

Étude

Prise de contrôle d'un groupe fiscal par un autre : passage dangereux

par **J. TOUTÉE** Avocat à la cour, spécialisé en droit fiscal

1 La prise de contrôle d'au moins 95 % du capital d'une société tête de groupe fiscal, directement ou indirectement, par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés est une situation périlleuse.

En effet, la perpétuation de ce contrôle jusqu'à la clôture de l'exercice de la société contrôlée entraîne la disparition du groupe fiscal dont elle est la tête, avec toutes les conséquences possibles d'un tel événement. Contrairement à l'habitude en matière d'intégration fiscale, le groupe est néanmoins réputé disparaître à l'issue de l'exercice de prise de contrôle. La société « prédatrice » a pour sa part la possibilité d'intégrer les sociétés de l'ancien groupe fiscal dans son propre groupe fiscal ou de constituer un nouveau groupe fiscal à son niveau.

En conséquence, les sociétés de l'ancien groupe peuvent passer d'un groupe fiscal à l'autre sans une période d'imposition de latence, pendant laquelle elles ne seraient intégrées à aucun groupe fiscal.

L'option pour l'intégration des sociétés de l'ancien groupe fiscal dans un nouveau groupe est le plus souvent réalisée dans les conditions instituées par le troisième alinéa de l'article 223 L 6 d. Par exception, celui-ci prévoit l'exercice d'une option « a posteriori », dans le mois de l'entrée dans leur nouveau groupe fiscal.

Ce dispositif, relativement récent, a fait l'objet d'une instruction d'application (instruction 30 décembre 1994, 4 H-2-95). Il reste que sa mise en œuvre reste délicate et peut receler des surprises.

Sans prétendre être exhaustif, nous nous proposons de commenter deux séries de difficultés rencontrées dans la mise en œuvre de l'article 223 L 6 d : les premières se rapportent à l'exercice de l'option elle-même et les secondes aux conditions de paiement des acomptes et des IFA au cours de l'exercice d'entrée dans le nouveau groupe fiscal.

1 À propos de l'option instituée par l'article 223 L 6 d

2 Au premier abord, on pourrait penser qu'il n'y pas lieu de comparer l'intérêt respectif de l'option instituée par l'article 223 L 6 d et l'option de droit commun pour l'intégration des sociétés filiales à un groupe existant ou à créer dans la mesure où leur champ d'application respectif serait exclusif l'un de l'autre. Il n'en est rien. Le second alinéa de l'article 223 L 6 d prévoit en effet sans condition la continuation du groupe fiscal « ancien » jus-

qu'à la clôture de l'exercice de prise de contrôle du capital de la société tête de groupe (1).

En conséquence, si les sociétés de l'ancien groupe ont les mêmes dates d'ouverture et de clôture d'exercice que la société tête du nouveau groupe fiscal, le groupe prédateur (existant ou à créer) a la possibilité d'intégrer fiscalement les sociétés de l'ancien groupe fiscal à son propre groupe soit en usant de l'option offerte par l'article 223 L 6 « dans le mois qui suit », soit en optant pour intégrer fiscalement ses filiales dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire en optant avant le début du premier exercice d'intégration de ces nouvelles filiales.

3 On est donc conduit à s'interroger sur l'intérêt propre de l'option instituée par l'article 223 L 6 d « dans le mois suivant la clôture de l'exercice ». Celui-ci est réel. Il existe en effet certaines « spécificités » qui peuvent être revendiquées uniquement dans le cadre de l'option « dans le mois qui suit » de l'article 223 L 6 d.

Il s'agit du traitement fiscal des reprises de provisions « intra-groupe », de la possibilité pour les filiales de l'ancien groupe de distribuer pendant le premier exercice d'entrée dans le nouveau groupe des dividendes sans avoir fiscal ni précompte mobilier lorsque ces derniers sont imputés fiscalement sur des résultats réalisés dans l'ancien groupe et enfin de la possibilité d'imputer le déficit fiscal de l'ancien groupe sur une base dite élargie.

4 Cela étant, en présence de dates d'exercice concordantes, la possibilité d'opter pour l'intégration des sociétés de l'ancien groupe dans les conditions de droit commun conserve un intérêt « par défaut », lorsque l'option instituée par l'article 223 L 6 d ne peut pas être utilisée.

C'est le cas lorsque l'exercice de l'option de l'article 223 L 6 d ne peut pas être exercée (n° 6) et lorsque l'option peut être exercée mais ne permet pas l'intégration de toutes les sociétés acquises indirectement (n° 7).

5 En ce qui concerne la première de ces situations, l'article 223 L 6 d est d'une lecture difficile.

On pourrait en effet a priori penser que l'option offerte par l'article 223 L 6 d est toujours ouverte lorsque le capital d'une société tête de groupe vient à être détenu durablement à 95 % au moins par une autre société assujettie à l'impôt sur les sociétés. Une lecture attentive du dispositif s'impose néanmoins...

Le troisième alinéa de l'article 223 L 6 d expose que l'option qu'elle institue est offerte lorsque « la personne morale mentionnée au premier alinéa du présent article... souhaite constituer un groupe

(1) On rappellera d'ailleurs que si le franchissement du seuil de 95 % n'est que temporaire au cours d'un exercice, le groupe fiscal perdure également, à la condition que soient indiquées à l'administration fiscale les modalités de l'opération et ses justifications juridiques, économiques ou sociales.

avec les sociétés qui composent celui qui avait été formé par la société mère... ou faire entrer celle-ci dans le groupe dont elle est déjà membre ».

Or, le premier alinéa auquel il est renvoyé expose pour sa part : « Si, au cours d'un exercice, le capital d'une société mère... vient à être détenu, directement ou indirectement, à 95 % au moins, à compter du 17 novembre 1993, par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, ce capital est réputé avoir été détenu selon les modalités prévues à la première phrase du premier alinéa de cet article si... »

On pourrait comprendre que l'article 223 L 6 d permet à « une » personne morale passible de l'impôt sur les sociétés venant à déterminer directement ou indirectement 95 % au moins du capital d'une société tête de groupe d'intégrer les sociétés de « l'ancien groupe » fiscal au groupe fiscal auquel elle appartient ou dont elle est la tête (existant ou à constituer). Certes, on pourrait faire valoir que cette approche est laxiste car plusieurs personnes morales sont susceptibles de détenir directement ou indirectement 95 % au moins d'une société tête de groupe. En réalité, la possibilité d'option ne permettrait d'intégrer les sociétés de l'ancien groupe fiscal que dans un seul groupe fiscal (existant ou à constituer).

Il resté que cette approche n'est pas celle de l'administration fiscale. Elle expose en effet dans son instruction d'application que le premier alinéa vise l'entreprise cessionnaire de la cession ayant eu pour effet de lui transférer 95 % au moins du capital de la société mère de « l'ancien groupe fiscal » (instruction 30 décembre 1994, 4 H-2-95 ; n°s 123 et suivants).

Par suite, et bien que l'instruction précitée ne l'indique pas expressément, l'option de l'article 223 L 6 d ne peut pas être exercée lorsque l'entreprise cessionnaire au sens susvisé ne peut pas soit « constituer un groupe avec les sociétés qui composent celui qui avait été formé par la société mère », soit « faire entrer celle-ci dans le groupe dont elle est déjà membre ».

6 Ainsi, contrairement à ce qu'on pourrait penser en se fiant à l'esprit qui a inspiré l'adoption de l'article 223 L 6 d, il existe deux situations spécifiques où la « reprise » de l'ancien groupe fiscal n'est pas possible.

Premièrement, lorsque la société cessionnaire au sens susvisé n'est pas intégrée fiscalement et est contrôlée à au moins 95 % par une autre société à la clôture de l'exercice des sociétés de l'ancien groupe. En effet, cette société :

— ne peut pas constituer un groupe fiscal (car son capital est détenu à plus de 95 % par une autre société assujettie à l'impôt sur les sociétés) ;

— et ne peut pas non plus faire entrer les sociétés de l'ancien groupe dans un groupe dont elle serait déjà membre puisqu'elle n'est pas encore elle-même intégrée fiscalement.

Deuxièmement, lorsque la société cessionnaire est intégrée à un groupe fiscal qui va lui-même disparaître à la clôture de l'exercice en cours au motif que les sociétés de ce groupe sont elles-mêmes « reprises » dans un autre groupe fiscal. En effet, la société cessionnaire ne peut être ni tête de groupe, ni faire entrer les sociétés de l'ancien groupe dans le groupe auquel elle appartient. En d'autres termes, il n'est pas possible « d'empiler » les options de l'article 223 L 6 d.

Dans ces deux situations, il reste possible d'intégrer dans les conditions de droit commun, à savoir dans le cadre de l'option préalable au premier exercice d'intégration fiscale de ces sociétés instituées par l'article 223 A du C.G.I.

Cela observé, s'il n'est bien évidemment pas envisageable dans la pratique d'ignorer la position administrative susvisée, nous indiquerons que si une option prévue à l'article 223 L 6 d avait par inadvertance été exercée dans cette situation, on pourrait à notre

avis se poser la question de la validité de cette option en faisant valoir une approche littérale de l'article 223 L 6 d qui, pour sa part, n'emploie pas le terme de « cessionnaire ».

Cette approche découle d'une lecture littérale du texte. Par ailleurs, on peut relever que :

— l'option offerte par l'article 223 L 6 d du C.G.I. est exercée par la nouvelle société tête de groupe et qu'il ne nous apparaît donc pas incongru de considérer, dans le silence du texte, qu'il convient, notamment, de se référer à la situation de cette dernière, même si elle n'est pas la société cessionnaire de la cession ayant eu pour effet de lui transférer indirectement 95 % au moins du capital de la société mère de « l'ancien groupe fiscal » ;

— les deux cas d'exclusion susvisés sont tellement dissimulés qu'on peut douter que l'intention du législateur ait été de poser de telles chausse-trappes au contribuable.

7 Cela observé, lorsque l'option de l'article 223 L 6 d peut être exercée, il faut noter que les sociétés non intégrées, filiales de sociétés intégrées de l'ancien groupe fiscal, ne peuvent pas être « reprises » dans le cadre de cette option.

En effet, celle-ci permet exclusivement l'intégration des sociétés « qui composaient celui qui avait été formé par l'[ancienne] société mère ».

Aussi peut-on se demander si ces sous-filiales peuvent être intégrées grâce à l'exercice de l'option de « droit commun » instituée par l'article 223 A du C.G.I. lorsque les dates d'exercice concordent. La difficulté réside dans le fait que l'option de « droit commun » doit être notifiée préalablement au commencement du premier exercice d'intégration et ne peut concerner que des sociétés filiales détenues à 95 % directement ou indirectement « par l'intermédiaire de sociétés du groupe » (1^{er} alinéa de l'article 223 A).

En l'occurrence, les sous-filiales en cause sont détenues par l'intermédiaire de filiales « intermédiaires » dont l'intégration au même groupe fiscal s'effectuera au travers d'une option exercée « dans le mois qui suit ». Toutefois, l'exercice de cette option a pour effet l'intégration des sociétés concernées à compter du premier jour de l'exercice en cours.

En droit, il nous semble donc que la question est de savoir si l'option exercée dans le cadre des dispositions de l'article 223 L 6 d présente ou non un caractère rétroactif. Pour notre part, nous constatons que cette option a pour effet l'intégration des sociétés qui en sont l'objet au premier jour de l'exercice en cours. Il nous paraît donc difficile de nier son caractère rétroactif.

L'administration fiscale n'a pas pris expressément position sur ce point. Néanmoins, elle semble en pratique réticente à admettre cette possibilité.

Au-delà, nous indiquerons que la documentation administrative expose de manière générale : « Lorsqu'il s'agit d'apprécier si une filiale peut être membre d'un groupe, la détention indirecte dont il est tenu compte doit s'effectuer par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés elles-mêmes membres du groupe » (D. adm. 4 H 6612, n° 9). Nous n'en demandons pas plus.

2 Sur les flux d'IFA, d'acomptes d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles

8 L'article 223 L 6 d ne se préoccupe pas des flux d'IFA et d'acomptes. Il convient donc de s'interroger sur les règles applicables en fonction des règles de droit commun de l'intégration fiscale.

L'exercice peut être difficile car les sociétés de l'ancien groupe se trouvent dans une situation paradoxale : elles sont à la fois des sociétés « sortantes » et des sociétés « entrantes » dans un groupe fiscal.

9 En matière d'IFA, cette double qualité ne pose pas en soi de difficulté.

En effet, l'article 223 M prévoit qu'une société entrante dans un groupe fiscal acquitte personnellement son IFA. L'administration fiscale ajoute qu'une société sortante d'un groupe intégré fiscalement acquitte également personnellement son IFA si l'événement motivant sa sortie est intervenu avant la date d'exigibilité de l'IFA (Inst. 9 mai 1988, 4 H-88, n^{os} 267 et 268).

En conséquence, chacune des sociétés sortantes devrait acquitter personnellement, auprès de sa trésorerie, l'IFA éventuellement due au titre de la première année d'intégration dans le nouveau groupe.

En fait, tel n'est pas le cas car ce sont les règles instaurées en matière d'acomptes d'impôt sur les sociétés qui sont appliquées en matière d'IFA sur le fondement d'une doctrine administrative.

10 En matière d'acomptes d'impôt sur les sociétés, une prise de position de l'administration s'est imposée du fait du silence de la loi. En effet, les obligations qui pèsent sur les sociétés sortantes et entrantes instituées par l'article 223 N sont difficilement compatibles :

— la société « sortante » n'a pas d'obligation propre mais l'ancienne société tête de groupe est tenue de verser les acomptes dus par celle-ci pour la période de douze mois ouverte à compter du début de l'exercice au titre duquel la société sortante ne fait plus partie du groupe (article 223 N 2). L'article 46 quater O ZJ de l'annexe III au C.G.I. précise que ces acomptes sont versés au comptable du Trésor de la société sortante.

— la société « entrante » est tenue de verser les acomptes d'impôt sur les sociétés dus dans les conditions de droit commun au titre de son premier exercice d'intégration (article 223 N 1).

Dans cette situation, l'administration fiscale tranche et indique pour sa part globalement à propos des acomptes d'impôt sur les sociétés et d'IFA :

« ...il est admis que la société qui était redevable de l'IFA et de l'IS dus par l'ancien groupe se substitue à l'ensemble des sociétés de ce groupe qui font partie du nouveau groupe. En conséquence, cette société - à savoir la société mère du groupe ayant cessé - doit continuer à acquitter, au titre de l'année ou pour la période en cause, lesdites sommes au lieu et place des sociétés de ce groupe entrées dans le nouveau groupe ». (Inst. 30 décembre 1994, 13 L.-5-94, n^{os} 143 et 144).

En pratique, on applique généralement cette doctrine (2).

Il reste qu'on peut se poser la question de savoir ce qu'il faut comprendre lorsqu'il est indiqué que l'ancienne société tête de groupe a vocation à acquitter l'IFA et les acomptes d'impôts sur les sociétés « au lieu et place » de ses anciennes filiales intégrées fiscalement.

Il nous semble que cela signifie :

— d'une part, que les bordereaux d'acomptes d'impôt sur les sociétés et IFA sont à établir par chacune des sociétés sortantes de l'ancien groupe fiscal mais que le montant à payer est acquitté par l'ancienne tête de groupe auprès de la trésorerie dont dépend la société filiale ;

— d'autre part, que ces bordereaux, accompagnés du règlement, sont à déposer auprès des trésoreries respectives dont dépendent les sociétés sortantes de l'ancien groupe, ce qui reste de gestion compliquée en pratique.

11 Par ailleurs, bien que cela ne soit pas précisé expressément par l'administration fiscale dans sa documentation, cette solution doit à notre avis conduire à calculer le montant des acomptes d'impôt sur les sociétés selon les règles de droit commun, société par société. En conséquence, le calcul de ces acomptes devrait se faire sur la base des résultats fiscaux N-1 et N-2 déterminés selon les règles de droit commun et donc indépendamment des règles de l'intégration fiscale.

Cela étant, il convient néanmoins à notre avis de prendre en compte uniquement les déficits fiscaux dont dispose réellement chacune des sociétés sortantes dans la mesure où les déficits appréhendés par l'ancienne société tête de groupe ne sont pas disponibles pour la filiale et ne lui permettront donc pas de réduire le montant de l'impôt sur les sociétés qu'elle devrait au Trésor si elle était imposée séparément.

En pratique, cela conduit, pour calculer le montant des acomptes dus par chaque société du groupe, à retenir les résultats fiscaux figurant sur les imprimés 2058 A et B des sociétés concernées des exercices N-2 et N-1.

12 Cela observé, il importe de relever que, dans le même temps, l'ancienne société tête de groupe est conduite à calculer ses propres acomptes d'impôt sur les sociétés selon les règles de droit commun.

Or, selon ces dernières, la base de calcul des acomptes d'impôt sur les sociétés est constituée des résultats d'ensemble déclarés par elle-même au titre des exercices N-1 et N-2.

Dans ce cadre, l'ancienne société tête de groupe est donc conduite à prendre en compte une seconde fois les résultats fiscaux de ses anciennes sociétés filiales intégrées fiscalement, cette fois-ci pour le calcul de ses propres acomptes d'impôt sur les sociétés.

Bien entendu, elle peut limiter le montant de ses acomptes propres en application des règles de droit commun, à savoir sur la base de la cotisation totale d'impôt sur les sociétés dont elle estime qu'elle sera finalement redevable au titre de l'exercice en cours, étant observé qu'une erreur de plus de 10 % dans le montant de l'impôt sur les sociétés finalement dû entraînerait sur le « trop peu versé » une majoration de 10 % de l'impôt (article 1762-3 du C.G.I.).

Il reste que cette limitation permet seulement de ne pas verser des sommes trop importantes mais obligera parfois à verser en une seule fois, dès le premier acompte, la totalité de l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice en cours.

13 Enfin, il faut se préoccuper des règles applicables en matière d'acomptes sur contributions additionnelles à l'impôt sur les sociétés.

14 La contribution sociale sur les bénéfiques (CSB) (3) donne en principe lieu à quatre acomptes aux dates prévues pour le paiement des acomptes d'impôt sur les sociétés. Les règles de leur versement sont similaires à celles existantes en matière d'impôt sur les sociétés. En l'absence de prise de position de l'administration dans la situation qui nous occupe sur cette taxe de récente application, il est sans doute plus raisonnable d'appliquer la solution administrative que celles exposées ci avant en matière d'impôt sur les sociétés.

(2) Nous ne nous attarderons pas, compte tenu du contexte, sur son caractère opposable bien qu'elle ne se rapporte pas à une règle d'assiette au sens de l'article L.80 A du Livre des Procédures Fiscales.

(3) Dont le taux est fixé à 3,3 % de l'impôt sur les sociétés excédant 5 millions de francs et qui n'est pas applicable aux PME remplissant certaines conditions.

15 La contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés (CAIS) (4) donne en principe lieu à un acompte unique exigible en même temps que le dernier acompte d'impôt sur les sociétés de l'exercice pour les entreprises qui clôturent leur exercice entre le 1^{er} mars et le 31 décembre inclus. Toutefois, tant les sociétés « entrantes » que les sociétés « sortantes » d'un groupe fiscal sont dispensées du versement de cet acompte (Inst. 13 septembre 1995, 4 L-1-95).

(4) Dont le taux est fixé à 6 % de l'impôt sur les sociétés pour les exercices ouverts en 2001 et à 3 % pour les exercices suivants.

En conséquence, dans la situation qui nous occupe, aucun acompte de CAIS n'est donc à verser, ce qui nous permet de terminer sur une note positive.

*
*

16 Ces quelques lignes n'ont pas la prétention d'épuiser le sujet. On pourrait par exemple se demander quelles sont les conséquences d'un changement de groupe fiscal eu égard à la convention d'intégration en vigueur dans l'ancien groupe.

En définitive, sans craindre de formuler une remarque qui vaut en réalité pour la totalité du régime de l'intégration fiscale, on constatera que le dispositif institué par l'article 223 L 6 d est d'une utilité certaine mais d'une particulière complexité. Toutefois, si la complexité est parfois un mal inévitable du régime de l'intégration fiscale, on peut se demander si tel est bien le cas des points évoqués.