RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-60-30-04/12/2019
Date de publication : 04/12/2019

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Modalités particulières de contrôle - Contrôle des groupes de sociétés

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Procédures de rectification et d'imposition d'office
Titre 6 : Modalités particulières de contrôle
Chapitre 3 : Contrôle des groupes de sociétés

Sommaire :

I. Contrôle fiscal
A. Conditions d'exercice du contrôle
1. À l'égard des filiales
2. À l'égard de la société mère
B. Modalités d'application des procédures de rectification
1. Défaut de dépôt de la déclaration de résultats n° 2065-SD
2. Insuffisances, inexactitudes ou omissions
II. Suites du contrôle : obligation de paiement incombant à la société mère
A. Émission d'un avis de mise en recouvrement
B. Information de la société-mère
C. Solidarité

Actualité liée : 04/12/2019 : CF - Procédures de régularisation en cours de contrôle - Généralisation de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 62 du livre des procédures fiscales à toutes les procédures de contrôle fiscal (loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance (ESSOC), art. 9)

1

Les articles 223 A et suivants du code général des impôts (CGI) instituent un régime fiscal des groupes de sociétés. Ce dispositif est commenté au BOI-IS-GPE.

L'article 223 A du CGI prévoit notamment que les sociétés du groupe restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats qui peuvent être vérifiés dans les conditions prévues par l'article L. 13 du

livre des procédures fiscales (LPF), l'article L. 13 G du LPF, l'article L. 47 du LPF et l'article L. 57 du LPF.

Le même article dispose par ailleurs que la société mère supporte, au regard des droits et des pénalités visées de l'article 1727 du CGI à l'article 1731 du CGI, les conséquences des infractions commises par les sociétés du groupe.

10

Le contrôle des sociétés faisant partie d'un groupe s'opère en principe dans les conditions de droit commun.

20

Toutefois, l'existence du groupe entraîne, principalement au niveau du contrôle, un certain nombre de règles particulières qui ont trait :

- à la possibilité pour l'administration fiscale de procéder à plusieurs contrôles de la société mère pour la même période et les mêmes impôts (LPF, art. L. 51, 5° ; BOI-CF-PGR-20-40 au III-B-6 § 200) ;

- aux modalités de reprise en cas de report déficitaire (LPF, art. L. 169, al. 6 et 7 ; BOI-CF-PGR-10-20 au I-D-3 § 210 et suiv.).

30

L'information de la société mère, avant la mise en recouvrement est prévue par les dispositions de l' article R*. 256-1 du LPF.

40

Il est observé que ces règles particulières concernent exclusivement :

- les impôts visés de l'article 223 A du CGI à l'article 223 Q du CGI, c'est-à-dire l'impôt sur les sociétés et la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés dont la société mère est redevable en application des dispositions du II de l'article 235 ter ZC du CGI ;

- les périodes pour lesquelles le régime prévu aux mêmes articles est applicable.

Dès lors, en cas de contrôle portant successivement sur une période non couverte par ce régime et une période où il s'applique, il convient de ne tenir compte des règles particulières que pour la seconde.

50

Ce dispositif s'apprécie au niveau de chaque société vérifiée.

Ainsi, la société mère est redevable des impôts visés au **§ 40** au titre des exercices au cours desquels la société vérifiée était membre du groupe, même si cette dernière était sortie du groupe au moment de la vérification.

En revanche, les rectifications mises en recouvrement au titre d'exercices antérieurs à l'entrée dans le groupe d'une société sont dues par celle-ci.

I. Contrôle fiscal

A. Conditions d'exercice du contrôle

1. À l'égard des filiales

60

La vérification de comptabilité, l'examen de comptabilité ou le contrôle sur pièces d'une société du groupe est opéré dans les conditions de droit commun.

Le contrôle porte sur la détermination du résultat de la société ainsi que sur les rectifications apportées à ce résultat pour la détermination du résultat d'ensemble.

Les pouvoirs de contrôle et de rectification des déclarations donnés à l'administration fiscale s'exercent à l'égard de chaque société vérifiée. Parallèlement, les garanties liées à l'exercice du droit de vérification doivent être respectées au niveau de chacune de ces sociétés.

70

Ainsi, l'avis de vérification ou d'examen de comptabilité visé à l'article L. 47 du LPF doit être adressé à chaque société du groupe faisant l'objet d'une vérification de comptabilité.

Les limites, prévues par l'article L. 52 du LPF, en dessous desquelles la vérification sur place des livres et documents comptables ne peut excéder trois mois, s'apprécient au niveau de chaque société vérifiée.

La procédure de rectification engagée à la suite du contrôle est suivie avec chaque société dont le résultat est rectifié : les actes de procédure (proposition de rectification, réponse aux observations du contribuable, lettre de motivation des pénalités) leur sont adressés.

80

Lorsque la procédure de rectification contradictoire est utilisée, l'administration indique à la société vérifiée, dans la proposition de rectification, en application de l'article L. 48 du LPF :

- le montant du supplément d'impôt (impôt sur les sociétés) dont la société vérifiée serait redevable si elle n'était pas membre du groupe, en dehors de toute référence au montant de l'impôt dû par la société mère pour le compte du groupe ;

- le montant des droits rappelés au titre des autres impôts et taxes.

90

Exemple : La société X, qui fait partie d'un groupe, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité. À la suite de ce contrôle, son résultat imposable à l'impôt sur les sociétés (avant cascade) a été porté :

- pour l'exercice N de - 80 000 à -50 000 ;

- pour l'exercice N+1 de +30 000 à +100 000 ;

- pour l'exercice N+2 de -20 000 à +40 000.

Les rappels de TVA ont été respectivement de :

- 20 000 pour l'exercice N+1 ;

- 30 000 pour l'exercice N+2.

Pour les exercices N+1 et N+2, le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés, après cascade, a été porté respectivement à +80 000 et +10 000. Du fait des rectifications effectuées au niveau de la société X, le résultat d'ensemble du groupe imposable à l'impôt sur les sociétés a été porté :

- pour l'exercice N, de - 20 000 à +10 000 ;

- pour l'exercice N+1, de +100 000 à +150 000 ;

- pour l'exercice N+2, de +40 000 à +70 000.

Dans la proposition , le vérificateur indique :

- exercice N :

IS = 0 (la société vérifiée n'aurait pas d'impôt à payer si elle était en dehors d'un groupe, son résultat restant déficitaire) ;

- exercice N+1 :

- base déclarée après imputation du déficit reportable = 0 ;

- base rectifiée après cascade = 100 000 - 20 000 = 80 000 ;

- base rectifiée imputation du déficit = 80 000 - 50 000 = 30 000 ;

- IS = 30 000 x 33,1/3 % = 10 000 (alors que l'IS dû par le groupe est de : 50 000 x 33,1/3 % = 16 666, le bénéfice du groupe ayant été porté de 100 000 à 150 000) ;

- TVA = 20 000 €.

- exercice N + 2 :

- base déclarée = 0 ;

- base rectifiée après cascade = 40 000 - 30 000 = 10 000 ;

- IS = 10 000 x 33,1/3 % = 3 333 (alors que l'IS dû par le groupe est de : 30 000 x 33,1/3 % = 10 000, le bénéfice du groupe ayant été porté de 40 000 à 70 000).

100

Il appartient également à la société vérifiée de demander éventuellement la saisine de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, de la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, de la commission départementale de conciliation, du comité de l'abus de droit fiscal ou du comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche.

110

Dans certains cas, les sociétés membres peuvent également saisir la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire dont relève la société mère (BOI-CF-CMSS-20-10 au III-B § 480 à 510).

120

La société vérifiée peut également demander le bénéfice des dispositions des troisième et quatrième alinéas de l'article L. 77 du LPF (système dit de la « déduction en cascade complète »).

Lorsque la société a fait l'objet de rehaussements de bénéfices qui sont considérés comme fiscalement distribués, cette dernière disposition permet d'imputer le rappel d'impôt sur les sociétés sur les bénéfices réputés distribués déjà diminués éventuellement des suppléments de taxes sur le chiffre d'affaires pour l'assiette des impôts dus à raison de la distribution (impôt sur le revenu à la charge des bénéficiaires ou retenue à la source lorsque ceux-ci sont établis hors de France).

La demande de la société vérifiée doit être faite dans le délai de trente jours consécutif à la réception de la réponse à ses observations ou, à défaut, d'un document spécifique l'invitant à formuler ladite demande.

L'application de la cascade complète est subordonnée au reversement dans la caisse de la société vérifiée pour le compte de la société mère, par les bénéficiaires des distributions, avant l'établissement de leur imposition personnelle, des sommes nécessaires au paiement des taxes sur le chiffre d'affaires, de l'impôt sur les sociétés et, le cas échéant, de la retenue à la source sur les revenus afférents aux sommes qui leur ont été distribuées.

130

Enfin, sauf en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, la mise en recouvrement des impositions éventuellement dues à la suite du contrôle est effectuée au nom de la société vérifiée.

2. À l'égard de la société mère

140

La société mère est soumise à une double obligation déclarative. En tant que société membre du groupe, elle déclare ses résultats propres. En tant que société mère, elle souscrit une déclaration d'ensemble.

Ainsi, la société mère peut-elle être contrôlée au titre :

- de ses résultats propres ;

- du résultat d'ensemble.

150

Le 5° de l'article L. 51 du LPF prévoit, à l'égard des sociétés mères, une exception à la règle posée par cet article qui interdit à l'administration fiscale de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité pour les mêmes impôts et la même période (BOI-CF-PGR-20-40 au III-B-6 § 200).

B. Modalités d'application des procédures de rectification

1. Défaut de dépôt de la déclaration de résultats n° 2065-SD

160

Aux termes de l'article 223 Q du CGI, la société mère souscrit la déclaration du résultat d'ensemble n° 2065-SD (CERFA n° 118084), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, de chaque exercice dans les conditions prévues à l'article 223 du CGI.

Par ailleurs, le II de l'article 223 A du CGI dispose que les sociétés du groupe restent soumises à l'obligation de déclarer leurs résultats.

Le défaut de dépôt de la déclaration de résultat par une société du groupe ou de la déclaration du résultat d'ensemble du groupe par la société mère donne lieu à la mise en œuvre d'une procédure de taxation d'office à l'égard de chaque société défaillante, lorsque celle-ci n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la réception d'une première mise en demeure (BOI-CF-IOR-50-10-20).

2. Insuffisances, inexactitudes ou omissions

170

Les insuffisances, omissions ou inexactitudes décelées dans la déclaration de résultat d'une société du groupe ou de la déclaration du résultat d'ensemble du groupe par la société mère entraînent

l'application, à l'égard de la société concernée, d'une procédure de rectification (procédure contradictoire ou de taxation d'office lorsque la déclaration a été déposée plus de trente jours après la réception d'une mise en demeure).

180

Ces insuffisances, omissions ou inexactitudes peuvent, lorsqu'elles sont commises de bonne foi, bénéficier de la procédure de régularisation en cours de contrôle, prévue par les dispositions de l' article L. 62 du LPF dont les conditions d'application sont commentées au III-D-2 § 240 et suivants du BOI-CF-IOR-20-10.

II. Suites du contrôle : obligation de paiement incombant à la société mère

A. Émission d'un avis de mise en recouvrement

190

Les suppléments d'impôts, consécutifs aux rehaussements notifiés aux sociétés-membres ou à la société-mère, que ceux-ci soient acceptés ou contestés, ainsi que les pénalités correspondantes, donnent lieu à l'émission d'un avis de mise en recouvrement (AMR) établi au nom de la société-mère en sa qualité de redevable de l'impôt sur les sociétés dû par le groupe (CGI, art. 223 A).

B. Information de la société-mère

200

Préalablement à la mise en recouvrement, l'administration informe, conformément aux dispositions prévues à l'article R*. 256-1 du LPF, la société mère du montant global par impôt des droits, pénalités et des intérêts de retard dont elle est redevable à raison du contrôle des sociétés du groupe.

L'avis de mise en recouvrement, qui peut être alors émis sans délais, fait référence à ce document.

C. Solidarité

210

En application du dernier alinéa du III de l'article 223 A du CGI, chaque société du groupe est tenue solidairement au paiement de l'impôt sur les sociétés et, le cas échéant, des intérêts de retard, majorations et amendes fiscales correspondantes, dont la société mère est redevable, à hauteur de l'impôt et des pénalités qui seraient dus par la société si celle-ci n'était pas membre du groupe.