

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 H-8-08

N° 106 du 22 DECEMBRE 2008

IMPOT SUR LES SOCIETES – DISPOSITIONS DIVERSES – REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES

(C.G.I., art. 223 A, 223 B, 223 D, 223 I, 223 L et 223 S ; L.P.F., art. L. 169)

NOR : ECE L 08 10051 J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Le régime fiscal des groupes de sociétés prévu aux articles 223 A à 223 U du code général des impôts a fait l'objet d'un aménagement spécifique aux sociétés et organismes du secteur des assurances, dans le cadre de l'article 88 (V à XI) de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006.

Cet aménagement comporte la définition d'un périmètre spécifique du groupe, fondé sur les liens de combinaison comptable propres aux entreprises d'assurance et définis dans la législation qui leur est applicable, ainsi que sur les liens capitalistiques avec les filiales dotées de capital. Il précise également les modalités de constitution de cette forme de groupe spécifique au secteur des assurances.

Cet aménagement est l'objet de la présente instruction.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : CONDITIONS RELATIVES A LA PERSONNE MORALE TETE DU GROUPE	3
Section 1 : Etablissement de comptes combinés en tant qu'entreprise combinante	4
Sous-section 1 : Réglementation relative aux comptes combinés des entreprises d'assurances (sociétés, mutuelles, institutions de prévoyance)	5
A. CADRE JURIDIQUE	5
B. RAPPEL RELATIF A L'OBLIGATION D'ETABLIR DES COMPTES COMBINES	6
C. ARTICULATION DES COMPTES COMBINES AVEC LES COMPTES CONSOLIDES	7
D. DESIGNATION DE L'ENTITE COMBINANTE	8
E. CONTROLE DU RESPECT DES OBLIGATIONS REGLEMENTAIRES ET COMPTABLES	9
Sous-section 2 : Conditions devant être respectées par la personne morale tête de groupe	10
A. ETABLISSEMENT OBLIGATOIRE DE COMPTES COMBINES	10
B. QUALITE DE COMBINANTE	12
Section 2 : Assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun	14
Section 3 : Autres conditions devant être respectées par la personne morale tête de groupe	16
CHAPITRE 2 : PERIMETRE DU GROUPE	20
Section 1 : Les entités sans capital liées par un lien de combinaison	20
Sous-section 1 : Personnes morales dénuées de capital	20
Sous-section 2 : Lien de combinaison	21
Sous-section 3 : Inclusion obligatoire dans le périmètre du groupe	25
Section 2 : Les sociétés pourvues de capital détenues à 95 % ou plus par la personne morale mère du groupe	28
Sous-section 1 : Sociétés éligibles au régime de groupe	28
Sous-section 2 : Caractère optionnel du régime de groupe	29

Sous-section 3 : Prévalence du critère de détention du capital sur le lien de combinaison	30
Section 3 : Conditions communes à toutes les personnes morales membres du groupe	31
Sous-section 1 : Assujettissement à l'impôt sur les sociétés	31
Sous-section 2 : Dates communes d'ouverture et de clôture des exercices sociaux	32
CHAPITRE 3 : MODALITES D'APPLICATION	34
Section 1 : Options pour le régime	34
Sous-section 1 : Option de la société mère	34
Sous-section 2 : Accord des filiales membres du groupe	35
Section 2 : Détermination du résultat d'ensemble	36
Sous-section 1 : Dividendes intra-groupe	37
Sous-section 2 : Provisions intra-groupe (articles 223 B et 223 D)	39
Sous-section 3 : Abandons de créances et subventions intra-groupe	40
Sous-section 4 : Dispositif de réintégration d'une fraction des charges financières	41
Sous-section 5 : Retraitement des plus-values de cessions d'immobilisations intra-groupe et des suppléments d'amortissements	42
Sous-section 6 : Reports déficitaires	43
Section 3 : Conséquences de la sortie d'une société du groupe	44
CHAPITRE 4 : RESTRUCTURATIONS DE GROUPES	45
Section 1 : Changement de la société mère d'un groupe combiné	45
Sous-section 1 : Absorption, acquisition ou scission de la société mère d'un groupe combiné	45
Sous-section 2 : Changement de la désignation de l'entité combinante	48
Section 2 : Passage de l'une à l'autre des deux formes de groupe définies à l'article 223 A	53
Sous-section 1 : Formation d'un groupe combiné par la société mère d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A	54
Sous-section 2 : Formation d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A par la société mère d'un groupe combiné	55

Section 3 : Autres restructurations affectant les sociétés membres du groupe	56
---	-----------

CHAPITRE 5 : OBLIGATIONS DECLARATIVES ET ENTREE EN VIGUEUR	58
--	-----------

Section 1 : Obligations déclaratives	58
---	-----------

Section 2 : Entrée en vigueur	61
--------------------------------------	-----------

Annexe I : article 88 (V à XI) de la loi de finances rectificative pour 2006

Annexe II : décret n° 2008-683 du 8 juillet 2008 pris pour l'application des aménagements du régime fiscal des groupes de sociétés relatifs aux groupes créés conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 223 A du code général des impôts et aux restructurations effectuées sous la forme d'une scission partielle d'un groupe

INTRODUCTION

1. Les dispositions du premier alinéa de l'article 223 A du code général des impôts prévoient la faculté, pour une société soumise à l'impôt sur les sociétés, d'opter pour se constituer seule redevable de l'impôt dû par elle et les filiales dont elle détient, directement ou indirectement, 95 % ou plus du capital de manière continue au cours de l'exercice.

L'article 88 de la loi de finances rectificative pour 2006 n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 a étendu cette possibilité aux personnes morales dénuées de capital qui sont incluses dans un périmètre de combinaison comptable, lorsque la société mère du groupe est l'entité combinante et que ce périmètre est établi selon les dispositions légales et réglementaires en matière d'assurance (code des assurances, code de la mutualité et code de la sécurité sociale).

Corrélativement à cet aménagement codifié au deuxième alinéa de l'article 223 A du code général des impôts, certaines des dispositions actuellement applicables en matière de détermination du résultat d'ensemble et de cessation du régime de groupe ont également été adaptées pour tenir compte de cet aménagement.

La présente instruction commente l'ensemble de ces nouvelles dispositions.

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

Dans le corps de la présente instruction, l'expression « groupe combiné » renvoie au groupe formé en application du deuxième alinéa de l'article 223 A.

CHAPITRE 1 : CONDITIONS RELATIVES A LA PERSONNE MORALE TETE DU GROUPE

3. Une personne morale peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par elle et le groupe qu'elle forme au sens du deuxième alinéa de l'article 223 A si elle satisfait, d'une part aux conditions prévues au premier alinéa de l'article 223 A, à l'exception de la première phrase de cet alinéa, et à trois conditions cumulatives supplémentaires :

- elle est soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ;
- elle établit des comptes combinés en application des articles L. 345-2 du code des assurances, L. 212-7 du code de la mutualité, ou L. 931-34 du code de la sécurité sociale ;
- elle établit ces comptes en tant qu'entreprise combinante.

Section 1 : Etablissement de comptes combinés en tant qu'entreprise combinante

4. Les comptes combinés auxquels le deuxième alinéa de l'article 223 A fait référence sont ceux établis en application des dispositions précitées du code des assurances, du code de la mutualité ou du code de la sécurité sociale.

Sous-section 1 : Réglementation relative aux comptes combinés des entreprises d'assurances (sociétés, mutuelles, institutions de prévoyance)

A. CADRE JURIDIQUE

5. L'obligation d'établir des comptes combinés est prévue à l'article L. 212-7 du code de la mutualité pour les mutuelles et unions relevant du livre II du code de la mutualité, à l'article L. 931-34 du code de la sécurité sociale pour les institutions de prévoyance (IP) relevant du code de la sécurité sociale ou du code rural et à l'article L. 345-2 du code des assurances pour les autres entreprises d'assurances. Ces dispositions légales sont complétées de dispositions réglementaires applicables à chacune de ces catégories d'entreprises (articles D. 212-5 à D. 212-8 du code de la mutualité, D. 931-34 à D. 931-36 du code de la sécurité sociale et R. 345-1 à R. 345-7 du code des assurances).

Du point de vue comptable, la combinaison des comptes applicables aux entreprises d'assurances précitées a fait l'objet de précisions d'ordre réglementaire, dans les règlements du comité de la réglementation comptable (CRC) n° 2000-05 du 7 décembre 2000 (règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural), et n° 2002-08 du 12 décembre 2002 (règles de consolidation et de combinaison des mutuelles, unions et fédérations régies par le code de la mutualité).

B. RAPPEL RELATIF À L'OBLIGATION D'ÉTABLIR DES COMPTES COMBINÉS

6. Les articles L. 345-2 du code des assurances, L. 212-7 du code de la mutualité et L. 931-34 du code de la sécurité sociale font obligation à certaines entreprises exerçant une activité dans le secteur des assurances et soumises au contrôle de l'État en application de l'article L. 310-1 du code des assurances, aux mutuelles et unions relevant du livre II du code de la mutualité (mutuelles et unions pratiquant des opérations d'assurance et de capitalisation) et aux institutions de prévoyance, unions d'institutions et groupements paritaires de prévoyance, d'établir des comptes combinés, lorsque ces entités forment avec d'autres entreprises ou entités un groupe dont la cohésion économique ne repose pas sur la détention d'une fraction du capital permettant le contrôle d'une entité sur les autres, mais sur l'existence de liens dits « de combinaison ».

Ces liens, définis aux articles R. 345-1-1 du code des assurances, L. 212-7 du code de la mutualité et D. 931-34 du code de la sécurité sociale, sont les suivants :

- les organismes ou entités concernés ont soit une direction commune, soit des services communs assez étendus pour engendrer une politique commerciale, technique ou financière commune ;
- les organismes ou entités concernés ont entre eux des liens de réassurance importants et durables, qui résultent en principe de dispositions contractuelles, statutaires ou réglementaires.

Il est précisé que ces critères sont alternatifs.

C. ARTICULATION DES COMPTES COMBINÉS AVEC LES COMPTES CONSOLIDÉS

7. Lorsque les liens entre les organismes ou entités relevant des articles précités du code des assurances, de la mutualité ou de la sécurité sociale résultent de la détention d'une fraction du capital permettant d'assurer le contrôle d'un membre du groupe économique sur les autres membres, ce membre est tenu d'établir des comptes consolidés, à l'exclusion des comptes combinés. Ces derniers ne doivent donc être obligatoirement établis que lorsque ces liens en capital ne suffisent pas à définir de manière cohérente le groupe économique.

Par ailleurs, lorsqu'au sein d'un même groupe économique, les entités qui le composent sont liées à certaines entités ou organismes par des liens de combinaison tels que définis ci-dessus, et à d'autres entreprises par un lien de contrôle du capital, l'entité qui établit les comptes combinés inclut dans le périmètre du groupe aussi bien les entités et organismes liés par le lien de combinaison que les entreprises liées par le lien en capital (cf. définition comptable du périmètre du groupe combiné, au § 61 de l'annexe VI au règlement du CRC n° 2000-05). Dans cette situation où un groupe consolidé pourrait être caractérisé au sein du périmètre du groupe combiné, l'obligation d'établir des comptes combinés se substitue à l'obligation d'établir des comptes consolidés, sauf disposition réglementaire spécifique.

Toutefois, lorsqu'une entité membre d'un groupe combiné est incluse par intégration globale dans les comptes consolidés d'une autre entité elle-même soumise à une obligation de consolidation, l'entité tenue d'établir et de publier des comptes combinés est l'entité consolidante (articles R. 345-2 du code des assurances, D. 212-7 du code de la mutualité et D. 931-35 du code de la sécurité sociale). L'obligation d'établir des comptes combinés se confond dans ce cas avec l'obligation d'établir des comptes consolidés, et ceux-ci incluent alors les comptes des entités faisant partie de l'ensemble combiné, qui sont agrégés aux comptes de l'entité consolidante.

Il résulte de ces dispositions que pour l'établissement des comptes combinés, les entités incluses dans le groupe combiné ne peuvent être membres d'un autre groupe combiné ou consolidé. En revanche, elles peuvent détenir des filiales en tant qu'entité consolidante ; dans cette situation, elles n'établissent pas de comptes consolidés distincts des comptes combinés, et les comptes des entreprises qui composent ce sous-groupe sont agrégés aux comptes combinés du groupe.

D. DÉSIGNATION DE L'ENTITÉ COMBINANTE

8. La désignation de l'entité chargée d'établir et de publier des comptes combinés, dite « combinante », fait en principe l'objet d'une convention écrite entre toutes les entités appartenant au groupe combiné, cet accord engageant de plein droit toutes les entités sur lesquelles une entité partie à l'accord exerce un contrôle exclusif, un contrôle conjoint ou une influence notable au sens de la réglementation comptable en matière de consolidation (articles R. 345-1-2 du code des assurances, D. 212-6 du code de la mutualité, et D. 931-35 du code de la sécurité sociale).

A défaut d'un tel accord, les dispositions réglementaires applicables aux mutuelles (art. D. 212-5 du code de la mutualité), institutions de prévoyance (art. D. 931-35 du code de la sécurité sociale) et autres entreprises d'assurances (art. R. 345-1-2 du code des assurances) prévoient la désignation de l'entité combinante selon des critères chiffrés :

- dans le cas où le lien de combinaison résulte de l'existence d'une direction commune ou de services communs assez étendus pour engendrer un comportement commercial, technique ou financier commun, l'entité combinante est celle qui a encaissé en moyenne, au cours des cinq derniers exercices, le montant de primes ou de cotisations le plus élevé ;

- lorsque l'obligation d'établir des comptes combinés découle du seul lien de réassurance, l'entité combinante est le cessionnaire, ou, dans le cas où plusieurs cessionnaires interviennent, celui qui a accepté, en moyenne, au cours des trois derniers exercices, le montant le plus élevé de primes ou de cotisations cédées par les entités de l'ensemble soumis à l'obligation d'établir des comptes combinés.

E. CONTRÔLE DU RESPECT DES OBLIGATIONS RÉGLEMENTAIRES ET COMPTABLES

9. L'application des règles relatives à la combinaison comptable des entreprises d'assurances, mutuelles et institutions de prévoyance fait l'objet du contrôle des commissaires aux comptes (art. R. 345-1-3 et R. 345-1-4 du code des assurances, D. 212-8 du code de la mutualité et D. 931-36 du code de la sécurité sociale).

Sous-section 2 : Conditions devant être respectées par la personne morale tête de groupe

A. ETABLISSEMENT OBLIGATOIRE DE COMPTES COMBINÉS

10. La société mère doit établir des comptes combinés en application des dispositions précitées du code des assurances, du code de la mutualité et du code de la sécurité sociale. Elle doit dès lors être placée dans le champ d'application de la combinaison comptable obligatoire rappelé ci-dessus.

A cet égard, les entités qui seraient assujetties à l'obligation d'établir des comptes consolidés en tant qu'entreprise consolidante, et non des comptes combinés, ne peuvent opter pour le régime de groupe défini au deuxième alinéa de l'article 223 A, dans la mesure où elles n'établissent pas de comptes combinés et ne répondent pas à la qualité d'entreprise combinante.

Il en va ainsi lorsque l'entité consolidante contrôle, par un lien en capital, toutes les entreprises appartenant à son groupe, mais aussi lorsque, en l'absence de lien en capital, des entreprises sont incluses par intégration globale dans le périmètre du groupe consolidé.

En revanche, l'établissement de comptes combinés par agrégation des comptes d'entreprises contrôlées par un lien en capital et d'entreprises liées par un lien de combinaison ne remet pas en cause la qualité d'entité combinante, dès lors qu'elle est effectivement assujettie à l'obligation d'établir de tels comptes et non des comptes consolidés.

11. Il est précisé que les personnes morales qui viendraient à établir des comptes combinés de manière facultative, c'est-à-dire sans être soumises aux dispositions mentionnées aux codes précités relatives à l'obligation d'établir des comptes combinés, ne sont pas admises à constituer un groupe dans les conditions du deuxième alinéa de l'article 223 A.

B. QUALITE DE COMBINANTE

12. La personne morale habilitée à opter pour le régime de groupe prévu au deuxième alinéa de l'article 223 A en tant que tête de groupe est la seule entité combinante, dont la désignation résulte des dispositions légales et réglementaires des codes des assurances, de la mutualité et de la sécurité sociale exposées ci-dessus. Les entreprises qui établissent des comptes consolidés en tant que consolidantes sont donc exclues de ce dispositif, de même que celles qui viendraient à établir des comptes combinés de manière seulement facultative.

13. Les personnes morales concernées sont tenues de justifier, sur le plan fiscal, de l'application qu'elles ont faite de ces dispositions. A cet égard, dans la mesure où l'application de ces dispositions fait l'objet du contrôle des commissaires aux comptes, l'approbation par ceux-ci des comptes combinés, et notamment la désignation de l'entité combinante, sera admise en tant que présomption simple du point de vue fiscal, sans priver pour autant l'administration de la possibilité de remise en cause de la qualité d'entité combinante, avec pour conséquence l'impossibilité de constituer un groupe au sens du deuxième alinéa de l'article 223 A.

Section 2 : Assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun

14. La personne morale qui établit des comptes combinés en tant qu'entité combinante au sens des dispositions des codes des assurances, de la mutualité et de la sécurité sociale doit, pour pouvoir opter pour le régime de groupe prévu au deuxième alinéa de l'article 223 A, être soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Cette condition étant commune aux groupes formés en application du premier alinéa de l'article précité et aux groupes combinés, il y a lieu de se référer aux précisions qui figurent dans la documentation de base 4 H-6611, n^{os} 2 à 4, en date du 12 juillet 1997, à l'exception toutefois des spécificités relatives aux modalités d'imposition des entreprises situées dans les départements d'outre-mer (DOM – art. 217 bis) et des coopératives (ristournes – art. 214). En effet, le deuxième alinéa de l'article 223 A ne prévoit aucune exception en faveur de ces entreprises, qui ne sont donc pas admises à former un groupe sur la base des comptes combinés lorsqu'elles bénéficient de ces minorations de l'assiette imposable.

15. Par ailleurs, dans la mesure où la possibilité d'opter pour le régime de groupe prévu au deuxième alinéa de l'article 223 A est offerte aux entreprises d'assurances, y compris mutuelles et institutions de prévoyance, et où le 2 de l'article 207, issu de l'article 88 de la loi de finances rectificative pour 2006, prévoit, pour ces mêmes entreprises, une exonération des résultats provenant de l'exploitation de contrats dits « responsables et solidaires », il est précisé que l'application de ce dispositif d'exonération ne remet pas en cause la possibilité, pour les entreprises concernées, de former ou d'appartenir à un groupe au sens du deuxième alinéa de l'article 223 A.

Section 3 : Autres conditions devant être respectées par la personne morale tête de groupe

16. Conformément à la dernière phrase du deuxième alinéa de l'article 223 A, toutes les conditions prévues au premier alinéa de cet article, sauf la première phrase, s'appliquent à la société mère d'un groupe combiné, étant précisé que l'expression « société mère » désigne en pratique la personne morale tête de groupe, y compris lorsque cette personne n'est pas constituée juridiquement sous la forme d'une société, mais, par exemple, sous celle d'une mutuelle, d'une institution de prévoyance, d'une union de mutuelles ou d'institutions de prévoyance ou encore d'un groupement paritaire de prévoyance.

Il résulte de cette disposition que :

– l'option de la société mère a pour effet de la rendre redevable, non seulement de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe, mais aussi de l'imposition forfaitaire annuelle due par les sociétés du groupe (deuxième phrase du premier alinéa de l'article 223 A) ;

– le capital de la société mère ne doit pas être détenu à 95 % ou plus par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis, sauf par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales non soumises à cet impôt dans les mêmes conditions (troisième et quatrième phrases du premier alinéa de l'article 223 A).

17. Il est précisé que cette dernière condition ne peut s'appliquer que dans le cas où la personne morale qui forme un groupe combiné est une société juridiquement dotée de capital. Lorsque cette personne morale est une société d'assurance mutuelle, une mutuelle ou union de mutuelles ou une institution de prévoyance ou une union d'institutions, cette condition devrait être toujours satisfaite. Il convient seulement de rappeler qu'une personne morale ne peut établir des comptes combinés en tant qu'entité combinante qu'au titre d'un seul groupe. Lorsque une entité est liée à d'autres entités par un lien de combinaison, elle ne peut donc à la fois être désignée comme entité combinante, et comme entité combinée agrégée à un autre groupe combiné.

18. Par ailleurs, et toujours pour l'appréciation de cette condition, l'exonération des résultats provenant de l'exploitation des contrats responsables et solidaires dont bénéficie éventuellement la société détentrice de 95 % ou plus du capital de la société mère ne suffit pas à considérer qu'elle n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

19. Exemple

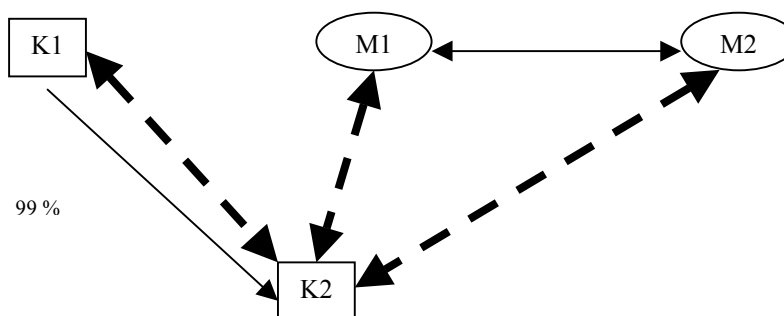
Hypothèses :

- la société K1, dotée de capital, est une entreprise d'assurance qui détient 99 % du capital de la société K2 ;

- M1 et M2 sont deux mutuelles dénuées de capital, qui sont liées entre elles par des services communs et un comportement commercial et financier commun ;

- la société K2, exerce une activité de réassurance pour la société K1 et les deux mutuelles M1 et M2. K2 est la société qui a encaissé le plus de primes et cotisations en moyenne au cours des cinq dernières années.

Dans le schéma ci-dessous, la flèche simple désigne un lien de détention en capital, la flèche double en trait continu un lien de combinaison reposant sur l'existence de services communs, et la flèche double en trait pointillé un lien de combinaison reposant sur la réassurance.



Application de la réglementation relative à la combinaison : en principe, l'établissement des comptes combinés est obligatoire lorsque la cohésion du groupe repose sur d'autres liens que ceux de la détention en capital. Dans cet exemple, la cohésion de ce groupe repose à la fois sur l'existence de liens de réassurance, et de services communs entre deux membres du groupe.

Dès lors, les comptes combinés doivent obligatoirement être établis, soit par l'entité désignée comme combinante aux termes d'un accord, soit par l'entité qui a encaissé en moyenne, au cours des cinq derniers exercices, le montant de primes ou de cotisations le plus élevé. En l'absence d'accord, il s'agit en l'espèce de la société K2.

Application du deuxième alinéa de l'article 223 A : la société K2 étant détenue à 99 % par une autre société passible de l'impôt sur les sociétés, à savoir K1, elle ne peut opter pour le régime de groupe prévu au deuxième alinéa de l'article 223 A. Dans ces conditions, afin que l'ensemble formé par K1, K2, M1 et M2 puisse toutefois bénéficier de ce régime, il convient de formaliser un accord prévoyant la désignation d'une autre entité, à savoir K1, M1 ou M2, comme entité combinante, cet accord prévalant sur la désignation de l'entité combinante par référence aux primes et cotisations encaissées. L'entité combinante ainsi désignée peut alors opter pour le régime de groupe incluant les autres entités.

CHAPITRE 2 : PERIMETRE DU GROUPE

Section 1 : Les entités sans capital liées par un lien de combinaison

Sous-section 1 : Personnes morales dénuées de capital

20. Les personnes morales dénuées de capital visées au deuxième alinéa de l'article 223 A s'entendent des entreprises juridiquement dépourvues de capital, notamment : les sociétés d'assurances mutuelles, les mutuelles ou unions de mutuelles, les institutions de prévoyance ou unions d'institutions de prévoyance, les groupements paritaires de prévoyance, les entreprises d'assurance ou de réassurance à forme mutuelle ou coopérative ou à gestion paritaire, les sociétés de groupe d'assurance fonctionnant sans capital dans les conditions prévues à l'article L. 322-1-3 du code des assurances.

Sous-section 2 : Lien de combinaison

21. Les entités sans capital incluses dans le périmètre du groupe doivent être membres du périmètre de combinaison et doivent être liées à la personne morale combinante par l'un des liens définis au deuxième alinéa de l'article 223 A, soit :

- avoir avec la personne morale combinante, en vertu d'un accord entre elles, soit une direction commune, soit des services communs assez étendus pour engendrer un comportement commercial, technique ou financier commun ;

- soit avoir avec la personne morale combinante des liens importants et durables en vertu de dispositions réglementaires, statutaires ou contractuelles.

22. Le cumul de ces deux conditions d'appartenance au périmètre de la combinaison comptable et de l'existence d'un lien de combinaison se recoupe. En ce sens, il est précisé que les liens importants et durables entre l'entité combinée et l'entité combinante s'entendent des liens de réassurance visés aux articles précités du code des assurances, de la mutualité et de la sécurité sociale (cf. n° 6 ci-dessus), qui sont pris en compte pour l'inclusion dans le périmètre de combinaison comptable.

23. S'agissant de l'existence d'une direction commune, ou de services communs assez étendus pour engendrer un comportement commercial, technique ou financier commun, l'accord demandé est celui qui est également requis pour l'application des dispositions légales et réglementaires citées plus haut relatives à l'obligation de combinaison des entreprises d'assurance.

En ce qui concerne l'existence de liens importants et durables en matière de réassurance, la formalisation de ces liens sera assurée en fonction des dispositions réglementaires, statutaires ou contractuelles.

24. Enfin, le lien de combinaison tel que défini ci-dessus doit exister de manière continue au titre de l'ensemble des exercices d'application du régime de groupe défini au deuxième alinéa de l'article 223 A. En cas de rupture de ce lien en cours d'exercice, le régime de groupe sera considéré comme ayant cessé de s'appliquer rétroactivement au premier jour de l'exercice de rupture pour la filiale considérée.

Sous-section 3 : Inclusion obligatoire dans le périmètre du groupe

25. Lorsque la société mère opte pour la constitution d'un groupe combiné, toutes les personnes morales dénuées de capital liées par un lien de combinaison à l'entité combinante et qui sont membres du périmètre de combinaison comptable, sont obligatoirement membres du groupe.

Il n'est donc pas nécessaire à ces entités de formuler expressément une option individuelle, à l'instar de celle prévue pour les sociétés pourvues de capital et détenues à 95 % ou plus par la société mère (cf. infra).

26. En outre, l'inclusion dans le périmètre du groupe formé par la personne morale combinante dans les conditions du deuxième alinéa de l'article 223 A est assortie de l'impossibilité, pour chacune des personnes morales dénuées de capital concernées, de former un autre groupe en tant que société mère. Cette impossibilité est expresse en ce qui concerne la constitution d'un groupe répondant aux conditions du premier alinéa de l'article 223 A. Elle est implicite s'agissant de la constitution d'un groupe combiné, les personnes morales concernées ne pouvant être à la fois incluses dans le périmètre d'une autre entité combinante, et entités combinantes elles-mêmes.

27. Exemple

Les hypothèses sont reprises de l'exemple donné au n° 19 ci-dessus, en considérant que la convention établie entre les sociétés K1 et K2 et les mutuelles M1 et M2 désignent la société K1 comme combinante, ce qui permet à cette société d'opter pour la formation d'un groupe au sens du deuxième alinéa de l'article 223 A.

L'option de la société mère K1 entraîne l'inclusion obligatoire dans le périmètre du groupe combiné des deux mutuelles, qui sont dénuées de capital, et qui sont liées à l'entité combinante par un lien de combinaison, en l'occurrence le lien de réassurance via la société K2.

En conséquence de cette inclusion dans le groupe formé par K1, les mutuelles M1 et M2 ne peuvent opter en tant que société mère d'un autre groupe, ni être membres d'un autre groupe, que ce groupe relève du premier ou du deuxième alinéa de l'article 223 A.

Section 2 : Les sociétés pourvues de capital détenues à 95 % ou plus par la personne morale mère du groupe

Sous-section 1 : Sociétés éligibles au régime de groupe

28. Les sociétés dont le capital est détenu à 95 % ou plus, directement ou indirectement, par la personne morale tête de groupe peuvent opter pour le régime de groupe combiné. En outre, les sociétés dont le capital est détenu à 95 % ou plus, directement ou indirectement, par les personnes morales dénuées de capital qui sont elles-mêmes membres du groupe, peuvent également opter pour ce régime tout comme les sociétés dont le capital est détenu à 95 %, directement ou indirectement, par des personnes morales membres du groupe pourvues de capital prévu au deuxième alinéa de l'article 223 A. Ce taux de détention doit être respecté de manière continue au cours des exercices d'application du régime.

Il est précisé que l'appréciation du taux de détention doit être effectuée selon les modalités prévues pour l'application du premier alinéa de l'article 223 A, en retenant notamment les règles édictées à l'article 46 quater-0 ZF de l'annexe III relatives à la détention des titres en pleine propriété, et au calcul du taux de détention indirect. Il convient, pour plus de précisions, de se référer à la documentation de base 4 H-6612 en date du 12 juillet 1997, complétée par le BOI 4 H-2-08.

Sous-section 2 : Caractère optionnel du régime de groupe

29. Les sociétés capitalistiques visées ci-dessus peuvent opter pour le régime de groupe, mais leur inclusion dans le groupe combiné n'est pas obligatoire, à la différence des personnes morales dénuées de capital.

L'option de ces sociétés est exercée dans les mêmes conditions et délais que celle des sociétés membres d'un groupe formé dans les conditions du premier alinéa de l'article 223 A.

Sous-section 3 : Prévalence du critère de détention du capital sur le lien de combinaison

30. Les sociétés visées ci-dessus peuvent également être liées par un lien de combinaison, tel que défini au n° 21 ci-dessus, à la personne morale combinante mère du groupe combiné. En effet, des liens de réassurance, ou des services communs peuvent exister entre cette personne morale et certaines des filiales capitalistiques membres du groupe, que ces filiales soient celles de la société mère du groupe ou d'autres personnes morales dénuées de capital.

Dans cette situation, le critère de détention du capital prévaut sur le lien de combinaison, ce dernier n'étant retenu pour le régime de groupe que pour les personnes morales dénuées de capital. Par conséquent, les filiales pourvues de capital, liées à l'entité combinante par un lien de combinaison, mais dont le capital est détenu à moins de 95 % par la société mère ou une autre personne morale dénuée ou non de capital du groupe combiné, ne peuvent être membres du groupe. Par ailleurs, l'inclusion des filiales détenues directement ou indirectement à 95 % ou plus par la société mère est optionnelle, y compris dans le cas où existe un lien de combinaison entre lesdites filiales et l'entité combinante.

Section 3 : Conditions communes à toutes les personnes morales membres du groupe

Sous-section 1 : Assujettissement à l'impôt sur les sociétés

31. Comme la personne morale mère du groupe combiné, les sociétés ou entités membres du groupe doivent être soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis.

Pour l'application du régime de groupe prévu au deuxième alinéa de l'article 223 A, qui vise les entreprises d'assurance, y compris celles placées dans le champ de l'exonération des résultats de l'exploitation de contrats responsables et solidaires (2 de l'article 207), il est précisé que les entreprises bénéficiant de cette exonération sont considérées comme soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Cette précision vaut aussi bien pour les filiales dotées de capital que les personnes morales dénuées de capital membres du groupe.

Il est précisé qu'il en va de même pour l'application du régime de groupe prévu au premier alinéa de l'article 223 A : les entreprises bénéficiant de l'exonération précitée peuvent être membres d'un groupe, si elles remplissent par ailleurs toutes les autres conditions requises.

Sous-section 2 : Dates communes d'ouverture et de clôture des exercices sociaux

32. A l'instar des règles régissant le régime de groupe prévu au premier alinéa de l'article 223 A, les entreprises membres d'un groupe combiné doivent ouvrir et clore leurs exercices sociaux aux mêmes dates. Cette règle étant d'ores et déjà applicable aux groupes formés en application du premier alinéa de l'article 223 A, il convient de se référer aux précisions données dans la documentation de base 4 H-6611 n^{os} 8 à 13 en date du 12 juillet 1997, et dans le BOI 4 H-2-05 du 19 juillet 2005.

33. Exemple de synthèse

Hypothèses :

- la société K est une société anonyme (SA) dont le capital est détenu à 80 % par la société S, et est également liée à cette société par un lien de combinaison (réassurance) ;

- la société S est une société d'assurance mutuelle (SAM), dénuée de capital, qui exerce notamment une activité de réassurance au profit d'autres personnes morales ;

- les personnes morales M1 et M2 sont des mutuelles, également dénuées de capital, et liées à la société S par un lien de combinaison (réassurance) ;

- les sociétés F1 et F2 sont des SA, dont le capital est détenu à 100 % respectivement par S et F1 ;

- les sociétés E1 et E2 sont des filiales étrangères, sans établissement en France, dont le capital est détenu à 100 % respectivement par F1 et E1 ;

- la société F3 est une SA dont le capital est détenu à 80 % par la société S ;

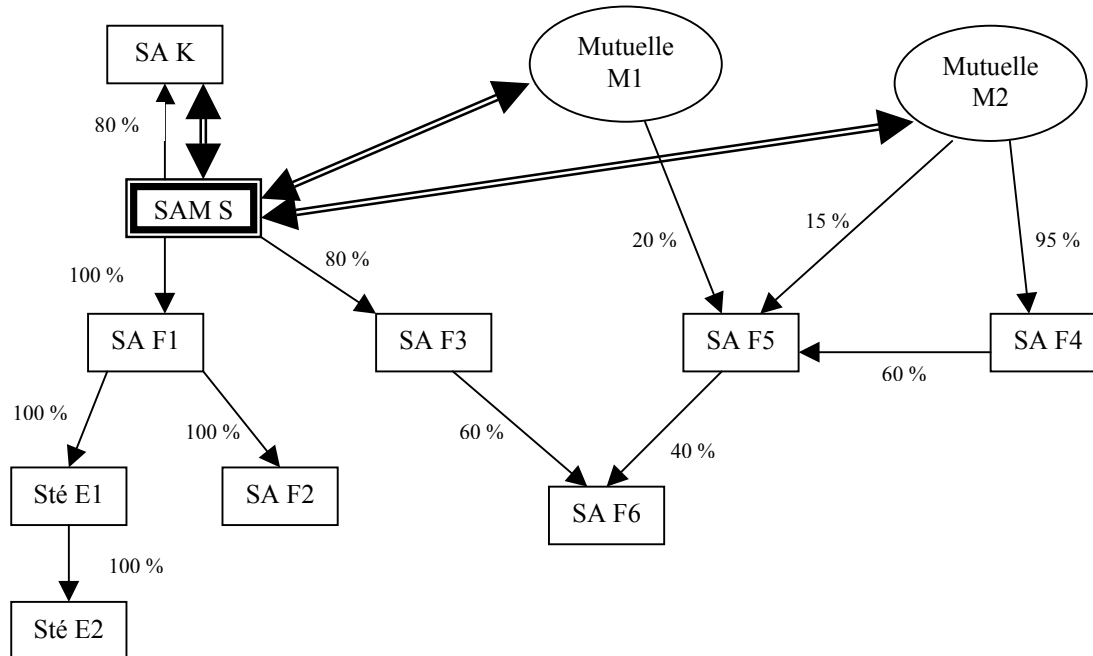
- la société F4 est une SA dont le capital est détenu à 95 % par la mutuelle M2 ;

- la société F5 est une SA dont le capital est détenu à hauteur de 20 % par la mutuelle M1, 15 % par la mutuelle M2, et 60 % par la société F4 ;

- la société F6 est une SA dont le capital est détenu à hauteur de 60 % par la société F3, et 40 % par la société F5 ;

Il est en outre précisé que la société S est soumise à l'obligation d'établir des comptes combinés, la cohésion du groupe économique ne reposant pas sur les seuls liens capitalistiques. La société S est par convention désignée comme combinante. Elle opte pour le régime de groupe visé au deuxième alinéa de l'article 223 A.

Dans le schéma ci-dessous, la flèche simple désigne un lien de détention en capital, et la flèche double un lien de combinaison. Le cadre gras désigne l'entité combinante.



Définition du périmètre de combinaison comptable

Du point de vue comptable, le périmètre englobe l'ensemble des entités figurant sur ce schéma, car elles sont toutes, soit liées à l'entité combinante S par un lien de combinaison (réassurance), soit sous le contrôle de S par la détention directe ou indirecte de leur capital. Le périmètre de la combinaison comptable englobe également les sociétés étrangères E1 et E2.

Définition du périmètre du groupe d'intégration fiscale formé par la société S

Les personnes morales dénuées de capital qui répondent aux conditions fixées au deuxième alinéa de l'article 223 A, c'est-à-dire assujetties à l'impôt sur les sociétés et ayant avec l'entité combinante un lien de combinaison, doivent être obligatoirement incluses dans le groupe. Dès lors, les deux mutuelles M1 et M2 sont membres du groupe dès l'option exercée par la société S.

S'agissant de la société K, qui a avec S un double lien de combinaison et de détention du capital, il convient de n'examiner que ce deuxième critère qui prévaut sur le lien de combinaison. Or, S détient moins de 95 % du capital de K, ce qui interdit la prise en compte de K dans le périmètre du groupe formé par S.

S'agissant des autres filiales capitalistiques, il convient également d'examiner le taux de détention directe ou indirecte de leur capital par la société mère S :

- F1 : détenue directement à 100 % par S, elle peut être membre du groupe sur option ;
- F2 : détenue indirectement à 100 % par S, elle peut être membre du groupe sur option ;
- E1 : détenue indirectement à 100 % par S, mais non assujettie à l'impôt sur les sociétés en raison des règles de territorialité (art. 209-I), elle ne peut être membre du groupe ;
- E2 : il en va de même que pour E1 ;
- F3 : détenue directement à 80 % par S, elle ne peut être membre du groupe ;

- F4 : détenue directement à 95 % par M2, mutuelle qui est elle-même obligatoirement incluse dans le groupe, elle peut être membre du groupe sur option ;

- F5 : détenue conjointement par les mutuelles M1 et M2, en direct, à hauteur de 35 %, et détenue indirectement par M2 via la société F4 à hauteur de 60 %, soit une détention globale de 95 % par les deux mutuelles obligatoirement incluses dans le groupe, elle peut elle-même être membre du groupe sur option et à condition que F4 soit elle-même membre du groupe. Il est précisé que le taux de détention indirecte de M2 dans F5 est calculé en assimilant la détention de 95 % du capital de F4 à 100 %, en application des dispositions de l'article 46 quater-0 ZF de l'annexe III ;

- F6 : les droits détenus par l'intermédiaire de F 3 ne sont pas pris en compte, dans la mesure où F3 ne peut être membre du groupe. F6 ne peut donc pas faire partie du groupe.

CHAPITRE 3 : MODALITES D'APPLICATION

Section 1 : Options pour le régime

Sous-section 1 : Option de la société mère

34. L'option de la personne morale qui se constitue seule redevable de l'impôt dû par un groupe formé en application du deuxième alinéa de l'article 223 A doit être exercée selon les mêmes modalités et les mêmes délais que l'option pour le régime prévu au premier alinéa du même article. Il est rappelé que cette option vaut tant pour la société mère du groupe combiné que pour les personnes morales dénuées de capital membres du groupe.

Conformément au sixième alinéa de cet article, cette option doit donc être notifiée au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de l'exercice qui précède le premier exercice d'application du régime. L'option est valable pour une période de cinq exercices. Elle est renouvelée par tacite reconduction, sauf dénonciation dans le même délai que celui prévu pour la notification de l'option.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI 4 H-2-05 du 19 juillet 2005.

Sous-section 2 : Accord des filiales membres du groupe

35. Les filiales donnent leur accord pour être membres d'un groupe combiné dans les mêmes conditions que celles prévues pour les groupes formés en application du premier alinéa de l'article 223 A.

Section 2 : Détermination du résultat d'ensemble

36. Le résultat d'un groupe formé en application du deuxième alinéa de l'article 223 A doit être déterminé selon les mêmes modalités que celles prévues pour les groupes répondant aux conditions du premier alinéa du même article. Il convient par conséquent d'appliquer les règles des articles 223 B à 223 S, les particularités prévues pour les groupes combinés n'étant pas liées aux modalités de détermination du résultat, mais aux situations de restructuration ou de passage d'une forme de groupe à une autre (cf. infra).

Il est précisé toutefois que les résultats de chacune des sociétés du groupe pris en compte, en application du premier alinéa de l'article 223 B, pour la détermination du résultat d'ensemble, s'entendent des seuls résultats imposables, à l'exclusion des résultats exonérés en application du 2 de l'article 207 au titre de l'exploitation de contrats responsables et solidaires. L'articulation entre ce régime d'exonération et les modalités de détermination du résultat d'ensemble fait l'objet des précisions suivantes.

Sous-section 1 : Dividendes intra-groupe

37. Les dividendes versés par une société du groupe à une autre société du groupe peuvent, lorsque toutes les conditions prévues à l'article 145 sont respectées, bénéficier d'une exonération qui est prise en compte dans le résultat propre de la société qui perçoit les dividendes. Dans ce cas, la quote-part de frais et charges de 5 %, que cette société doit réintégrer à son résultat imposable, fait l'objet d'une déduction pour la détermination du résultat d'ensemble, conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 223 B.

Lorsque les dividendes versés ne sont pas éligibles au régime mère-fille prévu à l'article 145, ils peuvent être retranchés du résultat de la société qui perçoit les dividendes pour la détermination du résultat d'ensemble.

S'agissant des personnes morales membres d'un groupe combiné, ces dispositions s'appliquent selon les modalités suivantes lorsque certaines des personnes morales concernées bénéficient de l'exonération des profits tirés de l'exploitation de certains contrats (2 de l'article 207).

38. Lorsque les produits de participation pris en compte dans le résultat imposable ont été extournés au titre de l'application du régime des sociétés mères et qu'une quote-part de frais et charges égale à 5 % du montant brut de ces produits a été réintégrée par la société bénéficiaire des distributions, la neutralisation prévue au deuxième alinéa de l'article 223 B s'applique à ce montant réintégré, pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe. L'absence de neutralisation de la quote-part relative aux dividendes versés au cours du premier exercice d'appartenance au groupe de la société distributrice s'applique également à toutes les personnes morales membres du groupe combiné.

Lorsque les produits de participation ne sont pas éligibles au régime des sociétés mères, ces produits sont retranchés du résultat d'ensemble, conformément au troisième alinéa de l'article 223 A. Toutefois, le montant de cette déduction doit être limité aux seuls produits de participation inclus dans le résultat imposable de la société participante et, par conséquent, ne pas comprendre la fraction de ces produits comprise dans le résultat exonéré de cette société.

Sous-section 2 : Provisions intra-groupe (articles 223 B et 223 D)

39. Les provisions constituées par une personne morale après son entrée dans le groupe, à raison de créances qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés font l'objet d'un retraitement pour la détermination du résultat d'ensemble, conformément aux dispositions du quatrième alinéa de l'article 223 B. Il en est de même des provisions constituées par une personne morale après son entrée dans le groupe à raison des participations détenues dans d'autres sociétés du groupe, en application du sixième alinéa de l'article 223 D.

Ces dispositions s'appliquent aux membres du groupe combiné. Toutefois, lorsque ceux-ci bénéficient de l'exonération prévue au 2 de l'article 207, la fraction des dotations aux provisions visées aux articles 223 B et 223 D incluse dans le résultat exonéré ne fait l'objet, bien entendu, d'aucun retraitement. Il en va de même de la reprise de cette fraction des provisions.

Sous-section 3 : Abandons de créances et subventions intra-groupe

40. Conformément aux dispositions du sixième alinéa de l'article 223 B, l'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti entre sociétés du groupe n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble.

Ces dispositions s'appliquent aux membres du groupe combiné, étant précisé que lorsque ceux-ci bénéficient de l'exonération prévue au 2 de l'article 207, le montant de l'abandon de créance ou de la subvention directe ou indirecte qui doit être retraité pour la détermination du résultat d'ensemble s'entend du seul montant inclus dans le résultat imposable, à l'exclusion de la fraction incluse dans le résultat exonéré.

Sous-section 4 : Dispositif de réintégration d'une fraction des charges financières

41. Le septième alinéa de l'article 223 B prévoit la réintégration au résultat d'ensemble d'une fraction des charges financières déduites par les sociétés du groupe, lorsqu'une société a acheté les titres d'une autre société qui devient membre du même groupe, auprès des personnes qui la contrôlent.

Ce dispositif s'applique aux personnes morales membres d'un groupe combiné. Lorsque celles-ci bénéficient de l'exonération prévue au 2 de l'article 207, il n'est tenu compte, pour la réintégration au résultat d'ensemble, que des charges financières effectivement déduites, à l'exclusion des charges financières incluses dans le résultat exonéré.

Sous-section 5 : Retraitement des plus-values de cessions d'immobilisations intra-groupe et des suppléments d'amortissements

42. Conformément aux dispositions de l'article 223 F, la fraction de la plus-value ou de la moins-value afférente à la cession entre sociétés du groupe d'un élément d'actif immobilisé, acquise depuis sa date d'inscription au bilan de la société du groupe qui a effectué la première cession, n'est pas retenue pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus ou moins-value nette d'ensemble. Corrélativement, les suppléments d'amortissements portant sur la fraction du prix d'acquisition correspondant à la plus-value neutralisée font l'objet d'une réintégration chez la société cessionnaire.

Ces dispositions s'appliquent aux personnes morales membres d'un groupe combiné. Lorsque celles-ci bénéficient du régime d'exonération prévu au 2 de l'article 207, le montant des suppléments d'amortissements qui doit être réintégré doit être limité aux suppléments inclus dans le résultat imposable, à l'exclusion de la fraction comprise dans le résultat exonéré.

Sous-section 6 : Reports déficitaires

43. Les déficits d'ensemble, déterminés dans les conditions fixées à l'article 223 B, sont reportables selon les modalités prévues au I de l'article 209. Il est précisé que ne peuvent être ainsi reportés que les déficits issus de l'activité taxable, à l'exclusion des résultats de l'activité exonérée en application du 2 de l'article 207.

Section 3 : Conséquences de la sortie d'une société du groupe

44. Lorsqu'une personne morale sort du groupe combiné, les conséquences prévues aux articles 223 F, 223 R et 223 S s'appliquent dans les mêmes conditions et selon les mêmes modalités que celles prévues pour les groupes relevant du premier alinéa de l'article 223 A.

CHAPITRE 4 : RESTRUCTURATIONS DE GROUPES

Section 1 : Changement de la société mère d'un groupe combiné

Sous-section 1 : Absorption, acquisition ou scission de la société mère d'un groupe combiné

45. L'absorption, l'acquisition ou la scission de la société mère d'un groupe entraîne la cessation du groupe et la sortie du régime de toutes les personnes morales qui le composent, quelle que soit la forme du groupe. Les conséquences d'une telle restructuration sur un groupe combiné étant identiques à celles applicables aux groupes formés en application du premier alinéa de l'article 223 A, il convient de se référer aux précisions données dans la documentation de base 4 H-6663 et 4 H-6664 en date du 12 juillet 1997, et dans le BOI 4 H-2-05 du 19 juillet 2005. Il est notamment rappelé que, conformément aux c, d et e du 6 de l'article 223 L, il est possible, sous réserve des conditions prévues par ces dispositions, que la société absorbante, acquéreuse ou issue de la scission crée immédiatement un nouveau groupe avec tout ou partie des filiales membres du groupe cessé.

46. S'agissant d'un groupe combiné, cette faculté est subordonnée au respect par la société concernée qui souhaite opter pour la formation d'un nouveau groupe de toutes les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 223 A, notamment au regard de la qualité d'entité combinante conformément à la réglementation applicable aux entreprises d'assurances, aux mutuelles et aux institutions de prévoyance.

47. Il est également possible, lorsque ce type de restructuration affecte la société mère d'un groupe combiné, et que toutes les conditions prévues par la loi sont satisfaites, de faire application du dispositif prévu au 5 de l'article 223 I, qui permet l'imputation des déficits issus du groupe cessé sur les bénéficiaires des filiales qui étaient membres de l'ancien groupe et qui sont comprises dans le périmètre du nouveau groupe formé en application des c, d ou e du 6 de l'article 223 L (dispositif d'imputation sur une base élargie).

Sous-section 2 : Changement de la désignation de l'entité combinante

48. Ainsi qu'il a été exposé ci-avant, la société mère d'un groupe combiné doit être l'entité combinante soumise à l'obligation d'établir des comptes combinés prévue par les codes des assurances, de la mutualité et de la sécurité sociale. La désignation de l'entité combinante résulte, soit d'un accord entre les personnes morales membres du périmètre de combinaison, soit de l'application des critères prévus par les codes précités en termes de montant de primes et de cotisations encaissés (cf. n° 8 ci-dessus).

49. Dès lors, l'entité désignée comme combinante peut changer, soit en raison d'un nouvel accord des personnes morales membres du périmètre de combinaison, soit en raison de l'évolution du montant des primes et cotisations encaissées.

50. Dans cette situation, le régime de groupe cesse de s'appliquer, dans la mesure où la personne morale qui a opté pour former le groupe combiné, n'est plus l'entité combinante du groupe et donc, ne répond plus aux conditions fixées par le deuxième alinéa de l'article 223 A. Dès lors, toutes les conséquences de la sortie du régime de groupe de l'ensemble des membres qui le composent doivent être tirées, en application du troisième alinéa de l'article 223 S qui prévoit que l'option d'une personne morale, membre d'un groupe combiné et distincte de la mère, pour devenir société mère de ce groupe, entraîne la cessation du groupe.

51. Par ailleurs, la nouvelle entité combinante peut, sous réserve du respect des autres conditions fixées au deuxième alinéa de l'article 223 A, former un nouveau groupe combiné. Dans cette situation, les dispositions du f du 6 de l'article 223 L s'appliquent, le premier groupe étant considéré comme cessant d'exister à la date de clôture de l'exercice qui précède le premier exercice du nouveau groupe. Les déficits reportables du groupe cessé peuvent alors faire l'objet d'une imputation sur une base élargie, en application des dispositions du 5 de l'article 223 I.

52. Exemple

Soit un groupe combiné formé au titre de l'exercice N, qui comprend une entité combinante, la société d'assurance mutuelle S1, en tant que société mère, une autre société d'assurance mutuelle S2 liée à S1 par un lien de réassurance, et trois filiales capitalistiques détenues directement et indirectement à 100 % par S1.

En N+3, S2 opte pour devenir société mère du groupe combiné, cette option faisant suite à la désignation de S2 comme entité combinante à compter de N+3, S1 demeurant par ailleurs membre du groupe.

Par hypothèse, la clôture des comptes est fixée au 31 décembre.

Du point de vue fiscal, la nouvelle entité combinante étant S2 à compter de N+3, il convient que cette société exerce l'option prévue au deuxième alinéa de l'article 223 A, au plus tard à l'expiration du délai de dépôt de la déclaration de résultat relative à N+2, soit le 31 mars N+3, ou le 30 avril N+3 en cas d'application de la tolérance ministérielle pour les exercices clôturant à l'année civile.

Dans cette situation, le groupe combiné formé par S1 est considéré comme cessant au 31 décembre N+2. Les conséquences de la cessation du groupe doivent être tirées par la société mère S1 au titre de la déclaration du résultat d'ensemble relative à N+2.

Par ailleurs, un nouveau groupe est formé par S2 dès N+3, le premier exercice de ce nouveau groupe pouvant avoir une durée inférieure ou supérieure à douze mois. Avec l'option qu'elle exerce, la société S2 doit fournir la liste des sociétés et personnes morales qui seront membres du nouveau groupe.

Dans l'hypothèse où le groupe formé par S1 était déficitaire, le déficit d'ensemble de ce groupe devient, après la cessation du groupe, un déficit propre de la société S1. Ce déficit peut faire l'objet de l'imputation sur une base élargie, dans les conditions prévues au 5 de l'article 223 I, sur les bénéfices des personnes morales qui étaient membres du groupe cessé et qui sont également membres du nouveau groupe.

Section 2 : Passage de l'une à l'autre des deux formes de groupe définies à l'article 223 A

53. Aux termes du troisième alinéa de l'article 223 S, lorsque la société mère d'un groupe formé en application du premier ou du deuxième alinéa de l'article 223 A opte pour la formation d'un nouveau groupe formé respectivement selon les modalités du deuxième ou du premier alinéa du même article, cette option entraîne la cessation du groupe. Un nouveau groupe peut alors être formé dans les conditions prévues au f du 6 de l'article 223 L.

Sous-section 1 : Formation d'un groupe combiné par la société mère d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A

54. Lorsqu'un groupe combiné est formé par une société mère qui était auparavant mère d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A, cette option entraîne, conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'article 223 S, la cessation du premier groupe et l'ensemble des conséquences qui en découlent en application des articles 223 F, 223 R et 223 S. Dans cette situation, les dispositions du f du 6 de l'article 223 L peuvent s'appliquer (cf. ci-dessus n° 51), ainsi que celles du 5 de l'article 223 I relatives à l'imputation des déficits du groupe cessé sur une base élargie dans le nouveau groupe.

Sous-section 2 : Formation d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A par la société mère d'un groupe combiné

55. Lorsque la société mère d'un groupe combiné opte pour la formation d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A, cette option entraîne la cessation du groupe combiné, les conséquences étant les mêmes que celles exposées au n° 54 ci-dessus.

Section 3 : Autres restructurations affectant les sociétés membres du groupe

56. En cas de fusion d'une des sociétés membres du groupe avec une autre société du groupe sous le régime de l'article 210 A, le deuxième alinéa de l'article 223 R prévoit que certaines conséquences liées à la sortie du groupe de la société absorbée ne s'appliquent pas, à savoir la déneutralisation de plus et moins-values de cession d'immobilisation intra-groupe (troisième alinéa de l'article 223 F) et la réintégration au résultat fiscal de certaines subventions intra-groupe. Ces conséquences sont en effet reportées à la date de sortie du groupe de la société absorbante, ou de la dernière société absorbante en cas d'opérations de fusion successives.

57. Ces dispositions s'appliquent de plein droit aux opérations de fusion concernant des personnes morales membres d'un groupe combiné, selon les mêmes modalités que celles exposées dans le BOI 4 H-4-07 du 21 mars 2007, n^{os} 12 et suivants.

CHAPITRE 5 : OBLIGATIONS DECLARATIVES ET ENTREE EN VIGUEUR

Section 1 : Obligations déclaratives

58. Les obligations déclaratives liées à l'application du régime de groupe prévu au deuxième alinéa de l'article 223 A sont les mêmes que celles actuellement prévues pour les groupes formés en application du premier alinéa du même article.

59. Toutefois, l'article 46 quater-0 ZD de l'annexe III prévoit, en complément des obligations déclaratives communes aux formes de groupe relevant des premier et deuxième alinéas de l'article 223 A, une obligation spécifique aux groupes combinés :

– outre sa désignation et l'adresse de son siège social, chaque personne morale dénuée de capital membre du groupe doit mentionner, la nature du lien qui l'unit à l'entité combinante tête du groupe combiné, cette mention devant figurer sur la liste des entreprises membres du groupe adressée au service par la société mère lors de la notification de l'option (1 de l'article 46 quater-0 ZD de l'annexe III) et lors du dépôt de la déclaration de résultat du groupe au titre de chaque exercice (2 de l'article 46 quater-0 ZD de l'annexe III) ;

– l'extrait de l'annexe comptable portant les informations suivantes sur les comptes combinés doit également être fourni : nom de l'entreprise combinante, liste des entreprises et description de la nature des liens qui permettent de fonder les critères de sélection des entreprises dont les comptes sont combinés, ainsi que l'indication des motifs qui justifient la non combinaison de certaines entreprises, cet extrait devant être adressé au service lors du dépôt de la déclaration de résultat du groupe au titre de chaque exercice (2 de l'article 46 quater-0 ZD de l'annexe III).

Il est rappelé que du point de vue comptable, le règlement du CRC n° 2000-05 du 7 décembre 2000 prévoit la communication dans l'annexe comptable d'un certain nombre d'informations spécifiques relatives aux comptes combinés, dont celles visées au 2 de l'article 46 quater-0 ZD de l'annexe III. La société mère des groupes concernés doit donc joindre à sa déclaration annuelle du résultat d'ensemble la copie de la partie de l'annexe comptable mentionnant les informations demandées.

60. Enfin, conformément aux dispositions de l'article 46 quater-0 ZL de l'annexe III, en cas d'application des dispositions du f du 6 de l'article 223 L (changement d'entité combinante ou passage d'une forme de groupe à l'autre) et du 5 de l'article 223 I (dispositif d'imputation des déficits selon une base élargie), les éléments nécessaires au suivi de l'imputation des déficits doivent être fournis avec la déclaration du résultat d'ensemble.

Section 2 : Entrée en vigueur

61. Conformément au XII de l'article 88 de la loi de finances n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006, les dispositions relatives à l'aménagement du régime de groupe s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008.

BOI liés : 4 H-2-05, 4 H-4-07

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe I

Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006

Article 88 (extrait)

I. [...]

II. [...]

III. [...]

IV. [...]

V. – L'article 223 A du même code est ainsi modifié :

1° Après le premier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Par exception à la première phrase du premier alinéa, lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun établit des comptes combinés en application de l'article L. 345-2 du code des assurances, de l'article L. 212-7 du code de la mutualité ou de l'article L. 931-34 du code de la sécurité sociale en tant qu'entreprise combinante, elle peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même, les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun dénuées de capital qui sont membres du périmètre de combinaison et qui ont avec elle, en vertu d'un accord, soit une direction commune, soit des services communs assez étendus pour engendrer un comportement commercial, technique ou financier commun, soit des liens importants et durables en vertu de dispositions réglementaires, statutaires ou contractuelles, et les sociétés dont elle et les personnes morales combinées détiennent 95 % au moins du capital, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe. Les conditions relatives aux liens entre les personnes morales mentionnées à la phrase précédente et à la détention des sociétés membres du groupe par ces personnes morales s'apprécient de manière continue au cours de l'exercice. Les autres dispositions du premier alinéa s'appliquent à la société mère du groupe formé dans les conditions prévues au présent alinéa. » ;

2° Le quatrième alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« Toutefois, lorsque la société mère opte pour l'application du régime défini au deuxième alinéa, toutes les personnes morales dénuées de capital définies au même alinéa sont obligatoirement membres du groupe et ne peuvent simultanément être mères d'un groupe formé dans les conditions prévues au premier alinéa. » ;

3° Le cinquième alinéa est ainsi modifié :

a) Dans la cinquième phrase, les mots : « L'option mentionnée au premier alinéa est notifiée » sont remplacés par les mots : « Les options mentionnées aux premier et deuxième alinéas sont notifiées » ;

b) Dans la sixième phrase, les mots : « Elle est valable » sont remplacés par les mots : « Elles sont valables » ;

c) Dans la septième phrase, les mots : « Elle est renouvelée » sont remplacés par les mots : « Elles sont renouvelées » ;

4° Dans la première phrase du sixième alinéa, le mot : « cinquième » est remplacé par le mot : « sixième ».

VI. – Dans le quatrième alinéa de l'article 223 B du même code, les références : « d ou e » sont remplacées par les références : « d, e ou f ».

VII. – Dans le sixième alinéa de l'article 223 D du même code, les références : « d ou e » sont remplacées par les références : « d, e ou f ».

VIII. – Dans le 5 de l'article 223 I du même code, les références : « d ou e » sont remplacées par les références : « d, e ou f ».

IX. – Le 6 de l'article 223 L du même code est ainsi modifié :

1° La première phrase du premier alinéa du c est ainsi rédigée :

« Lorsqu'une société soumise à l'impôt sur les sociétés absorbe une société mère définie aux premier et deuxième alinéas de l'article 223 A et remplit, avant ou du fait de cette fusion, les conditions prévues à l'un de ces alinéas, elle peut se constituer, depuis l'ouverture de l'exercice de la fusion, seule redevable des impôts mentionnés à l'un de ces alinéas dus par le groupe qu'elle forme avec les sociétés membres de celui qui avait été constitué par la société absorbée si, au plus tard à l'expiration du délai prévu au sixième alinéa de l'article 223 A décompté de la date de la réalisation de la fusion, elle exerce l'une des options mentionnées aux premier et deuxième alinéas de l'article 223 A et accompagne celle-ci d'un document sur l'identité des sociétés membres de ce dernier groupe qui entrent dans le nouveau groupe. » ;

2° Dans le premier alinéa du d, les références : « au premier alinéa de l'article 223 A » et « la première phrase » sont respectivement remplacées par les références : « aux premier et deuxième alinéas de l'article 223 A » et « la troisième phrase » ;

3° Dans le troisième alinéa du d, les références : « au premier alinéa » et « au cinquième alinéa » sont respectivement remplacées par les références : « aux premier et deuxième alinéas » et « au sixième alinéa » ;

4° Il est ajouté un f ainsi rédigé :

« f) Dans les situations mentionnées au troisième alinéa de l'article 223 S, le premier groupe est considéré comme cessant d'exister à la date de clôture de l'exercice qui précède le premier exercice du nouveau groupe.

« La durée du premier exercice des sociétés du nouveau groupe ainsi formé peut être inférieure ou supérieure à douze mois, sans préjudice de l'application de l'article 37. L'option mentionnée au troisième alinéa de l'article 223 S comporte l'indication de la durée de cet exercice.

« La société mère du premier groupe ajoute au résultat d'ensemble de l'exercice mentionné au premier alinéa les sommes dont la réintégration est prévue aux articles 223 F et 223 R du fait de la sortie du groupe de toutes les sociétés qui le composaient. »

X. – L'article 223 S du même code est ainsi modifié :

1° Dans le deuxième alinéa, les mots : « l'option prévue à l'article 223 A » sont remplacés par les mots : « celle des options prévues à l'article 223 A qu'elle a exercée » ;

2° Après le deuxième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Lorsque la société mère d'un groupe formé en application du premier alinéa de l'article 223 A opte pour la formation d'un nouveau groupe en application du deuxième alinéa du même article, lorsque la société mère d'un groupe formé en application du deuxième alinéa de l'article 223 A opte pour la formation d'un nouveau groupe en application du premier alinéa du même article ou lorsqu'une personne morale membre d'un groupe formé en application du deuxième alinéa de l'article 223 A, autre que la société mère, opte pour devenir société mère de ce groupe, cette option entraîne la cessation du premier groupe. »

XI. – Dans le cinquième alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, le mot : « quatrième » est remplacé par le mot : « cinquième ».

XII. – Les I, IV et V à XI s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008.



Annexe II

Décret n° 2008-683 du 8 juillet 2008 pris pour l'application des aménagements du régime fiscal des groupes de sociétés relatifs aux groupes créés conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'article 223 A du code général des impôts et aux restructurations effectuées sous la forme d'une scission partielle d'un groupe

Le Premier ministre,

Sur le rapport de la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique,

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 223 A et 223 L, ainsi que l'annexe III à ce code ;

Vu la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006, notamment le XII de son article 88 ;

Vu la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007, notamment le V de son article 53,

Décète :

Art. 1^{er}. – L'article 46 *quater*-0 ZD de l'annexe III au code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le premier alinéa est ainsi rédigé :

« Les options mentionnées au premier et au deuxième alinéas de l'article 223 A du code général des impôts sont notifiées au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration du résultat d'ensemble. » ;

2° Le a du 1 est ainsi rédigé :

« a. la liste des sociétés filiales et des personnes morales dénuées de capital qui seront membres du groupe.

Cette liste indique, pour chaque société, sa désignation, l'adresse de son siège social et la répartition de son capital et, pour chaque personne morale dénuée de capital, sa désignation, l'adresse de son siège social et la nature du lien qui l'unit à l'entité combinante tête du groupe formé en application du deuxième alinéa de l'article 223 A du code général des impôts ; » ;

3° Dans le c du 1, après les mots : « code général des impôts » sont insérées les références : « ou au deuxième alinéa du g du 6 du même article » ;

4° Le 2 est complété par un c ainsi rédigé :

« c. le cas échéant, l'extrait de l'annexe comptable comportant les informations suivantes sur les comptes combinés : nom de l'entreprise combinante, liste des entreprises du périmètre de combinaison et description de la nature des liens qui permettent de fonder les critères de sélection des entreprises dont les comptes sont combinés, ainsi que l'indication des motifs qui justifient la non-combinaison de certaines entreprises ; ».

Art. 2. – Dans la dernière phrase du premier alinéa de l'article 46 *quater*-0 ZE de la même annexe, le mot : « cinquième » est remplacé par le mot : « sixième ».

Art. 3. – Le 1 de l'article 46 *quater*-0 ZJ *bis* de la même annexe est ainsi modifié :

1° Dans la première phrase du premier alinéa :

a) Après les mots : « sociétés membres du groupe ayant cessé » sont insérés les mots : « ou des sociétés apportées » ;

b) Après les mots : « déficit restant à reporter après » sont insérés les mots : « , le cas échéant, » ;

c) Les références : « c, d ou e du 6 de l'article 223 L » sont remplacées par les références : « c, d, e ou f du 6 de l'article 223 L » ;

2° Dans le troisième alinéa, les références : « c, d ou e du 6 de l'article 223 L » sont remplacées par les références : « c, d, e ou g du 6 de l'article 223 L ».

Art. 4. – Le 6 de l'article 46 *quater*-0 ZL de la même annexe est ainsi modifié :

1° Dans le premier alinéa, les références : « c, d et e du 6 de l'article 223 L » sont remplacées par les références : « c, d, e, f ou g du 6 de l'article 223 L » ;

2° Dans le a, après les mots : « sociétés membres du groupe ayant cessé » sont insérés les mots : « ou des sociétés apportées ».

Art. 5. – La Ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et le Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 8 juillet 2008.

FRANÇOIS FILLON

Par le Premier Ministre :

*La Ministre de l'économie,
de l'industrie et de l'emploi,*
CHRISTINE LAGARDE

*Le Ministre du budget, des comptes publics
et de la fonction publique,*
ERIC WOERTH