

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-110-29/03/2013

Date de publication : 29/03/2013

Date de fin de publication : 06/08/2013

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble - Limitation de la déduction des charges financières nettes

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Régime fiscal des groupes de sociétés

Titre 2 : Détermination du résultat d'ensemble et de la plus ou moins-value d'ensemble

Chapitre 2 : Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble

Section 11 : Limitation de la déduction des charges financières nettes

Sommaire :

I. Champ d'application

A. Périmètre des charges financières nettes à retenir

B. Appréciation de la franchise

II. Détermination du montant à réintégrer

III. Articulation avec les autres mécanismes de limitation des charges financières dans le régime de groupe

A. Rappel des mécanismes de limitation de déduction des charges financières

1. Dispositifs limitant la déduction des charges financières applicables au niveau de chaque société membre du groupe

2. Dispositifs limitant la déduction des charges financières applicables au niveau du groupe

B. Application successive des dispositifs



AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus dans le présent document font l'objet d'une consultation publique du 29 mars 2013 jusqu'au 26 avril 2013 inclus. Vous pouvez adresser vos remarques à l'adresse de messagerie bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Ce document est donc susceptible d'être révisé à l'issue de la consultation. Il est néanmoins opposable dès sa publication.

1

L'article 223 B bis du code général des impôts (CGI) limite la déduction des charges financières nettes afférentes à des sommes laissées ou mises à disposition des sociétés membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI par des sociétés non membres de ce groupe fiscal.

Par principe, le dispositif de limitation des charges financières nettes applicable dans le cadre de l'intégration fiscale fonctionne selon les mêmes modalités que celles mises en œuvre pour l'application de l'article 212 bis du CGI (BOI-IS-BASE-35-40).

Toutefois, certaines spécificités au régime de groupe sont détaillées à la présente section.

Pour des précisions sur le régime fiscal des groupes de sociétés, il convient de se référer au BOI-IS-GPE.

I. Champ d'application

10

La société tête d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI détermine le montant des charges financières nettes à réintégrer au résultat d'ensemble du groupe (sur la notion de résultat d'ensemble : BOI-IS-GPE-20-20).

A. Périmètre des charges financières nettes à retenir

20

Lorsque les sociétés appartiennent à un groupe fiscal, la mesure de limitation des charges financières nettes est uniquement mise en œuvre pour la détermination du résultat d'ensemble.

Par conséquent, chaque société membre du groupe détermine son résultat propre sans application de la mesure de plafonnement de ses charges financières nettes prévue à l'article 212 bis du CGI.

Remarque : sur l'incidence de ces dispositions sur le calcul de la réserve spéciale dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise, il convient de se référer au BOI-BIC-PTP-10-20-10-30.

30

D'une manière générale, le montant des charges financières nettes soumises au plafonnement est égal à la somme des charges et produits financiers de chaque société membre du groupe tels que définis au I-B du BOI-IS-BASE-35-40.

En pratique, il n'y a pas lieu de distinguer selon que les charges et produits financiers sont afférents à des sommes laissées ou mises à disposition :

- soit entre les sociétés du groupe,
- soit par ou au profit de sociétés extérieures au groupe.

40

De manière alternative, il sera admis que le groupe détermine le montant de ses charges financières nettes en faisant la somme algébrique des produits financiers et charges financières de chaque société membre du groupe, afférents à des sommes laissées ou mises à disposition par ou au profit de sociétés extérieures au groupe.

Dans ce cas, chaque société membre devra assurer le suivi de ses charges financières intra-groupe et hors du groupe au titre de chaque exercice, et la société mère doit être en mesure de justifier de cette ventilation au titre de chaque exercice.

B. Appréciation de la franchise

50

Le présent dispositif ne s'applique pas lorsque le montant des charges financières nettes du groupe fiscal est inférieur à 3 000 000 €.

Pour plus de précisions, et notamment sur le fait que ce montant n'est pas diminué du montant des charges financières non déductibles en application d'autres dispositifs pour l'appréciation de cette franchise, il convient de se reporter au [II-B du BOI-IS-BASE-35-40](#).

60

Le seuil s'apprécie au niveau du résultat d'ensemble et non au niveau du résultat propre des sociétés membres de ce groupe.

Exemple : Soit quatre sociétés : A, B, C et D membres d'un groupe fiscal et dont la société A est tête de groupe.

Données 1 : Le montant de charges financières nettes est respectivement de 1 M€ pour la société A, 800 000 € pour la société B, 750 000 € pour la société C et 650 000 € pour la société D.

Le montant des charges financières nettes du groupe étant supérieur à 3 M€, le dispositif de limitation de la déduction des charges financières nettes trouve donc à s'appliquer.

Données 2 : Le montant de charges financières nettes est respectivement de 8 M€ pour la société A et 4 M€ pour la société B. Les sociétés C et D enregistrent des produits financiers nets pour respectivement 7 M€ et 3 M€.

Le montant des charges financières nettes du groupe étant de 2 M€, soit inférieur au seuil, le dispositif de limitation de la déduction des charges financières nettes ne s'applique pas.

II. Détermination du montant à réintégrer

70

Les charges financières nettes concernées par les dispositions de l'[article 223 B bis du CGI](#) sont réintégrées pour une fraction égale à 15 % de leur montant.

Ce taux est porté à 25 % pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014.

Exemple : Soit quatre sociétés : A, B, C et D membres d'un groupe fiscal et dont la société A est tête de groupe.

Le montant des produits et charges financières de ces sociétés au titre de l'exercice 2013 est le suivant :

	Société A	Société B	Société C	Société D
Charges financières	- 7 M€	0 M€	- 3 M€	- 2 M€
Produits financiers	+ 5 M€	+ 1 M€	0 M€	+ 1 M€
Montant des charges financières nettes de chaque société	- 2 M€	+ 1 M€	- 3 M€	- 1 M€
Montant des charges financières nettes du groupe	- 2 M€ + 1 M€ - 3 M€ - 1 M€ ⇒ 5 M€			

Le seuil de 3 M€ étant franchi, il convient de réintégrer une quote-part des charges financières nettes.

Le montant des charges financières nettes à réintégrer au niveau du résultat d'ensemble du groupe est de 5 M€ x 15 % = **750 000 €**

80

Il est par ailleurs précisé que, conformément au principe de libre répartition de la charge d'impôt sur les sociétés entre les sociétés membres du groupe, il ne sera tiré aucune conséquence du choix de la société mère de refacturer ou non le supplément d'impôt afférent au plafonnement des charges financières nettes du groupe à ses filiales pendant la période d'intégration sous réserve que cette répartition ne porte pas atteinte ni à l'intérêt social propre de chaque société, ni aux droits des associés ou actionnaires minoritaires.

Pour plus de précisions sur la répartition du paiement de l'impôt au sein du groupe, se référer au [II-D](#) du [BOI-IS-GPE-30-30-10](#).

III. Articulation avec les autres mécanismes de limitation des charges financières dans le régime de groupe

A. Rappel des mécanismes de limitation de déduction des charges financières

90

Outre les dispositions de limitation de droit commun des charges financières ([BOI-IS-BASE-35-10](#)), des dispositifs spécifiques limitent la déduction des charges financières dans le cadre du régime de

groupe.

1. Dispositifs limitant la déduction des charges financières applicables au niveau de chaque société membre du groupe

100

En application du 3° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), sont déductibles les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société, en sus de leur part du capital, quelle que soit la forme de la société, dans la limite de ceux calculés à un taux égal à la moyenne annuel des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variables aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans.

Pour plus de précisions, il convient de se référer au [BOI-BIC-CHG-50-50](#).

110

Les dispositions du I de l'[article 212 du CGI](#) précisent que les intérêts versés à des entreprises liées sont déductibles dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au 3° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), ou s'ils sont supérieurs, d'après le taux que l'entreprise pourrait obtenir d'un établissement de crédit ou d'un organisme financier indépendant.

Pour plus de précisions, il convient de se référer aussi au [BOI-BIC-CHG-50-50](#).

120

Les dispositions du II de l'[article 212 du CGI](#) limitent la déduction des intérêts versés à des entreprises liées, lorsque l'entreprise versante est considérée comme sous-capitalisée au regard de trois ratios (ratio d'endettement, ratio de couverture d'intérêts et ratio d'intérêts servis par des entreprises liées).

Lorsque les intérêts de l'entreprise excèdent simultanément ces trois ratios, la fraction d'intérêts excédant le plus élevé de ces ratios n'est pas admise en déduction (si la fraction est supérieure à 150 000 €).

La fraction non admise en déduction est toutefois reportable sur les exercices suivants sous déduction d'une décote annuelle de 5 %.

Pour plus de précisions, il convient de se référer au [BOI-IS-BASE-35-20](#).

130

En outre, les dispositions du IX de l'[article 209 du CGI](#) limitent la déductibilité des charges financières liées à l'acquisition de certains titres de participation.

Dans ce cas, les charges financières brutes afférentes à l'acquisition de titres de participation exposées par une entreprise ne sont pas déductibles lorsque la société détentrice des titres ne peut démontrer que le pouvoir de gestion sur ces titres et sur la société détenue, est exercé par elle-même, par sa société mère (ou par une société la contrôlant directement ou indirectement) ou par une société sœur établie en France.

Pour plus de précisions, il convient de se référer au [BOI-IS-BASE-35-30](#).

140

En revanche, les dispositions de l'[article 212 bis du CGI](#) qui instaurent un plafond général de limitation des charges financières nettes ([BOI-IS-BASE-35-40](#)) ne s'appliquent pas lorsque les sociétés sont membres d'un groupe intégré (cf. § 20).

2. Dispositifs limitant la déduction des charges financières applicables au niveau du groupe

150

Les dispositions des quatorzième à dix-neuvième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#) limitent la déduction des intérêts non déductibles en application du mécanisme de lutte contre la sous-capitalisation et transférés à la société mère pour la détermination du résultat d'ensemble.

Pour plus de précisions, il convient de se référer au [BOI-IS-GPE-20-20-70](#).

160

De plus, les dispositions du septième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#) excluent des charges déductibles les charges financières présumées liées à l'acquisition à titre onéreux d'une société cible auprès de l'actionnaire contrôlant la société cessionnaire dès lors que la société cible et la société cessionnaire appartiennent au même groupe fiscal ou deviennent membres du même groupe.

Pour plus de précisions, il convient de se référer au [BOI-IS-GPE-20-20-80](#).

170

Enfin, il convient d'appliquer les dispositions prévues à l'[article 223 B bis du CGI](#).

B. Application successive des dispositifs

180

Les dispositions combinées des alinéas 14 et suivants de l'[article 223 B du CGI](#), de l'alinéa 7 de l'[article 223 B du CGI](#) et du IV de l'[article 223 B bis du CGI](#) prévoient un ordre d'application des différents mécanismes de limitation de la déduction des charges financières pour la détermination du résultat d'ensemble dans le cadre du régime de groupe.

190

L'ordre d'application suivant doit donc être appliqué :

1/ dispositif de limitation des intérêts non déductibles en vertu d'une situation de sous-capitalisation d'une filiale et transmises à la société tête de groupe ([CGI, art. 223 B, al. 14 à 19](#)) ;

2/ dispositif de limitation de la déduction des charges financières liées au rachat par une société membre du groupe d'une autre société membre de ce groupe ou destinée à en faire partie (CGI, art. 223 B, al. 7) ;

3/ mécanisme du plafonnement général de déduction des charges financières nettes du groupe (CGI, art. 223 B bis).

200

Chacun des dispositifs mentionnés au § 190 doit être appliqué successivement.

Les dispositifs s'appliquent "nets" des charges financières à réintégrer (ou à déduire) en application du ou des dispositifs appliqués précédemment.

210

Exemple simplifié : Soit trois sociétés : A, B et C membres d'un groupe fiscal dont la société A est tête de groupe. Le montant des charges financières nettes du groupe fiscal est de 4,5 M€.

Une somme de 150 000 € a été déduite du résultat d'ensemble sur le fondement des quatorzième à dix-neuvième alinéa de l'article 223 B du CGI.

Une somme de 250 000 € doit être rapportée au résultat d'ensemble du groupe sur le fondement du 7ème alinéa de l'article 223 B du CGI et du rachat par la société B de la société D devenue membre du groupe.

Le montant des charges financières nettes non déductibles du résultat d'ensemble en application de l'article 223 B bis du CGI est déterminée de la manière suivante :

(Montant des charges financières nettes du groupe + charges financières déduites du résultat d'ensemble sur le fondement de l'article 223 B du CGI, alinéas 14 à 19 - charges financières réintégrées au résultat d'ensemble sur le fondement du septième alinéa de l'article 223 B) x 15 %

soit :

$$[(4,5 \text{ M€} + 150\,000 - 250\,000)] \times 15 \% = 4\,400\,000 \times 15 \% = 660\,000 \text{ €}.$$

Remarque : il n'y a pas lieu de majorer les charges financières nettes du groupe des charges à réintégrer dans les résultats propres des sociétés du groupe sur le fondement de l'article 212 du CGI et du IX de l'article 209 du CGI, ces mécanismes ayant déjà majoré les charges financières nettes du groupe.