

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-40-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 06/05/2015

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 particuliers

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 2 : Cas particuliers

Sommaire :

I. Cas particulier des sociétés et organismes du secteur des assurances

II. Cas des groupes dont le périmètre est réalisé par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires (incidences de la jurisprudence « Société Papillon »)

1

Le [sixième 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.

Ces éléments ont été examinés au [BOI-IS-GPE-20-20-40-10](#) de la présente division.

Les développements suivants sont consacrés au cas particulier des sociétés et organismes du secteur des assurances, et aux aménagements apportés aux retraitements afférents aux subventions et abandons de créances consécutifs à la jurisprudence Société Papillon.

I. Cas particulier des sociétés et organismes du secteur des assurances

10

Conformément aux dispositions du [sixième alinéa de l'article 223 B du CGI](#), l'abandon de créance ou la subvention directe ou indirecte consenti entre sociétés du groupe n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble.

20

Ces dispositions s'appliquent aux membres du groupe combiné (Cf. [BOI-IS-GPE-10-30-20](#)), étant précisé que lorsque ceux-ci bénéficient de l'exonération prévue au [2 de l'article 207 du CGI](#), le montant de l'abandon de créance ou de la subvention directe ou indirecte qui doit être retraité pour la détermination du résultat d'ensemble s'entend du seul montant inclus dans le résultat imposable, à l'exclusion de la fraction incluse dans le résultat exonéré.

Il est souligné que les dispositions du [2 de l'article 207 du CGI](#) sont abrogées à compter du 30 décembre 2011: désormais les entités non soumises à l'impôt sur les sociétés sur l'intégralité de leur résultat ne sont pas admises à entrer au sein d'un groupe fiscal.

II. Cas des groupes dont le périmètre est réalisé par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires (incidences de la jurisprudence « Société Papillon »)

30

Les subventions, directes et indirectes, et abandons de créances consentis entre sociétés d'un groupe d'intégration fiscale sont intégralement neutralisés lors de la détermination du résultat d'ensemble. Ce dernier est en effet soumis à une double rectification : il est majoré des sommes déduites du résultat individuel de la société qui a consenti l'abandon de créance ou la subvention ; il est minoré du montant des produits imposables constatés au résultat individuel de la société bénéficiaire de l'aide.

40

Dans les développements suivants, une société intermédiaire est une société telle que définie au [BOI-IS-GPE-10-30-30](#).

50

Les subventions et abandons de créances consentis par une société du groupe à une société intermédiaire peuvent avoir en réalité pour origine des pertes de sociétés du groupe. Afin d'éviter une double prise en compte des pertes ou, à l'inverse, une double imposition de la même substance économique, les règles de neutralisation des subventions et abandons de créances ont été adaptées dans le cas où ceux-ci sont reçus ou consentis par des sociétés intermédiaires.

60

La subvention ou l'abandon de créance consenti à une société intermédiaire par une société du groupe n'est pas pris en compte lors de la détermination du résultat d'ensemble. Il est donc réintégré par la société mère, à l'exception toutefois de la fraction de l'aide qui n'est pas reversée au cours du même exercice à des sociétés du groupe et pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux déficits et moins-values nettes à long terme de sociétés du groupe retenus pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble.

L'identité des exercices de versement et de reversement s'apprécie chez les sociétés du groupe, quelle que soit la date de clôture des exercices de la société intermédiaire. A contrario, les aides consenties par une société du groupe à une société intermédiaire qui sont reversées au cours du même exercice à des sociétés du groupe doivent systématiquement être neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble.

Lorsqu'une aide consentie par une société du groupe à une société intermédiaire n'est pas reversée au cours du même exercice, elle doit être neutralisée mais la société mère a alors la possibilité de démontrer que l'aide n'est pas liée à des pertes de sociétés du groupe : si cette preuve est apportée, l'aide ne fait l'objet d'aucun retraitement lors de la détermination du résultat d'ensemble.

Bien entendu, lorsque la subvention ou l'abandon de créance n'est pas déductible du résultat individuel de la société versante en application des règles de droit commun, il n'y a pas lieu de la réintégrer au résultat d'ensemble (cf. [BOI-IS-GPE-20-20-40-10-II-A](#)).

Sur les modalités d'établissement de la preuve, il conviendra de se reporter au [BOI-IS-GPE-20-20-30-30-III § 230](#).

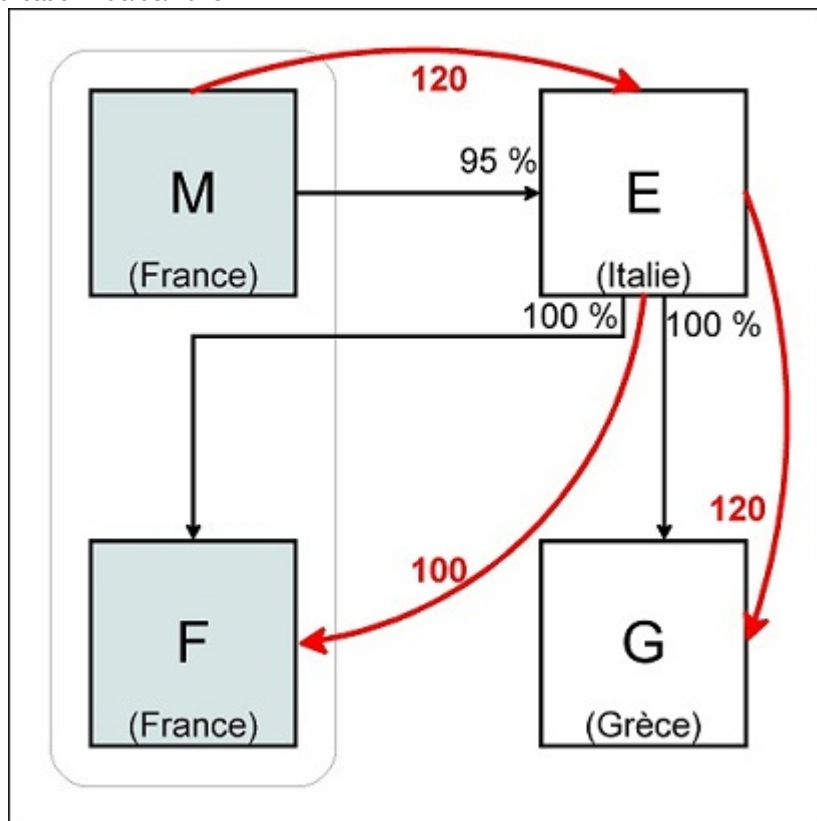
70

Symétriquement, la subvention ou l'abandon de créance consenti par une société intermédiaire à une société du groupe n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble pour la fraction de son montant pour laquelle la société mère apporte la preuve qu'elle provient d'un abandon de créance ou d'une subvention directe ou indirecte consenti, sans avoir été pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble, par une autre société du groupe à cette société intermédiaire. La société mère doit donc établir l'existence d'un flux provenant d'une aide consentie en amont par une société du groupe au profit d'une société intermédiaire et apporter la démonstration que cette aide n'a pas été prise en compte lors de la détermination du résultat d'ensemble.

80

Exemple : Au cours de l'exercice N, la société M consent un abandon de créance à la société intermédiaire E pour un montant de 120 et le déduit de son résultat individuel.

La société F, membre du groupe formé par la société M, bénéficie d'un abandon de créance de la part de la société E pour un montant de 100, qu'elle constate en produit. Le montant de l'aide accordée par la société M à la société E est intégralement réintégré lors de la détermination du résultat d'ensemble, sauf la fraction qui n'est pas réallouée à la société F au cours de l'exercice N et pour laquelle la société M démontre qu'elle n'est pas liée, directement ou indirectement, aux pertes de la société F.



Au cas présent, le caractère simultané du versement de l'aide par la société M et de son reversement par la société E, à hauteur d'un montant de 100, emporte présomption irréfutable que les deux opérations sont liées : le montant de 100 doit donc être réintégré au résultat de la société M dans le cadre de la détermination du résultat d'ensemble du groupe ([état des rectifications apportées aux résultats et aux plus et moins-values nettes à long terme pour la détermination du résultat d'ensemble n° 2058 ER](#) (n° CERFA 10931)), (cf. [BOI-IS-GPE-70-20-II-B-1-a](#)).

S'agissant du surplus de 20, il s'avère que la société M apporte la preuve qu'il n'est pas lié à la situation de la société F, mais à une subvention accordée par la société E à une autre de ses filiales, la société G : aucun retraitement du résultat d'ensemble ne doit donc être effectué en ce qui concerne ce surplus. Dans la mesure où l'aide reçue par la société F en provenance de la société E provient, en amont, de l'aide octroyée par la société M qui n'a pas été retenue pour la détermination du résultat d'ensemble, l'abandon de créance dont bénéficie la société F doit également être neutralisé pour la totalité de son montant lors de la détermination du résultat d'ensemble. Le retraitement est mentionné sur [l'état des rectifications apportées aux résultats et aux plus et moins-values nettes à long terme pour la détermination du résultat d'ensemble n° 2058 ER](#) (n° CERFA 10931).

Dans l'hypothèse où l'abandon consenti par la société M n'aurait pas été déductible du résultat individuel de cette société, aucune réintégration n'aurait été opérée au niveau du résultat d'ensemble au titre de l'abandon de créance consenti ; en revanche, celui reçu par la société F, qui trouve son origine dans un avantage accordé à la société E par la société M qui n'a pas été pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble, doit être neutralisé. Les rectifications ainsi effectuées sont portées sur [l'état des subventions et abandons de créances retenus pour la détermination du résultat n° 2058 SG](#) (N° CERFA 10242), ainsi que sur l'état de suivi des retraitements propres aux groupes comportant des filiales détenues par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires.