



## DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

INSTRUCTION N°...001.../MEEDD/DGI/DLC DU 13 JUN 2012..PORTANT  
SUR LE REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES

### PRESENTATION

La loi de finances pour l'exercice 2011 a institué, un régime fiscal particulier au profit des groupes de sociétés.

Le bénéfice de ce régime est subordonné, en premier lieu, au respect de certaines conditions tenant aux statuts juridiques et fiscal des sociétés et, en second lieu, à l'exercice de certaines activités limitativement définies par la Loi.

Il se traduit par la mise en place d'un dispositif fiscal dérogatoire du droit commun en matière :

- d'Impôt sur les sociétés ;
- d'Impôt sur le Revenu des Capitaux Mobiliers ;
- de TVA ;
- de Contributions des Patentes ;
- de Droits d'Enregistrements ;

Et prévoit des règles particulières pour les obligations déclaratives.

La présente instruction a pour objet de présenter les modalités pratiques de mise en œuvre des mesures fiscales dérogatoires consacrées par ledit régime, qui s'applique pour compter de l'année 2011.

## SOMMAIRE

<b>I- Le champ d'application du régime .....</b>	<b>1</b>
A- Les conditions tenant à la participation au capital social.....	1
B- Les conditions tenant à la nature des activités exercées.....	3
C- Les exclusions.....	3
<b>II- Les avantages fiscaux concédés.....</b>	<b>4</b>
A- En matière d'impôt sur les sociétés.....	4
B- En matière d'Impôt sur le Revenu des Capitaux Mobiliers.....	7
C- En matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée.....	8
D- En matière de Droits d'Enregistrement.....	9
E- En matière de Contribution des Patentes.....	9
<b>III- Les obligations déclaratives.....</b>	<b>10</b>
A- Les déclarations des sociétés étrangères membres du groupe.....	10
B- Les déclarations des institutions financières.....	11

## I- LE CHAMP D'APPLICATION DU REGIME.

Par groupes de sociétés, il faut entendre l'ensemble formé de sociétés soumises de plein droit ou par option à l'impôt sur les sociétés ou un impôt étranger équivalent, quelle qu'en soit la forme, unies par des liens capitalistiques d'au moins 10%, et permettant à l'une d'elles ou à plusieurs d'entre elles, conjointement, de contrôler les autres.

En application des dispositions du Code Général des Impôts (CGI), l'option est réservée aux Sociétés en Nom Collectif (SNC), aux Sociétés en Commandite Simple (SCS), aux Sociétés en Participation (SEP) et aux Syndicats Financiers, à l'exclusion des Groupements d'Intérêt Economiques (GIE).

### A- LES CONDITIONS TENANT A LA PARTICIPATION AU CAPITAL

Le pourcentage minimal de 10% s'apprécie, soit à la date de la constitution des sociétés du groupe, soit à la date de la modification du capital social.

La seule détention d'au moins 10% du capital d'autres sociétés ne suffit pas pour constituer un groupe de sociétés, au sens fiscal du terme. Il faut, en outre, que cette détention permette de contrôler directement ou indirectement les autres sociétés qui entrent dans le périmètre du groupe.

Une société est considérée comme contrôlant une autre :

- lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;
- lorsqu'elle a le pouvoir de désigner pendant au moins deux exercices successifs la majorité des membres des organes d'administration et de direction d'une autre société ;
- lorsqu'elle exerce une influence dominante sur une société en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires.

Une société est présumée exercer une influence dominante sur une autre lorsqu'elle dispose directement ou indirectement d'une fraction égale à 15% des droits de vote de cette autre société.

Pour le décompte du droit de vote, il convient de prendre en compte les droits de vote double s'il en existe, et, d'écartier le cas échéant, les actions de préférence sans droit de vote, les droits sociaux détenus par la société membre du groupe dans son propre capital.

Par ailleurs, le contrôle direct ou indirect existe lorsqu' une société détient directement ou par entreprises interposées la majorité des droits d'une autre société.

En somme, une société est considérée comme exerçant le contrôle indirect d'une autre société, même si elle ne détient aucune participation directe dans cette société, dès lors que les sociétés qu'elle contrôle disposent ensemble dans cette dernière, de participations dont l'adjonction est suffisante pour caractériser le contrôle.

**Exemple :** La société A détient 60% du capital de la société B et 5% du capital de la société C. La société B détient, pour sa part, 30% de la société C, laquelle participe à hauteur de 15% au capital de la société D.

La société A contrôle les trois sociétés B, C et D :

- directement la société B (participation directe de 60%) ;
- indirectement la société C, par l'intermédiaire de B qui contrôle directement C (participation à hauteur de 30% du capital);
- indirectement la société D (participation indirecte de 15% par l'intermédiaire de la société C qu'elle contrôle indirectement par la société B), bien qu'elle n'ait aucune participation directe dans cette dernière société.

Pour l'appréciation du contrôle, les titres de participation doivent revêtir la forme nominative, avoir été souscrits à l'émission ou lors d'une augmentation du capital. A défaut, en cas d'acquisition, la société participante doit avoir pris l'engagement de les conserver sous la forme nominative pendant deux ans.

Enfin, pour bénéficier du régime fiscal des groupes de sociétés, les sociétés en cause, installées au Gabon ou à l'étranger, doivent être organisées autour d'une société tête de groupe dont le siège social doit être obligatoirement situé au Gabon.

En d'autres termes, le bénéfice dudit régime ne peut être consenti à un groupe de sociétés dont la tête de groupe ne serait pas une société de droit gabonais installée sur le territoire national.

## **B- LES CONDITIONS TENANT A LA NATURE DES ACTIVITES EXERCEES**

Pour être éligible au régime fiscal des groupes de sociétés, outre la condition liée au droit de contrôle, la société tête de groupe doit exercer exclusivement les activités ci après au profit des autres sociétés du groupe :

- prestations de services de nature technique, comptable, financière, administrative, informatique, juridique, commerciale et en ressources humaines correspondant à des fonctions de direction, de gestion, de coordination et de contrôle des groupes de sociétés ;
- recherche et développement au seul profit du groupe ;
- gestion de la trésorerie intra groupe.

Seules les activités ci-dessus visées, effectuées par la société tête de groupe au profit des sociétés membres du groupe qu'elle contrôle, permettent la mise en œuvre du régime fiscal des groupes de sociétés.

Les conditions relatives aux liens capitalistiques et à la nature de l'activité sont des conditions cumulatives et le défaut de satisfaction de l'une d'elles emporte exclusion du bénéfice du régime fiscal des groupes de sociétés.

## **C- LES EXCLUSIONS**

Les activités autres que celles citées ci dessus exercées par la société tête de groupe, quel qu'en soit le bénéficiaire, sont exclues du bénéfice du régime et demeurent soumises aux règles de droit commun.

Par ailleurs, sont exclus du bénéfice du régime, les groupes de sociétés contrôlés par une société tête de groupe dont l'objet exclusif est la prise de participation dans les autres sociétés.

De même, une société tête de groupe ne peut être membre d'un autre groupe de sociétés.

Enfin, une société ne peut faire partie du périmètre de deux(2) groupes de sociétés à la fois.

Les groupes de sociétés titulaires d'un agrément délivré par l'administration fiscale, et comportant en leur sein des sociétés têtes de groupe d'un autre groupe, ou des sociétés membres d'un autre groupe bénéficiant, à titre transitoire, d'un délai de deux ans jusqu'à la fin de l'année 2012, pour procéder à la régularisation de leur situation. En conséquence, l'agrément ci-dessus visé sera pris en compte pour la détermination des impositions des groupes de sociétés concernés au titre des exercices 2011 et 2012.

Si une société tête de groupe délivre un mandat à l'une de ses filiales pour l'exercice des prestations prévues à l'article 11-c de la loi de Finances 2011, elle perd le bénéfice des avantages consacrés par le régime fiscal des groupes de sociétés. Toutefois, le bénéfice dudit régime sera maintenu que pour autant que la société tête de groupe ne délègue à son mandataire que l'exercice de la partie commerciale de son activité.

## **II- LES AVANTAGES FISCAUX CONCEDES**

### **A- EN MATIERE D'IMPÔT SUR LES SOCIETES.**

Pour la détermination du bénéfice, les résultats réalisés par les sociétés du groupe ne font pas l'objet de consolidation.

Il en résulte que, les sociétés membres du groupe sont tenues d'établir séparément leurs résultats et sont soumises chacune à une imposition en fonction desdits résultats, conformément aux règles de droit commun.

Cependant, pour la détermination du bénéfice imposable, certaines règles dérogatoires au droit commun doivent être prises en compte, s'agissant notamment des plus-values et des charges déductibles.

#### **1- REGIME DES PLUS-VALUES.**

Les plus-values nettes résultant de la cession en cours d'exploitation des éléments de l'actif immobilisé, réalisées au titre des opérations intra-groupe au cours d'un exercice, bénéficient d'une taxation réduite optionnelle en matière d'impôt sur les sociétés.

Ces plus-values, normalement incluses dans le résultat imposable, ne sont taxées à l'impôt sur les sociétés qu'à un taux réduit et libératoire de 20% au lieu de 35%, ce qui implique une déduction extracomptable des dites plus-values du résultat imposable.

Toutefois, l'imposition à un taux réduit des plus-values ne fait pas obstacle, à l'application des règles prévues par le Code Général des Impôts lorsque, notamment, la société membre du groupe les porte à un compte spécial et prend l'engagement de les réinvestir en immobilisations dans un délai de trois (3) ans.

Il est fait une compensation entre les plus-values et les moins-values de même nature réalisées au cours d'un même exercice.

## **2- CHARGES DEDUCTIBLES.**

### **a) Frais de siège et d'assistance technique**

Les frais de siège et d'assistance technique, même déterminés forfaitairement, sont déductibles du bénéfice imposable dès lors qu'ils sont liés à des opérations effectuées à l'intérieur du groupe.

Toutefois, pour être admis en déduction, les frais en cause doivent avoir été déterminés suivant une clé de répartition entre les sociétés membres du groupe arrêtée conjointement avec l'administration fiscale.

A défaut donc d'accord préalable de cette dernière, leur déduction ne saurait être admise, leur détermination contrevenant aux prescriptions légales.

### **b) Intérêts de comptes courants associés.**

Les intérêts des sommes que les associés laissent ou mettent à la disposition des sociétés du groupe et qui sont inscrites en compte courant associés bénéficient d'une atténuation des conditions de déductibilité pour la détermination du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, par dérogation aux dispositions de l'article 11-II du CGI, la seule limite à prendre en compte dans le cadre des groupes de sociétés reste celle relative au taux d'intérêt, à savoir, les taux d'intérêt et d'appel d'offres de la

BEAC majoré de 2 points, à l'exclusion de la condition liée au capital social, concernant les associés possédant en droit ou en fait la direction de l'entreprise.

### **c) Locations de meubles**

Les locations de biens meubles effectuées à l'intérieur du groupe par les sociétés du groupe entre elles sont admises comme charges déductibles du bénéfice imposable quel que soit le niveau de participation au capital de la société preneur.

Ainsi, lorsqu'une société du groupe loue des meubles à une autre société du groupe, dont elle détient par ailleurs au moins 10% du capital, les dépenses liées à cette location sont entièrement déductibles des résultats de la société qui les engage.

Cependant, il convient de souligner que la déductibilité des dépenses n'est admise que pour autant que la location met en relation exclusivement des sociétés membres du groupe.

Dès lors qu'une entité étrangère au groupe intervient, ces dépenses ne constituent pas des charges déductibles.

### **d) Retenue à la source**

Par dérogation au régime de droit commun, aucune retenue à la source de 10% n'est à opérer sur les sommes payées par une société membre du groupe à une autre société non résidente membre du groupe en rémunération des prestations fournies.

Le bénéfice de l'exonération de la retenue à la source de 10% est applicable, que le bénéficiaire des rémunérations soit résident d'un pays ayant conclu ou non une convention fiscale de non double imposition à l'impôt sur le revenu avec le Gabon.

En revanche, lorsque les sommes payées constituent la contrepartie de prestations effectuées par un non résident non membre du groupe, la retenue à la source doit être opérée.

## B- EN MATIERE D'IMPÔT SUR LE REVENU DES CAPITAUX MOBILIERS.

Les revenus de capitaux mobiliers de source gabonaise sont exonérés de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers(IRCM), lorsque leur versement est effectué au bénéfice des sociétés membres du groupe.

L'exonération n'est applicable que pour autant que le bénéficiaire des revenus est une société membre du groupe de sociétés et que les revenus en cause sont de source gabonaise.

En revanche, lorsque la société tête de groupe effectue des paiements, au titre de l'IRCM à des associés personnes physiques ou morales non membres du groupe, ces paiements sont soumis à l'application d'un taux uniforme de 10%.

L'exonération de l'IRCM comme l'application d'un taux uniforme de 10% sont libératoires de toute imposition à l'Impôt sur les Sociétés (IS).

Autrement dit, les revenus exonérés de l'IRCM et ceux soumis à cet impôt au taux uniforme de 10% ne sont pas rapportés au résultat de la société qui en bénéficie pour être imposables à l'IS.

Par ailleurs, les revenus de capitaux mobiliers d'origine étrangère, en présence ou non de conventions fiscales de non double imposition, lorsqu'ils ont donné lieu dans le pays de source à une taxation de même nature, donnent droit au bénéfice d'un crédit d'impôt d'égal montant au Gabon, à faire valoir sur l'impôt sur les sociétés de l'exercice de perception et des deux exercices suivants.

**EXEMPLE** : X, société de droit gabonais détient des participations dans les sociétés Y et Z, également de droit gabonais, et dans la société W, société de droit étranger. Avec les sociétés Y, W et Z, X forme un groupe de sociétés.

La société X est elle-même détenue à 20% par la société E dont le siège social est situé à Libreville.

Au titre de l'exercice 2011, X reçoit en rémunération de ses participations, les dividendes suivants :

- Y : 20.000.000 FCFA ;

- W : 15.000.000 FCFA soumis à un impôt sur les dividendes au taux de 10% dans le pays de résidence ;
- Z : 10.000.000 FCFA.

Elle verse quant à elle des dividendes d'un montant de 5.000.000 FCFA à la société E.

#### **Traitement fiscal :**

- les dividendes reçus de Y et Z, sociétés membres du groupe, sont exonérés du prélèvement au titre de l'IRCM ;
- L'impôt payé sur les dividendes versés par W à X est constitutif pour cette dernière d'un crédit d'impôt d'un montant égal au prélèvement libératoire effectué dans le pays de résidence de W, soit 1.500.000 FCFA (15.000.000 x 10%).

X est autorisée à imputer ce crédit sur son impôt sur les sociétés dû au titre des exercices 2011, 2012 et 2013.

- Les dividendes versés à E sont soumis à l'IRCM au taux libératoire de 10%, soit, 5.000.000 x 10% = 500.000 FCFA.

#### **C – EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE.**

La société tête de groupe, qui remplit les conditions d'éligibilité au régime des groupes de sociétés est, par principe, soumise à la TVA pour toutes les opérations qu'elle effectue dans le périmètre du groupe.

A ce titre, les opérations de location et de sous-location immobilières à l'intérieur du groupe sont soumises à la TVA et échappent, par conséquent, à l'imposition à la Taxe Spéciale Immobilière sur les Loyers (TSIL).

Il n'en demeure pas moins que certaines opérations intra-groupes pourront être considérées comme étant hors champ d'application de la TVA par les sociétés membres du groupe.

Pour cela, une option pour le non assujettissement à la TVA de ces opérations doit être formulée expressément par lesdites sociétés au Directeur Général des Impôts. Ladite option est irrévocable.

Sont notamment concernés par l'option, les frais d'assistance technique, comptable, financière, administrative, informatique, les frais d'études, la mise à disposition du personnel et la gestion de trésorerie entrant dans le cadre des relations intra-groupe.

Pour l'exercice de son droit à déduction, la société tête de groupe doit, à défaut de constituer des secteurs distincts d'activités, appliquer la règle du prorata général de déduction.

#### **D- EN MATIERE DE DROITS D'ENREGISTREMENT**

Les actes de sociétés (constitution, augmentation, réduction ou amortissement du capital, dissolution, fusion, scission, apport partiel d'actifs, cession de droits sociaux), lorsqu'ils sont accomplis à l'intérieur du groupe, sont soumis au paiement d'un droit d'enregistrement de 20.000. FCFA.

En conséquence, toutes les opérations de même nature impliquant des personnes non membres du groupe, sont soumises aux droits d'enregistrement suivant les règles de droit commun.

De même, les mutations de propriété et de jouissance des biens meubles et immeubles non prévues au paragraphe premier, effectuées entre membres du groupe sont, à défaut de l'application d'un droit plus favorable, passibles d'un droit proportionnel au taux unique de 1%. Il en est ainsi en cas de cession des propriétés immobilières ou de biens meubles par nature.

#### **E- EN MATIERE DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES.**

La société tête de groupe est exonérée du paiement de la contribution des patentes, à l'exclusion des autres sociétés membres du groupe, lesquelles restent soumises à cet impôt suivant les règles de droit commun.

### **III- OBLIGATIONS DECLARATIVES**

Le bénéfice du régime fiscal des groupes de sociétés est subordonné à une demande d'adhésion écrite formulée par la société tête de groupe et adressée au Directeur Général des Impôts au plus tard au moment du dépôt de sa déclaration de résultat, soit le 30 avril, accompagnée de la liste des sociétés rentrant dans le périmètre fiscal du groupe.

Les dispositions du régime fiscal des groupes de sociétés sont applicables à compter de l'exercice, objet de la déclaration.

Il importe par ailleurs de souligner que, même si la société tête de groupe est tenue de regrouper et de déposer auprès du Centre des Impôts territorialement compétent, toutes les déclarations statistiques et fiscales (DSF) des sociétés membres du groupe, chaque société du groupe reste tenue pour responsable des déclarations fiscales résultant de son activité et, à ce titre, est passible de sanctions en cas de retard ou de défaut de dépôt.

En effet, l'obligation faite à la société tête de groupe de déposer les DSF des autres sociétés membres du groupe, n'exonère pas ces dernières, lorsqu'elles relèvent de CDI différents de celui de la société tête de groupe, du dépôt de leurs propres DSF auprès du Centre Des Impôts (CDI) dont elles dépendent.

S'agissant des déclarations des sociétés étrangères membres du groupe et des déclarations des institutions financières, elles sont soumises aux règles ci-après.

#### **A- LES DECLARATIONS DES SOCIETES ETRANGERES MEMBRES DU GROUPE**

S'agissant de sociétés étrangères membres de groupe dont la législation diffère de celle en vigueur au Gabon, au regard notamment de la date de clôture de l'exercice comptable et qui ne relèvent donc pas d'un CDI situé au Gabon, il est admis que la société tête de groupe dépose sa Déclaration Statistique et Fiscale, et celles des autres membres de nationalité gabonaise suivant les modalités précitées.

La DSF de la société étrangère pouvant être jointe, lorsqu'elle sera disponible.

## **B- LES DECLARATIONS DES INSTITUTIONS FINANCIERES**

Les institutions financières soumises à une supervision spécifique, sur lesquelles pèse une obligation individuelle de dépôt de DSF, sont tenues à cette obligation qui n'est pas en contradiction avec l'obligation prescrite par l'article 11- p de la loi de finances pour 2011.

Toutefois, cette obligation individuelle de déclaration n'exonère pas la société tête de groupe de l'obligation de joindre une copie de cette déclaration et celles des autres membres du groupe lors du dépôt de sa propre déclaration auprès du CDI dont elle dépend.

Fait à Libreville, le 13 JUN 2012

LE DIRECTEUR GENERAL



JOËL OGOÛMA