

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-20-30-04/05/2016

Date de publication : 04/05/2016

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Retraitements relatifs aux distributions intragroupe - Dispositifs anti-abus

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 2 : Retraitements relatifs aux produits de participation intragroupe

Sous-section 3 : Retraitement des distributions intragroupe et dispositifs anti-abus

Sommaire :

I. Schémas constatés dans les groupes de sociétés : exemples

II. Dispositifs anti-abus au sein d'un groupe

A. Mécanisme anti-abus applicable aux titres de participation (éligibles au long terme)

1. Aménagement du régime mère filles

2. Aménagement du régime de groupe

B. Mécanisme anti-abus applicable aux titres exclus du régime du long terme

1. Mesure visant les titres de sociétés de gestion de titres éligibles au régime mère filles

2. Mesure visant les titres de sociétés de gestion de titres non éligibles au régime mère filles

1

Les aménagements apportés par l'article 11 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 (CGI, 145, 1-c-al. 3) et l'article 16 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 (CGI, 210 A, 1-al. 4 ; CGI, 219, I-a ter-al. 2 et 4 ; CGI, 223 B, al. 2), constituent des dispositifs anti-abus.

Ces dispositifs ont pour objet de lutter contre certains montages optimisants qui consistaient :

- dans un premier temps, à recevoir d'une filiale des dividendes exonérés d'impôt sur les sociétés, soit en application du régime des sociétés mères, soit en application du régime de groupe ;

- dans un deuxième temps, à procéder à la cession ou à l'échange des titres de cette filiale afin, pour la société-mère, de déduire de son résultat imposable au taux normal de l'impôt sur les sociétés un montant de perte ou de moins-value à court terme correspondant au montant des dividendes préalablement perçus.

Le dispositif anti-abus visant le régime des sociétés mères prévu à l'article 145 du CGI est décrit au [BOI-IS-BASE-10-10-10-20](#).

I. Schémas constatés dans les groupes de sociétés : exemples

10

Les exemples présentés illustrent les situations optimisantes constatées dans les groupes de sociétés.

Dans ces schémas, la distribution intragroupe est neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble, puis une moins-value à court terme, correspondant en pratique au montant des dividendes exonérés est déduite, soit immédiatement en tant que moins-value d'échange ou d'annulation des titres de la société absorbée (exemple 1) ou en tant que moins-value d'échange ou de cession des titres de la société cédée (exemple 3) soit ultérieurement lors de la remise en cause de la neutralisation de la moins-value de cession intragroupe du fait de la sortie du groupe de la société absorbée (exemple 2).

20

Exemple 1 : Une société dont l'actif est principalement constitué de trésorerie est acquise par une société membre d'un groupe fiscal et devient membre du même groupe. La trésorerie fait rapidement l'objet d'une distribution et la société acquise est ensuite absorbée, moins de deux ans après son acquisition, par une société du groupe autre que la société mère.

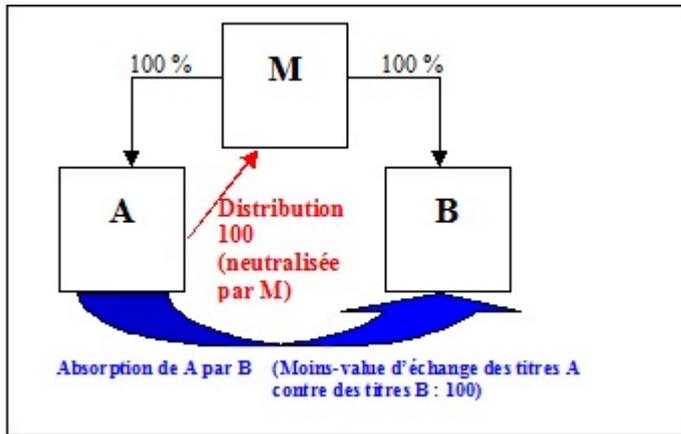
En N : acquisition par M de la filiale A.

En N+1 : entrée de la filiale A dans le groupe.

En N+2 :

- distribution par A d'un dividende de 100 (A est ainsi vidée de sa trésorerie) qui est neutralisé dans le calcul du résultat d'ensemble en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI. A défaut de respecter le délai de détention de deux ans, le régime des sociétés mères ne s'applique pas ;

- absorption de A par B, autre société du groupe, avec effet rétroactif au premier jour de l'exercice ; M reçoit des titres B et constate une moins-value d'échange de titres de 100 dans son résultat propre.



30

Exemple 2 : Au lieu d'être absorbée comme dans l'exemple 1 au I § 20, la société acquise fait d'abord l'objet d'une cession interne au groupe, moins de deux ans après son acquisition, et la moins-value correspondante n'est déduite que lors de l'absorption ultérieure de la société acquise.

En N : acquisition par M de la filiale A.

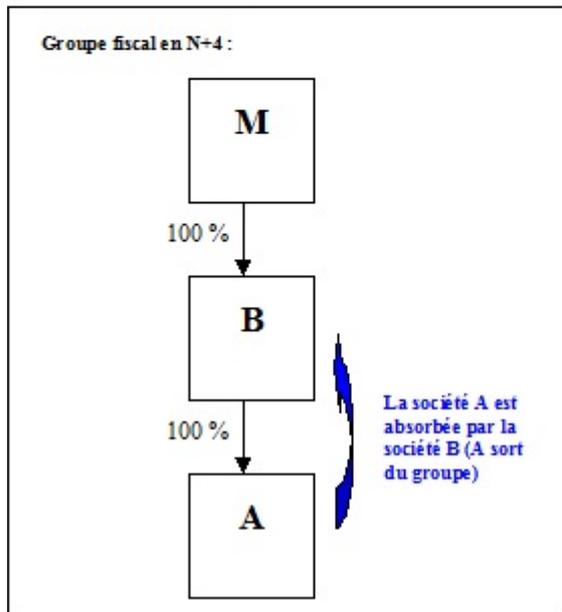
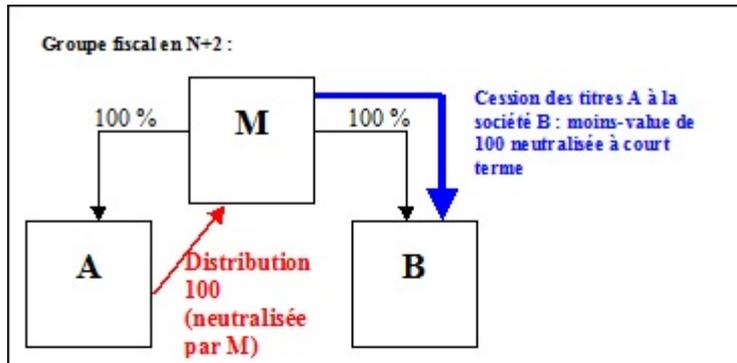
En N+1 : entrée de la filiale A dans le groupe.

En N+2 :

- distribution par A d'un dividende de 100 (A est ainsi vidée de sa trésorerie) qui est neutralisé dans le résultat d'ensemble en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI (à défaut de respecter le délai de détention de deux ans, le régime des sociétés mères ne s'applique pas) ;
- cession par M des titres de la société A à la société B membre du groupe : la moins-value à court terme résultant de la cession, égale à 100, est neutralisée dans le calcul du résultat d'ensemble (CGI, art. 223 F, al. 1).

En N+4 : sortie du groupe de la société A qui est absorbée par la société B.

La moins-value précédemment neutralisée est déduite du résultat d'ensemble de l'exercice N+4 relevant du taux normal de l'impôt sur les sociétés (régime du court terme).



40

Exemple 3 : Une société de gestion de titres est acquise par une société membre d'un groupe fiscal et devient membre du même groupe . Elle fait une distribution, puis est cédée par la société mère plus de deux ans après son acquisition.

En N : acquisition par M, société mère du groupe, de la filiale G (société de gestion de portefeuille) : la société M acquiert directement 4 % du capital de la société G, et la société intermédiaire S, établie en Espagne et détenue à 100 % par la société M, acquiert 96 % du capital de la société G.

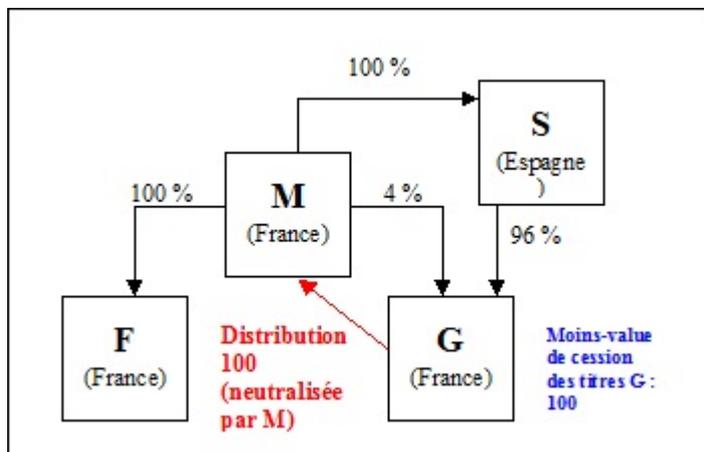
En N+1 : entrée de la filiale G dans le groupe.

En N+4 :

- la société G procède à une distribution de dividendes, dont un montant de 100 au profit de M (G est ainsi vidée de sa trésorerie). Ce dividende de 100 est neutralisé dans le calcul du résultat d'ensemble en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI (à défaut de détenir au moins 5 % du capital de la société G, la société M ne peut pas appliquer le régime des sociétés mères) ;

- cession des titres G par la société M, qui constate une moins-value de 100 dans son résultat propre.

La distribution au profit de M est neutralisée pour déterminer le résultat d'ensemble, puis la moins-value de cession des titres est déduite du résultat relevant du taux normal de l'impôt sur les sociétés (le régime du court terme s'applique, car en application de la première phrase du deuxième alinéa du a ter du I de l'article 219 du CGI, les titres de sociétés de gestion de portefeuille sont exclus du régime du long terme).



II. Dispositifs anti-abus au sein d'un groupe

A. Mécanisme anti-abus applicable aux titres de participation (éligibles au long terme)

1. Aménagement du régime mère filles

50

Il convient de se référer au [III-B-2 § 300 du BOI-IS-BASE-10-10-10-20](#) (incidence des restructurations sur le respect de l'obligation de conservation des titres des filiales).

2. Aménagement du régime de groupe

60

Le deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI prévoit que, lorsque les titres n'ont pas été conservés pendant un délai de deux ans, leur prix de revient est diminué, pour la détermination de la plus-value ou moins-value de cession, du montant des produits de participation y afférents dont le montant a été retranché du résultat d'ensemble en application de ce même alinéa.

70

Cette disposition met fin aux schémas abusifs qui consistaient, lorsque soit la participation détenue par une société du groupe dans une autre société du même groupe n'est pas éligible au régime des sociétés mères, soit l'application du régime des sociétés mères est remise en cause en raison d'un délai de détention des titres insuffisant, à cumuler l'avantage lié à la neutralisation des distributions intragroupe de produits de participation et la déduction d'une moins-value à court terme, soit immédiatement lors de l'absorption de la société cible, soit ultérieurement lors de la sortie du groupe de cette société cible et la remise en cause, à cette occasion, de la neutralisation de la cession intragroupe des titres de cette société.

Pour le calcul de la moins-value à court terme, le prix de revient des titres de la société acquise doit être minoré du montant des produits de participation précédemment rapportés au résultat d'ensemble, en application du deuxième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#).

Toutefois, ce retraitement de la moins-value à court terme à opérer pour la détermination du résultat d'ensemble ne joue que si une telle moins-value est préalablement prise en compte dans le résultat individuel de la société cédante.

Or, lorsque cette moins-value résulte de la cession intragroupe des titres, elle fait l'objet d'un report d'imposition en application du dispositif mis en place au a septies du I de l'[article 219 du CGI](#) par l'[article 13 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011](#) qui aménage un report d'imposition des moins-values applicables aux titres de participation détenus depuis moins de deux ans cédés entre entreprises liées.

80

Le report d'imposition prévu au a septies du I de l'[article 219 du CGI](#) prend fin à la date :

- soit à laquelle l'entreprise cédante cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés ou est absorbée par une entreprise qui, à l'issue de l'absorption, n'est pas liée à l'entreprise détenant les titres cédés ;
- soit à laquelle les titres cédés cessent d'être détenus par une entreprise liée à l'entreprise cédante, à l'exception du cas où la société dont les titres ont été cédés a été absorbée par une autre entreprise liée ou qui le devient à cette occasion et pour toute la période où elle demeure liée ;
- soit correspondant à l'expiration d'un délai de deux ans, décompté à partir du jour où l'entreprise cédante a acquis les titres.

Les moins-values en report suivent alors le régime qui aurait été applicable si l'entreprise avait cédé les titres à cette date.

90

En l'absence d'événement faisant tomber ce report, celui-ci cesse au terme d'un délai de deux ans décompté à partir du jour où l'entreprise cédante a acquis les titres. La moins-value relève alors du régime du long terme. Dans ce cas, il n'est pas fait application des dispositions du deuxième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#) et la moins-value n'est pas neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble si ce report d'imposition cesse postérieurement à l'exercice de cession ([CGI, art. 223 F, al. 1](#)).

Si un événement met fin au report avant l'expiration du délai de deux ans, la moins-value qui relève alors du régime du court terme est calculée dans les conditions prévues au deuxième alinéa de

l'article 223 B du CGI (que le report cesse ou non au cours de l'exercice de cession) et, le cas échéant, est neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble dans les conditions de l'article 223 F du CGI si le report prend fin au cours de l'exercice de cession des titres.

100

Exemple : Illustrations de cette correction du prix de revient des titres.

Situation 1.

En N : acquisition par la société mère M de la société A. Les titres A sont inscrits à l'actif de M pour une valeur de 150.

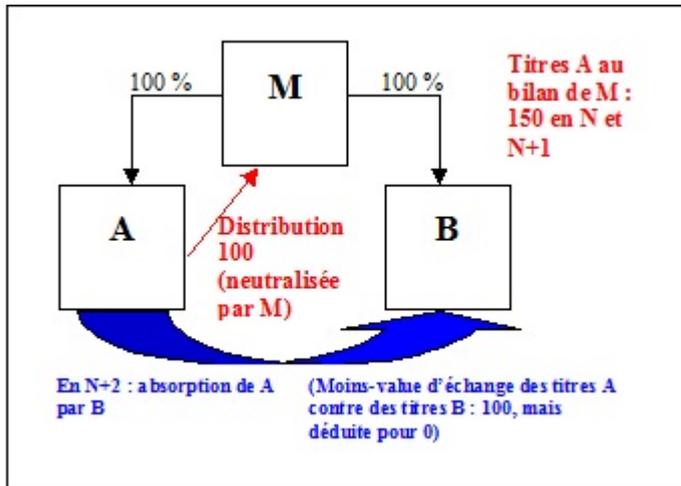
En N+1 : entrée de la filiale A dans le groupe.

En N+2 : la société A distribue un dividende de 100 et M neutralise 100 au résultat d'ensemble ([CGI, art. 223 B, al. 2](#)). Les titres de la société A (vidée de sa trésorerie) ont une valeur réelle de 50.

La société A est absorbée par B, une autre société du groupe avec effet rétroactif au premier jour de l'exercice : M reçoit des titres B en échange des titres A, et réalise à raison de cette opération une moins-value d'échange de titres.

La moins-value d'échange des titres A déductible du résultat de M est calculée à partir du prix de revient des titres A corrigé du montant de la distribution neutralisée en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI, soit une moins-value égale à 0 [valeur réelle des titres remis à l'échange (50) - prix de revient des titres minoré de la distribution exonérée (150-100)].

Dans l'hypothèse où le régime des sociétés mères aurait été appliqué aux produits des titres A (dont la quote-part de frais et charges n'est pas neutralisée pour calculer le résultat d'ensemble), l'application du régime serait remise en cause, selon les dispositions du troisième alinéa du c du 1 de l'[article 145 du CGI](#), du fait de l'absorption de la filiale A par la société B au cours du délai de conservation des titres de deux ans et de l'option de la société mère pour la déduction immédiate de la moins-value d'échange des titres de la filiale A en application du 7 bis de l'[article 38 du CGI](#). Dans ce cas, la distribution de 100 serait intégralement neutralisée en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI. Dans ce cas également, la moins-value d'échange des titres A déductible du résultat de M est calculée à partir du prix de revient des titres A corrigé du montant de la distribution neutralisée en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI.

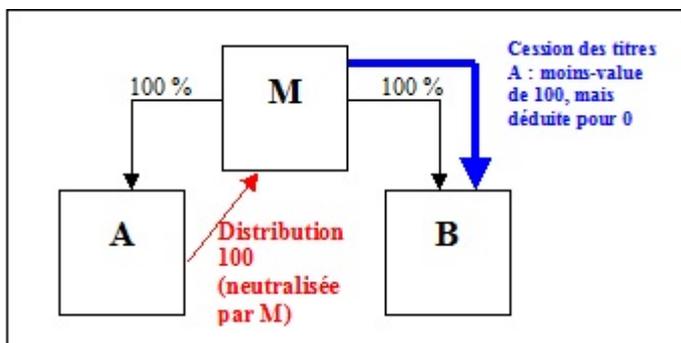


Situation 2 : cession des titres de la filiale moins de deux ans après leur acquisition, suivie de son absorption par une autre société du groupe.

En N : acquisition par la société mère M de la filiale A. Les titres A sont inscrits à l'actif pour une valeur de 150.

En N+1 : entrée de la filiale A dans le groupe.

En N+2 : la filiale A distribue un dividende de 100 (n'ouvrant pas droit au régime des sociétés mères) intégralement neutralisé dans le calcul du résultat d'ensemble. De plus, la société M cède à la société B membre du groupe les titres de sa filiale A, pour leur valeur réelle de 50 : la moins-value à court terme de 100 est placée en report d'imposition en application du septies du I de l'article 219 du CGI.



1^{er} cas : au cours de l'exercice N+2, un événement met fin au report d'imposition. La moins-value à court terme est calculée à partir du prix de revient des titres A corrigé du montant de la distribution neutralisée en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI, soit une moins-value égale à 0 [prix de cession (50) - prix de revient des titres minoré de la distribution exonérée(150-100)].

2^{ème} cas : en N+3, le report d'imposition cesse à l'issue du délai de deux ans. La moins-value suit alors le régime du long terme et ne fait l'objet d'aucun retraitement (le dispositif anti-abus prévu au deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI ne s'applique pas lorsque s'applique le régime du long terme, et, par ailleurs, la moins-value étant prise en compte au titre d'un exercice postérieur à

celui de cession des titres, elle ne peut pas être neutralisée en application du premier alinéa de l'[article 223 F du CGI](#)).

Comme dans la situation 1 du présent exemple, deux cas peuvent se présenter : soit les titres de la filiale distributrice A ne sont pas éligibles au régime des sociétés mères, soit ils sont déchus du bénéfice de ce régime du fait de leur cession au cours du délai de conservation de deux ans. Dans cette dernière hypothèse, les règles du régime de groupe entraînent la neutralisation de la distribution intragroupe en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI.

La moins-value de cession fait l'objet d'un report d'imposition (CGI, art. 219, I a septies) et aucun retraitement n'est donc opéré pour la détermination du résultat d'ensemble.

B. Mécanisme anti-abus applicable aux titres exclus du régime du long terme

1. Mesure visant les titres de sociétés de gestion de titres éligibles au régime mère filles

110

Il convient de se référer au [II-B § 60 et suivants du BOI-IS-BASE-20-20-10-10](#).

2. Mesure visant les titres de sociétés de gestion de titres non éligibles au régime mère filles

120

Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, le dispositif de correction décrit au [II-A-2 § 60 et suivants](#) est étendu à certaines moins-values sur titres exclus du régime du long terme.

Il s'agit d'un dispositif instauré par l'[article 16 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012](#), visant à lutter contre les montages exposés au [II-B § 60 et suivants du BOI-IS-BASE-20-20-10-10](#).

130

Le deuxième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#) prévoit que : « lorsque les titres mentionnés à la première phrase du deuxième alinéa du a ter du I de l'[article 219 du CGI](#) sont conservés pendant au moins deux ans, leur prix de revient est diminué, pour la détermination de la moins-value de cession, du montant des produits de participation y afférents dont le montant a été retranché du résultat d'ensemble en application du présent alinéa, au cours de l'exercice au titre duquel cette moins-value a été constatée et des cinq exercices précédents ».

En pratique, le montant de ces distributions constitue un seuil au-delà duquel l'excédent de moins-value demeure déductible à court terme.

Les entreprises doivent être en mesure de justifier à l'administration le montant et l'origine des distributions reçues en franchise d'impôt sur une période couvrant l'exercice au titre duquel est constatée la moins-value et les cinq exercices précédents.

140

Exemple :

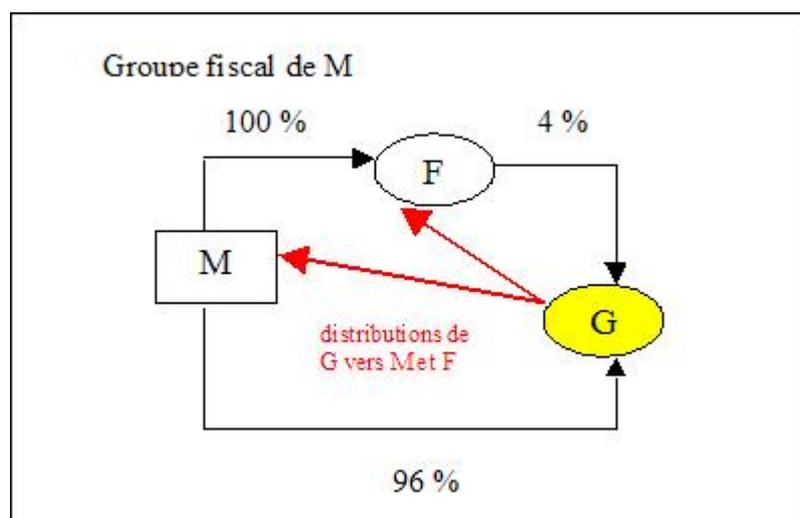
M est une société mère qui forme un groupe fiscal avec sa filiale F détenue à 100 % : elles clôturent leurs exercices au 30 septembre.

En 2006, la société G de gestion de portefeuille est acquise pour un prix de 1 000 000 € et détenue à hauteur de 96 % de son capital par M (soit un prix d'acquisition de 960 000 € pour M) et de 4 % par F (soit un prix d'acquisition de 40 000 € pour F).

En 2007, G entre dans le groupe fiscal et distribue un dividende de 100 000 € réparti en 96 000 € au profit de M et 4 000 € au profit de F.

En 2009, G distribue un dividende de 800 000 € réparti comme suit : 768 000 € au profit de M et 32 000 € au profit de F.

Au cours de l'exercice clos au 30 septembre 2012, les titres de la société G sont cédés au prix de 100 000 € et dégagent une moins-value déductible à court terme de 900 000 € dès lors que les titres de la société G relèvent des dispositions du a ter du I de l'article 219 du CGI qui les excluent du régime des plus et moins-values à long terme.



Hypothèse 1 : cession des titres de G hors du groupe fiscal.

Prix de revient des titres G : 1 000 000 €.

Prix de cession : 100 000 €, soit un prix de cession de 96 000 € pour M et de 4 000 € pour F.

Comptablement, la cession dégage globalement une moins-value de 900 000 € (100 000 € - 1 000 000 €)

Fiscalement, il convient de distinguer le traitement de la moins-value subie par la société M sur les titres de G cédés, de la moins-value subie par la société F :

- la moins-value afférente aux titres cédés par M, soit 864 000 € (960 000 € - 96 000 €), qui ont bénéficié du régime des sociétés mères prévu à l'article 145 du CGI ne pourra pas être déduite à court terme en application du dispositif anti-abus prévu au deuxième alinéa du a ter du I de l'article 219 du CGI dans la mesure où elle est égale au montant des dividendes distribués par G à M qui ont bénéficié du régime des sociétés mères et filiales (768 000 € + 96 000 € soit 864 000 €) ;

- la moins-value afférente aux titres cédés par F entre dans le champ d'application du dispositif prévu au deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI : pour le calcul de la moins-value déductible à court terme par F, le prix de revient des titres de G doit être corrigé du montant de certaines distributions reçues par F qui ont fait l'objet d'une neutralisation en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI.

En effet, par hypothèse, les distributions reçues par F ne sont pas éligibles au régime des sociétés mères et filiales, au contraire des produits reçus par M qui donnent lieu à la seule réintégration de la quote-part de frais et charges prévue à l'article 216 du CGI, dont le taux est de 1 % pour les produits de participations versés entre sociétés membres d'un même groupe (par ailleurs, cette quote-part ne peut pas être neutralisée pour calculer le résultat d'ensemble).

Les produits reçus par F suivent le régime suivant :

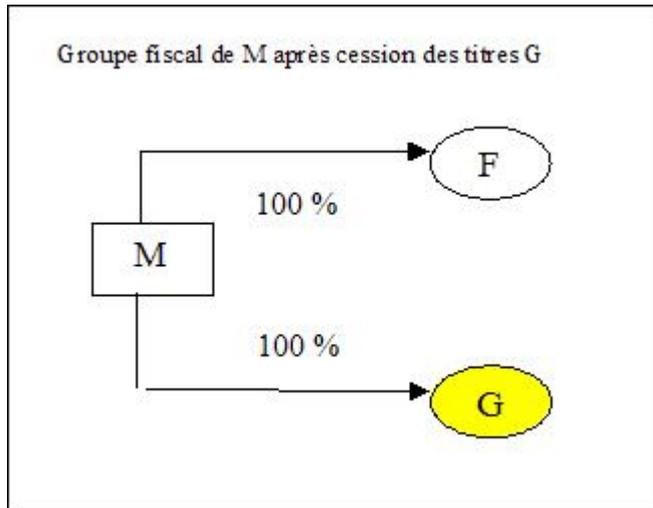
- en 2007, les produits reçus par F (4 000 €) sont intégralement imposés sans neutralisation au résultat d'ensemble s'agissant du premier exercice d'intégration de G ;

- en 2009, les produits reçus par F (32 000 €) sont neutralisés au résultat d'ensemble en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI ;

- en 2012, la cession hors du groupe des titres de G donne lieu pour F, sur le plan comptable, à une déduction de : 4 000 € - 40 000 € soit une moins-value de 36 000 €.

Sur le plan fiscal, la cession donne lieu à une correction du prix de revient initial du montant des produits distribués par G, 32 000 €, neutralisés dans le groupe entre 2007 et 2012 inclus, soit un prix de revient corrigé de 36 000 € (4 000 € + 32 000 €) et une moins-value fiscale de 4 000 € (36 000 € - 40 000 €) déductible au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

Hypothèse 2 : cession des titres de G au sein du groupe fiscal.



Reprenant les données de l'hypothèse 1, les titres de G détenus par F sont, dans l'hypothèse 2, cédés au profit de M au cours de l'exercice clos au 30 septembre 2012.

Cette opération intragroupe donne lieu au même retraitement du prix de revient des titres de G cédés par F en application du deuxième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), mais le reliquat de moins-value qui demeure déductible à court terme, soit 4 000 € est neutralisé au résultat d'ensemble en application du premier alinéa de l'[article 223 F du CGI](#).

Remarque : Il est remarqué que, si le groupe fiscal avait clôturé ses comptes au 30 juin 2012, la cession des titres de G intervenue au cours de cet exercice (clos avant le 4 juillet 2012, date d'entrée en vigueur de ce dispositif) n'aurait donné lieu à aucune correction du montant de la moins-value déductible ou neutralisable à court terme. Néanmoins, le schéma pourrait être analysé et, le cas échéant, requalifié au regard des dispositions prévues à l'[article L. 64 du livre des procédures fiscales](#).