation à s'appliquer dans les autres cas, c'est-à-dire lorsque la chaîne de détention est composée de sociétés intermédiaires et, éventuellement, de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Le d du 6 de l'article 223 L ne peut trouver à s'appliquer qu'au moment de l'acquisition (« vient à être détenu ») puisque la société mère acquise par une société soumise à l'impôt sur les sociétés par l'intermédiaire de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ne peut conserver la qualité de société mère : qu'elle rejoigne ou non le groupe de la société qui l'a acquise, son groupe doit cesser. En revanche, le i du 6 de l'article 223 L peut s'appliquer au moment de l'acquisition aussi bien qu'ultérieurement (« est détenu ou vient à être détenu ») ; en effet, la société mère acquise par une société soumise à l'impôt sur les sociétés par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires et, éventuellement, de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés peut soit rejoindre le groupe de la société qui l'a acquise, soit conserver sa qualité de société mère et rejoindre ultérieurement à tout moment le groupe de la société qui l'a acquise. Le i du 6 de l'article 223 L ne s'applique que pour autant que le d du 6 de l'article 223 L ne s'applique pas. A titre d'exemple, la société mère d'un groupe qui viendrait à être détenue par une société soumise à l'impôt sur les sociétés, indirectement par une société intermédiaire à hauteur de 4 % et par une société soumise à l'impôt sur les sociétés à hauteur de 96 %, verrait obligatoirement son groupe cesser et serait soumise aux dispositions du d du 6 de l'article 223 L.

**52.** Plus précisément, le i du 6 de l'article 223 L prévoit que, lorsque le capital d'une société mère est détenu ou vient à être détenu, directement ou indirectement, par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires et, le cas échéant, de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis, à 95 % au moins par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés qui remplit les conditions pour être société mère, cette personne morale peut, toutes autres conditions étant réputées satisfaites, constituer un groupe avec les sociétés qui composent celui qui a été formé par la société mère concernée ou faire entrer celles-ci dans le groupe dont elle est déjà membre.

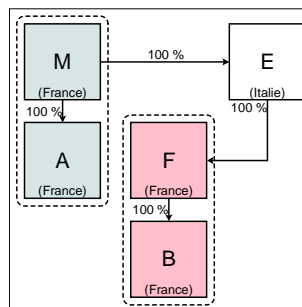
**53.** Dans ce cas, l'option pour constituer le nouveau groupe ou élargir le périmètre du groupe préexistant est exercée au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultats de l'exercice précédant celui au titre duquel l'option est exercée. L'option est accompagnée de la liste des sociétés du groupe et des sociétés intermédiaires. La durée du premier exercice des sociétés du groupe ainsi formé peut être inférieure ou



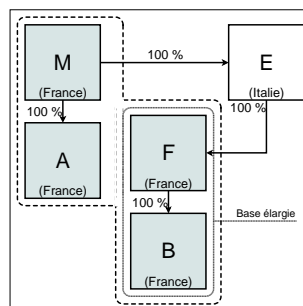
supérieure à douze mois, afin de permettre un alignement des dates d'ouverture et de clôture de l'ensemble des membres ; cette durée doit être précisée dans le document formalisant l'option de la nouvelle société mère, qu'elle adresse au service des impôts dont elle relève.

**54.** Le groupe à la tête duquel se trouvait la société détenue ou acquise par l'intermédiaire des sociétés intermédiaires cesse d'exister à la date de clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel est formulée l'option, avec l'application des conséquences prévues dans cette situation. Ainsi, les subventions, abandons de créances et plus-values ou moins-values de cession d'immobilisations (ou les quotes-parts de frais et charges y afférentes), neutralisées en application des articles 223 F et 223 R au cours de la période d'intégration – qu'il s'agisse d'opérations entre sociétés du groupe ou d'opérations qui y sont assimilées – doivent être réintégrées au résultat et à la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice de cessation du sous-groupe. En revanche, certaines des conséquences de la cessation du sous-groupe sont atténuées : à l'instar de ce qui existait d'ores et déjà pour les opérations éligibles aux dispositions du d du 6 de l'article 223 L, les reprises de provisions qui avaient été dotées dans l'ancien groupe peuvent, dans le nouveau groupe créé ou élargi dans le cadre des dispositions spécifiques du i du 6 de l'article 223 L, être neutralisées en application du quatrième alinéa de l'article 223 B (provisions incluses dans le résultat à court terme) et du sixième alinéa de l'article 223 D (provisions incluses dans le résultat à long terme). Enfin, dans ce cas, l'ancienne société mère peut bénéficier du dispositif d'imputation sur une base élargie prévu au 5 de l'article 223 I : la fraction du déficit d'ensemble de l'ancien groupe correspondant au déficit de la société mère ou de ses filiales membres du groupe ayant cessé et faisant partie du nouveau groupe, qui n'a pu être reportée au titre d'un exercice dans les conditions prévues à l'article 223 S, peut s'imputer sur les résultats de ces sociétés, corrigés selon les modalités prévues au 4 de l'article 223 I.

Exemple : La société M est la société mère d'un groupe fiscal qu'elle a formé avec sa filiale A. La société F est la société mère d'un groupe fiscal qu'elle a formé avec sa filiale B. La société F est détenue à 100 % par la société E, société étrangère qui pourrait revêtir la qualité de société intermédiaire. La société E est détenue à 100 % par la société M. La société F est donc indirectement détenue à 100 % par la société M. Dans cette situation, F peut soit maintenir son propre groupe fiscal, soit rejoindre avec sa filiale le groupe d'intégration fiscale constitué par la société M.



Dans cette dernière hypothèse, l'option de la société M, société mère, pour élargir le périmètre de son groupe à la société F et à sa filiale B entraîne la cessation du groupe qu'avait constitué la société F. Le déficit d'ensemble de ce groupe devient un déficit propre à la société F, imputable sur son bénéfice individuel, le cas échéant plafonné. La société F dispose toutefois de la possibilité d'imputer ce déficit sur les bénéfices de la société B, qui était membre de l'ancien groupe et qui est membre du nouveau groupe, après application éventuelle des plafonnements prévus au 4 de l'article 223 I.





## Section 4 : Obligations déclaratives

**55.** En complément des obligations déclaratives de droit commun qui s'appliquent à tout groupe d'intégration fiscale, les groupes qui incluent des filiales détenues par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires sont tenus à des obligations déclaratives spécifiques.

**56.** En premier lieu, lorsqu'elle constitue son groupe d'intégration fiscale, la société mère doit adresser au service des impôts dont elle dépend, outre la liste des sociétés du groupe, la liste des sociétés intermédiaires. Cette liste est accompagnée des attestations par lesquelles ces sociétés font connaître leur accord pour revêtir cette qualité. Les attestations des sociétés intermédiaires peuvent être établies selon le modèle figurant en annexe II à la présente instruction. La notification de l'option pour le régime de groupe et les pièces qui y sont jointes doivent être adressées au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice précédant celui au titre duquel l'option s'applique. A défaut d'accord dans les délais prévus, la société étrangère ne peut revêtir la qualité de société intermédiaire.

**57.** Par ailleurs, au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration du résultat d'ensemble de chacun des exercices arrêtés au cours de la période de validité de l'option pour le régime de groupe, la société mère doit adresser au service des impôts dont elle dépend la liste mise à jour des sociétés intermédiaires, accompagnée des attestations par lesquelles ces sociétés font connaître leur accord pour revêtir cette qualité à compter de l'exercice suivant. Par exception, dans le cas particulier où une société souhaite revêtir la qualité de société intermédiaire après avoir acquis les titres d'une société du groupe ou d'une autre société intermédiaire en cours d'exercice, l'attestation par laquelle cette société fait connaître son accord peut être adressée dans les trois mois de l'acquisition des titres.

**58.** La liste précise, pour chaque société intermédiaire, la désignation de la société, l'adresse du siège de la société et le cas échéant celle de l'établissement stable à l'actif duquel sont inscrits les titres des sociétés du groupe, l'impôt étranger équivalent à l'impôt sur les sociétés auquel est soumise la société ou l'établissement stable, la répartition du capital de la société et, le cas échéant, la nature du lien qui unit la société à l'entité intégrante dans le cas où le groupe est constitué en application des deuxième ou troisième alinéas de l'article 223 A (groupes d'assurances ou groupes bancaires mutualistes).

**59.** L'option par laquelle la société mère crée son groupe d'intégration fiscale est valable cinq ans et est renouvelable par tacite reconduction. Les accords des sociétés intermédiaires sont valables sur la durée résiduelle de validité de l'option de cinq ans et renouvelés par tacite reconduction. L'option et les accords doivent être dénoncés au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultats du dernier exercice de chaque période pour éviter leur reconduction tacite. Si les sociétés intermédiaires ne peuvent revenir sur leur accord qu'à l'expiration de la période au titre de laquelle il a été donné, la société mère peut en revanche, à chaque exercice, écarter de la liste des sociétés intermédiaires une société qui avait donné son accord pour revêtir cette qualité. Pour ce faire, il lui suffit d'adapter en conséquence la liste des sociétés intermédiaires et des sociétés qui cessent de revêtir la qualité de sociétés intermédiaires, qu'elle doit joindre au relevé de solde déposé auprès du comptable de la direction générale des finances publiques. Cette liste indiquer le taux de détention globale, directe et indirecte, de chaque société par la société mère.

**60.** Enfin, il est créé un état de suivi spécifique, recensant exclusivement les rectifications du résultat d'ensemble qui n'auraient pas été effectuées si la notion de société intermédiaire n'avait pas été introduite dans la réglementation. Cet état, dont le détail est précisé au 10 de l'article 46 quater-0 ZL de l'annexe III, vise limitativement les rectifications prévues en matière de distributions, de provisions, d'acquisitions « à soi-même » et de sous-capitalisation (cf. section 2 *supra*), étant rappelé que les abandons de créances et subventions font l'objet d'un suivi distinct sur l'état 2058 SG. L'état de suivi spécifique doit être déposé en même temps que la déclaration du résultat d'ensemble par la société mère pour chacune des sociétés du groupe concernées. Le défaut de production de cet état ou le caractère inexact ou incomplet des informations y mentionnées sont sanctionnés par l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises, au titre du seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence, ce taux étant ramené à 1 % lorsque les sommes correspondantes sont réellement déductibles.

## Section 5 : Entrée en vigueur

**61.** Les dispositions décrites dans la présente instruction s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2009. En principe, les options et accords à formuler en application des règles régissant l'intégration fiscale doivent être dans les trois mois de l'ouverture de l'exercice au titre duquel ils s'appliquent ou, lorsque les exercices des sociétés du groupe sont clos le 31 décembre ou si aucun exercice n'est clos au cours d'une année, avant une date fixée par décret qui ne peut être postérieure au deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai (en 2010, le 4 mai). A titre dérogatoire, le deuxième alinéa du 2 du XIII de l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 déjà citée ouvre un délai supplémentaire, jusqu'au 28 février 2010, permettant aux groupes

ayant ouvert leurs exercices avant le 1<sup>er</sup> décembre 2009 d'exercer les formalités déclaratives requises pour l'inclusion de filiales détenues par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires : les options, accords et listes requis doivent être déposés au plus tard à cette date. En revanche, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> décembre 2009, les délais de droit commun s'appliquent, sans possibilité de dérogation.

**62.** Afin de tenir compte de l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes rendu le 27 novembre 2008 dans l'affaire « Société Papillon » et des dispositions du 4 de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, le 3 du XIII de l'article 33 déjà cité prévoit que les contribuables peuvent demander l'application rétroactive des dispositions décrites dans la présente instruction au titre de leurs exercices clos entre le 1<sup>er</sup> septembre 2004 et le 30 décembre 2009. Les contribuables peuvent demander à ce que cette application rétroactive ne remonte pas jusqu'au premier de leurs exercices clos à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2004 ; mais s'ils demandent cette application rétroactive au titre d'un exercice, cette demande vaut pour l'ensemble des exercices ultérieurs : s'ils veulent y renoncer au titre d'un exercice ultérieur, cette renonciation entraîne la sortie du groupe des sociétés qui l'ont rejoint grâce à l'application rétroactive de ces nouvelles dispositions, avec toutes les conséquences qui en résultent en application du droit commun.

**63.** Les groupes qui souhaitent faire application rétroactive de ces dispositions doivent présenter une demande auprès du service des impôts auprès duquel est déposée la déclaration d'ensemble en vue de rectifier les résultats déclarés. Cette demande doit être présentée avant le 30 septembre 2011. Elle peut aussi bien tendre à la modification des montants de déficits qu'à une restitution d'impôt. Dans tous les cas, la demande est accompagnée des options et accords des sociétés concernées, qu'elles revêtent la qualité de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires, y compris celles qui, depuis lors, auraient cessé d'être détenues ou contrôlées par la société mère.

**64.** A l'appui de la demande de rectification des résultats déclarés ou de la réclamation contentieuse, la société mère doit produire des déclarations rectifiées présentant les résultats du groupe incluant ceux des filiales détenues par l'intermédiaire des sociétés intermédiaires, assorties de l'état présentant les rectifications liées aux sociétés intermédiaires. Ces résultats sont déterminés comme si les nouvelles règles avaient été applicables, pour autant que les modifications apportées par la loi de finances rectificative pour 2009 touchent des dispositions déjà applicables au titre des exercices sur lesquels porte la demande d'application rétroactive. A titre d'exemple, la demande de rectification des résultats ne peut pas conduire à appliquer le deuxième alinéa de l'article 223 A relatif aux groupes d'assurances mutualistes au titre d'un exercice ouvert avant le 1<sup>er</sup> janvier 2008. Les résultats ainsi rectifiés tiennent compte, le cas échéant, des conséquences de la cessation des sous-groupes et de toutes les neutralisations à effectuer au titre d'opérations réalisées par l'intermédiaire des sociétés intermédiaires.

**65.** Les demandes de rectification des résultats déclarés ouvrent droit, une fois validées par l'administration, à une restitution d'impôt ou à une modification du déficit reportable du groupe. Le montant restitué est égal à l'excédent du montant d'impôt sur les sociétés acquitté entre l'exercice choisi et le dernier exercice clos avant le 31 décembre 2009 sur le montant d'impôt sur les sociétés résultant de l'application des dispositions commentées dans la présente instruction au titre des mêmes exercices. L'excédent est déterminé sur l'ensemble de la période, et non exercice par exercice, de sorte que les gains qui seraient constatés au titre d'un exercice du fait de cette application rétroactive doivent être compensés avec les éventuels surcroûts d'impôt que cette application rétroactive entraînerait par ailleurs, par exemple au titre du même exercice ou d'un exercice ultérieur. Néanmoins, cette compensation ne peut conduire à ce que le contribuable soit finalement tenu à un supplément d'impôt. Ce calcul peut également conduire à compenser entre eux des gains et des surcroûts d'impôt constatés dans le chef de contribuables différents : par exemple, lorsqu'un sous-groupe vient à cesser du fait de cette application rétroactive, l'impôt de cessation dû par la société mère du sous-groupe doit être pris en compte dans le calcul de l'excédent d'impôt dont la restitution serait réclamée par la société mère du nouveau groupe.

## CHAPITRE 2 : EVOLUTIONS NON LIEES A LA JURISPRUDENCE « SOCIETE PAPIILLON »

### Section 1 : Conditions relatives à la détention du capital de la société mère

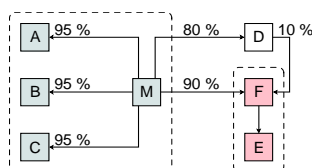
**66.** Aux termes du premier alinéa de l'article 223 A, le capital de toute société membre d'un groupe fiscal devait jusqu'à présent être détenu à 95 % au moins par la société tête de groupe, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe. Par ailleurs, le capital d'une société tête de groupe ne devait pas être détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis, sauf à ce que cette détention se fasse de manière indirecte par l'intermédiaire de personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés dans ces mêmes conditions.

**67.** Il pouvait en résulter, dans certaines situations, qu'une société soit dans l'impossibilité à la fois de rejoindre un groupe fiscal existant et de créer son groupe fiscal (voir exemple 1 *infra*). Afin d'y remédier, le b du 1<sup>o</sup> du I de l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n°2009-1674 du 30 décembre 2009) prévoit désormais que le capital d'une société tête de groupe peut être détenu indirectement à 95 % ou plus par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis, par l'intermédiaire de personnes morales qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans ces mêmes conditions mais dont le capital n'est pas détenu, directement ou indirectement, par cette autre personne morale à 95 % au moins. Cet aménagement permet ainsi à la société qui, antérieurement, ne pouvait ni rejoindre le groupe fiscal de cette autre personne morale, ni former son propre groupe, de désormais former son propre groupe fiscal ou maintenir le groupe qu'elle avait déjà formé.

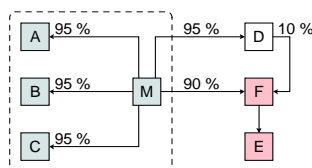
**68.** En revanche, les sociétés qui, détenues à 95 % ou plus par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis par l'intermédiaire de personnes morales qui sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans ces mêmes conditions mais qui n'ont pas rejoint le groupe fiscal de cette autre personne morale de leur propre chef ou en raison de la décision d'une société les détenant, et non du fait qu'elles ne soient pas elles-mêmes détenues, directement ou indirectement, à 95 % au moins par cette autre personne morale, ne peuvent, comme auparavant, ni rejoindre le groupe fiscal de cette autre personne morale, ni créer ou maintenir leur propre groupe fiscal (voir exemple 2 *infra*).

**69.** Cet aménagement s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

**Exemple 1 :** M, société tête de groupe, détient 95 % de ses filiales intégrées A, B et C. D, filiale à 80 % de M, ne peut rejoindre ce groupe fiscal. La société F, qui détient l'intégralité du capital de sa filiale E, est détenue par M directement à 90 % et indirectement à 10 % par l'intermédiaire de la société D. Toutes ces sociétés sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. En application des règles antérieures, la société F ne pouvait ni former son propre groupe fiscal (car son capital est détenu à plus de 95 % par la société M, qui est une société soumise à l'impôt sur les sociétés – en l'occurrence, la société M détient la société F directement à 90 % et indirectement à 8 %), ni rejoindre le groupe fiscal de la société M (la société D, dont la société M détient uniquement 80 % du capital, ne peut rejoindre le groupe fiscal de M ; dès lors, la société M ne pourrait détenir que 90 % du capital de la société F par l'intermédiaire de sociétés du groupe). Désormais, la société F peut former son propre groupe fiscal et y intégrer sa filiale E (ou conserver un groupe préexistant).



**Exemple 2 :** M, société tête de groupe, détient 95 % de ses filiales intégrées A, B et C. D, filiale à 95 % de M, a décidé, bien qu'elle le puisse, de ne pas rejoindre ce groupe fiscal. La société F, qui détient l'intégralité du capital de sa filiale E, est détenue par M directement à 90 % et indirectement à 10 % par l'intermédiaire de la société D. Toutes ces sociétés sont soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Dans cette situation, la société F aurait pu rejoindre le groupe fiscal de la société M si la société D avait elle-même rejoint le groupe fiscal de la société M. Aujourd'hui comme auparavant, la société F ne peut ni former son propre groupe fiscal, ni maintenir un groupe fiscal qu'elle aurait préalablement formé.



## Section 2 : Restructuration des groupes d'assurances

**70.** Les dispositions du premier alinéa de l'article 223 A prévoient la faculté, pour une société soumise à l'impôt sur les sociétés, d'opter pour se constituer seule redevable de l'impôt dû par elle et les filiales dont elle détient, directement ou indirectement, 95 % ou plus du capital de manière continue au cours de l'exercice. L'article 88 de la loi de finances rectificative pour 2006 (n°2006-1771 du 30 décembre 2006) a ouvert la possibilité de rejoindre un groupe fiscal aux personnes morales dénuées de capital qui sont incluses dans un périmètre de combinaison comptable, lorsque la société mère du groupe est l'entité combinante et que ce

périmètre est établi selon les dispositions légales et réglementaires en matière d'assurance (code des assurances, code de la mutualité et code de la sécurité sociale). Corrélativement à cet aménagement codifié au deuxième alinéa de l'article 223 A, certaines des dispositions applicables en matière de détermination du résultat d'ensemble et de cessation du régime de groupe ont été adaptées<sup>10</sup>.

**71.** L'article 91 de la loi de finances rectificative pour 2008 (n°2008-1443 du 30 décembre 2008) a ensuite étendu la possibilité de constituer un groupe fiscal aux réseaux bancaires mutualistes, la société mère du groupe pouvant alors être, soit l'organe central, soit, s'agissant du Crédit Mutuel, une caisse départementale ou interdépartementale titulaire d'un agrément collectif. Corrélativement à cet aménagement codifié au troisième alinéa de l'article 223 A, certaines des dispositions applicables aux restructurations de groupe ont été adaptées<sup>11</sup>.

**72.** Jusqu'à présent, les conséquences du passage d'un groupe formé en application du premier alinéa de l'article 223 A (groupe « capitalistique ») à un groupe formé en application du deuxième alinéa de ce même article (groupe d'assurances), ou inversement, différaient des conséquences du passage d'un groupe formé en application du premier alinéa de l'article 223 A (groupe « capitalistique ») à un groupe formé en application du troisième alinéa de ce même article (groupe bancaire mutualiste), ou inversement. A société mère identique, ces passages entraînaient, dans le premier cas, la cessation du groupe initial en application du troisième alinéa de l'article 223 S, alors que dans le second cas, ils étaient considérés comme la continuation du groupe initial et n'entraînaient pas sa cessation.

**73.** Le 2° du VII et le XI de l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n°2009-1674 du 30 décembre 2009) rapprochent le régime applicable aux transformations de groupes « capitalistiques » en groupes d'assurances, ou inversement, de celui applicable aux transformations de groupes « capitalistiques » en groupes bancaires mutualistes, ou inversement. A société mère identique, ces transformations n'entraînent plus la cessation du groupe initial.

**74.** En revanche, il est rappelé que le changement de société mère, accompagné ou non d'un changement dans la forme du groupe, entraîne toujours la cessation du groupe préexistant. En particulier, lorsqu'une personne morale membre d'un groupe formé en application du deuxième alinéa de l'article 223 A, autre que la société mère, opte pour devenir la société mère de ce groupe, cette option entraîne toujours la cessation du premier groupe<sup>12</sup>.

**75.** Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 aux conséquences des options exercées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008. Ainsi, les groupes d'assurance mutuelle admis à se constituer sur la base d'un périmètre de combinaison en application du deuxième alinéa de l'article 223 A au titre des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008 qui viendraient à se restructurer, sans changement de société mère, sous la forme d'un groupe constitué en application du premier alinéa de ce même article au cours d'un exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009, n'encourent plus la cessation du groupe initial.

### **Section 3 : Distributions non-éligibles au régime des sociétés mères**

**76.** Conformément au troisième alinéa de l'article 223 B, les produits des participations perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe et les produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe sont retranchés du résultat d'ensemble s'ils n'ouvrent pas droit à l'application du régime « mère-filles » : les distributions concernées sont incluses dans le résultat taxable individuel de la société qui les perçoit et sont corrélativement déduites pour la détermination du résultat d'ensemble.

**77.** A la différence du régime applicable aux quotes-parts de frais et charges afférentes aux distributions éligibles au régime « mère-filles », ce dispositif s'applique également aux distributions versées au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice ou aux distributions de sociétés intermédiaires dont il serait établi qu'elles proviennent en réalité de distributions versées par une société du groupe au cours de son premier exercice d'appartenance au groupe.

**78.** Le XIV de l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n°2009-1674 du 30 décembre 2009) aligne le régime applicable aux distributions non-éligibles au régime « mère-filles » sur celui des quotes-parts de frais et charges afférentes à des distributions qui y sont éligibles. Désormais, lorsqu'ils n'ouvrent pas droit à l'application du régime « mère-filles », seuls les produits des participations perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice ou les produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve

<sup>10</sup> Cf., pour plus de précisions, le bulletin officiel des impôts 4 H-8-08 du 22 décembre 2008.

<sup>11</sup> Cf., pour plus de précisions, l'instruction administrative du 24 juillet 2009, publiée sous la référence 4 H-3-09 au bulletin officiel des impôts du 27 juillet 2009.

<sup>12</sup> Cf. le bulletin officiel des impôts du 22 décembre 2008 déjà cité, notamment les n°s 45 à 52.

qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice peuvent être retranchés du résultat d'ensemble.

79. Cet aménagement s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

#### Section 4 : Imputation des déficits sur une base élargie

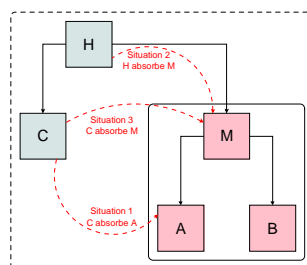
80. Conformément aux dispositions du 5 de l'article 223 I, les déficits d'ensemble d'un groupe qui vient à cesser du fait d'une restructuration<sup>13</sup> peuvent être imputés selon un mécanisme dit d'imputation sur une base élargie : ces déficits d'ensemble, qui, après la cessation du groupe, sont désormais des déficits individuels de l'ancienne société mère ou, le cas échéant, des sociétés auxquelles ils ont été transmis, peuvent non seulement être imputés sur les bénéfices individuels de ces sociétés, mais également sur ceux des sociétés qui étaient membres de l'ancien groupe et sont devenues membres du nouveau groupe.

81. Par ailleurs, conformément au troisième alinéa de l'article 223 R, lorsqu'un groupe bénéficie du dispositif d'imputation de ses déficits antérieurs sur une base élargie, la partie de ce déficit afférente à une société qui sort du nouveau groupe et qui n'a pas encore été imputée à la date de sortie ne peut plus être imputée. De plus, si la société titulaire de ce déficit imputable sur une base élargie vient à faire l'objet d'une fusion avec une autre société du groupe, ce déficit peut certes être transmis à la société absorbante dans les conditions prévues au II de l'article 209, mais après cette transmission ne peut plus être imputé selon le mécanisme de la base élargie.

82. Le 2° du X de l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n°2009-1674 du 30 décembre 2009) assouplit ces dispositions. D'une part, lorsqu'une société sort du nouveau groupe en raison de sa fusion avec une autre société du groupe placée sous le régime prévu à l'article 210 A, la partie du déficit imputable sur une base élargie afférente à la société absorbée peut continuer à être imputée. D'autre part, le bénéfice de l'imputation sur une base élargie est maintenu lorsque la société qui est titulaire du déficit est absorbée par une autre société du groupe, sous réserve que le déficit soit transmis à la société absorbante dans les conditions prévues au II de l'article 209.

83. Cet aménagement s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

**Exemple :** La société M est la société mère d'un groupe fiscal formé avec ses filiales A et B. La société H est la société mère d'un groupe fiscal formé avec sa filiale C. Au cours de l'exercice N, la société H acquiert le capital de la société M à plus de 95 % ; le groupe dont la société M est la société mère cesse à la clôture de l'exercice d'acquisition. Au titre de l'exercice N+1, la société H formule l'option pour élargir le périmètre de son groupe aux membres du groupe dont la société M était la société mère, conformément au d du 6 de l'article 223 L ; les déficits du groupe dont la société M était la société mère peuvent continuer d'être imputés sur une base élargie, c'est-à-dire non seulement sur les bénéfices ultérieurs de la société M, mais également sur ceux des sociétés A et B. Dans la situation 1, la société C absorbe la société A, l'opération étant placée sous le régime de l'article 210 A. La part du déficit provenant du groupe dont la société M était la société mère, qui est afférente à la société A ne tombe pas en non-valeur bien que la société A sorte du groupe fiscal en raison de sa fusion avec la société C. Dans les situations 2 et 3, la société H (resp. la société C) absorbe la société M, l'opération étant placée sous le régime de l'article 210 A et les déficits de la société M étant transmis à la société H (resp. la société C) dans les conditions prévues au II de l'article 209. Le déficit attribué à la société H (resp. la société C) ayant pour origine le déficit d'ensemble de l'ancien groupe dont la société M était la société mère peut continuer à être imputé non seulement sur les bénéfices de la société H (resp. la société C) mais également sur les bénéfices ultérieurs des sociétés A et B.



<sup>13</sup> Cf. le 6 de l'article 223 L, qui vise notamment les cas de fusion, scission ou acquisition d'une société mère par une personne morale qui forme un nouveau groupe avec les sociétés de l'ancien groupe, ou élargit un groupe préexistant à ces sociétés.

## Section 5 : Paiement de l'impôt sur les sociétés

**84.** Aux termes du 1 de l'article 223 N, toute société qui rejoint un groupe fiscal est tenue de verser les acomptes d'impôt sur les sociétés prévus à l'article 1668 pour la période de douze mois ouverte à compter du début de l'exercice au titre duquel elle entre dans le groupe. Ces acomptes sont calculés sur la base du résultat individuel de la société au titre de l'exercice précédent, sans possibilité de les moduler en fonction du résultat d'ensemble envisagé<sup>14</sup>. En cas d'insuffisance d'évaluation et de versement, la majoration prévue à l'article 1731, soit 5 % des sommes omises, est applicable, assortie de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727. Les acomptes ainsi versés par la filiale sont considérés comme versés pour le compte du groupe et viennent en déduction du solde de l'impôt acquitté par la société mère au nom du groupe. Si la liquidation de l'impôt dû par la société mère fait apparaître que les acomptes versés sont supérieurs à l'impôt dû, l'excédent est restitué à la société mère.

**85.** Le VIII de l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n°2009-1674 du 30 décembre 2009) permet désormais aux sociétés qui rejoignent un groupe fiscal de moduler leurs acomptes en fonction de la cotisation prévisionnelle d'impôt sur les sociétés du groupe. La filiale entrante demeure néanmoins seule redevable des acomptes dont elle doit s'acquitter au titre de sa première année d'appartenance au groupe. En particulier, dans le cas où une société bénéficiaire rejoint un groupe dont le résultat prévisionnel, tenant compte des bénéfices prévisionnels de la filiale entrante, est déficitaire, cette dernière peut se dispenser du versement de ses acomptes.

**86.** Cet assouplissement est subordonné à ce que la filiale entrante soit toujours membre du groupe à la clôture de l'exercice. A défaut, elle serait considérée comme n'ayant jamais appartenu au groupe et les acomptes auraient été modulés à tort. La filiale est alors susceptible de se voir appliquer la majoration et l'intérêt de retard mentionnés ci-dessus si les acomptes versés se révèlent insuffisants au regard de son résultat propre.

**87.** Bien entendu, s'il est constaté une insuffisance de versement lors de la liquidation de l'impôt par la société mère lors du dépôt du relevé de solde, un intérêt de retard sera dû par le groupe.

**88.** Cet aménagement s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

Exemple 1 : Une filiale F rejoint le groupe G au 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le résultat de F est traditionnellement bénéficiaire. Le résultat prévisionnel de 2010 est égal à 100. Le résultat prévisionnel du groupe G, avant l'entrée de F dans le groupe, est égal à - 200. Les sociétés F et G peuvent s'abstenir de verser des acomptes en 2010.

Exemple 2 : Une filiale F rejoint le groupe G au 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le résultat de F en 2009 est égal à 100, tout comme son résultat prévisionnel de 2010. Le résultat du groupe G en 2010 est égal à 100, mais son résultat prévisionnel en 2010, avant que F ne rejoigne le groupe, est égal à - 80. La société F doit calculer ses acomptes sur la base d'un résultat prévisionnel de 20. Le groupe G n'a pas d'acomptes à verser, dès lors que les acomptes versés par la société F sont considérés comme versés pour le compte du groupe G.

Exemple 3 : Deux filiales F1 et F2 rejoignent le groupe G au 1<sup>er</sup> janvier 2010. Les résultats de F1 et de F2 en 2009 sont égaux à 100, tout comme leur résultat prévisionnel de 2010. Le résultat du groupe G en 2010 est égal à 100, mais son résultat prévisionnel en 2010, avant que F1 et F2 ne rejoignent le groupe, est égal à - 160. Les sociétés F1 et F2 doivent chacune calculer leurs acomptes sur la base d'un résultat prévisionnel de 40. Le groupe G n'a pas d'acomptes à verser, dès lors que les acomptes versés par les sociétés F1 et F2 sont considérés comme versés pour le compte du groupe G. L'excédent sera restitué à la société tête de groupe lors de la liquidation du solde d'impôt sur les sociétés.

## Section 6 : Etat de suivi des plus-values et moins-values de cessions intra-groupe

**89.** Conformément à l'article 223 Q, la société mère doit joindre à la déclaration du résultat d'ensemble de chaque exercice un état des rectifications prévues à l'article 223 F. A l'instar de l'état de suivi des abandons de créances et subventions intra-groupe, dont le principe, antérieurement prévu au sixième alinéa de l'article 223 B, est désormais fixé à l'article 223 Q déjà cité et qui est transmis par la société mère sur l'imprimé 2058-SG en annexe à la déclaration d'ensemble, il est désormais demandé aux groupes de souscrire un état de suivi des plus-values ou moins-values de cession d'actifs immobilisés entre sociétés du groupe qui n'ont pas été retenues pour la détermination du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble.

---

<sup>14</sup> A l'inverse, la société tête de groupe peut, dans les conditions prévues au 4 bis de l'article 1668, ajuster ses acomptes en fonction du résultat prévisionnel du groupe, en y incluant les résultats prévisionnels des filiales qui rejoignent le groupe (cf. DB 4 H 6672, n°4).

**90.** L'obligation déclarative s'applique à toutes les cessions d'actifs immobilisés entre sociétés du groupe, ainsi qu'aux opérations qui y sont assimilées, à savoir les cessions à une société intermédiaire des titres d'une société du groupe, que ces cessions soient effectuées par une société du groupe ou par une autre société intermédiaire.

**91.** Cet état, dont le contenu est précisé au 1 bis de l'article 46 quater-0 ZL de l'annexe III, comporte les informations suivantes :

- la nature du bien cédé ;
- l'identité de son propriétaire à la clôture de l'exercice (dénomination, adresse, le cas échéant numéro SIREN), ainsi que celle de ses propriétaires successifs au cours de l'exercice ;
- la valeur d'origine du bien à l'actif de la société du groupe qui a réalisé la première cession ;
- le montant des amortissements cumulés effectivement déduits pour l'assiette de l'impôt pendant la période d'utilisation du bien par les sociétés du groupe ;
- le montant des suppléments d'amortissements qui ont été réintégrés dans l'assiette de l'impôt en application du 1 du II de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III ;
- s'agissant des titres d'une société du groupe, le montant cumulé des plus-values ou moins-values qui n'ont pas été retenues pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble en application de l'article 223 F.

**92.** Le défaut de production de l'état mentionné précédemment ou le caractère inexact ou incomplet des informations contenues sont sanctionnés par l'application de l'amende prévue à l'article 1763. Cette amende s'applique au seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence.

**93.** Cette obligation déclarative s'applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2009. Elle n'implique pas de procéder à la reconstitution des rectifications effectuées antérieurement par le groupe. Lors de la souscription de l'état de suivi requis au titre du premier exercice clos à compter du 31 décembre 2009, la société mère doit y faire figurer les montants des plus-values ou moins-values neutralisées au titre de cet exercice ; il n'y a pas lieu de le compléter des montants neutralisés au titre d'exercices précédents.

## **Section 7 : Transfert de déficits**

**94.** Aux termes du premier alinéa de l'article 223 E, les déficits et les moins-values nettes à long terme, retenus pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble, ne peuvent être déduits des résultats de la société qui les a subis pendant la période d'intégration et demeureraient acquis à la société mère en cas de cessation du groupe ou de sortie du groupe de la société qui les avait subis. L'article 28 de la loi de finances rectificative pour 2008 (n°2008-1443 du 30 décembre 2008) a aménagé cette règle en cas de procédure collective : dans cette hypothèse, les déficits et moins-values nettes reportables subis par les filiales sortantes leur sont désormais réalloués. Les filiales sortantes sont en outre autorisées, dès l'exercice de sortie, à constituer un nouveau groupe en qualité de société mère ou à rejoindre un groupe constitué en tant que filiale<sup>15</sup>.

**95.** Cette possibilité était néanmoins réservée aux sociétés sortant d'un groupe constitué en application du premier alinéa de l'article 223 A (groupe « capitalistique ») ou du deuxième alinéa de ce même article (groupe d'assurances).

**96.** Le IV et le 3° du VII de l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n°2009-1674 du 30 décembre 2009) étend le bénéfice de cette mesure aux sociétés sortant d'un groupe constitué en application du troisième alinéa de l'article 223 A (groupe bancaire mutualiste). Hormis cette extension du champ d'application de l'article 223 E, les conditions d'application de cet article demeurent inchangées<sup>16</sup>.

**97.** Cet aménagement s'applique aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

---

<sup>15</sup> Cf., pour plus de précisions, l'instruction administrative du 29 décembre 2009, publiée sous la référence 4 H-1-10 au bulletin officiel des impôts du 14 janvier 2010.

<sup>16</sup> Cf., notamment, le n°7 de l'instruction du 29 décembre 2009 déjà citée, qui a vocation, *mutatis mutandis*, à s'appliquer au cas présent : la société sortante doit cesser d'être détenue à 95 % au moins par la société mère. En conséquence, l'extension du champ d'application de l'article 223 E du code général des impôts peut, le cas échéant, viser les filiales commerciales membres de groupes bancaires mutualistes mais ne peut jamais concerner les sociétés du réseau bancaire mutualiste qui sont membres de groupes bancaires mutualistes (cf., pour plus de précisions sur ces différentes notions, l'instruction administrative du 24 juillet 2009, publiée sous la référence 4 H-3-09 au bulletin officiel des impôts du 27 juillet 2009).

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT





## Annexe I

### Impôts équivalents à l'impôt sur les sociétés dans l'Union Européenne, en Norvège et en Islande

- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting en Belgique,
- selskabsskat au Danemark,
- Körperschaftsteuer en République fédérale d'Allemagne,
- φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα en Grèce,
- impuesto sobre sociedades en Espagne,
- impôt sur les sociétés en France,
- corporation tax en Irlande,
- imposta sul reddito delle società en Italie,
- impôt sur le revenu des collectivités au Luxembourg,
- vennootschapsbelasting aux Pays-Bas,
- imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas au Portugal,
- corporation tax au Royaume-Uni,
- Körperschaftsteuer en Autriche,
- yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund en Finlande,
- statlig inkomstskatt en Suède,
- Daň z příjmů právnických osob en République tchèque,
- Tulumaks en Estonie,
- Φόρος Εισοδήματος à Chypre,
- uzņēmumu ienākuma nodoklis en Lettonie,
- Pelno mokestis en Lituanie,
- Társasági adó en Hongrie,
- Taxxa fuq l-income dhul à Malte,
- Podatek dochodowy od osób prawnych en Pologne,
- Davek od dobička pravnih oseb en Slovénie,
- Daň z príjmov právnických osôb en Slovaquie,
- корпоративен данък en Bulgarie,
- impozit pe profit en Roumanie,
- fellesskatt til staten et inntektsskatt til kommunen og fylkeskommunen en Norvège,
- tekjuskattur til ríkisins en Islande.



## Annexe II

### Modèle d'attestation à établir par une société souhaitant revêtir la qualité de société intermédiaire

Je, soussigné (nom, prénom), agissant en qualité de (qualité) de la société (désignation, ci-après « E »), dont le siège social est situé (adresse, ville, pays), autorise la société (désignation, ci-après M), dont le siège social est situé (adresse, ville), à considérer que la société (E) [et/ou ses établissements stables situés (adresse, ville, pays)] revêt [revêtent] la qualité de société[s] intermédiaire[s] pour l'application des dispositions des articles 223 A à 223 U du code général des impôts au groupe d'intégration fiscale constitué par la société (M).

Cette attestation est valable pour la durée d'application restant à courir de l'option pour le régime de groupe prévu à l'article 223 A du code général des impôts, formulée par la société (M) et expirant le (date). Elle sera prorogée par tacite reconduction, sauf dénonciation expresse dans les délais prescrits.

Fait à (ville, pays), le (date)

Le (qualité)

(signature)

(nom, prénom)



## Annexe III

Projet de décret modifiant les articles suivants de l'annexe III au CGI (version consolidée):

46 quater-0 ZD, 46 quater-0 ZG, 46 quater-0 ZH, 46 quater-0 ZJ, 46 quater-0 ZJ bis, 46 quater-0 ZK, 46 quater-0 ZL

### Article 46 quater-0 ZD

Les options mentionnées aux premier, deuxième et troisième alinéas de l'article 223 A du code général des impôts sont notifiées au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration du résultat d'ensemble.

La société mère adresse à ce même service :

1. Lors de la notification de l'option :

a) la liste des personnes morales et des établissements stables qui seront membres du groupe. Cette liste indique, pour chaque société mentionnée au b, sa désignation, l'adresse de son siège social et, le cas échéant, celle de son établissement stable, et la répartition de son capital et, pour chaque autre personne morale, sa désignation, l'adresse de son siège social et la nature du lien qui l'unit à l'entité tête du groupe formé en application du deuxième ou troisième alinéa de l'article 223 A du code général des impôts ;

a bis) la liste des personnes morales et des établissements stables qui seront qualifiés de sociétés intermédiaires. Cette liste indique, pour chaque société mentionnée au b bis, sa désignation, l'adresse de son siège social, l'impôt étranger équivalant à l'impôt sur les sociétés auquel elle est soumise et la répartition de son capital et, pour chaque autre personne morale, sa désignation, l'adresse de son siège social et, le cas échéant, celle de son établissement stable, l'impôt étranger équivalant à l'impôt sur les sociétés auquel elle ou son établissement stable est soumis et la nature du lien qui l'unit à l'entité tête du groupe formé en application du deuxième ou troisième alinéa de l'article 223 A du code général des impôts ;

b) Des attestations par lesquelles les sociétés filiales font connaître leur accord pour que la société mère retienne leurs propres résultats pour la détermination du résultat d'ensemble ;

b bis) Des attestations par lesquelles les sociétés filiales font connaître leur accord pour être qualifiées de sociétés intermédiaires ;

c) Le cas échéant, le document visé au premier alinéa du c du 6 de l'article 223 L du code général des impôts ou au deuxième alinéa du g du 6 du même article, qui comporte la liste et les attestations précédemment mentionnées.

2. Au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat de chacun des exercices arrêtés au cours de la période de validité de l'option :

a) La liste mentionnée au a du 1, mise à jour pour l'exercice suivant ;

a bis) La liste mentionnée au a bis du 1, mise à jour pour l'exercice suivant ;

b) Les attestations mentionnées au b du 1 produites par les sociétés qui seront membres du groupe à compter de cet exercice ;

b bis) Les attestations mentionnées au b bis du 1 produites par les sociétés qui seront qualifiées de sociétés intermédiaires à compter de cet exercice ;

c) le cas échéant, l'extrait de l'annexe comptable comportant les informations suivantes sur les comptes combinés : nom de l'entreprise combinante, liste des entreprises du périmètre de combinaison et description de la nature des liens qui permettent de fonder les critères de sélection des entreprises dont les comptes sont combinés, ainsi que l'indication des motifs qui justifient la non-combinaison de certaines entreprises ;

d) Le cas échéant, la référence de l'agrément collectif délivré par le Comité des établissements de crédit et des entreprises d'investissement pour elle-même et pour les caisses locales qui la détiennent.

2 bis. Dans les trois mois de l'acquisition des titres d'une société du groupe ou d'une autre société intermédiaire, l'attestation mentionnée au b bis du 1 produite par la société qui sera qualifiée de société intermédiaire à compter de l'exercice au cours duquel est intervenue cette acquisition.

3. En même temps que la déclaration du résultat d'ensemble de l'exercice au cours duquel le capital de la société mère vient à être détenu à hauteur de 95 % au moins, directement ou indirectement, par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au premier alinéa du d du 6 de l'article 223 L du code général des impôts, une lettre signée des représentants dûment mandatés de la société mère et de la société détentrice des titres qui indique, de manière précise, la nature, les circonstances et les justifications juridiques, économiques ou sociales de l'opération à l'origine de la détention en cause.

#### **Article 46 quater-0 ZG**

La subvention indirecte mentionnée au sixième alinéa de l'article 223 B et au premier alinéa de l'article 223 R du code général des impôts s'entend des renonciations à recettes qui proviennent des prêts ou d'avances sans intérêt ou à un taux d'intérêt inférieur au taux du marché. Elle s'entend également de la livraison de biens ou de la prestation de services entre sociétés du groupe sans contrepartie ou pour un prix inférieur à leur prix de revient ou, s'agissant de biens composant l'actif immobilisé, pour un prix inférieur à leur valeur réelle.

Constituent également une subvention indirecte au sens des articles 223 B et 223 R déjà cités les excédents de charges qui proviennent des emprunts contractés, des avances reçues qui sont assortis d'un taux d'intérêt plus élevé que celui du marché. Il en est de même des achats de biens ou de services pour un prix plus élevé que leur valeur réelle.

#### **Article 46 quater-0 ZH**

I. (Sans objet).

II. Pour l'application des dispositions de l'article 223 F, la société mère doit :

1. Réintégrer au résultat d'ensemble de chaque exercice une somme égale à la fraction de l'annuité fiscale d'amortissements pratiquée par la société cessionnaire, qui excède la dotation fiscale calculée dans les mêmes conditions et au même taux que cette annuité, sur la valeur nette que l'immobilisation amortissable avait, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société du groupe qui a effectué la première cession à une autre société du même groupe. Cette dernière valeur est, le cas échéant, diminuée des amortissements différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du code déjà cité.

En cas de cessions successives d'un même bien à l'intérieur du groupe, les valeurs nettes mentionnées au premier alinéa sont diminuées, lors de chaque cession, d'une somme égale aux amortissements calculés sur ces mêmes valeurs et admis en déduction du résultat d'ensemble depuis la précédente cession.

2. Comprendre dans le résultat ou plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice de cession hors du groupe d'une immobilisation, autre que la cession de titres d'une société du groupe, la plus-value ou la moins-value calculée par différence entre :

D'une part, le prix de vente de l'élément cédé ;

Et, d'autre part, sa valeur d'origine dans les écritures de la société du groupe qui a effectué la première cession à une autre société du même groupe. Pour une immobilisation amortissable, cette valeur est diminuée d'un montant égal à la différence entre les amortissements effectivement déduits pour l'assiette de l'impôt pendant sa période d'utilisation par les sociétés du groupe et les sommes réintégrées au titre du 1 ci-dessus.

Le cas échéant, la plus-value ainsi calculée est majorée des amortissements différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du code général des impôts.

En cas de moins-value, celle-ci est diminuée des mêmes amortissements différés.

3. Comprendre, dans le résultat ou la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice de cession des titres mentionnés aux a et b du présent 3, le montant cumulé des plus-values ou des moins-values qui n'ont pas été retenues pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble en application de l'article 223 F et afférentes :

- a. à la cession, par une société du groupe à une société autre qu'une société du groupe ou autre qu'une société intermédiaire, de titres d'une autre société du groupe,
- b. ou à la cession, par une société intermédiaire à une société autre qu'une société du groupe ou autre qu'une société intermédiaire, de titres, ayant préalablement fait l'objet d'une cession à une société intermédiaire, d'une société qui demeure dans le groupe.

III. 1. Les dispositions du 2 du II s'appliquent également lors de la sortie du groupe d'une des sociétés qui ont cédé une immobilisation autre que les titres d'une société du groupe à une autre société du groupe ou lors de la sortie du groupe de la société qui est propriétaire de cette immobilisation ou lors de l'apport d'une immobilisation amortissable entre sociétés du groupe lorsque cet apport bénéficie des dispositions de l'article 210 A du code général des impôts.

Dans ce cas, la plus-value ou la moins-value est calculée en prenant pour premier terme de la différence :

Pour une immobilisation amortissable, sa valeur nette comptable dans les écritures de la société qui en est propriétaire ;

Pour une immobilisation non amortissable, son prix d'acquisition par la société qui en est propriétaire.

2. Les dispositions du 3 du II s'appliquent également lors de la sortie du groupe d'une des sociétés qui ont cédé des titres d'une société du groupe à une autre société du groupe ou à une société intermédiaire ou lors de la sortie du groupe de la société qui est propriétaire de ces titres, ou lors de la sortie du groupe d'une société dont les titres ont fait l'objet d'une cession à une société intermédiaire.

#### **Article 46 quater-0 ZJ**

Pour l'application du 2 de l'article 223 N du code général des impôts, les acomptes que la société mère doit verser pour le compte de la société ou de l'établissement stable qui cesse de faire partie du groupe sont payés au comptable de la direction générale des finances publiques du lieu d'imposition de cette dernière société ou de cet établissement stable. Ces acomptes sont déterminés d'après le résultat de cette même société selon les modalités prévues à l'article 1668 du même code.

#### **Article 46 quater-0 ZJ bis**

1. Pour l'application des dispositions du 5 de l'article 223 I du code général des impôts, la fraction du déficit correspondant à celui des sociétés membres du groupe ayant cessé ou des sociétés apportées et faisant partie du nouveau groupe et pour lesquelles le bénéfice de ces dispositions est demandé est calculée par application au déficit restant à reporter après, le cas échéant, les réintégrations mentionnées aux c, d, e, f ou i du 6 de l'article 223 L du code général des impôts, du rapport existant, pour chaque exercice, entre la somme des déficits pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble au titre de ces sociétés et la somme des déficits de même nature pris en compte pour l'ensemble des sociétés du groupe. Cette fraction ne peut excéder le montant dont le transfert a été admis, le cas échéant, dans le cadre d'une décision d'agrément prise en application du II de l'article 209 du même code.

Lorsque la cessation du groupe résulte d'une scission, le déficit d'ensemble est, préalablement au calcul effectué au premier alinéa, réparti entre les branches apportées en fonction de l'origine de ce déficit. Le déficit qui ne peut être affecté à une branche est réparti selon les modalités prévues au deuxième membre de la deuxième phrase du premier alinéa du e du 6 de l'article 223 L du code général des impôts. Pour chacun des nouveaux groupes, la

fraction du déficit restant à reporter et qui peut être imputée dans les conditions prévues au 5 de l'article 223 I de ce code est alors calculée, au titre de chaque exercice, selon les modalités précisées au premier alinéa.

La liste des sociétés pour lesquelles le bénéfice des dispositions du 5 de l'article 223 I du code général des impôts est demandé est jointe à l'option et figure de manière distincte sur le document prévu aux c, d, e, g ou i du 6 de l'article 223 L de ce code concernant l'identité des sociétés membres du nouveau groupe.

2. Pour l'application du troisième alinéa de l'article 223 R du code général des impôts :

a) La partie du déficit qui ne peut plus être imputée lorsqu'une société sort du groupe est calculée en considérant que les déficits déjà imputés correspondent à ceux de cette société ;

b) La somme ainsi calculée est imputée sur le déficit encore reportable subi au titre de l'exercice le plus ancien ;

c) La partie du déficit qui demeure imputable dans les conditions prévues au 5 de l'article 223 I du code général des impôts est réduite à due concurrence.

3. La société qui sort d'un groupe d'intégration fiscale dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 223 E du code général des impôts conserve le droit d'imputer sur son bénéfice :

1° Dans le cas où le résultat d'ensemble du groupe est déficitaire, le montant de son déficit pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice, multiplié par le rapport entre, au numérateur, le déficit d'ensemble de l'exercice et, au dénominateur, la somme des déficits des sociétés du groupe pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice, auquel s'ajoute le montant qu'elle aurait pu imputer sur son bénéfice en sortant du groupe au cours de l'exercice précédent ;

2° Dans le cas où le résultat d'ensemble du groupe est nul, une proportion des déficits d'ensemble reportables égale à celle qu'elle aurait obtenue en sortant du groupe au cours de l'exercice précédent.

Le montant déterminé conformément au 1° ou au 2° est réduit dans le rapport entre la fraction du déficit d'ensemble susceptible d'être imputé dans les conditions prévues à l'article 223 G du code général des impôts et le montant global du déficit d'ensemble encore reportable à la clôture de l'exercice du groupe précédant celui au cours duquel intervient la sortie de la société.

La moins-value nette à long terme que la société conserve le droit d'imputer sur ses plus-values nettes à long terme est déterminée selon les mêmes modalités.

#### **Article 46 quater-0 ZK**

La déclaration de résultats visée à l'article 53 A du code général des impôts comporte les éléments nécessaires au contrôle du résultat d'ensemble. Elle est souscrite en double exemplaire par chaque société membre du groupe, qui doit joindre en outre :

a) l'état des rectifications apportées à son résultat pour la détermination du résultat d'ensemble ;

b) l'état de détermination du bénéfice et de la plus-value nette à long terme ouvrant droit à exonération en application du III de l'article 44 octies, du III de l'article 44 octies A, du neuvième alinéa du I de l'article 44 decies, du III de l'article 44 duodecies et du III de l'article 44 terdecies du code général des impôts.

La société mère dépose avec son relevé de solde auprès du comptable de la direction générale des finances publiques la liste des sociétés membres du groupe et des sociétés intermédiaires, ainsi que des sociétés qui cessent d'être membres de ce groupe défini à l'article 223 A du code général des impôts ou qui cessent d'être qualifiées de sociétés intermédiaires. Cette liste indique le taux de détention directe et indirecte par la société mère.

#### **Article 46 quater-0 ZL**

La déclaration du résultat d'ensemble visée à l'article 223 Q du code général des impôts comprend les éléments nécessaires à la détermination et au contrôle de ce résultat. La société mère doit joindre à cette déclaration :

1. Un état des subventions directes ou indirectes et des abandons de créances consentis ou reçus pour chacune des sociétés membres du groupe, à compter du 1er janvier 1992, indiquant la dénomination des sociétés concernées ainsi que la nature et le montant de ces subventions ou abandons.

1 bis. Un état des plus-values ou moins-values de cession d'actifs immobilisés non retenues pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble en application de l'article 223 F du code général des impôts, indiquant, pour chaque immobilisation concernée :

a. la nature du bien ;

b. l'identité de son propriétaire (dénomination, adresse, le cas échéant numéro d'identité tel que défini au premier alinéa de l'article R. 123-221 du code de commerce) à la clôture de l'exercice ;

c. le cas échéant, l'identité de ses propriétaires successifs au cours de l'exercice ;

d. la valeur d'origine du bien à l'actif de la société du groupe qui a réalisé la première cession ;

e. le montant des amortissements cumulés effectivement déduits pour l'assiette de l'impôt pendant la période d'utilisation du bien par les sociétés du groupe ;

f. le montant des suppléments d'amortissements calculés selon les modalités du 1 du II de l'article 46 quater O-ZH ;

g. pour les immobilisations revêtant la nature de titres d'une société du groupe, le montant cumulé des plus-values ou moins-values qui n'ont pas été retenues pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble en application de l'article 223 F précité.

2. Pour chacune des sociétés membres du groupe, l'état des rectifications mentionné au a de l'article 46 quater-O ZK ;

3. Un tableau de synthèse de ces rectifications ;

4. Un tableau de détermination du résultat d'ensemble du groupe ;

5. Des états faisant apparaître les déficits d'ensemble, les plus-values nettes ou moins-values nettes à long terme d'ensemble et les crédits d'impôt susceptibles d'être utilisés par la société mère.

6. Dans les situations visées aux c, d, e, f, g ou i du 6 de l'article 223 L du code général des impôts, des états faisant apparaître :

a) La quotité du déficit qui peut s'imputer sur les résultats des sociétés membres du groupe ayant cessé ou des sociétés apportées et qui font partie du nouveau groupe, mentionnée au 5 de l'article 223 I du même code, et la quote-part de ce déficit qui provient de chacune des sociétés pour lesquelles le bénéfice de cette imputation a été demandé ;

b) L'imputation de ce déficit sur le bénéfice de la société qui en est titulaire et sur les bénéfices des sociétés mentionnées ci-dessus ;

c) Le montant du déficit qui ne peut plus être imputé du fait de la sortie du groupe de l'une des sociétés mentionnées ci-dessus, en application des dispositions du troisième alinéa de l'article 223 R du code général des impôts.

6 bis. Dans les situations mentionnées au h du 6 de l'article 223 L du code général des impôts, des états faisant apparaître, par société sortie du groupe, la quotité du déficit et de la moins-value nette à long terme d'ensemble mentionnée au deuxième alinéa de l'article 223 E du code général des impôts revenant à chacune d'elles.

7. (Périmé)

8. Un document indiquant les sociétés du groupe relevant des dispositions des articles 44 octies, 44 octies A, 44 decies, 44 duodécies et 44 terdecies du code général des impôts, comportant les éléments nécessaires au calcul de la fraction du bénéfice et de la plus-value nette à long terme d'ensemble exonérés en application du III de l'article 44 octies, du III de l'article 44 octies A, du neuvième alinéa du I de l'article 44 decies, du III de l'article 44 duodécies et du III de l'article 44 terdecies du code général des impôts.

9. Un état faisant apparaître les intérêts mentionnés au quinzième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts déductibles du résultat d'ensemble au titre de l'exercice et le suivi des intérêts mentionnés au dix-neuvième alinéa du même article.

10. Un état des rectifications prévues aux deuxième, troisième, quatrième, septième et dix-huitième alinéas de l'article 223 B et à l'article 223 D du code général des impôts qui sont afférentes à des sociétés du groupe détenues par l'intermédiaire d'une société intermédiaire.

Ces renseignements sont présentés sur des documents conformes aux modèles établis par l'administration.





**Annexe IV**

**REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES - 2058-PAP**

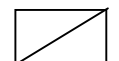
**ETAT DES RECTIFICATIONS APPORTEES AU RESULTAT  
D'ENSEMBLE ET AUX PLUS-VALUES OU MOINS-VALUES NETTES  
A LONG TERME D'ENSEMBLE AU TITRE DES OPERATIONS  
LIEES A DES SOCIETES INTERMEDIAIRES**

(A souscrire par la société mère au titre du résultat d'ensemble pour chaque société dont les résultats transmis au groupe sont concernés par ces rectifications. Une copie sera jointe à la déclaration de résultat de la filiale.)

Dénomination de la société mère :

Dénomination de la société intégrée concernée par les rectifications :

Adresse du service des impôts des entreprises où est déposée la déclaration de résultats :



Exercice ouvert le :

clos le :

<b>A - RESULTAT D'ENSEMBLE</b>	<b>Montants rapportés au résultat d'ensemble</b>	<b>Montants déduits du résultat d'ensemble</b>
Quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation ouvrant droit au régime « mère-filles » perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice (art. 223 B, alinéa 2)		
Produits de participation n'ouvrant pas droit au régime « mère-filles » perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de participation versés par une société membre du groupe (art. 223 B, alinéa 3) <sup>2</sup>		
Provisions constituées ou reprises à raison d'une société intermédiaire (créances, risques, titres exclus du régime du long terme) (art. 223 B, alinéa 4)		
Subventions et abandons de créance consentis à une société intermédiaire et rapportés au résultat d'ensemble (art. 223 B, alinéa 6) ou déduits (art. 223 R)		
Subventions et abandons de créance reçus d'une société intermédiaire et déduits du résultat d'ensemble (art. 223 B, alinéa 6) ou rapportés (art. 223 R)		
Charges financières liées à l'acquisition des titres d'une société membre du groupe ou des titres d'une société intermédiaire (art. 223 B, alinéa 7)		
Montant des intérêts versés par une société du groupe à une société intermédiaire et reversés à une société du groupe (art. 223 B, alinéa 18)		
Plus-values ou moins-values de cessions de titres d'une société du groupe à une société intermédiaire (court terme) (art. 223 F)		
<b>TOTAL</b>		

<b>B – PLUS-VALUE ET MOINS-VALUE NETTE A LONG TERME D'ENSEMBLE</b>	Montants rapportés à la plus-value ou moins-value nette d'ensemble		Montants déduits de la plus-value ou moins-value nette d'ensemble	
	Plus et moins-values à long terme à 19 %	Plus et moins-values à long terme à 0 %	Plus et moins-values à long terme à 19 %	Plus et moins-values à long terme à 0 %
Provisions constituées à raison de la dépréciation des titres d'une société intermédiaire et reprises (art. 223 D, alinéa 4)				
Plus-values ou moins-values de cessions de titres d'une société du groupe à une société intermédiaire (art. 223 F)				
<b>TOTAL</b>				

<sup>1</sup> La société mère devra numéroter ces tableaux 2058-PAP.

<sup>2</sup> Par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice s'agissant des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011.

