RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-40-10-20160504
Date de publication : 04/05/2016
Date de fin de publication : 15/04/2020

IS - Régime fiscal des groupes de société - Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble - Abandons de créances, subventions directes et indirectes - Cas général

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 4 : Abandons de créances, subventions directes et indirectes
Sous-section 1 : Cas général

Sommaire :

I. Subventions concernées
A. Subventions directes
B. Subventions indirectes
1. Exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992
a. Subvention indirecte afférente à une cession d'immobilisation
b. Autres subventions indirectes
2. Exercices ouverts avant le 1er janvier 1992
3. Précisions concernant les opérations de restructurations
a. Précisions concernant les fusions et les scissions
b. Précisions concernant les apports partiels d'actif
II. Traitement des abandons de créances, subventions directes ou indirectes consenties entre sociétés du groupe
A. Principe
1. Cas général
2. Limitation pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006
B. Traitement des abandons de créances avec clause de retour à meilleure fortune au sein des groupes
1. Les deux sociétés concernées sont demeurées dans le groupe fiscal
2. L'abandon de créances a eu lieu avant l'application du régime de groupe
3. Le retour à meilleure fortune intervient après la sortie de l'une au moins des sociétés concernées
4. Les deux sociétés concernées sont demeurées dans le groupe fiscal mais le retour à meilleure fortune intervient plus de cinq ans après l'abandon de créances

1

Le cinquième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts (CGI) prévoit que les conséquences d'un abandon de créances entre des sociétés du groupe sont neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble.

La même règle s'applique aux subventions directes ou indirectes internes à un groupe.

La présente sous-section traite de manière générale de la neutralisation des abandons de créances, subventions directes ou indirectes consenties entre des sociétés du groupe. Des cas particuliers sont abordés dans le BOI-IS-GPE-20-20-40-20.

I. Subventions concernées

A. Subventions directes

10

Les subventions directes correspondent aux sommes effectivement versées sans contrepartie par une société à une autre société.

B. Subventions indirectes

1. Exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992

a. Subvention indirecte afférente à une cession d'immobilisation

20

La notion de subvention indirecte est définie à la première phrase du premier alinéa de l'article 223 R du CGI pour la remise de biens composant l'actif immobilisé ; par ailleurs, les opérations qui peuvent être regardées comme des subventions indirectes sont précisées à l'article 46 quater-0 ZG de l'annexe III au CGI.

30

En application des dispositions de l'article 223 R du CGI, la subvention indirecte est constituée par la remise de biens composant l'actif immobilisé pour un prix différent de leur valeur réelle.

40

L'article 46 quater-0 ZG de l'annexe III au CGI précise que la subvention indirecte s'entend de la livraison de biens composant l'actif immobilisé pour un prix inférieur à leur valeur réelle ainsi que des achats de biens de même nature pour un prix plus élevé que leur valeur réelle.

Dans la première situation, le bénéficiaire de la subvention est la société cessionnaire ; dans la seconde, il s'agit de la société cédante.

50

La valeur réelle d'un bien peut être déterminée par comparaison avec le prix de cession qui aurait résulté d'une transaction entre sociétés indépendantes ; à cet égard, l'attention des services est

appelée sur le fait qu'une cession d'élément d'actif immobilisé entre sociétés du groupe est susceptible de donner naissance à une subvention indirecte si le prix de cession du bien s'écarte de manière significative de sa valeur réelle ; cette valeur sera déterminée avec prudence en faisant appel, dans la mesure du possible, à plusieurs modes d'évaluation.

60

Dans cette situation, le montant de la subvention est égal à la différence entre le prix de cession du bien et sa valeur réelle.

b. Autres subventions indirectes

70

Les opérations susceptibles de générer une subvention indirecte mentionnée au cinquième alinéa de l'article 223 B du CGI sont précisées à l'article 46 quater-0 ZG de l'annexe III au CGI ; il s'agit des opérations ci-après :

- prêts et avances sans intérêts ou consentis à un taux d'intérêt différent du taux du marché ;

- livraisons de biens autres que les immobilisations et prestations de services entre sociétés du groupe sans contrepartie ou pour un prix inférieur à leur prix de revient, ou pour un prix supérieur à leur valeur réelle ; aucune subvention n'a donc à être constatée lorsque le prix de cession d'un bien autre qu'une immobilisation ou le prix d'une prestation de services est compris entre le prix de revient de ce bien ou de ces services et leur valeur réelle déterminée par référence au prix qui aurait résulté d'un marché entre sociétés non apparentées.

80

Pour l'application de ces règles, la notion de taux du marché s'entend du taux communément appliqué à des prêts de mêmes caractéristiques (nature, durée, modalités de remboursement, montant) ; la notion de sociétés indépendantes correspond à la situation de sociétés entre lesquelles n'existeraient pas de liens financiers ou un rapport de dépendance juridique ou économique.

2. Exercices ouverts avant le 1er janvier 1992

90

Conformément aux dispositions de l'article 46 quater-0 ZG de l'annexe III au CGI, les subventions indirectes s'entendaient, notamment, pour l'application de l'article 223 B du CGI :

- de la remise de biens ou de la prestation de services sans contrepartie ou pour un prix inférieur à leur prix de revient ; pour les éléments de l'actif immobilisé, il y a lieu de tenir compte de leur valeur nette comptable ;

- des excédents de charges qui proviennent des emprunts ou avances contractés à un taux d'intérêt plus élevé que celui qui aurait été fixé entre deux sociétés indépendantes ou de l'achat de biens ou de services à un prix plus élevé que celui qui aurait été fixé dans ces mêmes conditions.

3. Précisions concernant les opérations de restructurations

a. Précisions concernant les fusions et les scissions

100

Les apports réalisés dans le cadre d'une fusion ou d'une scission sont, au regard des dispositions de l'article 223 R du CGI (BOI-IS-GPE-40-20-30), des cessions susceptibles de faire naître des subventions indirectes au sens de ces dispositions lorsque les apports ne sont pas réalisés à leur valeur réelle.

L'application de l'article 223 R du CGI suppose que soient réunies les deux conditions suivantes :

- il existe un écart entre la valeur comptable et la valeur réelle des biens apportés ;

- les résultats des sociétés concernées sont compris dans le résultat d'ensemble du groupe de l'exercice au cours duquel l'opération est intervenue.

En cas de fusion ou de scission, la société apporteuse ou la société scindée disparaissent à la suite de l'opération et le résultat d'ensemble ne comprend donc pas, en tant que tel, le résultat de ces sociétés.

Les opérations ne peuvent donc entraîner la constatation de subventions indirectes entre sociétés du groupe au sens de l'article 223 B du CGI et de l'article 223 R du CGI.

b. Précisions concernant les apports partiels d'actif

110

Lorsqu'une société membre d'un groupe effectue un apport partiel d'actif à une autre société du groupe, les deux sociétés concernées demeurent dans le groupe après l'opération. L'apport partiel d'actif n'est donc pas un événement qui entraîne la sortie du groupe des sociétés parties à l'opération.

L'apport s'analysant comme une cession au sein du groupe, l'article 223 B du CGI et l'article 223 R du CGI sont applicables. La différence entre la valeur comptable des éléments d'actif apportés et leur valeur réelle constitue, en principe, une subvention indirecte au sens de l'article 223 R du CGI.

120

Dans cette situation, il est admis que la différence entre la valeur réelle des biens apportés et leur valeur nette comptable ne soit pas considérée comme une subvention indirecte au regard de l'article 223 R du CGI à la double condition :

- que les apports soient et demeurent soumis, au regard de l'impôt sur les sociétés, au régime de faveur prévu à l'article 210 A du CGI et l'article 210 B du CGI ;

- que les sociétés bénéficiaires des apports reprennent à leur bilan les écritures comptables des sociétés apporteuses (valeurs d'origine, amortissements, provisions pour dépréciation) et qu'elles continuent de calculer les dotations aux amortissements à partir de la valeur d'origine qu'avaient les biens dans les écritures de ces sociétés.

Dans l'hypothèse où l'application du régime de faveur serait remise en cause rétroactivement en raison du non-respect des engagements prévus à l'article 210 A du CGI et l'article 210 B du CGI, les plus-values réalisées à l'occasion de l'apport seraient déterminées à partir de la valeur vénale réelle des immobilisations à la date de cet apport.

Pour la société bénéficiaire de l'apport, la subvention indirecte représentée par la minoration du prix devrait alors être rapportée à son résultat, mais serait déduite du résultat d'ensemble, conformément aux dispositions de l'article 223 B du CGI ; dans cette situation, la société bénéficiaire de l'apport pourrait choisir de porter les biens à son bilan pour leur valeur réelle, sans que le profit de réévaluation soit imposé.

Enfin, la sortie du groupe des biens ou de l'une ou l'autre des sociétés concernées entraînerait, dans les conditions prévues par les textes en vigueur, la réintégration des subventions ainsi déduites du résultat d'ensemble (CGI, art. 223 R).

II. Traitement des abandons de créances, subventions directes ou indirectes consenties entre sociétés du groupe

A. Principe

1. Cas général

130

Selon les dispositions du cinquième alinéa de l'article 223 B du CGI, la subvention directe ou indirecte ou l'abandon de créance consenti entre des sociétés du groupe n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble.

140

L'article 223 R du CGI étend le régime des subventions indirectes provenant de la cession d'immobilisations aux subventions indirectes résultant de la cession de titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme.

Le régime des subventions indirectes provenant de la cession d'immobilisations étant étendu aux subventions indirectes résultant de la cession de titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme, la subvention indirecte qui provient de la remise de titres de portefeuille exclus dudit régime pour un prix différent de leur valeur réelle n'est pas prise en compte dans le résultat d'ensemble de l'exercice au cours duquel elle a été consentie.

150

L'application des règles énoncées aux **II-A-1 § 130 et 140** conduit à rapporter au résultat d'ensemble les subventions et abandons de créances déduits, implicitement ou explicitement du résultat des sociétés qui les ont consentis : bien entendu, cette réintégration n'a pas à être effectuée lorsque la subvention a été rapportée au résultat imposable de la société qui l'a consentie en application des règles de droit commun.

160

En application de la règle définie au cinquième alinéa de l'article 223 B du CGI, le résultat d'ensemble est également minoré du montant pour lequel les subventions et abandons de créances ont affecté, implicitement ou explicitement le résultat des sociétés qui en ont bénéficié.

170

Dans tous les cas, la correction apportée au résultat d'ensemble est effectuée de la manière suivante :

- il est minoré du montant de la somme comprise dans le résultat propre de la société bénéficiaire de l'abandon ;

- il est majoré du montant de la somme déduite, du point de vue fiscal, du résultat de la société qui a consenti l'abandon.

Lorsque l'abandon de créances n'est pas déductible, aucune somme ne doit être ajoutée au résultat d'ensemble.

Ainsi lorsque la société qui consent l'avantage, a réintégré dans son résultat imposable les sommes non facturées à d'autres sociétés du groupe en application des règles de droit commun, le résultat d'ensemble est seulement minoré du montant pour lequel les opérations en cause ont affecté le résultat de la société bénéficiaire de la subvention.

2. Limitation pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006

180

Aux termes du cinquième alinéa de l'article 223 B du CGI, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, la correction du résultat d'ensemble est limitée au montant correspondant à la valeur d'inscription de la créance à l'actif de la société ayant consenti l'abandon.

La portée pratique de cette mesure concerne les cas où la créance abandonnée a été, au préalable, acquise auprès d'une société, extérieure ou non au groupe fiscal, par une société qui appartient au même groupe fiscal que la société débitrice, pour un prix inférieur à sa valeur nominale. Dans cette hypothèse en effet, lorsque la société cessionnaire abandonne sa créance, la société débitrice annule sa dette en constatant comptablement un produit. Le montant de ce produit correspond à la valeur nominale de sa dette, supérieure au prix d'acquisition de la créance. La correction du résultat d'ensemble afférent à ce produit est limitée au montant de la créance abandonnée par la société qui consent l'abandon, c'est-à-dire au montant figurant à son actif.

Cet aménagement n'a pas d'incidence sur le mécanisme de plafonnement de la base d'imputation des déficits et moins-values antérieurs à l'entrée dans le groupe prévu au 4 de l'article 223 I du CGI.

190

Exemple :

La société A consent un prêt de 5 000 à la société B. Cette dernière appartient à un groupe fiscal dont ne fait pas partie la société A. La société A cède ensuite sa créance sur B à un prix très inférieur à sa valeur nominale (1 000) à la société C, membre du même groupe fiscal que la société débitrice B. Par la suite, C abandonne intégralement la créance inscrite à son bilan pour une valeur de 1 000.

Jusqu'aux exercices ouverts avant le 1er janvier 2006, ces différentes opérations entraînaient les conséquences suivantes.

Au titre de l'exercice de cession de la créance de A à C, la société A constate une perte de 4 000 (5 000 - 1 000) qu'elle déduit de ses résultats imposables.

Au titre de l'exercice de l'abandon de créance de C au profit de B, la société C, nouvelle créancière annule, au niveau de son résultat individuel, sa créance de 1 000, ce qui se traduit comptablement par l'enregistrement d'une perte de même montant. Parallèlement, B annule sa dette de 5 000 et comptabilise, dans son résultat individuel, un profit équivalent.

Le principe de neutralisation des abandons de créances intra-groupe conduisait alors à minorer le résultat d'ensemble du groupe de 5 000 et à le majorer de 1 000. Globalement, une perte de 4 000 est donc déduite du résultat d'ensemble.

Dès lors, la perte de A de 4 000 constatée lors de la cession de créances et qui pourrait être comparée à un abandon de créances ne trouvait pas de contrepartie dans la constatation d'un

produit imposable de même montant, au niveau du groupe fiscal auquel appartient la société débitrice.

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006, le dispositif rétablit l'équilibre qui prévaut en matière d'abandon de créances intra-groupe, entre la perte constatée, d'une part, par la société qui consent l'abandon et le profit dégagé, d'autre part, par la société qui en bénéficie.

Comptablement et au niveau de leurs résultats individuels, les sociétés A, B et C procèdent aux mêmes écritures que ci-dessus : A constate une perte de 4 000, C une perte de 1 000 et B un profit de 5 000.

Le résultat d'ensemble est alors majoré de 1 000 qui correspond à la neutralisation de la perte comptable enregistrée par la société créancière C, puis il est minoré de 1 000 qui correspond à la neutralisation du produit comptable de la société bénéficiaire de l'abandon B, cette dernière correction étant limitée à la valeur d'inscription de la créance à l'actif du bilan de la société C qui a consenti l'abandon.

Ainsi, le résultat d'ensemble du groupe comprend un profit imposable de 4 000 dont le montant est équivalent à la perte qui a été constatée par la société A.

En cas d'abandon partiel, le dispositif n'a pas vocation à s'appliquer dès lors que le montant abandonné est inférieur au montant de la créance figurant à l'actif de la société créancière.

B. Traitement des abandons de créances avec clause de retour à meilleure fortune au sein des groupes

200

Certains abandons de créances sont accordés avec une clause de retour à meilleure fortune et ne sont pas définitifs. Lorsque cette clause joue, la société bénéficiaire de l'aide reverse tout ou partie de celle-ci à la société qui avait abandonné ses créances.

> Les règles applicables en droit commun prévoient lors du retour à meilleure fortune un traitement fiscal symétrique à celui qui a été appliqué à l'opération initiale (RM Haenel n° 06411, JO Sénat du 29 décembre 1994, p. 3075). La mise en œuvre de la clause de retour à meilleure fortune peut avoir différentes conséquences sur la détermination du résultat d'ensemble, dès lors qu'une période d'un ou plusieurs exercices s'est écoulée entre les deux phases de l'opération.

En principe, le retour à meilleure fortune doit être traité de façon symétrique à l'opération initiale au regard des règles du régime de groupe comme en droit commun.

Ainsi, les situations suivantes peuvent se présenter.

1. Les deux sociétés concernées sont demeurées dans le groupe fiscal

210

Les conséquences de l'abandon de créances initial ont été neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice de sa réalisation. Les conséquences du retour à meilleure fortune, qui sont symétriques à celles de l'abandon, sont également neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble. Les deux opérations se compensent.

2. L'abandon de créances a eu lieu avant l'application du régime de groupe

220

Le retour à meilleure fortune est traité de façon classique en droit commun, dès lors qu'il ne s'analyse pas en une nouvelle subvention, mais revient sur l'abandon initialement assorti d'une condition suspensive.

Pour la détermination du résultat du groupe, aucune correction n'est nécessaire en raison de l'absence de retraitement lors de l'abandon de créances.

Dans la situation où, au cours de la période d'intégration, la société qui a octroyé l'abandon ne fait pas jouer la clause de retour à meilleure fortune, l'administration considère qu'il y a un second abandon de créances non accompagné d'une clause de retour à meilleure fortune.

3. Le retour à meilleure fortune intervient après la sortie de l'une au moins des sociétés concernées

230

Si l'une des deux sociétés concernées est sortie du groupe, les subventions constatées lors de l'abandon de créances ont été réintégrées et déduites au moment de la sortie. Le versement consécutif à l'application de la clause de retour à meilleure fortune ne constitue pas une nouvelle subvention entre les deux sociétés du groupe. Aucune correction du résultat d'ensemble n'est donc nécessaire. Les règles de droit commun s'appliquent.

L'ensemble de l'opération est équilibré, dès lors que les retraitements de sortie du groupe ont replacé l'opération dans les conditions de droit commun. Tout se passe en effet comme si, pour l'opération en cause, les deux sociétés n'avaient jamais fait partie du groupe.

La solution est donc identique à celle de la situation exposée au **II-B-2 § 220**, sauf pour les subventions de plus de cinq ans ne portant pas sur des immobilisations. Mais lesdites subventions sont, dans le cas général, déductibles pour la société qui les a consenties et imposables pour celle qui les a reçues.

4. Les deux sociétés concernées sont demeurées dans le groupe fiscal mais le retour à meilleure fortune intervient plus de cinq ans après l'abandon de créances

240

Les écritures de droit commun constatées lors de la réalisation de la clause de retour à meilleure fortune ne nécessitent aucune correction pour la détermination du résultat d'ensemble. En effet, les subventions réintégrées ou déduites lors de la constatation de l'abandon de créances, sont maintenues en « sursis » pendant cinq ans.

Au-delà de cette période, aucune correction n'est plus à apporter en cas de sortie. L'annulation de ces opérations de retraitement n'est donc plus nécessaire puisque celles-ci sont devenues définitives à l'issue de ce délai de cinq ans. En conséquence, des déséquilibres équivalents à une double déduction peuvent exister lorsque la subvention initiale avait un caractère anormal.

250

Remarque :

Les dispositions de l'article 223 B du CGI rendent sans portée celles de l'article 216 A du CGI dès lors que les profits réalisés par une société qui bénéficie d'un abandon de créances sont déduits du résultat d'ensemble. Toutefois, si les conditions d'application de ce dernier article sont remplies et si les sociétés concernées en ont demandé l'application, la société mère peut s'abstenir d'effectuer les retraitements prévus à l'article 223 B du CGI.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 16/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5028-PGP.html/identifiant=BOI-IS-GPE-20-20-40-10-20160504