

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-30-10-04/05/2016

Date de publication : 04/05/2016

Date de fin de publication : 15/04/2020

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble - Neutralisation de certaines provisions - Neutralisation pour la détermination du résultat d'ensemble

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 3 : Neutralisation de certaines provisions

Sous-section 1 : Neutralisation pour la détermination du résultat d'ensemble

Sommaire :

- I. Rectification à opérer sur le résultat d'ensemble à raison des provisions pour dépréciation des créances sur d'autres sociétés du groupe et des provisions pour risques sur d'autres sociétés du groupe
 - A. Dotations complémentaires aux provisions pour dépréciation des créances sur d'autres sociétés du groupe
 - B. Dotations complémentaires aux provisions pour risques encourus du fait d'une autre société du groupe
 - C. Rectifications à opérer sur les provisions intra-groupe pour dépréciation de titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme
- II. Reprise des provisions antérieurement rapportées au résultat d'ensemble
 - A. Reprise des dotations complémentaires aux provisions pour dépréciation des créances sur d'autres sociétés du groupe et des dotations complémentaires aux provisions pour risques encourus du fait d'une autre société du groupe
 - B. Reprise des provisions pour dépréciation des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme
 - C. Ordre d'imputation des reprises
 - D. Cas des opérations de restructurations
- III. Neutralisation des dotations aux provisions sur des biens ayant antérieurement fait l'objet d'une cession soumise au régime de l'article 223 F du CGI

IV. Cas des dépréciations des immeubles de placement

A. Dispositif de neutralisation en régime de groupe des cessions d'immeubles intragroupe

B. Conséquences liées au dispositif de plafonnement des provisions

1

La présente sous-section aborde le retraitement de certaines provisions pour la détermination du résultat d'ensemble.

I. Rectification à opérer sur le résultat d'ensemble à raison des provisions pour dépréciation des créances sur d'autres sociétés du groupe et des provisions pour risques sur d'autres sociétés du groupe

10

Selon les dispositions énoncées au troisième alinéa de l'[article 223 B du code général des impôts \(CGI\)](#), les dotations complémentaires aux provisions constituées par une société, après son entrée dans le groupe, en vue de faire face à la dépréciation de créances détenues sur d'autres sociétés du groupe et à raison des risques encourus du fait d'une autre société du groupe doivent être rapportées au résultat d'ensemble de l'exercice au titre duquel elles sont constituées.

A. Dotations complémentaires aux provisions pour dépréciation des créances sur d'autres sociétés du groupe

20

En application de l'[article 223 B du CGI](#), la société mère doit majorer le résultat d'ensemble du montant des dotations complémentaires aux provisions pratiquées par des sociétés du groupe à raison de créances détenues sur d'autres sociétés du groupe.

Cette réintégration porte sur les dotations constituées par les sociétés du groupe au titre d'exercices au cours desquels elles sont membres du groupe et qui ont pour objet de constater la dépréciation des créances qu'elles détiennent sur d'autres sociétés du groupe.

Les provisions en cause concernent les comptes de tiers (clients, comptes du groupe, comptes courants d'associés, débiteurs divers par exemple) ou les immobilisations financières autres que les participations ou les titres immobilisés (prêts, avances, dépôts et cautionnements par exemple).

Les sommes correspondantes figurent au tableau des provisions inscrites au bilan, en colonne 2 du tableau n° **2056-SD** (CERFA n° 10943), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, de la société créancière. Elles sont à rapprocher des informations mentionnées dans l'état des échéances des créances et des dettes des sociétés du groupe concernées (notamment des lignes groupe et associés).

B. Dotations complémentaires aux provisions pour risques encourus du fait d'une autre société du groupe

30

Selon les dispositions énoncées à l'[article 223 B du CGI](#), les dotations complémentaires aux provisions constituées par une société, après son entrée dans le groupe, à raison des risques encourus du fait d'une autre société du groupe, suivent le même régime que les dotations complémentaires aux provisions constituées en vue de faire face à la dépréciation de créances détenues sur d'autres sociétés du groupe (cf. **I-A § 20**).

Il en résulte que les dotations complémentaires aux provisions de cette nature (provisions pour risques d'exécution d'un engagement de caution, par exemple) doivent être rapportées au résultat d'ensemble de l'exercice au titre duquel elles sont constituées.

40

Cette mesure ne concerne que les dotations aux provisions qui répondent aux conditions de déduction définies au 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), les dotations aux provisions pour risques non déductibles étant déjà rapportées au résultat propre de la société qui les a constituées.

(50 à 60)

C. Rectifications à opérer sur les provisions intra-groupe pour dépréciation de titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme

70

En vertu des dispositions énoncées au troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008, les provisions pour dépréciation de titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme sont neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble.

II. Reprise des provisions antérieurement rapportées au résultat d'ensemble

A. Reprise des dotations complémentaires aux provisions pour dépréciation des créances sur d'autres sociétés du groupe et des dotations complémentaires aux provisions pour risques encourus du fait d'une autre société du groupe

80

En application du troisième alinéa de l'article 223 B du CGI, le résultat d'ensemble est minoré du montant des provisions rapportées en application du quinzième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 du CGI qui correspondent aux dotations complémentaires aux provisions constituées par une société, après son entrée dans le groupe, en vue de faire face à la dépréciation de créances détenues sur d'autres sociétés du groupe ou aux risques encourus du fait de telles sociétés, si la société créancière et la société débitrice sont membres du groupe au cours de l'exercice au titre duquel les provisions sont rapportées. .

90

Lorsque ces provisions sont reprises dans le résultat fiscal de la société qui a constitué la provision (par exemple : provisions devenues en tout ou partie sans objet, réalisation du risque de non recouvrement couvert par la provision), la société mère peut déduire du résultat d'ensemble de l'exercice au titre duquel la reprise est effectuée, les dotations antérieurement rapportées au résultat d'ensemble.

Bien entendu, cette déduction ne peut excéder ni le montant des reprises qui correspondent aux dotations pratiquées à raison de la dépréciation subie pendant la période d'intégration de la société débitrice, ni le montant de la diminution de provision opérée par la société créancière. En outre, cette solution n'est pas applicable si la société créancière ou la société débitrice n'est plus membre du groupe au titre de l'exercice au cours duquel la provision est rapportée, en totalité ou en partie, aux résultats de la société créancière.

100

Exemple :

Soit un groupe formé par la société M et ses deux filiales A et B dont elle détient directement plus de 95 % du capital. La société M a opté pour le régime de groupe au titre de l'exercice N.

En N-2, A a consenti un prêt à B d'un montant de 3 000 sur six ans. Fin N-1, la situation de B conduit A à provisionner le tiers de sa créance sur B, soit 1 000. Fin N, cette provision est portée à 2 000, par dotation complémentaire de 1 000.

M doit réintégrer au résultat d'ensemble de l'exercice N une somme de 1 000.

En N+1, B rembourse son prêt à A à hauteur de 1 500. Cette opération entraîne chez A une reprise de la provision constatée en N-1 et N.

Si cette reprise est égale ou supérieure à 1 000, M est autorisée à déduire du résultat d'ensemble de l'exercice N+1 le montant de cette reprise de provision dans la limite de la somme antérieurement ajoutée au résultat d'ensemble en N, si B est encore membre du groupe au titre de l'exercice N.

(110)

B. Reprise des provisions pour dépréciation des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme

120

Ces reprises suivent le même régime que celui exposé au **II-A § 80 à 100**.

C. Ordre d'imputation des reprises

130

La société mère du groupe est libre de choisir l'ordre qui lui est le plus favorable. Elle peut donc imputer les reprises partielles de provisions soit en priorité sur les dotations ayant fait l'objet d'une neutralisation, ces reprises étant alors elles mêmes neutralisées, soit en priorité sur les dotations n'ayant pas fait l'objet d'une telle neutralisation, notamment parce qu'elles ont été constituées avant l'entrée dans le groupe.

140

Exemple :

La société G1 détient une créance de 1 000 sur la société G2. Elle constitue au titre de l'exercice N une dotation aux provisions pour dépréciation de cette créance d'un montant de 500.

Au titre de l'exercice N+1, les sociétés G1 et G2 entrent dans le même groupe fiscal.

Au titre de l'exercice N+2, la société G1 constitue une dotation complémentaire de 200, non déductible en application du troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#).

Au titre de l'exercice N+3, la société G1 reprend la provision pour un montant de 100. Les deux sociétés sont toujours membres du groupe.

La société mère du groupe auquel appartient G1 peut choisir d'imputer la reprise de provision :

- sur la dotation déduite de l'exercice N : la reprise n'est alors pas neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble ;

- ou sur la dotation non déduite du résultat d'ensemble de l'exercice N+2 : la reprise est alors neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice N+3.

D. Cas des opérations de restructurations

150

Pour le sort des reprises de provisions en cas de prise de contrôle, d'absorption ou de scission de la société mère, il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-50](#).

III. Neutralisation des dotations aux provisions sur des biens ayant antérieurement fait l'objet d'une cession soumise au régime de l'article 223 F du CGI

160

Ce dispositif est décrit au I § 1 et suivants du [BOI-IS-GPE-20-20-30-30](#)

IV. Cas des dépréciations des immeubles de placement

A. Dispositif de neutralisation en régime de groupe des cessions d'immeubles intragroupe

170

Il est rappelé que l'[article 223 F du CGI](#) prévoit la neutralisation des plus ou moins-values résultant de la cession d'immobilisations à l'intérieur d'un groupe de sociétés. Pour plus de précisions sur cette neutralisation, il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-20-20-50](#).

180

Conformément au troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), lorsqu'une société membre d'un groupe a déduit de son résultat une dotation aux provisions pour dépréciation d'un immeuble acquis auprès d'une autre société du groupe, cette dotation est rapportée au résultat d'ensemble à hauteur de la plus-value ou du profit sur les moins-values ou pertes afférent à cet immeuble lors de la cession et placé en report d'imposition dans les conditions prévues à l'[article 223 F du CGI](#).

190

Si l'élément d'actif a fait l'objet antérieurement de plusieurs cessions successives à l'intérieur du groupe, la réintégration à effectuer par la société mère est limitée à l'excédent des plus-values ou profit sur les moins-values ou pertes résultant de ces cessions.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-20-20-30-30](#).

B. Conséquences liées au dispositif de plafonnement des provisions

200

Le 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#) institue un plafonnement de la déduction des dotations aux provisions pour dépréciation des immeubles de placement en fonction des plus-values latentes afférentes à ces mêmes biens.

Seules sont admises en déduction du bénéfice imposable les provisions pour dépréciation sur titres de participation et immeubles de placement correspondant à des moins-values latentes nettes sur l'ensemble de ces biens.

210

Seule la fraction de dotation aux provisions pour dépréciation d'immeubles de placement, qui ont fait l'objet d'une ou plusieurs cessions à l'intérieur du groupe, admise en déduction du résultat propre de la société qui l'a constituée, doit être neutralisée au niveau du résultat d'ensemble en application du troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#).

En revanche, aucune neutralisation n'a lieu d'être opérée sur le résultat à raison de la fraction de dotation aux provisions non admise en déduction, en application du dispositif de plafonnement, du résultat propre de la société qui a constitué la provision. Corrélativement, seule la fraction de reprise de provision prise en compte pour la détermination du résultat de la société qui a constitué la provision a lieu d'être neutralisée au niveau du résultat d'ensemble, à l'exclusion de la fraction de provision rapportée au résultat propre de la société et non imposée car minorée des dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs et affectées à l'immeuble provisionné, dans les conditions définies précédemment.

220

A cette fin, une affectation du montant de dotations non admises en déduction en application du dispositif de plafonnement immeuble par immeuble paraît nécessaire. Toutefois, aucune méthode d'affectation des provisions n'étant prévue pour les immeubles par les dispositions du trente-quatrième alinéa du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), les sociétés concernées pourront librement décider de la méthode d'affectation des provisions non déductibles entre les immeubles entrant dans le champ des dispositions du troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#) et les autres immeubles.

En pratique, pour les sociétés entrant dans le champ des dispositions du troisième alinéa de l'article 223 B du CGI, c'est-à-dire pour les sociétés ayant acquis un immeuble de placement auprès d'une autre société membre du groupe, le montant des dotations aux provisions pour dépréciation des immeubles de placement non admis en déduction au titre d'un exercice pourra être affecté :

- soit entre les immeubles acquis auprès d'une société membre du groupe et les autres immeubles de placement en proportion des dotations de l'exercice ;
- soit en priorité aux immeubles acquis auprès d'une société membre du groupe ;
- soit en priorité aux immeubles acquis auprès d'une société n'appartenant pas au groupe.

230

Exemple :

La société M a formé en N un groupe avec ses filiales F1, F2 et F3.

Au cours de l'exercice N+1, F1 acquiert auprès d'une société extérieure au groupe un immeuble de placement A pour 1 000. Cet immeuble fait l'objet des cessions suivantes :

- à F2, en N+3, pour un prix de 1 700 ;

- à F3, en N+4, pour un prix de 1 500.

En N+6, F3 constitue une dotation aux provisions pour dépréciation de l'immeuble A d'un montant de 600. F3 a également constitué une provision au titre de la dépréciation d'un deuxième immeuble de placement B à hauteur de 400 (immeuble acquis auprès d'une tierce société).

Par hypothèse, il existe une plus-value latente à hauteur de 100 sur un troisième immeuble de placement détenu par F3.

En N+7, la société F3, constatant une diminution de la dépréciation de l'immeuble A acquis auprès de F2, reprend la provision de 600 à hauteur de 250 au titre de l'exercice N+7.

Par hypothèse, le groupe a choisi d'affecter la fraction des provisions non déductibles entre l'immeuble A et les autres immeubles à proportion des dotations aux provisions.

Solution.

En N+3.

La cession à F2 dégage un profit de 700 qui est déduit du résultat d'ensemble en application de l'[article 223 F du CGI](#). En N+4, la cession à F3 dégage une perte de 200 qui est réintégrée au résultat d'ensemble, toujours en application de l'article 223 F du CGI.

A la clôture de l'exercice N+4.

L'excédent de profit qui n'a pas été pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble en application de l'article 223 F du CGI s'élève à 500 (700 - 200).

En N+6.

Au niveau du résultat propre de la société F3, les dotations aux provisions ne sont pas déductibles à hauteur du montant de la plus-value latente, soit 100. Son résultat fiscal sera par conséquent minoré d'un montant de 900 au titre des provisions de dépréciation sur immeubles de placement (600 + 400 - 100).

Pour la détermination du résultat d'ensemble, la fraction non déductible de la provision pour dépréciation est affectée à chaque immeuble provisionné de la manière suivante :

- immeuble de placement A acquis auprès de F 2 : $100 \times (600 / 1\ 000) = 60$;

- immeuble de placement B acquis auprès d'une tierce société : $100 \times (400 / 1\ 000) = 40$.

Il est donc considéré que la dotation aux provisions afférente à l'immeuble A n'est pas admise en déduction du résultat propre de F3 à hauteur de 60. Cette dotation aux provisions est donc déductible du résultat propre de F3 à hauteur de 540.

Le résultat d'ensemble doit être majoré de la provision pour dépréciation de l'immeuble A à hauteur de 500. En effet, en application du troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), la dotation aux provisions sur l'immeuble A acquis auprès d'une société membre du groupe doit être réintégrée à hauteur de l'excédent de la plus-value résultant des différentes cessions au sein du groupe (500). En définitive, la provision sur l'immeuble A déduite au niveau du résultat d'ensemble

s'élève à 40 (540 - 500).

En N+7.

Au niveau du résultat propre de la société F3, la reprise de provision est minorée du montant de dotations non admis en déduction, soit 60. Elle n'est imposable et n'entre donc dans la détermination de son résultat fiscal propre qu'à hauteur de $250 - 60 = 190$.

A hauteur de la fraction de la dotation qui a été déduite du résultat d'ensemble en N+6, soit 40 (540 - 500), cette reprise n'est pas neutralisée. L'excédent, soit $190 - 40 = 150$, est déduit du résultat d'ensemble.