

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-40-15/04/2020

Date de publication : 15/04/2020

IS - Régime fiscal des groupes de société - 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 - Abandons de créances, subventions directes et indirectes

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

Sommaire :

I. Subventions concernées par le dispositif de dé-neutralisation applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019

A. Subventions directes

B. Subventions indirectes

1. Subvention indirecte afférente à une cession d'immobilisation

2. Autres subventions indirectes

C. Abandons de créances reversés au cours d'exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019 en raison d'une clause de retour à meilleure fortune

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 exercices après l'abandon de créances

D. Abandons de créance dans le champ d'application de l'article 216 A du CGI

II. Ventes au prix de revient entre sociétés du groupe réalisées au cours d'exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019

A. Cas général

B. Cas particulier des prêts et avances entre sociétés du groupe

Actualité liée : 15/04/2020 : IS - Régime fiscal des groupes de sociétés et aménagements visant certaines sociétés non membres d'un groupe (loi n° 2018-1317 du

28 décembre 2018 de finances pour 2019, art. 32)

Remarque : Les commentaires contenus dans le présent document figuraient auparavant au BOI-IS-GPE-20-20-40-10-20160504 dans sa version du 4 mai 2016. Pour prendre connaissance des commentaires antérieurs, vous pouvez consulter les différentes versions précédentes de ce document dans l'onglet « Versions publiées du document ».

1

Conformément aux dispositions du premier alinéa de l'article 223 B du code général des impôts (CGI), les résultats sont déterminés dans les conditions de droit commun. Cette règle s'applique notamment pour la prise en compte des produits de créances ou des charges qui résultent des dettes. Elle s'applique également pour les abandons de créances dont le régime fiscal est exposé dans le BOI-BIC-BASE-50.

Toutefois, des abandons de créances ou des subventions directes ou indirectes consentis entre sociétés d'un même groupe fiscal, ou entre ces sociétés et certaines sociétés établies hors de France, ont pu être neutralisés dans la détermination du résultat d'ensemble des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, et doivent être dé-neutralisés en cas de sortie du groupe de la société qui les a consentis ou de la société bénéficiaire en application des dispositions du premier alinéa de l'article 223 R du CGI.

5

L'article 32 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a modifié le traitement des subventions et abandons de créances consentis entre les membres d'un même groupe fiscal. Ainsi, les abandons de créances et les subventions directes et indirectes consentis au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019 entre sociétés membres d'un même groupe fiscal ne sont plus neutralisés pour déterminer le résultat d'ensemble de ce groupe.

En application des dispositions du premier alinéa de l'article 223 R du CGI, les abandons de créances et les subventions directes et indirectes neutralisés pour déterminer le résultat d'ensemble des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 sont dé-neutralisés en cas de sortie du groupe de la société qui les a consentis ou de la société bénéficiaire, dans les conditions commentées au II § 10 et suivants et au III § 120 à 320 du BOI-IS-GPE-40-20-30.

Les subventions concernées, définies au I § 10 à 120, sont celles consenties :

- entre les sociétés membres d'un même groupe, et à raison de leur fraction qui pouvait être neutralisée dans les conditions commentées au II § 30 et suivants du BOI-IS-GPE-20-20-40-20 dans sa version publiée au 4 mai 2016 ;

- par un membre du groupe à une société intermédiaire, ou à une société étrangère ou à l'entité mère non résidente, ou par ces sociétés établies hors de France à une société du groupe (la notion de « société intermédiaire » correspond à celle définie au I § 20 à 40 du BOI-IS-GPE-10-30-30, la notion d' « entité mère non résidente » correspond à celle définie au I-C § 80 et suivants du BOI-IS-GPE-10-30-50 et la notion de « société étrangère » correspond à celle définie au I-D § 110 et suivants du BOI-IS-GPE-10-30-50).

I. Subventions concernées par le dispositif de dé-neutralisation applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019

A. Subventions directes

10

Les subventions directes correspondent aux sommes effectivement versées au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019 sans contrepartie par une société à une autre société.

B. Subventions indirectes

1. Subvention indirecte afférente à une cession d'immobilisation

20

La notion de subvention indirecte consentie au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019 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

Il ressort des dispositions de l'article 46 quater-0 ZG de l'annexe III au CGI 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, une cession d'élément d'actif immobilisé entre sociétés du groupe est susceptible d'avoir donné naissance à une subvention indirecte si le prix de cession du bien s'est écarté de manière significative de sa valeur réelle ; cette valeur sera déterminée 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.

2. Autres subventions indirectes

70

Les opérations susceptibles d'avoir généré une subvention indirecte lors d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019 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 ; il n'existe donc pas de subvention 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 (pour plus de précisions sur les ventes au prix de revient entre sociétés du groupe, se reporter au [II-A § 270 et 280](#)).

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.

(90 - 190)

C. Abandons de créances reversés au cours d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 en raison d'une clause de retour à meilleure fortune

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 lorsque l'aide a été consentie au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019, et cela y compris lorsque son reversement par la société bénéficiaire intervient au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019.

Remarque : Les aides consenties au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 n'étant pas neutralisées dans le calcul du résultat d'ensemble, leur reversement dans le cadre d'un retour à meilleure fortune ne donne lieu à aucun retraitement du résultat d'ensemble.

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 (consenti au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019) 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. Bien entendu, il n'y a lieu de constater ce second abandon de créance que si les conditions prévues par la clause de retour à meilleure fortune sont réunies.

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 (au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019) ont été déneutralisées au moment de la sortie si elle a eu lieu dans le délai de cinq exercices suivant celui de l'abandon de créances. 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 **I-C-2 § 220**, sauf pour les subventions consenties plus de cinq exercices avant la sortie et ne portant pas sur des immobilisations. Mais ces 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 exercices 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 exercices.

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 exercices. En conséquence, des déséquilibres équivalents à une double déduction peuvent exister lorsque la subvention initiale avait un caractère anormal.

(250)

D. Abandons de créance dans le champ d'application de l'article 216 A du CGI

260

En application des dispositions de l'[article 223 B du CGI](#) dans sa rédaction applicable aux exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, un abandon de créance non déductible pour le calcul du résultat

individuel de la société qui l'avait consenti à une autre société du même groupe était déduit pour déterminer le résultat d'ensemble. Cela rendait sans portée les dispositions de l'article 216 A du CGI prévoyant, sous conditions, de ne pas prendre en compte un abandon de créance dans le résultat imposable de la société débitrice lorsqu'il n'est pas déductible de celui de la société créancière. Toutefois, si les conditions d'application de l'article 216 A du CGI étaient remplies et si les sociétés concernées en avaient demandé l'application, la société mère pouvait s'abstenir d'effectuer les retraitements prévus à l'article 223 B du CGI dans sa version applicable aux exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019. Lorsque l'application des dispositions de l'article 216 A du CGI a ainsi été privilégiée à l'application de celles de l'article 223 B du CGI, la sortie du groupe de l'une de ces sociétés au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019 n'entraîne pas l'application des dispositions de l'article 223 R du CGI, et il n'est pas donc procédé à la réintégration de l'abandon de créance au résultat d'ensemble.

Enfin, les abandons de créances consentis au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 n'étant plus neutralisés dans la détermination du résultat d'ensemble, pour l'application des dispositions de l'article 216 A du CGI, le caractère non déductible de l'abandon de créance dépend dorénavant seulement de son traitement fiscal pour la détermination du résultat individuel de la société créancière.

II. Ventes au prix de revient entre sociétés du groupe réalisées au cours d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019

A. Cas général

270

En application des dispositions du cinquième alinéa de l'article 223 B du CGI, l'avantage consenti entre des sociétés du groupe résultant de la livraison de biens autres que ceux composant l'actif immobilisé, ou de la prestation de services, pour un prix inférieur à leur valeur réelle mais au moins égal à leur prix de revient, n'est pas pris en compte pour la détermination du bénéfice net.

Ainsi, les sociétés membres d'un même groupe qui réalisent entre elles des cessions de biens (autres que des immobilisations) ou des prestations de services ont la possibilité d'en fixer le prix 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, sans que l'avantage ainsi consenti soit examiné comme un acte anormal de gestion.

Cette règle s'applique dès la détermination du bénéfice net des sociétés membres d'un groupe, mentionné aux 1 et 2 de l'article 38 du CGI, et ne donne donc lieu à aucun retraitement lors de la détermination du résultat d'ensemble.

280

Cet avantage issu d'une cession entre membres du groupe (à un prix inférieur à la valeur réelle et au moins égal au prix de revient) ne constitue pas un revenu distribué.

B. Cas particulier des prêts et avances entre sociétés du groupe

290

Pour l'application des dispositions du cinquième alinéa de l'article 223 B du CGI commentées au II-A § 270 et 280, les prêts et avances consentis entre sociétés d'un même groupe fiscal sont considérés comme une prestation de services.

Dans cette situation, ces sociétés ont ainsi la possibilité de fixer le taux d'un prêt ou d'une avance à un taux compris entre :

- le taux de marché (correspondant à la valeur réelle de la prestation de prêt ou d'avance, c'est-à-dire le

taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues) ;

- et le taux se rapportant aux sommes empruntées par la société prêteuse pour financer le prêt ou l'avance (ce taux correspond au prix de revient de la prestation de prêt ou d'avance). Il appartient alors à la société prêteuse de justifier la dette spécifiquement contractée en vue de ce financement et le taux de cette dette.

Il est précisé que le premier taux peut être inférieur au second et inversement. En particulier, lorsqu'une société membre d'un groupe s'est endettée à un taux donné pour financer un prêt consenti à une autre société du même groupe à un taux inférieur mais conforme au taux de marché (en considération des caractéristiques du second prêt et de la société emprunteuse), la différence entre les deux taux ne donnera pas lieu à une réintégration au résultat fiscal de la société prêteuse.

Lorsque l'entreprise prêteuse n'est pas en mesure d'apporter cette justification (par exemple parce que le prêt ou l'avance consenti n'est pas financé par une dette spécifiquement contractée à cet effet), ou lorsqu'elle n'a pas recours à l'endettement pour financer le prêt ou l'avance consenti, le prix de revient de la prestation de prêt est estimé d'après la rémunération que cette entreprise prêteuse pourrait obtenir d'un établissement financier ou d'un organisme assimilé auprès duquel elle placerait les sommes ; en pratique cette rémunération est déterminée d'après le taux Euribor 3 mois communiqué par la Banque de France.