

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

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 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 intragroupe pour dépréciation de titres admis au régime des plus ou moins-values à long terme

A. Principe

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

2. Reprises de provisions intragroupe 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 participation, conformément aux dispositions du 5° du 1 de l'[article 39 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 au 2 du I de l'[article 39 quinquies du CGI](#). Si elle devient ultérieurement sans objet, elle est comprise dans les plus-values à long terme de l'exercice, visées au 1 du I de l'article 39 quinquies du CGI.

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

En revanche 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

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

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 pas 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 le tableau n° 2058-A-SD du formulaire n° [LIASSE BIC/IS](#) (CERFA n° 15949), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

Les reprises de provisions qui relèvent du taux de 0 % et qui deviennent ultérieurement sans objet sont imposables selon le régime des plus-values à long terme au taux de 0 %, quel que soit le taux applicable à la dotation initiale.

30

En outre, le 5° du 1 de l'article 39 du CGI et le VI de l'[article 209 du CGI](#) instituent 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 ([II-D, § 100](#)).

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 entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, le régime des plus-values et moins-values à long terme ne s'applique pas aux cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées. Les

provisions pour dépréciation afférentes à ces titres sont également exclues du régime du long terme.

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 [II-A § 40](#) et suivants du [BOI-IS-BASE-50](#).

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

A. Principe

1. Dotations aux provisions intragroupe 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 du 5° du 1 de l'[article 39 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 intragroupe 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 déduit ces sommes rapportées de la plus-value nette à long terme d'ensemble, ou les ajoute à la moins-value nette à long terme d'ensemble, à hauteur des dotations correspondantes initialement neutralisées dans le calcul de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble.

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.

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 (TUP) non rétroactives d'une filiale, intervenant le dernier jour de l'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](#)).

Les sommes correspondantes sont comprises dans celles qui sont mentionnées dans le cadre B du tableau 2059-A-SD du formulaire n° [LIASSE BIC/IS](#) (CERFA n° 15949) de chaque société participante,

disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

B. Cas des opérations de restructurations

70

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 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](#).

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](#). En pratique, ce dispositif s'applique lorsque des titres de sociétés, appartenant ou non au groupe, sont cédés entre sociétés membres d'un même groupe et font postérieurement l'objet d'une provision pour dépréciation. La provision sera réintégrée à la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble à hauteur de la plus-value ou du profit dégagé sur les moins-values ou pertes afférent à ces titres et neutralisé en application 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 dotations aux provisions pour dépréciation suivantes :

- 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 ([article 223 B du CGI](#)) ;
- des participations qui ont été cédées à une ou plusieurs reprises à l'intérieur du groupe, à hauteur de l'excédent des plus-values ou profits sur les moins-values ou pertes afférent à ces mêmes titres qui n'a pas été pris en compte, en application du premier alinéa de l'[article 223 F du CGI](#) pour le calcul de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble.

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 déduit de la plus-value nette à long terme d'ensemble, ou ajoute à la moins-value nette à long terme d'ensemble, les reprises de provisions des dotations antérieurement neutralisées 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, dans la situation visée au premier tiret, la reprise de provision n'est pas neutralisée si la filiale dont les titres sont concernés par la reprise de provisions, ou la société qui détient ces mêmes titres, n'est plus membre du groupe au titre de l'exercice au cours duquel intervient cette reprise ([II-A-2 § 60](#)).

Pour plus de précisions, il convient de se référer au [II-A §-1 50 et suivants](#) et au [BOI-IS-GPE-20-20-30-30](#).

100

Avant la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, il y a lieu d'appliquer au résultat propre de chaque société intégrée la règle de plafonnement de la déduction des dotations aux provisions pour dépréciation des titres de participation de sociétés à prépondérance immobilière cotées, en tenant compte des plus-values latentes afférentes à ces mêmes titres.

Ainsi, en application de l'alinéa 19 du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, les dotations aux provisions comptabilisées sur l'ensemble des titres de participation de sociétés à prépondérance immobilière cotées ne seront pas déductibles à hauteur du montant des plus-values latentes existantes à la clôture du même exercice sur les titres appartenant à cet ensemble.

En pratique, le montant global de provisions non admises en déduction est affecté à chaque catégorie de titres provisionnée à proportion des dotations de l'exercice comptabilisées.

110

Concernant les reprises de provisions, la fraction se rapportant aux dotations aux provisions non déduites en raison de la règle de plafonnement ne sera pas imposée. 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.

120

Exemple n° 1 : Soit une entreprise X qui détient en portefeuille quatre catégories de titres de participation de sociétés à prépondérance immobilières cotées (sociétés A, B, C et D) 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 éligibles au régime du long terme relevant du taux de 0 %.

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.

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 détenus par X sur des sociétés à prépondérance immobilière cotées	Valeur d'inventaire	Prix de revient	Dotation aux provisions comptabilisée le 31/12/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	
-------	--	--	-------	--

À 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 à la plus-value ou moins-value nette à long terme		Rectification à opérer sur la plus-value nette à long terme d'ensemble
		Part non déductible	Part déductible	
X	-300	225	75	75
A	---	---	---	---

En application du 5° du 1 de l'article 39 du CGI, la fraction de provision non déductible concernant les titres de la société A membre du groupe est ainsi déterminée : $750 / 1000 \times 300 = 225$.

À la clôture de l'exercice N+1,**retraitements sur l'exercice N+1**

Sociétés dans le périmètre d'intégration	Reprise des provisions sur les titres A	Détermination de la plus-value à long terme compte tenu de l'application antérieure 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	---	---	---	---

La reprise de provision est toujours réputée se rattacher en priorité à la dotation aux provisions non admise en déduction en application de la règle de plafonnement.

Exemple n° 2 : 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 à prépondérance immobilière cotée 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 titres de participation détenus dans des sociétés à prépondérance immobilière cotées par la société H 3 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 les titres de participation de société à prépondérance immobilière cotées détenus par la société H 3.

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

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

Ainsi,

- 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 ou moins-values nettes à long terme 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 titres de participation détenus par la société H 3, soit 30. Après application de la règle de plafonnement, la provision dotée par H 3 est déductible à hauteur de $110 - 30 = 80$. La société H 3 a donc dégagé une moins-value à long terme d'un montant de 80 au niveau de son résultat fiscal propre. H 3 ayant doté une seule provision en N + 4, la totalité de la plus-value latente globale se rattachant au même exercice sur les titres de participation s'applique sur la provision dotée sur les titres H 2.

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.

- En N+5 :

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

Pour l'application du dispositif de plafonnement, la plus-value latente de 50 doit être minorée du montant de provisions non admises en déduction antérieurement affectées à l'immeuble provisionné et non encore rapportées au résultat, soit 30. En définitive, la plus-value latente à retenir pour l'application du dispositif de plafonnement à la clôture de l'exercice N+5 est de 20.

Par conséquent, à la clôture de l'exercice N+5, la provision de 150 afférente à la dépréciation des titres H 2 n'est pas déductible à hauteur de 20 et déductible pour le surplus, soit 130.

Au niveau du résultat de H 3, la dotation aux provisions constituée (150) est admise en déduction à hauteur de 130.

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 $200 - 50 = 150$.

Au niveau du résultat d'ensemble, 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.