

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 H-4-07

N° 41 du 21 MARS 2007

IMPOT SUR LES SOCIETES. DISPOSITIONS DIVERSES. REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES.
ARTICLE 112 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2006 ET ARTICLE 40 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR
2005.

(C.G.I., art. 223 B, 223 F et 223 R)

NOR : BUD F 07 10018 J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 112 de la loi de finances pour 2006 (n° 2005-1719 du 30 décembre 2005) et l'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) aménagent le régime de groupe sur les points suivants :

- limitation du montant neutralisé des abandons de créances intra-groupe.

Désormais, pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe, les abandons de créances intra-groupe ne sont plus neutralisables en totalité. La neutralisation est limitée à la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société qui a consenti l'abandon ;

- neutralisation de certains effets de la fusion intra-groupe d'une société filiale.

La fusion intra-groupe d'une filiale, placée sous le régime spécial des fusions de l'article 210 A, n'entraîne plus l'annulation des neutralisations des plus ou moins-values, des abandons de créances et des subventions qui ont été précédemment effectuées. De même, le dispositif de réintégration des charges financières prévu au 7^{ème} alinéa de l'article 223 B continue à s'appliquer lorsque la société rachetée a été absorbée par une autre société du groupe ;

- simplification des retraitements, au niveau du résultat d'ensemble, de la quote-part de frais et charges visée au 2^{ème} alinéa de l'article 223 B. ;

Il n'y a plus lieu de procéder lors de la sortie du groupe de la société distributrice ou de la société bénéficiaire des distributions, à la réintégration de la fraction de la quote-part de frais et charges relative aux dividendes provenant de résultats réalisés avant l'entrée dans le groupe. En contrepartie, la quote-part de frais et charges afférente à des dividendes versés au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice ne doit plus faire l'objet d'une neutralisation au niveau du résultat d'ensemble ;

- aménagement du dispositif de limitation des charges financières prévu au 7^{ème} alinéa de l'article 223B.

Pour apprécier la notion de contrôle, il est désormais fait référence à l'article L. 233-3 du code de commerce. Par ailleurs, un nouveau cas de sortie du dispositif de réintégration est désormais prévu : il s'agit du cas où la société qui détient les titres de la société rachetée n'est plus contrôlée par le cédant.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions.



SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : LIMITATION DU MONTANT NEUTRALISE DES ABANDONS DE CREANCES INTRA-GROUPE	4
Section 1 : Régime actuel	4
Section 2 : Nouveau dispositif	5
Section 3 : Entrée en vigueur	7
CHAPITRE 2 : NEUTRALISATION DE CERTAINS EFFETS DE LA FUSION INTRA-GROUPE D'UNE FILIALE	
Section 1 : Régime actuel	8
Section 2 : Nouveau dispositif	11
Sous-section 1 : La fusion intra-groupe d'une société filiale n'entraîne plus l'imposition ou la déduction des plus ou moins-values, des abandons de créances et des subventions neutralisés en période d'intégration	12
A. CONDITIONS D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF	12
I. Fusion intra-groupe d'une société filiale du groupe	12
II. Fusion placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A	15
III. Fusion d'une des sociétés parties à l'opération	18
1. Pour les plus ou moins-values de cession : fusion de la société qui a cédé le bien ou de celle qui en est devenue propriétaire	18
2. Pour les abandons de créances et les subventions : fusion de la société qui a consenti l'abandon ou versé la subvention, ou de la société bénéficiaire	20
B. MODALITES D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF	22
I. Maintien des neutralisations	22
II. Report de l'imposition ou de la déduction des montants neutralisés lors de la sortie du groupe de la société absorbante	24
III. Le maintien des neutralisations des abandons de créances et des subventions continue de faire courir le délai de cinq ans	27

IV.	Obligation de suivi des neutralisations	30
	Sous-section 2 : La fusion intra-groupe de la société rachetée n'entraîne plus l'arrêt de l'application du dispositif de réintégration des charges financières prévu au 7 ^{ème} alinéa de l'article 223 B	32
A.	CONDITIONS ET MODALITES D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF	32
I.	Fusion intra-groupe de la société rachetée	32
II.	Il n'est pas nécessaire que la fusion soit placée sous le régime spécial des fusions	34
III.	Décompte de la période d'application du dispositif « Charasse »	35
B.	EXEMPLE D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF	37
	Section 3 : Entrée en vigueur du dispositif de neutralisation de certains effets de la fusion intra-groupe	38
	CHAPITRE 3 : SIMPLIFICATION DES RETRAITEMENTS DE LA QUOTE-PART DE FRAIS ET CHARGES	39
	Section 1 : Régime actuel	39
	Section 2 : Nouveau dispositif	41
	Sous-section 1 : Suppression de la réintégration de la fraction de la quote-part relative à des distributions de résultats antérieures à l'appartenance au groupe	41
	Sous-section 2 : Suppression de la neutralisation de la quote-part de frais et charges portant sur les dividendes versés la première année	43
	Sous-section 3 : Précisions sur la notion de dividendes	46
	Section 3 : Entrée en vigueur	48
	CHAPITRE 4 : AMENAGEMENT DU DISPOSITIF DE REINTEGRATION DES CHARGES FINANCIERES PREVU AU 7EME ALINEA DE L'ARTICLE 223 B (article 40 de la loi de finances rectificative pour 2005)	49
	Section 1 : Précisions apportées à la notion de contrôle	49
	Sous-section 1 : Régime actuel	49
	Sous-section 2 : Nouveau dispositif	51

Section 2 : Sortie du dispositif en cas de perte du contrôle de la société détentrice des titres de la société acquise	54
Sous-Section 1 : Régime actuel	54
Sous-section 2 : Nouveau dispositif	55
A. PRESENTATION	55
B. MODALITES D'APPLICATION	57
I. Le contrôle de la société détenant les titres de la société acquise doit être perdu	57
II. Cette perte interrompt seulement le dispositif de réintégration	58
Section 3 : Entrée en vigueur des aménagements apportés au dispositif de réintégration des charges financières	60
Annexe I : Article 112 de la loi de finances pour 2006	
Annexe II : Article 40 de la loi de finances rectificative pour 2005	
Annexe III : Articles L. 233-3, L. 233-4 et L. 233-10 du code de commerce	

INTRODUCTION

1. L'article 112 de la loi de finances pour 2006 apporte trois aménagements au régime fiscal des groupes de sociétés prévu aux articles 223 A et suivants du code général des impôts :

- tout d'abord, la neutralisation des abandons de créances, prévue au 6^{ème} alinéa de l'article 223 B, est désormais limitée à la valeur d'inscription de la créance à l'actif de la société qui abandonne la créance ;

- ensuite, la sortie du groupe d'une filiale, en raison de son absorption par une autre société du groupe, n'entraîne plus certaines conséquences au regard des neutralisations précédemment effectuées et de l'application du dispositif de réintégration des charges financières ;

- enfin, les retraitements, au niveau du résultat d'ensemble, de la quote-part de frais et charges sont simplifiés.

2. Par ailleurs, l'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2005 aménage sur deux points le dispositif de réintégration des charges financières prévu au 7^{ème} alinéa de l'article 223 B :

- d'une part, la notion de contrôle est précisée et correspond désormais à la définition prévue à l'article L. 233-3 du code de commerce ;

- d'autre part, il est prévu un nouveau cas de sortie du dispositif précité lorsqu'intervient une modification du contrôle de la société détenant les titres de la société acquise.

3. La présente instruction a pour objet de commenter ces mesures.

Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE 1 : LIMITATION DU MONTANT NEUTRALISE DES ABANDONS DE CREANCES INTRA-GROUPE

Section 1 : Régime actuel

4. Le 6^{ème} alinéa de l'article 223 B prévoit que l'abandon de créance consenti entre des sociétés du groupe ne doit pas être pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble. Ainsi, le résultat d'ensemble de l'exercice au cours duquel intervient l'abandon de créance est corrigé de la manière suivante :

- il est minoré du montant de la somme comprise dans le résultat propre de la société bénéficiaire de l'abandon ;

- il est majoré du montant de la somme déduite, du point de vue fiscal, du résultat de la société qui a consenti l'abandon.

Section 2 : Nouveau dispositif

5. Désormais, la correction du résultat d'ensemble est limitée au montant correspondant à la valeur d'inscription de la créance à l'actif de la société ayant consenti l'abandon.

6. La portée pratique de cette mesure concerne les cas où la créance abandonnée a été, au préalable, acquise auprès d'une société, extérieure ou non au groupe fiscal, par une société qui appartient au même groupe fiscal que la société débitrice, pour un prix inférieur à sa valeur nominale. Dans cette hypothèse en effet, lorsque la société cessionnaire abandonne sa créance, la société débitrice annule sa dette en constatant comptablement un produit. Le montant de ce produit correspond à la valeur nominale de sa dette, supérieure au prix d'acquisition de la créance. Dorénavant, la correction du résultat d'ensemble afférent à ce produit est limitée au montant de la créance abandonnée par la société qui consent l'abandon, c'est-à-dire au montant figurant à son actif.

Cet aménagement n'a pas d'incidence sur le mécanisme de plafonnement de la base d'imputation des déficits et moins-values antérieurs à l'entrée dans le groupe prévu au 4 de l'article 223 I.

Exemple :

La société A consent un prêt de 5000 à la société B. Cette dernière appartient à un groupe fiscal dont ne fait pas partie la société A. La société A cède ensuite sa créance sur B à un prix très inférieur à sa valeur nominale (1000) à la société C, membre du même groupe fiscal que la société débitrice B. Par la suite, C abandonne intégralement la créance inscrite à son bilan pour une valeur de 1000.

➤ Jusqu'à présent, ces différentes opérations entraînaient les conséquences suivantes :

Au titre de l'exercice de cession de la créance de A à C, la société A constate une perte de 4000 (5000 - 1000) qu'elle déduit de ses résultats imposables.

Au titre de l'exercice de l'abandon de créance de C au profit de B, la société C, nouvelle créancière annule, au niveau de son résultat individuel, sa créance de 1000, ce qui se traduit comptablement par l'enregistrement d'une perte de même montant. Parallèlement, B annule sa dette de 5000 et comptabilise, dans son résultat individuel, un profit équivalent.

Le principe de neutralisation des abandons de créances intra-groupe conduisait alors à minorer le résultat d'ensemble du groupe de 5000 et à le majorer de 1000. Globalement, une perte de 4000 est donc déduite du résultat d'ensemble.

Dès lors, la perte de A de 4000 constatée lors de la cession de créances et qui pourrait être comparée à un abandon de créances ne trouvait pas de contrepartie dans la constatation d'un produit imposable de même montant, au niveau du groupe fiscal auquel appartient la société débitrice.

➤ Désormais, le nouveau dispositif rétablit l'équilibre qui prévaut en matière d'abandon de créances intra-groupe, entre la perte constatée, d'une part, par la société qui consent l'abandon et le profit dégagé, d'autre part, par la société qui en bénéficie :

Comptablement et au niveau de leurs résultats individuels, les sociétés A, B et C procèdent aux mêmes écritures que ci-dessus : A constate une perte de 4000, C une perte de 1000 et B un profit de 5000.

Le résultat d'ensemble est alors majoré de 1000 qui correspond à la neutralisation de la perte comptable enregistrée par la société créancière C, puis il est minoré de 1000 qui correspond à la neutralisation du produit comptable de la société bénéficiaire de l'abandon B, cette dernière correction étant limitée à la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société C qui a consenti l'abandon.

Ainsi, le résultat d'ensemble du groupe comprend un profit imposable de 4000 dont le montant est équivalent à la perte qui a été constatée par la société A.

En cas d'abandon partiel, le nouveau dispositif n'a pas vocation à s'appliquer dès lors que le montant abandonné est inférieur au montant de la créance figurant à l'actif de la société créancière.

Section 3 : Entrée en vigueur

7. Le dispositif de limitation du montant neutralisé des abandons de créances intra-groupe s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006.

CHAPITRE 2 : NEUTRALISATION DE CERTAINS EFFETS DE LA FUSION INTRA-GROUPE D'UNE FILIALE

Section 1 : Régime actuel

8. L'absorption d'une société filiale d'un groupe entraîne sa sortie du groupe à compter du premier jour de l'exercice au cours duquel est intervenue la fusion. Ceci s'applique sans distinguer selon que la société absorbante appartienne ou non au groupe.

9. Les résultats de la société qui sort cessent d'être pris en compte dans le groupe au titre de l'exercice de sortie.

10. Par ailleurs, cette sortie du groupe entraîne la réintégration dans le résultat d'ensemble de l'exercice de sortie :

- des abandons de créances et des subventions intra-groupe.

L'article 223 R prévoit, en effet, qu'en cas de sortie d'une des deux sociétés parties à l'opération, ou de la cessation du régime de groupe, la société mère doit rapporter au résultat d'ensemble les subventions indirectes provenant d'une remise de biens composant l'actif immobilisé. Elle doit également rapporter les autres subventions indirectes ainsi que les subventions directes et les abandons de créances déduits du résultat d'ensemble de l'un des cinq exercices qui précèdent la sortie ;

- des plus ou moins-values de cessions d'immobilisations intra-groupe qui ont été précédemment neutralisées.

L'article 223 F prévoit, en effet, que lors de la cession hors du groupe du bien ou de la sortie du groupe d'une société qui l'a cédé ou de celle qui en est propriétaire, la société mère doit comprendre dans le résultat ou la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble, le résultat ou la plus ou moins-value qui n'a pas été retenu lors de sa réalisation ;

- de la fraction de la quote-part de frais et charges afférente à des dividendes provenant de résultats antérieurs à l'entrée dans le groupe de la société distributrice.

L'article 223 R prévoit qu'en cas de sortie de l'une ou l'autre des sociétés distributrice ou bénéficiaire des produits de participation, la quote-part de frais et charges qui a été précédemment déduite du résultat d'ensemble, et qui est afférente à des dividendes provenant de résultats réalisés avant l'entrée dans le groupe de la société distributrice, doit être rapportée par la société mère au résultat d'ensemble.

Enfin, la sortie du groupe d'une filiale ne permet pas la neutralisation des reprises de provisions la concernant, dès lors que la neutralisation des reprises de provisions, comme celle des dotations, est subordonnée à la condition que les deux sociétés concernées soient membres du groupe lorsqu'interviennent ces reprises.

Section 2 : Nouveau dispositif

11. La fusion intra-groupe d'une société filiale entraîne toujours la disparition juridique de la société absorbée donc sa sortie du groupe fiscal auquel elle appartenait à compter du premier jour de l'exercice en cours. En revanche, étant donné que la société absorbante reprend les droits et obligations de cette dernière, certains effets de cette sortie sont désormais reportés jusqu'au moment où la société absorbante sortira à son tour du groupe, sous réserve toutefois qu'elle ne fasse pas elle-même l'objet d'une fusion intra-groupe.

Ainsi, la fusion intra-groupe n'entraîne plus, sous certaines conditions, selon les cas, l'imposition ou la déduction du résultat d'ensemble, des plus et moins-values, des abandons de créances et des subventions intra-groupe neutralisés en période d'intégration. De plus, la fusion intra-groupe de la société rachetée n'a pas d'incidence sur le dispositif de réintégration des charges financières.

En revanche, les dispositions relatives aux provisions intra-groupe pour dépréciation de participations, de créances ou pour risque ne sont pas modifiées.

Sous-section 1 : La fusion-absorption intra-groupe d'une société filiale n'entraîne plus l'imposition ou la déduction des plus ou moins-values, des abandons de créances et des subventions neutralisés antérieurement, au niveau du résultat d'ensemble

A. CONDITIONS D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF

I. Fusion intra-groupe d'une société filiale du groupe

12. Le dispositif de maintien des neutralisations opérées en période d'appartenance au groupe s'applique aux cas de fusion d'une société filiale d'un groupe par une autre société de ce même groupe. En revanche, il ne peut s'appliquer lorsque la société absorbée est la société mère, car une telle fusion entraîne la cessation du groupe, même si la société absorbante devient mère d'un nouveau groupe avec les filiales membres de l'ancien groupe en vertu des dispositions du c de l'article 223 L.

13. Par ailleurs, la société absorbée ne doit pas être la seule société filiale du groupe. De même, la fusion ne doit pas porter simultanément sur l'ensemble des filiales du groupe. En effet, dans ces deux cas, le groupe cesse car il ne peut être composé d'une seule société.

14. Enfin, le dispositif s'applique sans distinguer selon que l'absorbante est la société mère ou une filiale du groupe.

II. Fusion placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A

15. Le dispositif de neutralisation de certains effets de la fusion intra-groupe d'une société filiale ne s'applique que lorsque l'opération de fusion se trouve placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A.

Ce régime de faveur repose en effet sur l'idée que la fusion est une opération intercalaire et que la société absorbante continue la société absorbée.

La mesure de maintien des neutralisations précédemment effectuées au titre des plus et moins-values de cession intra-groupe, des abandons de créances et des subventions intra-groupe répond à la même logique.

16. Le dispositif de maintien des neutralisations précitées s'applique également lorsque la filiale fait l'objet d'une dissolution sans liquidation, dans le cadre d'une confusion de patrimoine interne au groupe, placée sous le régime de l'article 210 A. En effet, depuis le 1^{er} janvier 2002, l'article 210-0 A prévoit que les opérations de dissolution de sociétés par confusion de patrimoine peuvent bénéficier du régime spécial des fusions applicable en matière d'impôt sur les sociétés au même titre que les opérations de fusion-absorption. Ainsi, certains effets de la sortie de la société confondue sont neutralisés à l'instar des fusions placées également sous le régime spécial.

En cas de rupture des engagements prévus à l'article 210 A entraînant la déchéance rétroactive du régime spécial, il est procédé à la déneutralisation des sommes dont la société avait été initialement dispensée. Les rectifications doivent être pratiquées au titre de l'exercice de fusion et sont assorties, le cas échéant, de l'intérêt de retard.

17. Lorsque les sociétés choisissent de placer la fusion sous le régime de droit commun, les neutralisations précédemment effectuées pendant la période d'appartenance au groupe, prennent fin. Les sommes neutralisées au titre des plus ou moins-values de cessions intra-groupe ou au titre d'abandons de créance ou subventions intra-groupe doivent alors être prises en compte comme antérieurement, pour la détermination de la plus ou moins-value nette d'ensemble et du résultat d'ensemble de l'exercice au cours duquel la sortie de la filiale est intervenue.

III. Fusion d'une des sociétés parties à l'opération

1. Pour les plus ou moins-values de cession d'immobilisations intra-groupe : absorption d'une société qui a cédé le bien ou de celle qui en est devenue propriétaire

18. Le dispositif de neutralisation des plus ou moins-values de cession intra-groupe est maintenu lorsque l'une des sociétés parties à l'opération de cession de l'élément de l'actif immobilisé sort du groupe du fait de son absorption par une autre société du groupe.

19. La société absorbée peut être indifféremment la société qui a cédé le bien ou celle qui en est devenue la propriétaire. Dès lors qu'elle est membre du groupe fiscal, la société absorbante peut avoir participé à l'opération de cession ou être une société tierce à cette opération .

Le dispositif de maintien des neutralisations des plus ou moins-values de cession intra-groupe s'applique lors de l'absorption de la société qui a cédé le bien ou de celle qui en est devenue propriétaire. Il ne s'applique pas si les biens objet de la cession sont des titres d'une société du groupe et que celle-ci est absorbée ultérieurement par une société du même groupe.

Exemple :

Si une société A cède à une société B les titres d'une société C (toutes les trois, membres du même groupe fiscal), la plus ou moins-value de cession réalisée par A fait l'objet d'une neutralisation lors de la détermination du résultat d'ensemble conformément aux dispositions de l'article 223 F. Toutefois, si, par la suite, la société B absorbe la société C, et même si la fusion est placée sous le régime de faveur, la plus ou moins-value de cession neutralisée antérieurement doit être rapportée au résultat d'ensemble du groupe car les dispositions nouvelles de l'article 223 R ne visent pas la société C, objet de la cession, mais seulement la société qui a cédé le bien, A, ou celle qui en est propriétaire, B.

En cas de cessions successives d'un bien au sein d'un groupe, l'absorption d'une des sociétés parties à l'opération ne met fin à aucune des neutralisations pratiquées. La réintégration au résultat d'ensemble de la plus ou moins-value neutralisée lors de chacune des cessions n'intervient qu'au titre de l'exercice de sortie du groupe de la société absorbante.

Les suppléments d'amortissements des biens cédés à l'intérieur du groupe doivent continuer à être réintégrés au résultat d'ensemble, en application de l'article 223 F, tant que la société absorbante est membre du groupe.

2 - Pour les abandons de créances et les subventions : fusion de la société qui a consenti l'abandon ou versé la subvention, ou de la société bénéficiaire.

20. Le dispositif de neutralisation des abandons de créance et des subventions intra-groupe est maintenu lorsque l'une des deux sociétés parties à l'opération sort du groupe du fait de son absorption par une autre société du groupe.

21. Peu importe que la société absorbée soit celle qui ait consenti l'abandon de créance (ou versé la subvention) ou en ait bénéficié (ou reçu la subvention) ou que la fusion ait lieu entre les sociétés versante et bénéficiaire.

B. MODALITES D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF

I. Maintien des neutralisations

22. La fusion intra-groupe d'une filiale, placée sous le régime de l'article 210 A, entraîne toujours la sortie de celle-ci du groupe auquel elle appartient. Cependant, une telle opération reste neutre fiscalement pour le groupe au regard des plus ou moins-values, des abandons de créances et des subventions qui ont été précédemment neutralisés. Ni le résultat d'ensemble ni la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice de sortie de la filiale ne se trouvent affectés par l'opération de fusion, car les montants neutralisés pendant la période d'appartenance au groupe ne sont plus déneutralisés au titre de cet exercice.

23. Cependant, le maintien de ces neutralisations n'a pas pour effet de supprimer toute imposition ou toute déduction de ces plus ou moins-values, des abandons de créances et des subventions précédemment neutralisés. L'imposition ou la déduction est seulement reportée au titre de l'exercice au cours duquel l'absorbante, ou la confondante, sortira à son tour du groupe, sous réserve toutefois que celle-ci ne fasse pas l'objet d'une fusion-absorption intra-groupe placée sous le régime de faveur de l'article 210 A.

II. Report de l'imposition ou de la déduction des montants neutralisés lors de la sortie du groupe de la société absorbante

24. Les sommes, dont la neutralisation est maintenue lorsqu'une des parties à l'opération de cession, d'abandon de créance ou de subvention fait l'objet d'une fusion intra-groupe placée sous le régime de faveur, doivent être prises en compte pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus ou moins-value nette d'ensemble de l'exercice au cours duquel la société absorbante sort du groupe, sous réserve que celle-ci ne fasse pas l'objet d'une fusion intra-groupe placée sous le régime spécial des fusions.

En cas de fusions ou de confusions de patrimoine intra-groupe successives placées sous le régime spécial des fusions, les neutralisations précédemment effectuées ne prendront fin qu'au titre de l'exercice de sortie de la dernière société absorbante ou confondante.

25. Si une des sociétés autre que la société absorbante, partie à l'opération de cession, d'abandon de créance ou de subvention sort du groupe, les plus ou moins-values, les abandons de créances et les subventions précédemment neutralisés doivent être rapportés au résultat d'ensemble et à la plus ou moins-value nette d'ensemble dans les conditions de droit commun, sans attendre que l'absorbante de la première société sorte elle-même du groupe.

26. De même, en cas de cession d'immobilisation, si le bien est cédé à l'extérieur du groupe, il y a lieu de procéder à la déneutralisation des sommes prévue à l'article 223 F.

Exemple :

Soit un groupe composé des sociétés A (mère), B, C, D et E (ses filiales).

En N, B cède à C un terrain. La plus-value dégagée est neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice N.

En N+1, la cédante B est absorbée par la société D. La fusion est placée sous l'article 210 A. La plus-value neutralisée en N n'est donc pas rapportée au résultat d'ensemble de cet exercice N+1. La déneutralisation est reportée jusqu'à ce que l'absorbante, ou l'autre société partie à l'opération, C, sorte du groupe.

En N+2, la société D est absorbée par la société C (la fusion est également placée sous l'article 210 A). La plus-value précédemment neutralisée n'est toujours pas imposée au niveau du groupe.

En N+3, la société C sort du groupe. Cette sortie (non liée à une fusion placée sous le régime spécial des fusions) entraîne l'imposition de la plus-value au niveau du résultat d'ensemble du groupe de l'exercice N+3.

III. Le maintien des neutralisations des abandons de créances et des subventions continue de faire courir le délai de cinq ans

27. En cas de sortie du groupe de l'une des deux sociétés parties à l'opération de subvention ou d'abandon de créances, la société mère doit rapporter au résultat d'ensemble les subventions indirectes autres que celles qui proviennent de biens composant l'actif immobilisé, les subventions directes et les abandons de créances qui ont été déduits du résultat d'ensemble de l'un des cinq exercices précédents celui de cette sortie.

28. Le maintien des subventions et abandons de créances neutralisés, en cas de fusion ou confusion de patrimoine intra-groupe, placée sous le régime de l'article 210 A, n'interrompt ni ne suspend ce délai de cinq ans qui continue à courir pour la période restante. Ainsi, une subvention neutralisée lors de son octroi n'est susceptible d'être rapportée, au résultat d'ensemble, que jusqu'au cinquième exercice suivant celui de cette neutralisation. Si aucune sortie n'intervient jusqu'à cet exercice, aucune réintégration ne doit être effectuée. La neutralisation est donc définitive. Il en est de même si, dans l'intervalle, la société fait l'objet d'une fusion placée sous l'article 210 A par une société du groupe et que l'absorbante ne sort pas du groupe avant la fin du cinquième exercice qui suit celui de cette neutralisation.

29. En cas de fusions successives de filiales par d'autres sociétés du groupe, le point de départ du délai de cinq ans reste la date de neutralisation des subventions et abandons de créances au niveau du résultat d'ensemble.

Exemple :

Soit un groupe fiscal composé des sociétés A (mère), B, C et D (ses filiales). B a une créance de 100 sur C.

L'année N, la société B abandonne sa créance de 100. Au titre de l'exercice N, B annule donc sa créance et constate une charge de 100 et C annule sa dette en constatant un produit de 100. Cet abandon de créance, par hypothèse déductible, est ensuite neutralisé pour la détermination du résultat d'ensemble qui est alors minoré à hauteur du produit constaté par C et majoré du montant de la charge déduite par B.

L'année N+3, une des sociétés parties à l'opération, la société B, fait l'objet d'une fusion placée sous le régime de l'article 210 A par la société D. L'abandon de créance neutralisé n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat de l'exercice N+3. Cette déneutralisation est reportée jusqu'à ce que l'absorbante de B (D), ou l'autre société partie à l'opération d'abandon de créance C, sorte du groupe.

L'année N+4, la société C sort du groupe (sortie non liée à une fusion intra-groupe). Cette sortie met fin à la neutralisation effectuée en N. Pour la détermination du résultat d'ensemble de cet exercice, la société mère réintègre le montant de l'abandon déduit en N et déduit celui réintégré.

Si la sortie de C intervient en N+6 au lieu de N+4, le délai de cinq ans décompté depuis la date de la neutralisation de l'abandon de créance est expiré, et aucune réintégration-déduction ne doit plus être effectuée au niveau du résultat d'ensemble.

IV. Obligation de suivi des neutralisations

30. Les nouvelles dispositions de maintien des neutralisations ne modifient pas l'obligation faite aux groupes d'effectuer un suivi des neutralisations opérées au titre des subventions et abandons de créances au sein du groupe.

31. La société mère doit joindre à la déclaration du résultat d'ensemble un état des abandons de créances et des subventions consentis entre sociétés du groupe depuis le 1^{er} janvier 1992 (1 de l'article 46 quater OZL de l'annexe III). Lorsqu'une société partie à l'opération, versante ou bénéficiaire de la subvention ou de l'abandon, est absorbée, la dénomination de la société absorbante se substitue à celle de la société absorbée dans l'état susvisé.

Sous-section 2 : La fusion intra-groupe de la société rachetée n'entraîne pas l'arrêt de l'application du dispositif de réintégration des charges financières prévu au 7^{ème} alinéa de l'article 223 B (dit de l'amendement « Charasse »)

A. CONDITIONS ET MODALITES D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF

I. Fusion intra-groupe de la société rachetée

32. Le b de l'article 223 B est modifié et prévoit expressément le maintien de l'application du dispositif de réintégration des charges financières lorsque la sortie de la société rachetée (la société cible) résulte de son absorption-fusion par une autre société du groupe.

En vertu de l'article 210-0 A, le dispositif est également maintenu en cas de dissolution sans liquidation de la société rachetée dans le cadre d'une confusion de patrimoine interne au groupe.

33. Les autres cas de sortie du groupe de la société rachetée entraînent toujours l'arrêt du dispositif de réintégration des charges financières.

II. Il n'est pas nécessaire que la fusion soit placée sous le régime spécial des fusions

34. A l'inverse du dispositif de maintien des neutralisations des plus ou moins-values, des abandons de créances et des subventions, le maintien du dispositif de réintégration des charges financières s'applique quel que soit le régime sous lequel est placée la fusion.

III. Décompte de la période d'application du dispositif « Charasse »

35. Le dispositif de réintégration des charges financières s'applique lors de l'exercice d'acquisition des titres et les quatorze exercices suivants. La fusion intra-groupe de la société rachetée n'a pas pour effet d'interrompre ce délai, qui continue de courir.

36. En revanche, le dispositif s'interrompt si la société qui a absorbé la société rachetée sort du groupe, sauf si cette sortie de groupe résulte d'une absorption par une autre société du groupe.

B. EXEMPLE D'APPLICATION DU NOUVEAU DISPOSITIF

37. Soit un groupe fiscal composé des sociétés A et B. La société mère (A) est contrôlée directement par la société C, mais est détenue à moins de 95 % par celle-ci.

Au titre de l'exercice N, la société A acquiert auprès de la société C des titres de la société D.

A compter de l'exercice suivant, D entre dans le groupe constitué par A.

Ainsi, A a acquis des titres de D, qui appartient désormais au même groupe fiscal, auprès de la société C qui la contrôle. Le dispositif de limitation des charges financières est donc applicable. La réintégration des charges financières doit être effectuée dès l'exercice d'acquisition N et jusqu'au 14^{ème} exercice suivant, soit N+14.

En N+7, la société cible (D) est absorbée par la société A. Elle est donc réputée ne plus appartenir au groupe dès le 1^{er} jour de l'exercice N+7.

Toutefois, l'absorption intra-groupe de la société rachetée (D) n'entraîne pas l'arrêt du dispositif de réintégration des charges financières. En effet, celui-ci continue à s'appliquer pour la durée restant à courir, soit jusqu'à l'exercice N+14 inclus.

Section 3 : Entrée en vigueur du dispositif de neutralisation de certains effets de la fusion intra-groupe

38. Ce dispositif est applicable aux opérations de fusions intra-groupe réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006.

CHAPITRE 3 : SIMPLIFICATION DES RETRAITEMENTS DE LA QUOTE-PART DE FRAIS ET CHARGES

Section 1 : Régime actuel

- 39.** Le 2^{ème} alinéa de l'article 223 B prévoit que le résultat d'ensemble du groupe doit être diminué de la quote-part de frais et charges qui se rapporte à des dividendes reçus par une société du groupe d'une autre société membre du groupe et qui bénéficient du régime des sociétés mères et filiales prévu aux articles 145 et 216.
- 40.** Lors de la sortie de l'une ou de l'autre des sociétés distributrice ou bénéficiaire des produits de participation, ou de la cessation du régime de groupe, le 2^{ème} alinéa de l'article 223 R prévoit la réintégration, au niveau du résultat d'ensemble, de la quote-part de frais et charges précédemment déduite de ce résultat et afférente à des dividendes distribués entre ces deux sociétés et provenant de résultats réalisés avant l'entrée dans le groupe.

Section 2 : Nouveau dispositif

Sous-section 1 : Suppression de la réintégration de la fraction de la quote-part de frais et charges relative à des distributions de résultats antérieurs à l'appartenance au groupe

- 41.** L'article 112 de la loi de finances pour 2006 supprime le 2^{ème} alinéa de l'article 223 R.

Désormais, la quote-part de frais et charges relative à des dividendes distribués pendant la période d'appartenance au groupe mais portant sur des résultats réalisés avant l'entrée dans le groupe de la société distributrice ne doit plus être réintégrée au résultat d'ensemble en cas de sortie du groupe de l'une des deux sociétés, distributrice ou bénéficiaire des distributions ou lors de la cessation du régime de groupe.

- 42.** Les neutralisations des quote-parts de frais et charges effectuées pendant la période d'appartenance au groupe sont donc définitives, même si elles sont afférentes à des dividendes prélevés sur des bénéfices antérieurs à l'entrée dans le groupe.

Sous-section 2 : Suppression de la neutralisation de la quote-part de frais et charges portant sur les dividendes versés la première année

- 43.** En contrepartie de la suppression de la réintégration de la quote-part de frais et charges en cas de sortie, l'article 112 de la loi de finances pour 2006 supprime la neutralisation de la quote-part de frais et charges relative à des dividendes versés au cours de la première année d'appartenance au groupe de la société distributrice.

44. Ainsi, la quote-part de frais et charges relative à des dividendes versés par la société distributrice, au cours de son premier exercice d'appartenance au groupe et réintégrée au niveau du résultat fiscal de la société bénéficiaire et membre du même groupe, ne doit plus être déduite du résultat d'ensemble de ce même exercice.

45. A partir du second exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice, les quote-parts de frais et charges sont neutralisées définitivement pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe. En effet, la sortie de la société versante, de la société bénéficiaire ou encore la cessation du groupe, n'entraîne plus de réintégration au résultat d'ensemble.

Cette nouvelle mesure s'applique à tous les dividendes versés, sans distinguer selon qu'ils portent ou non sur des bénéfices réalisés avant l'entrée dans le groupe.

Exemple :

Par hypothèse, les quote-parts de frais et charges ne sont pas plafonnées au montant des frais et charges de toute nature exposés par la société et sont donc égales à 5 % des produits des participations.

Une société A entre, à compter du 1^{er} janvier N, dans un groupe fiscal. Le groupe a un exercice qui correspond à l'année civile.

Cette société verse en N à sa société mère un dividende de 200 qui provient à hauteur de 150 des bénéfices réalisés avant N et qui correspond à hauteur de 50 à un acompte sur dividendes de l'exercice en cours. La quote-part de frais et charges de 5 % soit 10, afférente à ce dividende versé au cours du premier exercice d'appartenance au groupe ne doit pas être neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe.

En N+1, la société A verse à sa société mère un dividende de 400 qui provient à hauteur de 300 des bénéfices réalisés avant N et à hauteur de 100 à des bénéfices de N. La quote-part de frais et charges de 5 % soit 20, relative à l'ensemble des dividendes versés au titre de cet exercice est neutralisée, donc déduite, au niveau du résultat d'ensemble du groupe.

De N+2 à N+6, la société A verse au titre de chaque exercice 500 de dividendes. La quote-part de frais et charges de 5 % soit 25, réintégrée au niveau du résultat propre de la société bénéficiaire, doit être neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble de chaque exercice.

En N+7, la société distributrice sort du groupe. Aucune réintégration n'est à effectuer au titre de la fraction de la quote-part de frais et charges afférente à des dividendes prélevés sur des résultats réalisés avant l'entrée dans le groupe.

Sous-section 3 : Précisions sur la notion de dividendes

46. Les dividendes correspondent aux produits des participations éligibles au régime des sociétés mères et définis dans la documentation de base 4 H 2114 paragraphe 2.

47. Par ailleurs, les nouvelles dispositions s'appliquent à tous les dividendes versés, sans distinguer selon qu'ils portent sur des dividendes ou des acomptes sur dividendes.

Section 3 : Entrée en vigueur

48. Les dispositions relatives à la suppression de la réintégration de la quote-part de frais et charges relative à des distributions de résultats antérieurs à l'appartenance au groupe sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006. Pour les sorties de groupe intervenues au titre d'exercices ouverts à compter de cette date, il n'y a donc plus de réintégration à effectuer au titre de la quote-part de frais et charges précédemment neutralisée.

Les dispositions visant à la suppression de la neutralisation de la quote-part de frais et charges portant sur les dividendes versés au cours de la première année d'appartenance au groupe sont également applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006. Dans le cas où les sociétés du groupe n'ont pas la même date d'ouverture (après application des dispositions de c, d et e du 6 de l'article 223 L), il convient de retenir la date d'ouverture de la société mère du groupe.

Exemple :

Soit une société A, tête d'un groupe, dont l'exercice social correspond à l'année civile.

Le 1^{er} octobre 2005, elle vient à être détenue à 95 % par la société B, société mère d'un deuxième groupe dont l'exercice social de douze mois s'ouvre le 1^{er} juin et s'achève le 31 mai.

La société A et ses filiales modifient alors leur date de clôture d'exercice pour la fixer au 31 mai pour appartenir au groupe constitué par la société B à compter du 1^{er} janvier 2006 (1^{er} exercice de A et de ses filiales : 01/01/06 – 31/05/2006).

En mai 2006, la société A verse des dividendes à la société B. La société mère du nouveau groupe B ayant ouvert son exercice avant le 1^{er} janvier 2006, les nouvelles dispositions ne sont pas applicables. En revanche, si B avait ouvert son exercice le 1^{er} janvier 2006, la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes versés par A à B ne serait pas neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble du nouveau groupe.

Lorsqu'en application du c, d ou e du 6 de l'article 223 L, les sociétés membres d'un groupe ayant cessé entrent dans un nouveau groupe, la quote-part de frais et charges afférente aux produits distribués par ces sociétés lors de leur premier exercice d'appartenance au nouveau groupe n'est pas neutralisée. Cette disposition s'applique, en particulier, aux distributions réalisées entre sociétés membres du groupe ayant cessé.

CHAPITRE 4 : AMENAGEMENT DU DISPOSITIF DE REINTEGRATION DES CHARGES FINANCIERES PREVU AU 7EME ALINEA DE L'ARTICLE 223 B (article 40 de la loi de finances rectificative pour 2005)

Section 1 : Précisions apportées à la notion de contrôle

Sous-section 1 : Régime actuel

49. En vertu du 7^{ème} alinéa de l'article 223 B, une partie des charges financières du groupe doit être réintégrée au résultat d'ensemble lorsqu'une société a acquis les titres d'une société, qui devient membre du même groupe, aux personnes qui la contrôlent directement ou indirectement ou à des sociétés que ces personnes contrôlent directement ou indirectement (dispositif dit de l'amendement « Charasse »).

50. La doctrine administrative (DB 4 H 6623 § 91 à 100) définit la notion de contrôle direct, de contrôle indirect et de contrôle de fait.

Ainsi, une personne possède le contrôle direct d'une société si elle détient directement la majorité des droits de vote dans les assemblées.

Par ailleurs, une participation détenue par une société est considérée comme détenue indirectement par la personne qui contrôle cette société. Lorsque le contrôle est exercé par l'intermédiaire de sociétés elles-mêmes contrôlées, il résulte des droits de vote détenus dans la société par la dernière société interposée, sans qu'il y ait lieu de procéder à la multiplication des taux de détention.

Enfin, pour l'application du dispositif de réintégration des charges financières, une personne contrôle également une société lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société. Les droits de vote dont la personne dispose s'entendent de ceux qu'elle détient directement ou indirectement par l'intermédiaire d'autres sociétés qu'elle contrôle. Le contrôle est exercé lorsque la personne dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à la minorité de blocage et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

Le contrôle de fait peut également résulter de l'exercice d'une influence dominante sur une société en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires lorsque la société dominante est associée ou actionnaire de cette société. Le contrôle de fait peut aussi être exercé conjointement par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur accord.

En présence de cessions de titres d'une société réalisées par plusieurs personnes, le contrôle conjoint de la société cessionnaire s'apprécie en faisant masse de l'ensemble des contrôles exercés par chacun des vendeurs, que ces personnes aient conclu ou non entre elles un accord.

Sous-section 2 : Nouveau dispositif

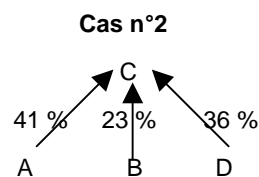
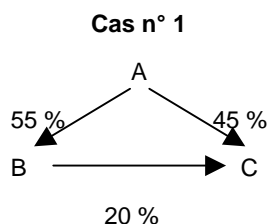
51. L'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2005 précise la notion de contrôle direct ou indirect de la société cessionnaire ou de la société cédante. Désormais, la notion de contrôle correspond à celle qui est définie à l'article L. 233-3 du code de commerce.

52. Ainsi, une personne morale ou physique contrôle une société lorsque :

- elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de la société ;
- elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;
- elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société ;
- elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société.

Une personne est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

De plus, conformément à l'article L. 233-4 du code de commerce, lorsqu'une personne contrôle une société, toute participation détenue par cette dernière est réputée détenue indirectement par la première personne. _

Exemples :

Dans le cas n°1, A contrôle C, car elle exerce sur elle un contrôle direct à 45 % et un contrôle indirect à 20 %.

Dans le cas n°2, A est présumée contrôler la société C, car elle détient plus de 40 % des droits de vote de celle-ci et aucun autre actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure.

53. En outre, le contrôle peut être exercé conjointement par deux ou plusieurs personnes qui agissent de concert, lorsque celles-ci déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

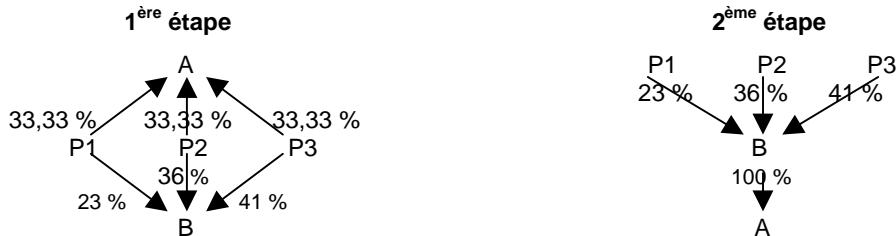
Conformément à l'article L. 233-10 du code de commerce, des personnes agissent de concert lorsqu'elles ont conclu un accord en vue d'acquiescer ou de céder des droits de vote ou en vue d'exercer les droits de vote, pour mettre en oeuvre une politique vis-à-vis de la société.

Un tel accord est présumé exister :

- entre une société, le président de son conseil d'administration et ses directeurs généraux ou les membres de son directoire ou ses gérants ;
- entre une société et les sociétés qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce ;
- entre des sociétés contrôlées par la même ou les mêmes personnes ;
- entre les associés d'une société par actions simplifiée à l'égard des sociétés que celle-ci contrôle.

Exemples :**Cas n°1**

Soit 3 personnes physiques P1, P2 et P3 et deux sociétés A et B. P1, P2 et P3 détiennent ensemble la totalité du capital et des droits de vote des sociétés A et B. La société B est tête d'un groupe fiscal. Elle acquiert auprès de ses trois actionnaires (P1, P2 et P3) la totalité des titres de la société A qui devient membre de son groupe fiscal.

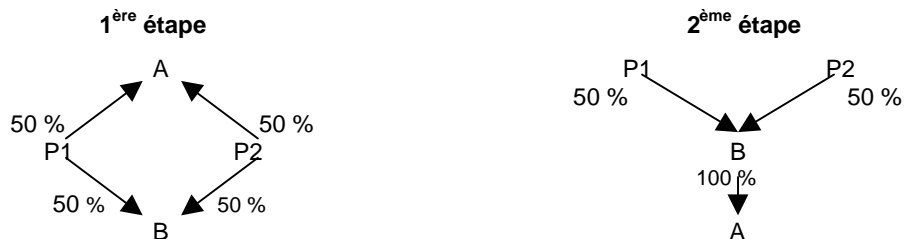


Le dispositif de réintégration est applicable à l'acquisition par B des titres de A auprès de P3 qui est présumée contrôler la société B.

En revanche, il ne s'applique pas à raison des cessions réalisées par P1 et P2. Cependant, si P1 et P2 agissent de concert et déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale, le contrôle de B est alors exercé conjointement par P1 et P2 et le dispositif de réintégration des charges financières s'applique à raison de l'ensemble des cessions de titres réalisées par P1 et P2 mais non à celle réalisée par P3.

Cas n°2 :

Soit 2 personnes physiques P1 et P2 et deux sociétés A et B. P1 et P2 détiennent chacun 50% des sociétés A et B. La société B est tête d'un groupe fiscal. Elle acquiert auprès de P1 et P2, la totalité des titres de la société A qui devient membre de son groupe fiscal.



Dans cette hypothèse, P1 et P2 ne détiennent pas la majorité des droits de vote de B. Néanmoins, au cas présent, pour la bonne marche de l'entreprise, P1 et P2 agissent de concert. Cette action de concert aboutit à ce qu'elles déterminent en fait ensemble les décisions prises en assemblée générale.

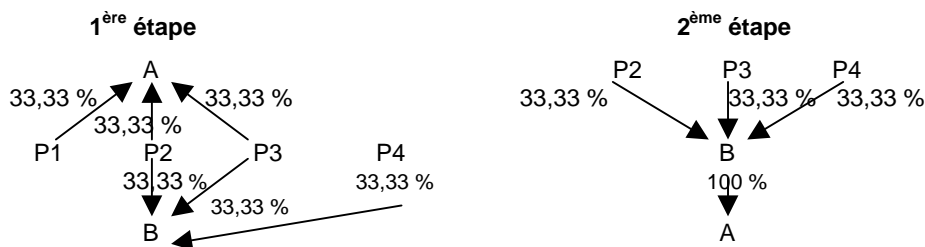
Dans ces conditions, le dispositif de réintégration des charges financières est applicable à l'acquisition par B des titres de A auprès de P1 et P2.

Cas n° 3 :

Soit 4 personnes physiques P1, P2, P3 et P4 et deux sociétés A et B. P1, P2 et P3 détiennent chacune 33,33% de la société A.

P2, P3 et P4 détiennent chacune 33,33 % de la société B. P2 et P4 agissant de concert, déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale de B si bien qu'elles exercent un contrôle conjoint sur B.

La société B est tête d'un groupe fiscal. Elle acquiert auprès de ses trois actionnaires (P1, P2 et P3) la totalité des titres de la société A qui devient membre de son groupe fiscal.



P2 exerçant un contrôle sur la société cessionnaire B, le dispositif de réintégration des charges financières est applicable à l'acquisition par B des titres de A auprès de P2. Il ne s'applique pas à l'acquisition des titres A auprès de P1 et P3.

Section 2 : Sortie du dispositif en cas de perte du contrôle de la société détentrice des titres de la société acquise

Sous-section 1 : Régime actuel

54. Conformément à l'article 223 B, le dispositif de réintégration des charges financières ne s'applique pas dans trois cas :

- si la cession est opérée entre sociétés membres du même groupe (a de l'article 223 B) ;
- au titre des exercices au cours desquels la société rachetée n'est plus membre du groupe, sous réserve que sa sortie du groupe ne résulte pas d'une fusion avec une autre société du groupe (b de l'article 223 B modifié par le 3° du A du I de l'article 112 de la loi de finances pour 2006 : cf. ci-avant n^{os} 32 et suivants) ;
- si les titres cédés à la société membre du groupe ont été acquis, immédiatement auparavant, auprès de personnes autres que celles qui contrôlaient la société cessionnaire au moment de l'acquisition de la société cible, et en vue d'une rétrocession.

Sous-section 2 : Nouveau dispositif

A. PRESENTATION

55. L'article 40 de la loi de finances rectificative pour 2005 introduit un nouveau cas de sortie du dispositif de réintégration des charges financières. Ce nouveau cas est codifié au d de l'article 223 B.

56. Désormais, le dispositif précité cesse de s'appliquer au titre des exercices au cours desquels la société qui détient les titres de la société rachetée n'est plus contrôlée par les personnes qui contrôlaient la société cessionnaire au moment de l'acquisition de la société cible.

La notion de contrôle correspond à celle définie à l'article L. 233-3 du code de commerce.

B. MODALITES D'APPLICATION

I. Le contrôle de la société détenant les titres de la société acquise doit être perdu

57. Les réintégrations des charges financières cessent dès lors que les personnes contrôlant la société acheteuse lors de l'acquisition de la société cible, qui est devenue membre du groupe, ne contrôlent plus :

- la société acheteuse, si celle ci détient toujours les titres de la société-cible ;

- ou, si la société cible a ultérieurement fait l'objet d'une cession à l'intérieur du groupe fiscal, la nouvelle société du groupe détentrice des titres de la société cible ;

- ou, si la société cible a ultérieurement fait l'objet d'une absorption à l'intérieur du groupe fiscal, la société absorbante.

II. Cette perte de contrôle interrompt seulement le dispositif de réintégration

58. Le dispositif de réintégration cesse à compter de l'exercice au cours duquel la perte de contrôle est intervenue.

59. Cela étant, cette perte de contrôle, si elle n'est pas définitive, n'a pas pour effet de mettre fin au dispositif. En effet, si au cours de la période de 15 exercices (décomptée à partir de l'année d'acquisition des titres de la société cible) qui continue à courir, la ou les personnes qui contrôlaient la société cessionnaire lors de l'acquisition de la société cible reprennent le contrôle de cette société cessionnaire ou de la société membre du groupe fiscal qui a racheté les titres de la société cible, le dispositif de réintégration s'applique de nouveau au titre de l'exercice de reprise de ce contrôle.

Exemple :

Soit deux sociétés A et B et une personne physique P. P contrôle la société A qui détient des titres de la société B et contrôle par ailleurs la société M.

En N, la société A cède les titres de B qu'elle détient, à la société M non-membre d'un groupe fiscal. A compter de l'exercice clos en N+1, les sociétés B et M forment un groupe fiscal.

Au cours de l'exercice N+3, P perd le contrôle de la société M pour le reprendre au cours de l'exercice N+6.

Le dispositif de réintégration des charges financières s'applique à compter de l'exercice N+1, au cours duquel la société acquise B est entrée dans le groupe formé par M et B.

Ce dispositif est interrompu à compter de l'exercice N+3, exercice au cours duquel P ne contrôle pas la société M qui détient les titres de la société acquise.

Cependant, le dispositif est de nouveau appliqué à compter de l'exercice N+6 au cours duquel P a repris le contrôle de la société cessionnaire M.

Section 3 : Entrée en vigueur des aménagements apportés au dispositif de réintégration des charges financières

60. Ces aménagements sont applicables aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2006.

61. Toutefois, pour les groupes qui, en raison d'une opération d'acquisition de titres intervenue avant le 1^{er} janvier 2006, procèdent, depuis cette acquisition, à la réintégration d'une partie de leurs charges financières conformément aux anciennes dispositions de l'article 223 B 7^{ème} alinéa (telles que commentées par la documentation administrative 4 H 6623 et les paragraphes 49 et 50 de la présente instruction), il sera admis que ces groupes n'effectuent plus aucune réintégration à compter du 1^{er} janvier 2006 si l'application à cette opération d'acquisition des titres des nouvelles modalités d'appréciation de la notion de contrôle les conduit à considérer que l'amendement Charasse n'est pas applicable dans sa nouvelle rédaction.

62. Il en est de même s'agissant de la perte de contrôle de la société détentrice des titres de la société rachetée. Ainsi, pour les groupes qui, en raison d'une opération d'acquisition de titres intervenue avant le 1^{er} janvier 2006, procèdent, depuis cette acquisition, à la réintégration d'une partie de leurs charges financières conformément aux anciennes dispositions de l'article 223B 7^{ème} alinéa (telles que commentées par la documentation administrative 4 H 6623 et les paragraphes 49 et 50 de la présente instruction), il sera admis que ces groupes n'effectuent plus aucune réintégration à compter du 1^{er} janvier 2006 si, à cette date, la société qui détient les titres de la société rachetée n'est plus contrôlée par les personnes qui contrôlaient la société cessionnaire au moment de l'acquisition de la cible.

63. La tolérance visée aux paragraphes 61 et 62 ne vaut que pour les exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2006. En effet, la réintégration des charges financières d'ores et déjà opérée au niveau du résultat d'ensemble du groupe au titre des exercices clos avant le 1^{er} janvier 2006 reste exigée conformément à la législation en vigueur au titre de ces exercices.

Documentation de base liée : 4 H.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine Lepetit

•

Annexe I

Article 112 de la loi de finances pour 2006

I. - A. - L'article 223 B du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le deuxième alinéa est complété par les mots : « à l'exception de la quote-part relative aux dividendes versés au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice » ;

2° Après la première phrase du sixième alinéa, il est inséré une phrase ainsi rédigée :

« Toutefois, le montant de l'abandon de créance non retenu pour la détermination du résultat d'ensemble ne peut excéder la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société qui consent l'abandon. » ;

3° Le *b* est complété par les mots : « , sous réserve que sa sortie du groupe ne résulte pas d'une fusion avec une autre société du groupe ».

B. - Le deuxième alinéa de l'article 223 R du même code est ainsi rédigé :

« Les dispositions prévues au deuxième alinéa de l'article 223 F et au premier alinéa du présent article ne sont pas applicables lorsque la sortie du groupe résulte d'une fusion de l'une des sociétés mentionnées à ces alinéas avec une autre société membre du groupe et placée sous le régime prévu à l'article 210 A. Les sommes mentionnées à ces alinéas sont alors comprises dans le résultat d'ensemble lors de la sortie du groupe de cette dernière, ou, en cas de fusions successives avec une société membre du groupe et placées sous le régime prévu à l'article 210 A, lors de la sortie de la dernière société absorbante. »

II. - Les dispositions du I sont applicables pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006.



Annexe II

Article 40 de la loi de finances rectificative pour 2005

L'article 223 B du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Dans la première phrase du septième alinéa, après les mots : « ou à des sociétés que ces personnes contrôlent, directement ou indirectement, », sont insérés les mots : « au sens de l'article L. 233-3 du code de commerce, » ;

2° Après le c, il est inséré un d ainsi rédigé :

« d. au titre des exercices au cours desquels la société qui détient les titres de la société rachetée n'est plus contrôlée par les personnes visées à la première phrase du septième alinéa. »



Annexe III

Article L. 233-3 du code de commerce

(Définition de la notion de contrôle d'une société)

I - Une société est considérée, pour l'application des sections 2 et 4 du présent chapitre, comme en contrôlant une autre :

1° Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;

2° Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;

3° Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société.

4° Lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance de cette société.

II - Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

III - Pour l'application des mêmes sections du présent chapitre, deux ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérées comme en contrôlant conjointement une autre lorsqu'elles déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

Article L. 233-4 du code de commerce

(Précision tenant à la détention indirecte)

Toute participation au capital même inférieure à 10 % détenue par une société contrôlée est considérée comme détenue indirectement par la société qui contrôle cette société.

Article L. 233-10 du code de commerce

(Définition de l'action de concert)

I. - Sont considérées comme agissant de concert les personnes qui ont conclu un accord en vue d'acquérir ou de céder des droits de vote ou en vue d'exercer les droits de vote, pour mettre en oeuvre une politique vis-à-vis de la société.

II. - Un tel accord est présumé exister :

1° Entre une société, le président de son conseil d'administration et ses directeurs généraux ou les membres de son directoire ou ses gérants ;

2° Entre une société et les sociétés qu'elle contrôle au sens de l'article L. 233-3 ;

3° Entre des sociétés contrôlées par la même ou les mêmes personnes ;

4° Entre les associés d'une société par actions simplifiée à l'égard des sociétés que celle-ci contrôle.

III. - Les personnes agissant de concert sont tenues solidairement aux obligations qui leur sont faites par les lois et règlements.