RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-30-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 10/04/2013

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Imposition du résultat d'ensemble et sort du déficit d'ensemble

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Régime fiscal des groupes de sociétés
Titre 3 : Imposition du résultat d'ensemble, de la plus ou moins-value d'ensemble et paiement de l'impôt
Chapitre 1 : Imposition du résultat d'ensemble

Sommaire :

I. Imposition du bénéfice d'ensemble
A. Cas général
B. Cas particulier : bénéfices d'exploitations situés dans certains DOM
1. Entreprises du groupe éligibles à l'abattement
2. Modalités de détermination de l'abattement
a. Détermination de l'abattement comme si la société membre du groupe était imposée séparément
1° Détermination des bénéfices éligibles à l'abattement
2° Détermination de l'abattement
b. Double plafonnement de l'abattement
1° Premier plafonnement applicable au résultat d'ensemble de l'exercice
2° Second plafonnement de 150 000 €
3° Exemple
c. Obligations incombant aux sociétés membres bénéficiaires de l'abattement
1° Réalisation des dépenses de formation et contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes
2° Modalités déclaratives
II. Report en avant ou en arrière du déficit d'ensemble
A. Cas général
1. Report du déficit d'ensemble sur le bénéfice d'ensemble des exercices ultérieurs
2. Le report en arrière du déficit d'ensemble
a. Principe
b. Éligibilité au report en arrière du déficit d'ensemble
c. Exercice d'une option
d. Constatation et utilisation de la créance
1° La créance du groupe
2° Les créances des filiales constatées avant leur entrée dans le régime
B. Cas des sociétés et organismes du secteur des assurances

C. Sort du déficit d'ensemble en cas de fusion ou d'opération entrainant les conséquences d'une sortie de groupe

1

Le résultat d'ensemble déterminé par la société mère en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe et des rectifications qu'elle est tenue d'effectuer (cf. BOI-IS-GPE-20-20), est imposé (bénéfice d'ensemble) ou reporté (déficit d'ensemble) selon les modalités définies à l' article 223 C du CGI voire à l'article 223 G du CGI.

I. Imposition du bénéfice d'ensemble

A. Cas général

10

Le bénéfice d'ensemble est imposé selon les règles prévues au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI, c'est-à-dire au taux normal de l'impôt sur les sociétés.

20

Le bénéfice d'ensemble imposable s'entend après imputation du déficit d'ensemble des exercices antérieurs qui peut être reporté dans les conditions définies au II.

30

De la même manière, les plus-values ou moins-values nettes à long terme d'ensemble sont déterminées par la société mère en faisant la somme algébrique des plus-values ou moins-values nettes à long terme de chacune des sociétés du groupe corrigées des rectifications apportées par la société mère.

B. Cas particulier : bénéfices d'exploitations situés dans certains DOM

40

L'article 44 quaterdecies du CGI a instauré, sous certaines conditions, un abattement sur les bénéfices provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion. Cette mesure s'inscrit dans un cadre global d'aides fiscales, constituant le régime fiscal des zones franches d'activités (ZFA), et concerne tout à la fois l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

Le paragraphe IV bis de l'article 44 quaterdecies du CGI créé par la loi de finances rectificative pour 2010 a étendu, au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, ce dispositif d'abattement sur les bénéfices aux sociétés membres d'un groupe fiscal sous réserve du respect des conditions d'éligibilité appréciées au niveau de chaque société.

1. Entreprises du groupe éligibles à l'abattement

50

Seules peuvent prétendre à l'abattement sur les bénéfices réalisés en ZFA, prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI, les entreprises qui satisfont à certaines conditions tenant à leur taille, leur activité principale, et leur régime d'imposition. Ces conditions cumulatives sont à BOI-BIC-CHAMP-80-10-80-I.

L'abattement est d'application facultative, au choix de l'entreprise.

60

Il en résulte qu'une société membre d'un groupe fiscal peut bénéficier de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI sous réserve :

- de satisfaire aux conditions prévues pour l'application de l'abattement ;

- et d'en avoir fait le choix.

2. Modalités de détermination de l'abattement

70

Le bénéfice qui fait l'objet d'un abattement est déterminé comme si la société était imposée séparément. Toutefois, pour l'ensemble des sociétés membres d'un même groupe, le montant cumulé des abattements dont elles sont bénéficiaires fait l'objet d'un double plafonnement.

a. Détermination de l'abattement comme si la société membre du groupe était imposée séparément

1° Détermination des bénéfices éligibles à l'abattement

80

L'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI peut être appliqué aux bénéfices et plus-values réalisés par l'exploitation située en ZFA, à l'exclusion des plus-values de réévaluation d'éléments d'actif. Les plus-values en report d'imposition sont prises en compte pour l'abattement au titre de l'exercice au cours duquel elles deviennent imposables.

Cet abattement est calculé à partir des bénéfices et des plus values déterminés après déduction des déficits reportables tels qu'ils ont été déclarés à la clôture de l'exercice précédent comme si la société membre du groupe était imposée séparément.

90

Toutefois, le résultat qui fait l'objet de l'abattement ne peut excéder celui déterminé dans les conditions du 4 de l'article 223 I du CGI. Il est rappelé que ces dispositions définissent une base d'imputation plafonnée des déficits subis par une société avant son entrée dans le groupe, correspondant au bénéfice ou à la plus-value nette à long terme de la société corrigé selon les modalités suivantes :

- le bénéfice ou la plus-value nette à long terme de la société membre est diminué :

  - des profits et plus-values qui donnent lieu à neutralisation pour la détermination du résultat d'ensemble au titre des opérations intragroupe (profits provenant d'abandons de créances et subventions consentis par d'autres sociétés du groupe, plus-values de cession d'immobilisations ou de titres de portefeuille à des sociétés du groupe) ;

- des plus-values de réévaluation libre des éléments d'actif ;

- des plus-values résultant d'opérations d'apport réalisées au profit de la société membre et placées sous le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI.

- le bénéfice ou la plus-value nette à long terme de la société membre est augmenté des moins-values de cession d'immobilisations ou de titres de portefeuille à d'autres sociétés membres du groupe.

100

Lorsque la société membre peut prétendre à plusieurs taux d'abattement ou lorsque l'intégralité de son activité ne peut bénéficier de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI, elle doit répartir son bénéfice global entre ses différentes exploitations(Cf. BOI-BIC-CHAMP-80-10-80-II-C).

2° Détermination de l'abattement

110

La société calcule son abattement selon les taux et dans les limites applicables à la zone où elle est implantée. Le montant de l'abattement est plafonné à 150 000 € (abattement de droit commun) ou 300 000 € (abattement majoré) pour un exercice ou une période d'imposition de douze mois (Cf. BOI-BIC-CHAMP-80-10-80-II).

120

Lorsque la société réalise des bénéfices soumis à des taux d'abattement différents, le montant total de l'abattement ne peut pas excéder 300 000 €, dont 150 000 € au plus sur les bénéfices éligibles au taux de droit commun.

b. Double plafonnement de l'abattement

130

Le montant cumulé des abattements dont bénéficient les sociétés membres d'un groupe fait l'objet d'un double plafonnement.

1° Premier plafonnement applicable au résultat d'ensemble de l'exercice

140

Le montant cumulé des abattements des sociétés du groupe ne peut pas dépasser le résultat d'ensemble du groupe.

Ce résultat est calculé à titre provisoire aux seules fins de ce plafonnement. Il est déterminé par la somme algébrique des résultats individuels des sociétés du groupe au titre de l'exercice, avant imputation des abattements au titre des ZFA, corrigée des rectifications, positives ou négatives, destinées à neutraliser les opérations intra-groupe.

150

Ce plafond est retenu avant imputation du déficit d'ensemble reportable dans les conditions prévues à l'article 223 C du CGI.

160

En cas de dépassement de ce plafond, l'abattement de chaque société du groupe (correspondant, le cas échéant, à plusieurs installations de cette société) est plafonné à hauteur du rapport existant entre le résultat d'ensemble et le cumul des abattements des différentes sociétés du groupe (cf. exemple au **I-B-2-b-3°**).

2° Second plafonnement de 150 000 €

170

Le montant cumulé des abattements dont peuvent bénéficier les sociétés membres d'un groupe ne peut pas excéder 150 000 €.

Pour l'appréciation de cette condition, les abattements soumis au plafond de 300 000 € sont retenus pour la moitié de leur montant.

180

En cas de dépassement de ce plafond, l'abattement dont chaque société du groupe est susceptible de bénéficier (correspondant, le cas échéant, à plusieurs exploitations de cette société) est plafonné à hauteur du rapport existant entre la somme de 150 000 € et le cumul des abattements dont sont bénéficiaires les différentes sociétés du groupe (cf. exemple au **I-B-2-b-3°**).

190

Après application de ce double plafonnement, chaque société du groupe applique son abattement ainsi plafonné sur son résultat individuel, lequel sera le cas échéant diminué dans les conditions prévues à l'article 217 bis du CGI et à l'article 217 undecies du CGI. Ce résultat individuel sera ensuite pris en compte par la société mère pour la détermination du résultat d'ensemble conformément aux dispositions de l'article 223 B du CGI.

3° Exemple

200

Deux sociétés F 1 et F 2 sont membres d'un groupe fiscal et remplissent les conditions pour bénéficier de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies du CGI. Les sociétés du groupe clôturent leur exercice au 31 décembre de chaque année. Le groupe est également constitué d'autres membres, bénéficiaires ou déficitaires.

F 1 a réalisé au cours de l'exercice N un bénéfice individuel de 230 000 € en Martinique. Par ailleurs, F 1 disposait au 1er janvier 2011 de déficits reportables de 50 000 €. Le bénéfice de F 1 éligible à l'abattement au taux de droit commun de 50 % est donc de 180 000 € (230 000 € - 50 000 €), soit un abattement théorique de 90 000 € (180 000 € x 50 %).

F 2, implantée en Guyane, a réalisé au cours de l'exercice N un bénéfice individuel de 415 000 €. Par ailleurs, F 2 a bénéficié au cours de l'exercice d'un abandon de créance de sa société mère de 35 000 €. Le bénéfice de F 2 éligible à l'abattement est de 380 000 € (415 000 € - 35 000 €), mais le montant de l'abattement au taux majoré de 80 % s'applique dans la limite de 300 000 € (380 000 € x 80 % = 304 000 €, plafonnés à 300 000 €). D'où un abattement théorique pour F 2 de 300 000 €.

La somme algébrique des résultats individuels de l'exercice N des sociétés du groupe (avant prise en compte des abattements ZFA) s'élève à 240 000 €. Les retraitements à apporter afin de neutraliser les opérations intra-groupe s'élèvent à 30 000 €. Par ailleurs, le groupe dispose de déficits reportables pour un montant de 20 000 €.

Application du premier plafond :

Le montant cumulé des abattements des sociétés du groupe s'élève à 390 000 € (90 000 € pour F1 et 300 000 € pour F2), alors que le résultat d'ensemble provisoire n'est que de 270 000 € (240 000 € + 30 000 €). Il n'est pas tenu compte des déficits d'ensemble reportables du groupe.

Le montant des abattements est donc plafonné dans un rapport de 270 000 / 390 000 (cf. I-B-2-b-1° § 160), soit un abattement :

- de 62 308 € pour F 1 (90 000 € x 270 000 / 390 000) ;

- et de 207 692 € pour F 2 (300 000 € x 270 000 / 390 000).

Application du second plafond :

Le montant cumulé des abattements des sociétés du groupe ainsi plafonnés à 270 000 € est comparé au deuxième plafond de 150 000 €.

Pour l'appréciation de ce plafond, l'abattement de F2 est retenu pour la moitié de son montant plafonné (cf. I-B-2-b-2°) soit : 207 692 / 2 = 103 846 €.

Le cumul des abattements ainsi appréciés s'élève à : 166 154 € (62 308 € + 103 846 €) excédant ainsi le plafond de 150 000 €.

Les abattements sont donc plafonnés dans un rapport de : 150 000 / 166 154 (cf. I-B-2-b-2° § 180), soit un abattement de 56 250 € pour F 1 (62 308 € x 150 000 / 166 154) et de 187 500 € pour F 2 (103 846 € x 150 000 / 166 154 = 93 750 €, montant qui doit être multiplié par 2).

c. Obligations incombant aux sociétés membres bénéficiaires de l'abattement

1° Réalisation des dépenses de formation et contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes

210

Le bénéfice de cet abattement demeure subordonné à la réalisation, par la société membre elle-même, des dépenses de formation prévues au V de l'article 44 quaterdecies du CGI.

L'objet, la répartition, les modalités de réalisation ou de versement et la justification de ces dépenses par la société membre sont celles décrites au BOI-BIC-CHAMP-80-10-80-III. En cas de non-respect des engagements de dépenses de formation professionnelle et de contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes (montant de dépenses nul ou insuffisant), les bénéfices de la société membre ayant fait l'objet de l'abattement sont intégralement réintégrés à son résultat individuel de l'exercice qui suit celui au titre duquel l'abattement a été pratiqué.

220

Pour reprendre l'exemple au I-B-2-b-3°, les filiales F 1 et F 2 ont bénéficié d'un abattement respectif de 56 250 € et de 187 500 € au titre de l'exercice 2011.

Elles sont donc tenues de réaliser avant le 31 décembre 2012 des dépenses de formation professionnelle et de verser une contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes pour un montant minimal cumulé de 5 % de leur abattement, soit un montant de 2 812,5 € pour F1 et de 9 375 € pour F2, étant précisé que le montant de la contribution doit être au moins égal à 20 % de ce montant cumulé.

2° Modalités déclaratives

230

Chaque société membre du groupe qui pratique un abattement ZFA doit, conformément à l'article 49 ZB de l'annexe III au CGI, joindre à sa déclaration de résultat propre dont la souscription est prévue à l'article 223 Q du CGI, le formulaire n° 2082-SD.

II. Report en avant ou en arrière du déficit d'ensemble

240

Lorsque le résultat d'ensemble d'un exercice est déficitaire, le déficit d'ensemble est reportable sur le bénéfice d'ensemble des exercices ultérieurs ou peut faire l'objet d'une imputation sur le bénéfice d'ensemble des exercices antérieurs, selon les modalités prévues respectivement au deuxième alinéa de l'article 223 C du CGI et à l'article 223 G du CGI.

A. Cas général

1. Report du déficit d'ensemble sur le bénéfice d'ensemble des exercices ultérieurs

250

Dans les groupes de sociétés, la société mère est la seule redevable de l'IS pour l'ensemble du groupe qu'elle forme avec ses filiales.

260

Le deuxième alinéa de l'article 223 C du CGI autorise le report du déficit d'ensemble sur le bénéfice d'ensemble dans les conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI, à savoir dans les conditions de droit commun (cf. BOI-IS-DEF-10-30).

Corrélativement, les déficits subis par une société depuis son entrée dans le groupe qui ont été retenus pour la détermination du résultat d'ensemble ne peuvent plus être reportés sur ses propres résultats (premier alinéa de l'article 223 E du CGI, cf. BOI-IS-GPE-20-10-II-A-2).

270

Lorsque le résultat d'ensemble est déficitaire, le déficit d'ensemble est reportable sur le bénéfice d'ensemble de l'exercice ultérieur en vue d'être imputé en application des nouvelles règles de plafonnement : il est donc déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice dans la limite d'un montant de 1 000 000 € majoré de 60 % du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant.

Il convient d'apprécier la mesure de plafonnement au niveau de la société mère.

Ainsi, la franchise de 1 000 000 € est appliquée au niveau de la société mère et ne varie pas en fonction du nombre de sociétés dont les déficits ont concouru à la détermination du déficit d'ensemble.

280

Le déficit qui ne peut être imputé devient reportable sans limitation de durée par la société tête de groupe, y compris lorsque le régime de groupe cesse de s'appliquer (articles 223 C du CGI et 223 R du CGI).

2. Le report en arrière du déficit d'ensemble

a. Principe

290

Selon les dispositions énoncées à l'article 220 quinquies du CGI, le déficit d'un exercice clos à compter du 21 septembre 2011 n'est reportable sur option que sur le seul bénéfice de l'exercice précédent.

L'option porte sur tout ou partie du déficit de l'exercice, dans la limite du bénéfice de l'exercice précédent et du plafond de 1 000 000 €, et doit être exercée dans le même délai que celui du dépôt de la déclaration de résultat au titre de laquelle le déficit est constaté.

300

En application du 1 de l'article 223 G du CGI, la société mère peut opter pour le report en arrière du déficit d'ensemble prévu au I de l'article 220 quinquies du CGI.

Il est rappelé que, conformément au 2 de l'article 223 G du CGI, les sociétés filiales ne peuvent pas exercer l'option prévue au I de l'article 220 quinquies du CGI (cf. BOI-IS-GPE-20-10-II-A-2).

310

Compte tenu des nouvelles modalités de report en arrière des déficits, le déficit d'ensemble de l'exercice s'impute sur le bénéfice d'ensemble de l'exercice précédent (en respectant la limite de 1 000 000 €) ou sur le bénéfice que la société mère a personnellement réalisé au cours de l'exercice précédant l'application du régime de groupe, par exemple dans le cas où l'exercice d'imputation est antérieur au premier exercice d'existence du groupe.

Le plafond de 1 000 000 € est apprécié au niveau de la seule société mère et n'est pas fonction du nombre de sociétés déficitaires du groupe qui concourent à la formation du déficit d'ensemble.

b. Éligibilité au report en arrière du déficit d'ensemble

320

Seul le déficit d'ensemble subi par le groupe et déclaré par la société mère peut faire l'objet du report en arrière dans les conditions prévues à l'article 220 quinquies du CGI.

c. Exercice d'une option

330

Le déficit d'ensemble déclaré au titre d'un exercice n'est reportable en arrière que sur option de la société mère. Cette option doit être exercée dans les conditions prévues à l'article 46 quater-0 W de l'annexe III au CGI, conformément aux dispositions de droit commun. Cette option constitue une décision de gestion qui est opposable au groupe.

À défaut d'option, le déficit qui demeure reportable à la clôture d'un exercice ne peut être déduit que des bénéfices d'ensemble des années ultérieures conformément aux dispositions du troisième alinéa

du I de l'article 209 du CGI.

d. Constatation et utilisation de la créance

1° La créance du groupe

340

L'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'application du report en arrière des déficits d'ensemble fait naître au profit de la société mère une créance calculée dans les conditions précisées dans la partie BOI-IS-DEF-20-20.

Cette créance est remboursée à la société mère au terme de cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire du groupe a été clos.

Toutefois, la société mère peut utiliser la créance pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû à raison du bénéfice d'ensemble au titre des exercices clos au cours de ces cinq années.

Dans ce cas, la créance n'est remboursée qu'à hauteur de la fraction non imputée.

2° Les créances des filiales constatées avant leur entrée dans le régime

350

Les créances constatées par les filiales du groupe au titre d'exercices précédant celui à compter duquel leurs résultats sont pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble, en application de l'article 223 A du CGI, peuvent :

- soit être conservées au bilan de ces sociétés et faire l'objet d'un remboursement dans les conditions de droit commun ou être utilisées, par elles, pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dont elles seraient redevables au titre d'un exercice, compris dans le délai légal d'utilisation de la créance, et au cours duquel elles auraient cessé d'être membres du groupe ;

- soit être cédées à la société mère à leur valeur nominale dans les conditions prévues au BOI-IS-GPE-30-30-30-10. Dans ce cas, conformément au 3 de l'article 223 G du CGI, la société mère ne peut utiliser ces créances pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû à raison du bénéfice d'ensemble qu'à hauteur du montant de l'impôt sur les sociétés auquel auraient été soumises les filiales cédantes si elles n'avaient pas été membres du groupe.

Les créances détenues par la société mère et non utilisées lui sont remboursées dans le délai légal.

B. Cas des sociétés et organismes du secteur des assurances

360

Les déficits d'ensemble, déterminés dans les conditions fixées à l'article 223 B du CGI, sont reportables selon les modalités prévues au I de l'article 209 du CGI. Il est précisé que ne peuvent être ainsi reportés que les déficits issus de l'activité taxable, à l'exclusion des résultats de l'activité exonérée en application du 2 de l'article 207 du CGI.

Il est précisé que les dispositions du 2 de l'article 207 du CGI sont abrogées à compter du 30 décembre 2011.

C. Sort du déficit d'ensemble en cas de fusion ou d'opération entrainant les conséquences d'une sortie de groupe

370

Se reporter aux commentaires situés au BOI-IS-GPE-50.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 30/06/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5936-PGP.html/identifiant=BOI-IS-GPE-30-10-20120912