RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-90-15/04/2020
Date de publication : 15/04/2020

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Détermination du résultat d'ensemble et de la plus ou moins-value d'ensemble - Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble - Rectifications liées aux déficits et moins-values antérieurs à l'entrée dans le groupe et aux réévaluations antérieures à l'entrée dans le groupe

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Régime fiscal des groupes de sociétés
Titre 2 : Détermination du résultat d'ensemble et de la plus ou moins-value d'ensemble
Chapitre 2 : Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble
Section 9 : Rectifications liées aux déficits et moins-values antérieurs à l'entrée dans le groupe et aux réévaluations antérieures à l'entrée dans le groupe

Sommaire :

I. Rappel sur le principe d'imputation des déficits et moins-values antérieurs à l'entrée dans le groupe
II. Situations particulières
A. Incidences de la réévaluation antérieure à l'entrée d'une société dans le groupe
1. Rectifications à apporter au résultat ou à la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble
2. Cas où le bien réévalué a été apporté à une autre société
3. Dispositions communes
B. Limitation de l'imputation de déficits et moins-values à long terme antérieurs à l'entrée d'une société dans le groupe

Actualité liée : 15/04/2020 : IS - Régime fiscal des groupes de sociétés et aménagements visant certaines sociétés non membres d'un groupe (loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 32)

I. Rappel sur le principe d'imputation des déficits et moins-values antérieurs à l'entrée dans le groupe

1

Les dispositions de l'article 223 I du code général des impôts (CGI) organisent les modalités d'imputation des déficits et moins-values subis par les sociétés du groupe au titre d'exercices antérieurs à leur entrée dans le périmètre d'intégration.

Le a du 1 de l'article 223 I du CGI prévoit que les déficits subis par une société avant son entrée dans le groupe ne sont imputables que sur son bénéfice (dans les limites et conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI, commentées au BOI-IS-DEF-10-30).

Le 2 de l'article 223 I du CGI n'autorise l'imputation des moins-values nettes à long terme constatées par une société du groupe au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe que sur ses plus-values nettes à long terme réalisées au cours des dix exercices suivants ou, en cas de liquidation de la société, sur son bénéfice de l'exercice de liquidation à raison d'une quote-part (CGI, art. 39 quindecies, I-2-al. 2), sous réserve des possibilités d'imputation des moins-values nettes à long terme relatives à des titres de participation éligibles au taux de 0% défini au a quinquies du I de l' article 219 du CGI.

Les déficits et moins-values subis et non imputés par une société du groupe avant son entrée dans le groupe demeurent reportables dans les conditions de droit commun et ne sont pas directement déductibles du résultat ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble.

10

Par ailleurs, l'imputation par une société du groupe du déficit ou de l'excédent de moins-values à long terme antérieurs à son entrée dans le groupe est limitée dans certaines situations qui auraient pour effet d'accroître le montant des déficits imputables.

L'imputation est opérée par la société du groupe sur son propre bénéfice ou sa propre plus-value nette à long terme, indépendamment des rectifications effectuées par la société mère.

L'imputation ne modifie pas la nature des reports déficitaires de la société existant à l'entrée dans le groupe.

20

Ces dispositions sont commentées au BOI-IS-GPE-20-10.

II. Situations particulières

30

La prise en compte des déficits et moins-values à long terme réalisés par une société du groupe pendant son appartenance au groupe fait l'objet d'un dispositif particulier prévu au b du 1 et au 3 de l' article 223 I du CGI lorsque cette société a effectué une réévaluation libre de ses immobilisations au

cours d'un exercice clos entre le 31 décembre 1986 et la date d'ouverture d'un exercice au cours duquel elle est devenue membre du groupe. Ces dispositions ne s'appliquent donc pas si la réévaluation a été effectuée au cours d'un exercice clos avant 1987.

40

Ce dispositif de réintégration d'une fraction du déficit applicable lorsqu'une société a réévalué ses immobilisations avant son entrée dans le groupe peut s'appliquer simultanément au dispositif qui limite l'imputation des déficits et moins-values à long terme subis par une société avant son entrée dans le groupe lorsque cette société réalise un profit provenant de l'une des opérations suivantes :

- elle bénéficie de la part d'autres sociétés du groupe d'abandons de créances ou de subventions directes ou indirectes, déductibles pour déterminer le résultat propre de ces autres sociétés (BOI-IS-GPE-20-10 au II-A-1-a § 100) ;

- elle cède des éléments d'actif immobilisé à d'autres sociétés du groupe (BOI-IS-GPE-20-10 au II-A-1-a § 100) ;

- elle effectue pendant la période d'intégration de ses résultats une réévaluation libre de ses immobilisations.

A. Incidences de la réévaluation antérieure à l'entrée d'une société dans le groupe

50

Le dispositif prévu au b du 1 de l'article 223 I du CGI a pour objet d'éviter qu'une société, réévaluant ses immobilisations avant de faire partie d'un groupe (et réduisant ainsi le montant de ses déficits antérieurs à son entrée dans le groupe), accroisse corrélativement ses déficits à prendre en compte dans le résultat d'ensemble du groupe du fait de l'accroissement des dotations aux amortissements résultant de la réévaluation.

1. Rectifications à apporter au résultat ou à la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble

60

En application du b du 1 de l'article 223 I du CGI, la quote-part de déficit qui correspond à ces suppléments d'amortissements doit être rapportée au résultat d'ensemble par la société mère.

Comme il est indiqué au II § 30, cette disposition ne s'applique pas si la réévaluation a été réalisée dans les écritures d'un exercice clos avant le 31 décembre 1986.

La fraction de déficit qui doit ainsi être réintégrée au titre d'un exercice dont les résultats sont compris dans le résultat d'ensemble est égale à la plus petite des deux sommes suivantes :

- la différence entre les amortissements pratiqués au titre de l'exercice déficitaire sur les biens dont la valeur a été réévaluée et les amortissements qui auraient été pratiqués sur les mêmes biens en

l'absence de réévaluation ;

- le déficit propre de l'exercice de la société concernée, augmenté le cas échéant des profits provenant d'abandons de créances ou subventions directes ou indirectes consentis par d'autres sociétés du groupe du résultat desquelles ils sont déductibles, des plus-values qui ne bénéficient pas du régime du long terme réalisées sur les cessions d'immobilisations à d'autres sociétés du même groupe ou encore du profit dégagé par une réévaluation effectuée au cours du même exercice (se reporter à la colonne 2 du cadre A du tableau du formulaire n° 2054-SD du formulaire LIASSE BIC/IS (CERFA n° 15949) disponible sur le site www.impots.gouv.fr). Le déficit doit également être augmenté du montant des plus-values de cession d'immobilisations non amortissables qui ont fait l'objet d'un apport ayant bénéficié des dispositions de l'article 210 A du CGI ainsi que des plus-values sur éléments amortissables réintégrées en application du d du 3 de l'article 210 A du CGI. Sont ainsi concernées les plus-values qui résultent d'apports réalisés à partir du 1er janvier 1989.

70

De même, en cas de cession ou d'apport d'un bien réévalué dans les écritures d'un exercice clos entre le 31 décembre 1986 et la date d'ouverture d'un exercice au cours duquel la société est devenue membre du groupe, la société mère doit, en application du premier alinéa du 3 de l'article 223 I du CGI, rapporter au résultat ou à la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble le déficit ou la moins-value subi par la société cédante ou apporteuse au titre de l'exercice de cession ou d'apport.

Cette réintégration est égale à la plus petite des deux sommes suivantes :

- le montant de la plus-value de réévaluation afférente à ce bien, diminué des sommes réintégrées selon les modalités ci-dessus exposées en cas d'exercices antérieurs déficitaires ;

- le déficit de l'exercice augmenté le cas échéant des mêmes profits ou plus-values qui ne bénéficient pas du régime du long terme que ceux mentionnés au **II-A-1 § 60**.

80

La réintégration porte également sur la moins-value nette à long terme subie par la société cédante ou apporteuse, quel que soit le résultat de la cession ou de l'apport du bien réévalué.

Dans ce cas, elle est égale à la plus petite des deux sommes suivantes :

- le montant de la plus-value de réévaluation afférente à ce bien s'il s'agit d'un bien non amortissable, ou ce montant diminué des sommes réintégrées dans le résultat d'ensemble au titre des suppléments d'amortissements et du déficit de l'exercice de cession s'il s'agit d'un bien amortissable (**II-A-1 § 60**) ;

- la moins-value nette à long terme subie par la société, augmentée des plus-values à long terme réalisées sur les cessions d'immobilisations à d'autres sociétés du groupe. La moins-value doit également être augmentée, le cas échéant, des plus-values à long terme provenant de cessions d'immobilisations non amortissables ayant fait l'objet d'un apport antérieur réalisé à partir du 1er janvier 1989 et placé sous le régime de l'article 210 A du CGI.

2. Cas où le bien réévalué a été apporté à une autre société

90

Toutefois, si le déficit ou la moins-value constaté par la société du groupe au titre d'un exercice résulte de l'application des dispositions de l'article 210 A du CGI, de l'article 210 B du CGI et de l' article 210 C du CGI à l'occasion de l'apport d'un bien ainsi réévalué à une société extérieure au groupe, la réintégration prévue au 3 de l'article 223 I du CGI n'est pas effectuée à hauteur de la plus-value d'apport.

Dans cette situation, il est cependant rappelé que l'administration peut, sur le fondement de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF), réintégrer les déficits de la société absorbée ou apporteuse aux bases de l'impôt (RM n° 2059 du 11 mai 1982 à M. Christian Poncelet, sénateur).

100

En revanche, si le bien réévalué est cédé ou apporté à une autre société du groupe, le deuxième alinéa du 3 de l'article 223 I du CGI prévoit la réintégration dans le résultat d'ensemble de l'exercice de cession ou d'apport du montant de la plus-value de réévaluation dégagé avant l'entrée de la société cédante ou apporteuse dans le groupe. Ce montant est diminué, le cas échéant, des suppléments d'amortissements qui ont déjà été réintégrés à raison des déficits de la société qui a effectué la réévaluation (**II-A-3 § 110 et suivants**).

3. Dispositions communes

110

Pour l'application du 3 de l'article 223 I du CGI, la somme à réintégrer est égale à la plus-value de réévaluation diminuée du montant total des suppléments d'amortissements afférents au bien cédé, réintégrés en application du b du 1 du même article, si les suppléments d'amortissements afférents à l'ensemble des biens réévalués réintégrés dans les mêmes conditions sont inférieurs aux déficits subis par cette société au titre des exercices antérieurs à la cession ou à l'apport.

120

Si le déficit réintégré au titre d'un exercice en application du 3 de l'article 223 I du CGI est inférieur aux suppléments d'amortissements constatés au titre de cet exercice, la réintégration de ce déficit est réputée porter sur le bien cédé dans la proportion que le complément d'amortissements afférent à ce bien au titre de l'exercice représente par rapport à la totalité des suppléments d'amortissements au titre du même exercice.

Dans ce cas, la plus-value de réévaluation à réintégrer au résultat d'ensemble en application du 3 de l'article 223 I du CGI est diminuée du montant de la somme effectivement réintégrée au titre de ce bien.

130

Exemple : Une société A est membre d'un groupe à compter de N.

Au titre de N-1, elle a effectué une réévaluation libre de ses immobilisations selon les modalités ci-après :

détail de la réévaluation des biens

	VNC	Valeur nette réévaluée
Biens amortissables	-	-
Construction 1 :	100 000	300 000
(Valeur brute : 500 000,	-	-
Amortissements : 400 000)	-	-
Construction 2 :	500 000	1 000 000
(Valeur brute : 600 000,	-	-
Amortissements : 100 000)	-	-
Biens non amortissables	-	-
Terrain 1 :	20 000	100 000
Terrain 3 :	10 000	100 000

La construction 1 est amortissable sur 20 ans (durée résiduelle : 4 ans).

La construction 2 est amortissable sur 25 ans (durée résiduelle : 20 ans 10 mois).

Plus-values de réévaluations : 870 000.

Soit :

- construction 1 : 200 000 ;

- construction 2 : 500 000 ;

- terrain 1 : 80 000 ;

- terrain 3 : 90 000 .

Suppléments d'amortissements : 74 000.

Soit :

Construction 1 : (300 000/4) - (500 000/2) = 75 000 – 25 000 = 50 000.

Construction 2 : (1 000 000/20 ans 10 mois) - (600 000/24) = 48 000 – 24 000.

Par hypothèse, la société avait un déficit ordinaire reportable de 110 000 au titre de N-2.

Le résultat de N-1 s'établit ainsi :

Déficit avant réévaluation : - 800 000.

Profit de réévaluation : 870 000.

Imputation déficit N-2 : 70 000.

Résultat fiscal : 0.

Au titre des exercices ultérieurs, les résultats pris en compte dans le résultat d'ensemble sont les suivants :

résultats des exercices ultérieurs

Exercice	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Résultat (1)	-623 000	- 223 000	- 23 000	- 150 000	+ 152 000
Imputation déficit					40 000
Résultat (2)					112 000

(1) avant imputation déficit antérieur

(2) après imputation déficit antérieur

1. En application du 3 de l'article 223 I du CGI, la société mère doit effectuer les réintégrations suivantes au niveau du résultat d'ensemble :

Au titre de N : + 74 000.

Au titre de N+1 : + 74 000.

Au titre de N+2 : + 23 000 (la réintégration est limitée au montant du déficit).

Au titre de N+3 : + 74 000.

Au titre de N+4 : néant (la réintégration est limitée au montant du déficit).

2. Dans l'hypothèse où la société A cède le 1er janvier N+3 la construction 2 à une société extérieure au groupe et le 1er janvier N+4 la construction 1 et le terrain 1 à une société membre du groupe, les résultats de ces deux exercices seraient modifiés ainsi :

Exercice N+3 :

Cession de la construction 2 pour 850 000.

Moins-value de cession : 850 000 – (1 000 000 – 144 000) = 6 000.

Déficit de A : 108 000.

En application du premier alinéa du 3 de l'article 223 I du CGI, la société mère doit réintégrer au résultat d'ensemble une somme égale à 108 000 : le montant du déficit de A est inférieur au montant de la plus-value de réévaluation diminué des sommes réintégrées antérieurement soit : 500 000 - (24 000 + 24 000 + 23 000 x (24 000 / 74 000)) = 444 541.

En application du b du 1 de l'article 223 I du CGI, elle doit également réintégrer 50 000 de supplément d'amortissements afférents à la construction 1.

Exercice N+4 :

- cession du terrain 1 pour 150 000 ;

- cession de la construction 1 pour 100 000.

Plus-value de cession sur le terrain : 150 000 - 100 000 = 50 000.

Plus-value de cession sur la construction : 100 000 - (300 000 - 300 000) = 100 000.

Résultat de A : 112 000 (après imputation déficitaire).

En application du deuxième alinéa du 3 de l'article 223 I du CGI, la société mère doit réintégrer au résultat d'ensemble :

- une somme égale à 34 460, soit le montant de la plus-value de réévaluation de la construction 1 diminué des sommes antérieurement réintégrées, soit : [200 000 – (50 000 + 50 000 + 23 000 x 50/74 + 50 000)] = 34 460 ;

- une somme égale à 80 000, soit le montant de la plus-value de réévaluation du terrain 1.

B. Limitation de l'imputation de déficits et moins-values à long terme antérieurs à l'entrée d'une société dans le groupe

140

Il convient de se reporter au BOI-IS-GPE-20-10.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 24/04/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5758-PGP.html/identifiant=BOI-IS-GPE-20-20-90-20200415