

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-30-10-15/04/2020

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 - 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 du formulaire LIASSE BIC/IS (CERFA n° 15949) 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) sur l'imprimé n° 2057-SD du formulaire LIASSE BIC/IS.

Les imprimés n° 2056-SD et n° 2057-SD sont disponibles en ligne sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

#### **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 (**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 - 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](#) 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 déduit du résultat d'ensemble de l'exercice au titre duquel la reprise est effectuée, les reprises des provisions qui correspondent aux dotations aux provisions initialement non retenues.

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.

Par ailleurs, la reprise de provision ne sera pas neutralisée lors de la cession ou de l'apport des titres d'une filiale, ainsi que lors de la fusion ou de la transmission universelle de patrimoine non rétroactives d'une filiale, intervenant le dernier jour d'un exercice, lorsque cette filiale est réputée appartenir au groupe tout au long de l'exercice ([BOI-IS-GPE-10-20-10](#) au [II-C-2 § 230](#)).

## 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 (concernant l'ordre d'imputation des reprises, [II-C § 130](#)).

## (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**

Sous conditions, lorsqu'un groupe cesse en raison de certaines opérations de restructuration, le montant des reprises de provisions intervenant ultérieurement est neutralisé dans le calcul du résultat d'ensemble du groupe rejoint par les sociétés membres du groupe ayant cessé. Sont concernées les restructurations réalisées dans les conditions mentionnées au 6 de l'[article 223 L du CGI](#). Ces opérations sont détaillées 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**

Le troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#) prévoit la 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](#). En pratique, ce dispositif s'applique lorsque des éléments d'actifs sont cédés entre sociétés membres d'un même groupe et font postérieurement l'objet d'une provision pour dépréciation. La provision sera réintégrée au résultat d'ensemble à hauteur de l'excédent de la plus-value ou du profit dégagé sur les moins-values ou pertes afférents à ces titres et neutralisés en application de l'article 223 F du CGI.

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 l'excédent de la plus-value ou du profit sur les moins-values ou pertes afférents à cet immeuble lors de la cession et placés 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 et des titres de participation des sociétés à prépondérance immobilière non cotées 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**

En cas de cession d'un élément d'actif entre sociétés du groupe, la plus-value ou la moins-value correspondante est neutralisée pour déterminer le résultat d'ensemble en application des dispositions de l'[article 223 F du CGI](#). En application du troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), les dotations aux provisions pour dépréciation de cet élément d'actif effectuées postérieurement à cette cession sont rapportées au résultat d'ensemble à hauteur de l'excédent des plus-values ou profits sur les moins-values ou pertes afférent à ce même élément d'actif qui a été neutralisé en application de l'[article 223 F du CGI \(I § 1 à 110 du BOI-IS-GPE-20-20-30-30\)](#). Pour l'application de ce dispositif de réintégration des dotations aux provisions, lorsqu'un immeuble de placement a fait l'objet d'une ou plusieurs cessions à l'intérieur du groupe, seule la fraction de dotation admise en déduction du résultat propre de la société qui l'a constituée (du fait de l'application de la règle de plafonnement) doit être neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble. En revanche, il n'y a lieu de procéder à aucune neutralisation 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.

#### **Exemple :**

Les sociétés F1 et F2 sont membres du même groupe fiscal. Au cours de l'exercice N, la société F1 cède à la société F2 un immeuble de placement A. La plus-value de 200 correspondante est neutralisée dans le calcul du résultat d'ensemble en application de l'[article 223 F du CGI](#). En N+1, la société F2 constate une dépréciation de 100 de l'immeuble A, mais un immeuble de placement B, également inscrit à son actif, est en situation de plus-value latente de 10 : en raison du dispositif de plafonnement, la dépréciation de 100 de l'immeuble A est déductible à hauteur de 90 seulement pour calculer le résultat individuel de F2.

Pour déterminer le résultat d'ensemble de l'exercice N+1, les dotations aux provisions sur l'immeuble A doivent être neutralisées à hauteur de la plus-value de 200 précédemment neutralisée lors de la cession de cet immeuble en N. A ce titre, il y a lieu de neutraliser la dépréciation constatée par F2 en N+1 pour sa seule fraction déductible pour calculer le résultat individuel imposable de F2, soit 90 (et non le montant total de dépréciation de 100). L'excédent de 10 n'étant pas déductible pour calculer le résultat individuel de F2, il n'y a pas lieu de le neutraliser dans le calcul du résultat d'ensemble.

### **215**

Concernant les reprises de provisions, leur fraction qui correspond aux dotations précédemment non déduites (du fait du dispositif de plafonnement) pour la détermination du résultat individuel de la société qui procède à leur reprise n'est pas comprise dans son résultat individuel. En conséquence, cette fraction de la reprise n'est pas neutralisée dans le calcul du résultat d'ensemble. Par ailleurs, le montant total des dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'un exercice en application du dispositif de

plafonnement s'impute en priorité sur le montant de la première reprise de provision afférente à ces titres de participation, sans qu'il y ait lieu de rechercher si cette reprise correspond effectivement à la reprise de la dotation aux provisions non admise en déduction.

**Exemple :** Suite de l'exemple du **IV-B § 210**.

Au titre de l'exercice N+3 la société F2 reprend la dépréciation pour un montant de 4. Cette reprise de 4 est réputée porter en priorité sur les dotations antérieures non déduites du fait du dispositif de plafonnement (10) : elle n'est donc pas comprise dans le résultat individuel de la société F2, et il n'y a lieu de procéder à aucune neutralisation pour déterminer le résultat d'ensemble.

Au titre de l'exercice N+5, la société F2 reprend la provision pour dépréciation à hauteur de 20. Cette reprise est réputée porter en priorité sur les dotations antérieures non déduites du fait du dispositif de plafonnement (dont le solde, après la reprise de dépréciation en N+2, est de 6). Ainsi, la reprise n'est pas comprise dans le résultat fiscal individuel à hauteur de 6, et elle est comprise dans ce résultat à hauteur de 14. Ce montant de 14 est neutralisé pour le calcul du résultat d'ensemble.

**(220)**

**225**

Pour l'application du dispositif de plafonnement, la plus-value latente doit être minorée du montant de provisions non admises en déduction antérieurement, affectées à l'immeuble provisionné et non encore rapportées au résultat.

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.

En N+3, la cession à F2 dégage une plus-value de 700 qui est déduite du résultat d'ensemble en application de l'article 223 F du CGI. En N+4, la cession à F3 dégage une moins-value 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 des plus-values 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 et en raison de la règle du plafonnement, les dotations aux provisions ne sont pas déductibles à hauteur du montant de la plus-value latente sur le troisième immeuble, 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 à proportion des dotations aux provisions :

- 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 raison de l'impossibilité de déduire dans le calcul du résultat d'ensemble la dépréciation de l'immeuble A à concurrence du montant net des plus-values afférentes à cet immeuble précédemment neutralisées en application de l'article 223 B du CGI.

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  $250 - 60 = 190$ .

À 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.