RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-30-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
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 de la plus ou moins-value nette à long terme 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 2 : Neutralisation pour la détermination de la plus ou moins value nette à long terme d'ensemble

Sommaire :

I. Rappels sur les dépréciations des titres éligibles au régime du long terme
II. Dispositif applicable aux provisions intra-groupe pour dépréciation de titres admis au régime des plus ou moins-values à long terme
A. Principe
1. Dotations aux provisions intra-groupe pour dépréciation de titres admis au régime des plus ou moins-values à long terme
2. Reprises de provisions intra-groupe pour dépréciation de titres admis au régime des plus ou moins-values à long terme
B. Cas des opérations de restructurations
C. 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
D. Articulation avec le dispositif de plafonnement des provisions

I. Rappels sur les dépréciations des titres éligibles au régime du long terme

1

Pour l 'évaluation des titres de participations, conformément aux dispositions de l'article 39-1-5° du code général des impôts (CGI), la provision pour dépréciation qui résulte éventuellement de l'estimation du portefeuille à la date du bilan est soumise au régime fiscal des moins-values à long terme défini à l'article 39 quindecies-I-2 du CGI. Si elle devient ultérieurement sans objet, elle est comprise dans les plus-values à long terme de l'exercice, visées à l'article 39 quindecies-I-1 du CGI.

Ces dispositions s'appliquent , pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, aux titres susceptibles de bénéficier du régime des plus ou moins-values à long terme.

Par contre les provisions pour dépréciation des titres dont le résultat de cession est exclu du régime des plus ou moins-values à long terme (en matière d'impôt sur les sociétés) ne sont pas soumises à ce même régime .

10

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, les plus ou moins-value à long terme afférentes aux provisions pour dépréciation liées à des titres du portefeuille éligibles au long terme sont sectorisées.

La dotation comme la reprise de provisions pour dépréciation afférentes à des titres relevant du régime du long terme suit le régime propre qui lui est applicable au titre de l'exercice considéré, quel que soit le régime qui a été appliqué le cas échéant lors des dotations et reprises antérieures.

20

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, lorsque la compensation des plus et moins-values à long terme relevant du taux de 0 % fait apparaître une moins-value nette à long terme, celle-ci n'est plus imputable ou reportable sur les exercices postérieurs, notamment pour la fraction de la moins-value nette à long terme qui provient des dotations de provisions pour dépréciation afférentes aux titres relevant de ce taux, y compris lorsque ces provisions sont ultérieurement reprises.

Le montant net de la moins-value à long terme de l'exercice relevant du taux de 0 % doit être réintégré au résultat fiscal de l'entreprise imposable au taux normal lorsque ce montant a été pris en compte dans ce résultat.

Cette réintégration s'effectue sur l'imprimé n° 2058 A de la liasse fiscale.

Les reprises de provisions existantes à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 2006 afférentes à des titres qui relèvent du taux de 8 % puis de 0 % (applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007) et qui deviennent ultérieurement sans objet sont imposables selon le régime des plus-values à long terme au taux de 8 % ou de 0 % (applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007), quel que soit le taux applicable à la dotation initiale.

30

En outre, les articles 39-1-5° du CGI et 209-VI du CGI instituent notamment un plafonnement de la déduction des dotations aux provisions pour dépréciation des titres de participation en fonction des plus-values latentes afférentes à ces mêmes titres.

Le régime de plafonnement des provisions pour dépréciation des titres de participation en fonction des plus-values latentes sur ces mêmes titres prévu au 5° du 1 de l'article 39 du CGI ne concerne plus que les titres de sociétés à prépondérance immobilière pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007.

Pour les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, et dans un premier temps, le régime s'applique de manière distincte selon qu'il s'agit de titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées ou non cotées.

Toutefois, le régime des plus-values et moins-values à long terme cesse de s'appliquer aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées réalisées à compter du 26 septembre 2007 au titre des exercices clos à compter de cette même date. Les provisions pour dépréciation afférentes à ces titres sont également exclues du régime du long terme pour les exercices clos à compter du 26 septembre 2007.

40

Pour plus de précisions sur le régime fiscal des provisions pour dépréciation de titres éligibles au régime du long terme, il convient de se référer au BOI-IS-BASE-50-II-A.

II. Dispositif applicable aux provisions intra-groupe pour dépréciation de titres admis au régime des plus ou moins-values à long terme

A. Principe

1. Dotations aux provisions intra-groupe pour dépréciation de titres admis au régime des plus ou moins-values à long terme

50

Le sixième alinéa de l'article 223 D du CGI prévoit la neutralisation des dotations complémentaires aux provisions pour dépréciation des participations détenues par des sociétés du groupe dans d'autres sociétés du même groupe.

Il s'agit des dotations pratiquées à raison des participations détenues par la société mère et les autres sociétés du groupe dans des filiales qui, au titre de l'exercice concerné, sont également membres du groupe.

En application du dix-septième alinéa de l'article 39-1-5° du CGI, ces provisions sont soumises au régime fiscal des moins-values à long terme. La société mère doit donc :

- augmenter la plus-value à long terme d'ensemble ;

- ou diminuer la moins-value à long terme d'ensemble du montant de ces dotations.

2. Reprises de provisions intra-groupe pour dépréciation de titres admis au régime des plus ou moins-values à long terme

60

Lorsque les provisions pour dépréciation des participations antérieurement neutralisées deviennent ultérieurement sans objet et sont rapportées à la plus-value ou moins-value à long terme réalisée par la société qui les a constituées, la société mère est admise à déduire de la plus-value nette à long terme d'ensemble, ou à ajouter à la moins-value nette à long terme d'ensemble, les dotations antérieurement rapportées en application de l'article 223 D du CGI, dans la limite de la diminution de la provision effectuée par chaque société du groupe.

Toutefois, cette solution n'est pas applicable si la filiale dont les titres font l'objet de la reprise de provisions ou si la société qui détient les titres en cause n'est plus membre du groupe au cours de

l'exercice au titre duquel cette société participante a réduit le montant de la provision.

Les sommes correspondantes sont comprises dans celles qui sont mentionnées dans le cadre B du tableau 2059-A (CERFA n° 10179) de chaque société participante.

B. Cas des opérations de restructurations

70

Pour le sort des reprises de provisions en cas de prise de contrôle, d'absorption ou de scission de la société mère, cf. BOI-IS-GPE-50.

C. 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

80

Le sixième alinéa de l'article 223 D 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 : ce dispositif est décrit au BOI-IS-GPE-20-20-30-30.

D. Articulation avec le dispositif de plafonnement des provisions

90

En application du sixième alinéa de l'article 223 D du CGI, les plus ou moins-values nettes à long terme d'ensemble sont respectivement majorées ou réduites à raison des provisions pour dépréciation :

- des participations détenues par la société mère et les autres sociétés du groupe dans des filiales qui, au titre de l'exercice concerné, sont également membres du groupe ;

- des participations qui ont été cédées à une ou plusieurs reprises à l'intérieur du groupe à hauteur de la plus-value ou du profit sur les moins-values afférent à ces mêmes titres et placé en report d'imposition dans les conditions prévues à l'article 223 F du CGI.

Corrélativement, lorsque les provisions deviennent ultérieurement sans objet et sont rapportées à la plus ou moins-value à long terme réalisée par la société qui les a constituées, la société mère est admise à déduire de la plus-value nette à long terme d'ensemble, ou à ajouter à la moins-value nette à long terme d'ensemble, les dotations antérieurement rapportées en application de l'article 223 D du CGI, dans la limite de la diminution de la provision effectuée par chaque société du groupe.

Toutefois, il est également rappelé que dans la première situation visée (1er tiret), cette neutralisation de la reprise de provision ne s'applique pas si la filiale dont les titres font l'objet de la reprise de provisions ou si la société qui détient les titres en cause n'est plus membre du groupe au cours de l'exercice au titre duquel cette société participante a réduit le montant de la provision (cf. **II-A-2**).

Pour plus de précisions, il convient de se référer aux II-A et BOI-IS-GPE-20-20-30-30.

100

L'application du dispositif de plafonnement des provisions, prévu à l'article 39-1-5° du CGI (cf. I § 30) qui s'opère pour la détermination des plus ou moins-values nettes à long terme de chaque société membre du groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI, s'applique avant le dispositif de neutralisation institué au sixième alinéa de l'article 223 D du CGI.

110

Seule la fraction de dotation aux provisions pour dépréciation de la participation admise en déduction du résultat fiscal de la société membre du groupe a lieu d'être neutralisée au niveau de la plus-value nette ou moins-value nette d'ensemble à long terme pour l'application des dispositions du sixième alinéa de l'article 223 D du CGI.

En revanche, aucune neutralisation n'a lieu d'être opérée sur la plus-value nette ou moins-value nette à long terme d'ensemble à raison de la fraction de dotation aux provisions non admise en déduction en application du dispositif de plafonnement.

Corrélativement, seule la fraction de reprise de provision prise en compte pour la détermination de la plus ou moins-value nette à long terme réalisée par la société qui a constitué la provision, a lieu d'être neutralisée au niveau de la plus-value nette ou moins-value nette à long terme 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 la participation provisionnée, dans les conditions définies précédemment.

120

Exemples :

Exemple n° 1 :

Hypothèses :

Soit une entreprise X qui détient en portefeuille quatre catégories de titres de participation figurant à l'actif de son bilan à la clôture de l'exercice N (le 31/12/N). Ces différentes catégories de titres de participation sont constituées de titres mentionnés au a quinquies du I de l'article 219 du CGI (relevant du taux de 0 % à compter du 1er janvier 2007).

Les sociétés X et A sont fiscalement intégrées. Les sociétés B, C et D ne font pas partie du périmètre d'intégration de ce groupe de sociétés. Il y a une plus-value nette à long terme d'ensemble.

Par ailleurs, il apparaît qu'à la clôture de l'exercice N+1, la provision dotée au titre de la dépréciation des titres de participation A doit être rapportée à hauteur de 250 au résultat de la société X, la valeur d'inventaire des titres s'élevant à 950.

dotations aux provisions et plus-value latente

Titres de participation	Valeur d'inventaire	Prix de revient	Dotation aux provisions comptabilisée le 31/812/N	Montant de plus-value latente à retenir pour l'application du dispositif de plafonnement
Titres A	700	1000	-300	
Titres B	2750	2000	---	750
Titres C	1400	1600	-200	
Titres D	2600	3100	-500	
Total			-1000	

Solution :

A la clôture de l'exercice N,

retraitements sur l'exercice N

Sociétés dans le périmètre d'intégration	Dotations aux provisions sur les titres A	Application du dispositif de plafonnement		Rectification à opérer sur la plus-value nette à long terme d'ensemble
		Part non déductible	Part déductible	
X	-300	225	75	75
A	---	---	---	---

A la clôture de l'exercice N+1,

retraitements sur l'exercice N-1

Sociétés dans le périmètre d'intégration	Dotations aux provisions sur les titres A	Application du dispositif de plafonnement		Rectification à opérer sur la plus-value nette à long terme d'ensemble
		Part non imposable	Part imposable	
X	250	225	25	-25
A	---	---	---	---

Exemple n° 2 :

Hypothèses :

En N+1, une société H 1 entre dans un groupe fiscal. La société H 1 détient, depuis l'exercice N, 50 % du capital de la société H 2 qui n'est pas membre du groupe fiscal.

Au titre de l'exercice N + 3, la société H 1 cède sa participation dans la société H 2, dont le prix de revient est de 1 200, à une autre société du groupe, H 3, pour un prix de 1 400.

Au titre de l'exercice N + 4, la société H 3 constitue une dotation aux provisions, d'un montant de 110, pour dépréciation de sa participation dans le capital de la société H 2. A la clôture du même exercice, il est supposé que le montant des plus-values latentes sur les autres titres de participation est de 30 et qu'aucune provision pour dépréciation des titres, autres que H 2, n'a été constatée.

La société H 3 n'a pas constaté d'autres plus ou moins-values à long terme.

Au titre de l'exercice N + 5, la société H 3 constitue une dotation complémentaire de 150 sur les titres H 2. A la clôture de l'exercice, il existe par ailleurs une plus-value latente de 50 sur d'autres titres de participation.

Au titre de l'exercice N + 6, la provision pour dépréciation des titres H 2 est reprise pour un montant de 200.

Solution :

- En N+3 :

la plus-value à long terme dégagée par la société H 1, soit 200 (1 400 - 1 200) est neutralisée pour la détermination des plus et moins-values d'ensemble en application de l'article 223 F du CGI, les titres H 2 ayant été cédés par H 1 à une autre société du groupe H 3.

- En N+4 :

au niveau du résultat de H 3, la provision pour dépréciation des titres H 2 n'est pas déductible à hauteur des plus-values latentes constatées sur les autres titres de participation, soit 30. La société H 3 a donc dégagé une moins-value à long terme d'un montant de 80 (110 - 30) au niveau de son résultat fiscal propre.

Pour la détermination des plus et moins-values d'ensemble, la moins-value à long terme dégagée par H 3 d'un montant de 80 doit être ajoutée à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou déduite de la moins-value nette à long terme d'ensemble en application du sixième alinéa de l'article 223 D du CGI, ce montant étant inférieur à la plus-value de cession constatée en N+3 (200) et neutralisée pour la détermination de la plus-value d'ensemble de cet exercice.

- En N+5 :

la provision constituée sur la participation s'élève à la clôture de l'exercice à 260 (110 + 150).

Au niveau du résultat de H3, la dotation aux provisions constituée (150) est admise en déduction à hauteur de 130, le montant des plus-values latentes sur les autres titres de participation (50) corrigé des provisions non admises en déduction au titre des exercices précédents (30 en N+3) étant de 20.

La dotation aux provisions déductible d'un montant de 130 est ajoutée à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou déduite de la moins-value nette à long terme d'ensemble à hauteur de 120, en application du sixième alinéa de l'article 223 D du CGI. En effet, la provision constituée et déduite au niveau de H 3 (260 -30 - 20 = 210) n'est pas déductible, pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value à long terme d'ensemble, à hauteur de la plus-value constatée par H 1 sur les titres H 2 et neutralisée en N+3 (200). En l'occurrence, la dotation de 130 est donc déductible à hauteur de 210 - 200, soit 10, et non déductible à hauteur de 130 - 10, soit 120.

- En N+6 :

la provision constituée sur la participation s'élève à la clôture de l'exercice à 60 (260-200).

Au niveau du résultat de H 3, la reprise de provision de 200 est minorée du montant des dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs et affectées à la participation dans H 2, soit 50 (30 + 20). Elle est donc imposable à hauteur de 200 - 50 = 150.

Cette reprise de 150 est retranchée de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajoutée à la moins-value nette à long terme d'ensemble à hauteur de 140. En effet, en cas de reprise partielle de provision, celle-ci s'impute en priorité sur la fraction de la dotation qui n'a pas été neutralisée (10 en N+5), le solde de 140 pouvant être retraité du montant de la plus ou moins-value d'ensemble, dès lors qu'il correspond à des dotations non retenues pour la détermination des plus ou moins-values d'ensemble en application du sixième alinéa de l'article 223 D du CGI.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 11/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5916-PGP.html/identifiant=BOI-IS-GPE-20-20-30-20-20120912