

L'actualité fiscale des groupes

Elizabeth Ashworth, Emmanuelle Féna-Laguény, Cathy Goarant,
Jean-Philippe Bidegainberry, Jean-Eric Cros, Philippe Grousset,
Daniel Gutmann et Jean-Yves Mercier

I/ Prestations intragroupe et rémunération des dirigeants A/ Prestations intragroupe (Jean-Yves Mercier)

1. Rémunération des cautions

- La société mère doit en principe exiger une rémunération pour la caution qu'elle accorde à ses filiales (CE 17 février 1992 n°81690 et 82782)
- A fortiori la caution accordée par une filiale à sa mère ou à une société sœur doit être rémunérée
- L'appartenance à un groupe intégré n'est pas une circonstance atténuante (annexe III du CGI, art. 46 quater-0 ZG)
- Quid des cautions croisées ?

A/ Prestations intragroupe (Emmanuelle Féna-Lagueny)

- CAA Douai, arrêt du 8 octobre 2009 n°07-01406: Une société holding qui assure une prestation informatique à ses filiales, doit leur répercuter les frais de refonte informatique (Voir Feuillet rapide 35/2010 p.19)

A/ Prestations intragroupe (Jean-Eric Cros)

– Analyse civile

Rappel de l'article 1832 du Code civil sur le contrat de société :

« La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter. »

A/ Prestations intragroupe (Philippe Grousset)

– Analyse fiscale

1. Principe général

Les opérations à l'intérieur d'un même groupe doivent être réalisées à des conditions normales et au prix du marché.

L'existence d'un intérêt de groupe n'est pas reconnue.

A/ Prestations intragroupe (Philippe Grousset)

- Analyse fiscale
 - 2. Les cas particuliers
 - 2-1. Les prestations entre une société et ses associés

(CE, 3° et 8° ss-sect., 25 nov.2009, min. c/Cie Rhénane de Raffinage – RJF 2/10 N° 106)

- Faits
 - Cinq compagnies pétrolières ont constitué, en 1959, une société anonyme pour réaliser, à leur profit, des opérations de raffinage.
 - En vertu d'un protocole d'accord et du contrat de raffinage en 1986, chaque actionnaire, qui doit participer aux investissements nécessaires à l'exploitation de la raffinerie et se voit attribuer un "droit de tirage" sur les capacités de raffinage de la société proportionnel à ses parts dans le capital, apporte son pétrole brut à la société anonyme pour lui en confier le raffinage.
 - Ces prestations de raffinage sont facturées à prix coûtant par la société anonyme.

(CE, 3° et 8° ss-sect., 25 nov.2009, min. c/Cie Rhénane de Raffinage – RJF 2/10 N° 106)

- Position de l'administration
 - La facturation à prix coûtant constitue un acte anormal de gestion (renonciation à recettes).
 - Réintégration dans les résultats de la société d'un taux de marge sur les opérations effectuées avec les associés et les tiers
- Position du CE
 - Il était de l'intérêt de la société de réaliser, sans marge bénéficiaire, les prestations de raffinage destinées à ses actionnaires dès lors que cette tarification :
 - couvrait la rémunération des capitaux propres et une quote-part des frais fixes de la société,
 - était inhérente aux conditions d'exploitation de la société telles que définies, dans le respect des dispositions de l'article 1832 du Code Civil, dans le pacte social.

A/ Prestations intragroupe (Philippe Grousset)

Arrêt CE du 24 février 1978 n°2372 – RJF 4/78 n°161

– Analyse fiscale

2-2. Les prestations entre une société et ses filiales.

- Lorsqu'une société a notamment pour client des filiales dans lesquelles les participations minoritaires sont négligeables, il n'est pas anormal qu'elle pratique à l'égard de ces filiales une politique de prix préférentiels au point de renoncer à réaliser des bénéfices sur cette catégorie d'affaires.
- Une société peut donc être conduite à ajuster les prix facturés aux filiales sur ces prix réels, ceux-ci comprenant, d'une part, les frais et charges proportionnels qu'entraîne chaque opération, d'autre part, une quote-part des charges fixes de l'entreprise.

A/ Prestations intragroupe (Philippe Grousset)

2-3. L'intégration fiscale.

Chaque société membre du groupe intégré doit déterminer son résultat dans les conditions de droit commun (arrêt du 28 avril 2006 – SEEE – RJF 2006 n° 836).

Toutefois les dispositions de l'article 46 quater- 0 ZG de l'annexe III du Code Général des Impôts offrent une marge de manœuvre.

A/ Prestations intragroupe (Philippe Grousset)

3. Un exemple de contentieux

Cas d'une société qui a signé avec sa société mère une convention lui assurant des prestations d'assistance administrative, juridique, comptable, financière et commerciale moyennant une rémunération forfaitaire égale à 4 % de son C.A.

Le CE juge que l'administration ne démontre pas que la rémunération d'une prestation intragroupe est excessive au seul motif qu'elle est trois fois supérieure aux charges supportées par les prestataires qui l'assurent (arrêt CE 23/12/2010 n°310946)

B/ Rémunération du dirigeant (Philippe Grousset et Jean-Eric Cros)

Rémunération du dirigeant d'une filiale mis à disposition par la société mère

1. Origine de la difficulté : la jurisprudence

- Jurisprudence administrative en matière fiscale (arrêts du Conseil d'Etat, de la Cour d'Appel Administrative de Nancy...)
- Jurisprudence de la Cour de Cassation (arrêt du 14 sept. 2010) : nullité de la convention de prestation de services pour défaut de cause.

B/ Rémunération du dirigeant (Philippe Grousset et Jean-Eric Cros)

Rémunération du dirigeant d'une filiale mis à disposition par la société mère

1-1. La jurisprudence administrative

Une société filiale n'établit pas l'existence de prestations de services qui lui auraient été fournies par une société mère, dès lors que ces prestations entraînent dans le cadre normal des activités de son PDG qui était à la fois président de la mère et de la filiale

(CE 20 avril 1984 n°33194 RJF 6/84 n°711).

B/ Rémunération du dirigeant (Philippe Grousset et Jean-Eric Cros)

Rémunération du dirigeant d'une filiale mis à disposition par la société mère

1-1. La jurisprudence administrative

Une filiale ne peut déduire de ses résultats une somme annuelle forfaitaire versée à sa société mère au titre des frais de présidence de M. X qui assure les fonctions de PDG au sein des deux sociétés, dès lors que la société mère n'a fourni aucune prestation de services distincte des activités que M. X. a exercées dans le cadre normal de ses fonctions de dirigeant de la filiale.

Est inopérant le moyen tiré de ce que le PDG n'a perçu aucun salaire de la filiale, dès lors que la décision prise par celle-ci de ne pas le rémunérer constitue une décision de gestion qui lui est opposable (CAA Nancy 9/10/03 n°98-2182 RJF1/04 n°10).

B/ Rémunération du dirigeant (Philippe Grousset et Jean-Eric Cros)

Rémunération du dirigeant d'une filiale mis à disposition par la société mère

1-1. La jurisprudence administrative

Une société qui a pris la décision de ne pas rémunérer M.X., son PDG, conclut un contrat avec sa société sœur au terme duquel cette société met à sa disposition un de ses salariés, M. X., pour assurer les fonctions de PDG. En l'absence de contrepartie, le versement d'honoraires pour une prestation équivalente de celle normalement inhérente aux fonctions de son PDG constitue un acte anormal de gestion (TA Cergy-Pontoise 23 septembre 2010, n°07-8439, RJF 2/11 n°139).

B/ Rémunération du dirigeant (Philippe Grousset et Jean-Eric Cros)

Rémunération du dirigeant d'une filiale mis à disposition par la société mère

1-2. La jurisprudence civile

B/ Rémunération du dirigeant (Philippe Grousset et Jean-Eric Cros)

Rémunération du dirigeant d'une filiale mis à disposition par la société mère

2. Précautions à prendre

- au niveau de la société mère

- ✓ maintien du lien de subordination
- ✓ Fonction annexe dans la société mère
- ✓ Facturation partielle du salaire

B/ Rémunération du dirigeant (Philippe Grousset et Jean-Eric Cros)

Rémunération du dirigeant d'une filiale mis à disposition par la société mère

2. Précautions à prendre (suite)

- facturation sans marge à la filiale
- Au niveau de la filiale
 - Décision de rémunérer la fonction du dirigeant
 - Respect de la procédure des conventions réglementées

II/ Intégration fiscale

Convention de sortie – Juridique (Jean-Eric Cros) (1/2)

- L'indemnisation de la filiale déficitaire lors de la sortie de l'intégration fiscale : problématiques juridiques
 - Risques de responsabilité en l'absence d'indemnisation
 - principe : respect de l'intérêt social de la filiale
 - la faute de gestion contre les dirigeants
 - l'enrichissement sans cause pour la société mère
 - responsabilité pénale ?
 - Modalités de l'indemnisation
 - quand prévoir le principe ?
 - lors de la conclusion de la convention d'intégration ?
 - lors de la sortie du groupe ?

II/ Intégration fiscale

Convention de sortie – Juridique (Jean-Eric Cros) (2/2)

- Modalités de l'indemnisation (suite)
 - Quand faut-il indemniser ?
 - lors de la cession ? (estimation ou forfait ?)
 - lors de la réalisation de bénéfices futurs ?
 - Sous quelle forme ?
 - augmentation de capital préalable à la sortie ?
 - versement d'une indemnité
 - Commentaires sur la pratique sur ce sujet

II/ Intégration fiscale

Convention de sortie – Analyse fiscale (Jean-Yves Mercier)

- L'indemnité ne constitue pas une charge déductible pour la société qui l'accorde : elle contrebalance un gain d'intégration qui n'a pas été taxé.
- L'indemnité ne constitue pas un produit imposable pour la filiale qui la perçoit : elle compense un surcoût d'IS futur qui ne figurera pas dans les charges déductibles (CE 11 décembre 2009 n° 301341 « Sté Healthcare »).

II/ Intégration fiscale

Répartition de l'impôt en cours d'intégration

(Jean-Philippe Bidegainberry)

- Aucune règle légale ne traite de la répartition de l'IS dans un groupe d'intégration fiscale
 - Liberté contractuelle dans les modalités de répartition de l'IS au sein d'un groupe intégré
- Plusieurs conceptions possibles en pratique, mais l'administration fiscale considérait que la société mère devait conserver l'intégralité des économies liées au régime de l'intégration fiscale. A défaut, elle était regardée comme ayant consenti une subvention.
- La jurisprudence a consacré ce principe de liberté contractuelle dans les modalités de répartition de l'IS au sein d'un groupe intégré
 - CE 12 mars 2010 n° 328424 Sté Wolseley Centers France
 - CE 24 novembre 2010 n° 334032 Sté Océ NV

Une convention d'intégration peut répartir l'impôt dû entre les sociétés du groupe sans que de telles modalités ne traduisent le versement de subventions intragroupe, à condition qu'elle ne porte atteinte ni à l'intérêt social de chaque société, ni aux droits des associés minoritaires.

→ Validation de deux modes de répartition différents de l'IS au sein du groupe

II/ Intégration fiscale - Acomptes d'impôt sur les sociétés (Philippe Grousset)

A l'occasion de la constitution d'un groupe, de l'élargissement du périmètre ou de la prise de contrôle de la société mère à 95 % au moins, les acomptes des filiales doivent être calculés comme si lesdites filiales étaient imposées séparément.

Toutefois pour les exercices suivants à compter du 1^{er} janvier 2010 la faculté de moduler les acomptes peut être appréciée en fonction du résultat individuel ou du résultat prévisionnel d'ensemble.

II/ Intégration fiscale – Contrôles fiscaux (1/2) (Jean-Philippe Bidegainberry)

- Article 223 A du CGI :

« Les sociétés du groupe restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats qui peuvent être vérifiés dans les conditions prévues par les articles L 13, L 47 et L 57 du Livre des Procédures Fiscales. La société mère supporte, au regard des droits et des pénalités (...), les conséquences des infractions commises par les sociétés du groupe »

- Article R 256-1 du Livre des Procédures fiscales :

« L'administration adresse à la société mère, préalablement à la notification de l'avis de mise en recouvrement correspondant, un document l'informant du montant global par impôt des droits, des pénalités et des intérêts de retard dont elle est redevable. L'avis de mise en recouvrement, qui peut être alors émis sans délai, fait référence à ce document ».

II/ Intégration fiscale – Contrôles fiscaux (2/2) (Jean-Philippe Bidegainberry)

– Appréciation par la jurisprudence de la consistance de l'obligation d'information à la charge de l'administration fiscale

- CE 7 février 2007 n° 279588

Cette obligation d'information n'impose pas à l'administration d'adresser à la mère intégrante une proposition de rectification reprenant les motifs des redressements déjà notifiés à la filiale intégrée

- CE 2 juin 2010 n° 309114

L'information de la société mère peut se limiter à une référence aux procédures de rectification menées auprès des filiales intégrées et à un tableau chiffré récapitulatif, sans avoir à exposer les motifs et les conséquences des rehaussements

- TA Paris, 13 avril 2011 n°0906404 Société GERPRO

Le document informatif adressé à la société mère ne mentionnait que les redressements en base opérés sans que soient détaillés les suppléments d'impôt correspondants:

→ décharge des impositions supplémentaires

TVA : paiement consolidé de la taxe (1/6) (Elizabeth Ashworth)

- CGI, art. 1693 ter (issu de l'art. 50 de la LFR pour 2010)
 - prévoit un mécanisme optionnel de paiement groupé de la TVA et des taxes perçues suivant les mêmes modalités
 - distinct du régime de groupe prévu à l'article 11 de la Directive 2006/112
- Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2012 mais, en pratique, option possible pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} février 2012 :
 - Selon l'administration, les groupes sont autorisés à formuler l'option à compter du 1^{er} janvier 2012 mais l'option ne prend effet, selon le 2 de l'article 1693 ter du CGI, qu'à compter du 1^{er} jour du premier exercice comptable suivant celui au cours duquel elle a été exprimée

TVA : paiement consolidé de la taxe (2/6) (Elizabeth Ashworth)

- Groupes et entreprises concernées :
 - offert aux seuls groupes économiques et groupes mutualistes bancaires relevant de la compétence de la DGE
 - pour les filiales
 - détenues pour plus de la moitié du capital social ou des droits de vote
 - et clôturant à la même date que la mère
 - le périmètre est libre, sous réserve de la purge préalable des crédits de TVA existants

TVA : paiement consolidé de la taxe (3/6) (Elizabeth Ashworth)

– Modalités de l'option :

- formulée avant l'ouverture de l'exercice comptable
- effet sur les taxes exigibles à compter du premier jour du premier exercice au titre duquel l'option est formulée
- valable pour deux exercices puis renouvelée tacitement sauf dénonciation à tout moment à partir du troisième exercice
- le périmètre du groupe de paiement peut être modifié à chaque échéance d'exercice (autrement dit, les entrées et sorties s'effectuent à la clôture d'un exercice)
- sortie automatique à tout moment en cas de cession, fusion ou dissolution d'un membre

TVA : paiement consolidé de la taxe (4/6) (Elizabeth Ashworth)

– Portée (1/2) :

- chaque entité conserve la qualité de redevable pour ses opérations économiques
 - Distinction avec le régime de groupe TVA prévu à l'article 11 de la directive 2006/112 du 28 novembre 2006
 - Chaque membre souscrit mensuellement une CA3 (TVA et taxes annexes) sans l'accompagner d'un paiement ni d'une demande de remboursement (les dates de souscription ne sont pas modifiées ; l'imprimé CA3 est aménagé)

TVA : paiement consolidé de la taxe (5/6) (Elizabeth Ashworth)

– Portée (2/2)

- la tête de groupe est instituée seule redevable des paiements et restitutions de taxe
 - TVA et taxes annexes
 - S'applique aux paiements spontanés (solde des débits/crédits mensuels des CA3 du groupe), aux AMR ainsi qu'aux restitutions (remboursements de crédits et autres réclamations contentieuses)
 - Paiement mensuel consolidé : un projet d'arrêté prévoit que la souscription et le paiement du montant consolidé doit intervenir le 24 du mois
 - l'imprimé impose une consolidation ligne à ligne (TVA et taxes annexes)
 - problème des filiales dont la date de souscription est également fixée au 24
 - Solidarité de paiement de chaque filiale avec la mère à hauteur des droits et pénalités qu'elle aurait dû acquitter si le groupe n'avait pas existé

TVA : paiement consolidé de la taxe (6/6) (Elizabeth Ashworth)

– Perspectives :

- Administration :

- décret (purge des crédits existants avant l'entrée dans le groupe) et arrêté (dates de souscription des déclarations) en attente de publication
- Projet d'instruction en consultation à l'automne

- Entreprises :

- Evaluer l'opportunité de recourir au paiement groupé de la taxe en fonction des gains de trésorerie et de l'adaptation des procédures internes et systèmes d'information
- Elaborer une convention de groupe

III/ Notion de groupe en matière de CET (1/9) (Cathy Goarant)

Introduction :

- Depuis le 1^{er} janvier 2010, remplacement de la taxe professionnelle par la CET (Contribution Economique Territoriale)
- CET = CFE (Cotisation Foncière des Entreprises) + CVAE (Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises)
- Une certaine suspicion du législateur vis-à-vis des groupes en matière de CET, d'où la transposition de certains dispositifs applicables en matière de taxe professionnelle et la création de nouvelles mesures afin d'éviter les « abus »

III/ Notion de groupe en matière de CET (2/9) (Cathy Goarant)

En matière de CFE :

Cas des opérations des restructuration, transposition et modifications de la règle dite du plancher (art. 1518 B du CGI)

- Opérations concernées : apport, scission, fusion, cession d'établissement, TUP, cession isolée
- Immobilisations concernées : limitation aux établissements industriels
- Valeur plancher : 80 %, 90 %, 100 % selon les opérations concernées

III/ Notion de groupe en matière de CET (3/9) (Cathy Goarant)

En matière de CVAE (annualité) :

Une entorse au principe d'annualité de la CVAE (art.1586 octies I 2° du CGI) en cas d'opérations de restructuration à compter de 2011

- Opérations concernées : apport, cession d'activité ou scissions d'entreprises ou TUP
- Société à laquelle l'activité est transmise est redevable de la CVAE, même si elle n'exerçait pas d'activité imposable au 1^{er} janvier de l'année de l'opération

Remarques : dispositif ne visant pas exclusivement les groupes mais que ces derniers seront principalement amenés à mettre en pratique

III/ Notion de groupe en matière de CET(4/9) (Cathy Goarant)

En matière de CVAE (taux) :

Un « taux groupe » à compter de 2011 (art.1586 quater I bis du CGI)

- 2010 : taux progressif en fonction du CA individuel (société dont CA compris entre 152.500 € et 50 M€ : taux évoluant entre 0 % et 1,5 %)
- Nouveauté 2011 : pour les sociétés membres d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, CA à retenir pour déterminer le taux de CVAE correspond à la somme des CA de chacune des sociétés membres du groupe
- Conséquences :
 - Ne vise que les sociétés intégrées au sens de l'article 223 A du CGI
 - Les sociétés dont CA < 152.500 € restent hors du champ
 - Les sociétés dont 152.500 € > CA > 500.000 € deviennent redevables
 - Nouveau dispositif non pris en compte par le dégrèvement transitoire

III/ Notion de groupe en matière de CET (5/9) (Cathy Goarant)

En matière de CVAE (taux) :

Un dispositif « anti-abus » visant les groupes qui perd de sa portée (art.1586 quater III du CGI)

- Opérations concernées : apport, cession d'activité ou scissions d'entreprises et TUP
- Parties prenantes à l'opération : cumul du CA lorsque l'entité à laquelle l'activité est transmise est détenue, directement ou indirectement à plus de 50 %
- Seuil d'économie de 10 %
- Durée de 7 ans du dispositif

Remarques : dispositif dont la portée est réduite à compter de 2011 du fait du taux groupe pour les sociétés intégrées fiscalement

III/ Notion de groupe en matière de CET (6/9) (Cathy Goarant)

En matière de CVAE (valeur ajoutée) :

Cas des abandons de créances à l'intérieur d'un groupe (art.1586 sexies I.4 a du CGI)

- Abandons de créances à caractère commercial, sous réserve qu'ils ne soient pas requalifiés en subventions d'équilibre ou compléments de prix, sont par nature exceptionnels et ne concourent pas à la formation de la valeur ajoutée
- Abandons de créances à caractère financier, indépendamment de leur comptabilisation (exceptionnel ou pas), sont :
 - Déductibles de la valeur ajoutée de la société qui les consent à hauteur du montant déductible des résultats imposables à l'IR ou à l'IS ;
 - Retenus dans la valeur ajoutée de la société qui en bénéficie à hauteur du montant déductible des résultats imposables à l'IR ou à l'IS de l'entreprise qui les consent.

III/ Notion de groupe en matière de CET (7/9) (Cathy Goarant)

En matière de CVAE (valeur ajoutée) :

Sociétés holdings de groupe et la catégorie particulière des « sociétés ayant pour activité principale la gestion d'instruments financiers » (art.1586 sexies IV du CGI)

- Conditions alternatives (75 % de l'actif constitué par des titres, + 50 % du CA provenant de l'activité de gestion d'instruments financiers)
- Holdings de groupes industriels et commerciaux relèvent de la généralité des entreprises
- Cas des sociétés détenues, directement ou indirectement, exclusivement ou conjointement, par des établissements de crédit et entreprises agréés par le CECEI et/ou des mutuelles, sociétés de prévoyance ou entreprises d'assurance

Remarques : la détention de titres de participation reste hors du champ de la CET

III/ Notion de groupe en matière de CET (8/9) (Cathy Goarant)

En matière de CVAE (valeur ajoutée) :

Cas des mises à disposition de salariés entre sociétés d'un groupe

- Réaffirmation de la prise en compte pour le CA et la valeur ajoutée des refacturations liées à la mise à disposition de personnels par leur employeur
 - Ceci malgré le fait que les salaires des personnes mises à disposition ne constituent pas une charge déductible de la valeur ajoutée de leur employeur. En revanche, la société bénéficiant de la mise à disposition est en droit de déduire de sa valeur ajoutée la charge liée à la refacturation (charges externes).
- La société employeur peut être amenée à déclarer des effectifs dans des communes où elle ne dispose pas d'établissement pour les besoins de la répartition de la CVAE
 - Lorsqu'une entreprise dispose d'établissements dans plusieurs communes ou emploie des salariés exerçant leur activité pendant plus de trois mois dans plusieurs communes, les effectifs sont désormais à déclarer au lieu où la durée d'activité est la plus élevée, y compris si l'entreprise ne dispose pas de locaux dans ce lieu d'emploi et ce, dès lors que le salarié y exerce son activité pendant plus de trois mois.

III/ Notion de groupe en matière de CET (9/9) (Cathy Goarant)

Remarques diverses :

- L'entrée dans le champ d'application de la CET des activités de location et de sous-location nues d'immeubles professionnels devrait conduire les groupes à s'interroger sur l'intérêt de l'externalisation de l'immobilier
- Actualité sur la fixité du prix de revient suite aux opérations de restructuration (combinaison des anciens articles 1518 B et 1469-3 quater du CGI)

IV/ ACCIS (1/11) (Daniel Gutmann)

Etat d'avancement

- Proposition de directive du 16 mars 2011 : COM (2011) 121/4
- Réserves d'un certain nombre d'Etats
- Coopération renforcée envisageable

IV/ ACCIS (2/11) (Daniel Gutmann)

Objectif de l'ACCIS

- Remédier aux frottements générés par la diversité des législations fiscales dans l'UE
 - Coûts de mise en conformité
 - Prix de transfert
 - Absence de compensation transfrontalière des pertes
 - Retenues à la source sur les flux intra-groupe

IV/ ACCIS (3/11) (Daniel Gutmann)

Description générale du mécanisme

- Définition des entités éligibles
- Option pour une durée de 5 ans tacitement renouvelable par tranches de 3 ans
- Calcul du résultat individuel de chaque entité du groupe sur la base de règles identiques dans chaque Etat
- Consolidation au niveau européen
- Ventilation du résultat consolidé entre les différentes entités en application d'une clé de répartition
- Chaque Etat conserve le droit d'appliquer son taux d'IS national

IV/ ACCIS (4/11) (Daniel Gutmann)

Entités éligibles

- Les groupes
 - Quelle que soit leur taille : PME / grandes entreprises
 - Liste de formes énumérée en annexe / sociétés soumises à l'IS
 - Sont concernées :
 - Les sociétés d'un EM ayant un établissement dans un autre EM
 - Les sociétés ayant des filiales dans un autre EM :
 - Détention directe ou indirecte de 50% des droits de vote et 75% du capital ou des droits sur le bénéfice
 - Principe d'universalité du périmètre (*all-in, all-out*)
- Les sociétés n'appartenant pas à un groupe (!)
 - Société UE ou société d'un Etat tiers ayant un ES dans l'UE

IV/ ACCIS (5/11) (Daniel Gutmann)

Bénéfice imposable

- En général, proche du système français
 - Approche globale du revenu d'entreprise par le compte de résultat
 - Créances acquises / dettes certaines
 - Définition générale des charges déductibles
 - Distinction biens amortissables / non amortissables
 - Consolidation : élimination des transactions intra-groupe

IV/ ACCIS (6/11) (Daniel Gutmann)

Bénéfice imposable (suite)

- Différences notables avec le droit français
 - Régime des sociétés mères : exonération sans condition de seuil ou de délai
 - des dividendes reçus
 - des plus-values sur titres
 - Mais réintégration de 5% représentatif des coûts supportés aux fins de l'obtention de tels revenus, sauf si le contribuable prouve qu'ils étaient inférieurs
 - Et passage de l'exonération au crédit d'impôt lorsque la société distributrice ou cédée est établie dans un Etat à fiscalité privilégiée

IV/ ACCIS (7/11) (Daniel Gutmann)

Bénéfice imposable (suite)

- Autres différences sensibles :
 - Amortissement :
 - Propriété économique
 - Plus de décomposition ni de référence à la durée réelle d'utilisation
 - Goodwill : oui
 - Système du « pooling »
 - Linéaire seulement
 - Plus-values : exonération sous condition de réinvestissement
 - Liste de charges non déductibles
 - Pas de carry-back

IV/ ACCIS (8/11) (Daniel Gutmann)

Autres règles

- Entrée dans le groupe et sortie du groupe
- Réorganisations d'entreprises
- Transactions entre entreprises associées
- Règles anti-abus

IV/ ACCIS (9/11) (Daniel Gutmann)

Répartition de l'assiette imposable

- Facteurs :
 - 1/3 : main d'œuvre (1/6 masse salariale + 1/6 effectifs)
 - 1/3 : immobilisations corporelles
 - 1/3 : chiffre d'affaires
- Clause de sauvegarde
- Règles spécifiques pour certains secteurs :
 - établissements financiers, assurances, secteurs pétrolier et gazier, transport

IV/ ACCIS (10/11) (Daniel Gutmann)

Aspects administratifs

- Une autorité fiscale « principale » est désignée : celle de l'Etat de la tête de groupe (« contribuable principal »)
- Elle reçoit la notification d'option du groupe
- Elle peut lancer et coordonner des « audits » des membres du groupe

IV/ ACCIS (11/11) (Daniel Gutmann)

Aspects contentieux

- Contentieux entre Etats
- Contentieux entre contribuable principal et autorité principale :
 - Cas de recours limitativement énumérés
 - Recours administratif préalable en principe
 - Recours juridictionnel ensuite

V/ Sous-capitalisation (1/5) (Jean-Philippe Bidegainberry)

– Rappel du dispositif antérieur à la loi de finances pour 2011 : notion d'emprunt contracté auprès d'entreprises liées

- Emprunts visés par la limitation de déduction des intérêts (article 212 du CGI)
 - Application à toutes les avances reçues d'une entreprise à laquelle la société emprunteuse est « liée »
- Entreprises liées : article 39-12 du CGI :

« Des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

a. Lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

b. Lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au a, sous le contrôle d'une même tierce entreprise ».

V/ Sous-capitalisation (2/5) (Jean-Philippe Bidegainberry)

- Conditions dans lesquelles sont déductibles les intérêts versés à des sociétés liées

NB : la déduction des intérêts versés aux associés n'est autorisée que si le capital social a été entièrement libéré

- Première limitation : taux maximum des intérêts déductibles défini par l'article 39-1-3 ° du CGI
- Deuxième limitation : la société versant les intérêts ne doit pas être en situation de sous-capitalisation, caractérisée au regard des trois critères cumulatifs :
 - avances consenties par des entreprises liées > 1,5 fois le montant des capitaux propres (ou, à certaines conditions, du capital social)
 - montant des intérêts servis à des entreprises liées > 25 % de son résultat courant avant impôt retraité
 - montant des intérêts versés à des sociétés liées > montant des intérêts reçus des mêmes sociétés

Atténuations :

- Franchise de 150 K€
- Exception liée à l'endettement global du groupe

V/ Sous-capitalisation (3/5) (Jean-Philippe Bidegainberry)

- Art 12 de la loi de finances pour 2011 : extension du mécanisme aux intérêts d'emprunt « *dont le remboursement est garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur, ou par une entreprise dont l'engagement est garanti par une sûreté accordée par une entreprise liée au débiteur* »
 - Projet d'instruction mis en ligne début mai
- Objectif « anti-abus » déclaré du texte : lutter contre les prêts « back to back » substituant à un prêt intra-groupe un prêt bancaire hors groupe garanti par une société du groupe

V/ Sous-capitalisation (4/5) (Jean-Philippe Bidegainberry)

– Exceptions :

- Exceptions préexistantes : relations commerciales normales, centrales de trésorerie
- Exceptions introduites par le nouveau dispositif :
 - Emprunts obligataires émis sur le marché
 - « Refinancement forcé »
 - Projet d'instruction :
 - Opération de LBO
 - Date du refinancement
 - Emprunts dont le remboursement est exclusivement garanti :
 - par le nantissement des titres du débiteur (filiale emprunteuse)
 - par une société membre d'un groupe d'intégration fiscale au moyen d'un nantissement des titres d'une société qui détient directement ou indirectement les titres de la société débitrice, elle-même membre du groupe

V/ Sous-capitalisation (5/5) (Jean-Philippe Bidegainberry)

– Suretés concernées :

- Sûretés personnelles (cautions, garanties, lettres de confort)

Projet d'instruction : exclusion des lettres d'intention ne comportant qu'une obligation de moyen ou de résultat ne garantissant pas le remboursement au créancier (§ 22)

- Sûretés réelles (gage, hypothèque, fiducie ou privilège)
- Deux niveaux d'interposition entre la société débitrice et la société garante
- Cas particuliers :
 - Pluralité de garanties
 - Garanties conjointes

Projet d'instruction : la sûreté doit être affectée pour sa valeur totale à chacun des emprunts garantis dans la limite du montant de chacun des emprunts (§ 41 et 42)

VI/ Les mesures anti-abus (1/8) (Daniel Gutmann)

- Cessions de participations entre entreprises liées (art. 219 I a septies CGI)
 - Titres concernés
 - Titres de participation
 - Exception pour les titres des sociétés à prépondérance immobilière non cotées (art. 219 I a sexies-0 bis CGI)
 - Entreprises liées : lien de dépendance au sens du 12 de l'art. 39 CGI
 - Quid de l'apport consenti à une société qui devient liée par l'effet de l'apport?
 - Mise en suspens du résultat de la cession
 - Qualification CT/LT dépend d'un événement postérieur à la cession
 - Pas d'automaticité de la mise en suspens pour les plus-values

VI/ Les mesures anti-abus (2/8) (Daniel Gutmann)

- Cessions de participations entre entreprises liées
 - Fin de la mise en suspens
 - Cessation de la détention des titres par une entreprise liée (sauf en cas d'absorption de la société dont les titres sont cédés par une autre entreprise liée)
 - Titres cédés hors du groupe
 - Absorption de la société cédante par la société cessionnaire
 - La société cessionnaire cesse d'être liée à la société cédante
 - Cessation de l'assujettissement à l'IS de la société cédante
 - Absorption de l'entreprise cédante par une entreprise qui, à l'issue de l'absorption, n'est pas liée à l'entreprise détenant les titres cédés
 - La qualification CT/LT dépend de la date de l'événement mettant fin à la mise en suspens

VI/ Les mesures anti-abus (3/8) (Daniel Gutmann)

- Cessions de participations entre entreprises liées
 - Articulation du dispositif avec d'autres règles
 - Intégration fiscale
 - Cession à une société du groupe intégré : la mise en suspens rend sans objet la neutralisation des cessions d'immobilisations entre sociétés du même groupe (art. 223 F)
 - Cession de titres acquis moins de deux ans auparavant auprès d'une société du groupe intégré et préalablement neutralisée : la cession implique déneutralisation au sens de l'art. 223 F si la cession a lieu hors du groupe intégré

VI/ Les mesures anti-abus (4/8) (Daniel Gutmann)

- Cessions de participations entre entreprises liées
 - Articulation du dispositif avec d'autres règles
 - Apports de participations détenues depuis moins de 2 ans et assimilées à une branche complète d'activité (art. 210 B)
 - Le choix de ne pas recourir au régime de faveur
 - Le sursis de l'art. 210 B est subordonné à de lourdes contraintes
 - La PV de l'art. 219 I a septies sera à LT si la cession des titres par la société bénéficiaire de l'apport a lieu plus de deux ans après l'acquisition des titres par l'apporteuse
 - → il peut être intéressant de préférer le régime du droit commun à celui de l'article 210 B (QPFC de 5%)
 - Si l'apport est placé sous le régime de faveur, l'art. 219 I a septies ne s'applique pas

VI/ Les mesures anti-abus (5/8) (Daniel Gutmann)

- Remise en cause du régime des sociétés mères
 - Hypothèse :
 - Distribution de dividendes par une filiale acquise depuis moins de 2 ans
 - Soumission au régime des sociétés mères
 - Absorption de la filiale par une société tierce (autre filiale ou société quelconque) ou échange de ses titres dans le cadre d'une OPE
 - Régime fiscal
 - Pas de remise en cause du régime des sociétés mères...
 - ... si le profit ou la perte résultant de l'échange des titres n'est pas compris dans le résultat de l'exercice de sa réalisation
 - Fusion : la société mère doit se prévaloir du report de l'art. 38. 7 bis CGI
 - Offre publique : applicabilité du report automatique institué par l'art. 38.7 CGI

VI/ Les mesures anti-abus (6/8) (Daniel Gutmann)

- Cession par une société intégrée d'une filiale acquise depuis moins de 2 ans
 - Hypothèse :
 - Distribution de dividendes par une filiale acquise depuis moins de 2 ans et membre du groupe intégré
 - Cession (à quiconque) des titres de la filiale par la société intégrée avant l'expiration du délai de 2 ans → moins-value à court terme
 - Régime fiscal
 - Déchéance du régime des sociétés mères (non-respect du délai de 2 ans)
 - Retranchement du résultat d'ensemble des dividendes n'ouvrant pas droit au régime des sociétés mères (art. 223 B, al. 3 CGI)
 - Rectification de la moins-value à court terme : $MV = \text{prix de cession} - \text{prix de revient}$, où $\text{prix de revient} = \text{prix d'achat} - \text{dividendes}$
 - On ne peut donc plus extérioriser la moins-value à court terme

VI/ Les mesures anti-abus (7/8) (Daniel Gutmann)

– Problèmes d’articulation entre règles

- Quid si une société intégrée cède une filiale détenue depuis moins de 2 ans à une société non intégrée mais liée au sens de l’art. 219 I a septies?
 - La règle de l’art. 223 B al. 3 s’applique à toutes les cessions de titres, quel que soit le cessionnaire →
 - Si le cessionnaire est une société liée au sens de l’art. 219 I a septies, cumul entre le correctif de l’art. 223 B al. 3 et la mise en suspens du résultat de la cession. Potentiellement, il y a donc rectification du prix de revient + non-déduction de la moins-value à long terme. Cela paraît sévère.

VI/ Les mesures anti-abus (8/8) (Daniel Gutmann)

– Problèmes d'articulation entre règles

- Quid si une société mère dans un groupe intégré voit sa filiale absorbée par une société tierce?
 - Si la société mère opte pour le report de la MV/PV (art. 38. 7 bis), elle conserve le bénéfice du régime des sociétés mères
 - Si la société mère n'opte pas pour ce report, le groupe procède au retraitement de l'art. 223 B du CGI
 - Le calcul de la PV/MV est alors opéré en tenant compte de la rectification du prix de revient prévue par le nouveau texte
- Quid si une société mère dans un groupe intégré voit sa filiale absorbée par une société n'appartenant pas au groupe intégrée mais liée?
 - Idem + mise en suspens du résultat