

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-60-12/02/2013

Date de publication : 12/02/2013

Date de fin de publication : 11/03/2013

IS - Régime fiscal des groupes de société - Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble - Traitement de la quote-part de frais et charges relative aux plus ou moins-values de cession de titres de participation

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 6 : Traitement de la quote-part de frais et charges relative aux plus ou moins values de cession de titres de participation

Sommaire :

I. Neutralisation de la quote-part afférente aux cessions de titres intra-groupe

II. Imposition de la quote-part lors de la déneutralisation de la plus-value de cession de titres

A. Exercices clos avant le 31 décembre 2012

B. Exercices clos à compter du 31 décembre 2012

III. Précisions

A. Plus-value de cession hors groupe au cours de l'exercice de neutralisation - Exercices clos avant le 31 décembre 2012

B. Moins-value de cession hors groupe au cours de l'exercice de neutralisation - Exercices clos avant le 31 décembre 2012

C. Moins-value de cession intra-groupe au cours de l'exercice de « déneutralisation » - Exercices clos avant le 31 décembre 2012

D. Exercices clos à compter du 31 décembre 2012

IV. Entrée en vigueur

A. Règles applicables aux exercices clos avant le 31 décembre 2012

B. Règles applicables aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012

I. Neutralisation de la quote-part afférente aux cessions de titres intra-groupe

1

A compter des exercices ouverts le 1^{er} janvier 2007, en application du [a quinquième du I de l'article 219 du code général des impôts \(CGI\)](#), le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 0 %.

Lorsque la compensation des plus ou moins-values relevant du taux de 0 % fait apparaître une plus-value nette, la société réintègre, extra-comptablement, dans son résultat imposable au taux de droit commun, une quote-part de frais et charges égale à 10 % de la plus-value nette.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la quote-part de frais et charges est calculée sur le montant brut des plus-values, indépendamment du résultat net issu de la compensation des plus ou moins-values relevant du taux de 0 %, et le taux de cette quote-part est porté à 12 % ([BOI-IS-BASE-20-10-10 au III](#)).

10

Conformément au [premier alinéa de l'article 223 F du CGI](#), si la cession a lieu entre sociétés d'un même groupe fiscal, la plus ou moins-value n'est pas retenue pour le calcul de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble ([BOI-IS-GPE-20-20-50](#)).

En pratique, aucune rectification ne doit être opérée lors de la détermination du résultat du groupe, puisque la plus ou moins-value relève du taux de 0 % et ne vient donc ni augmenter ni diminuer le résultat individuel de la société cédante.

20

En vertu des dispositions énoncées au [deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI](#) applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, la quote-part de frais et charges afférente à la plus-value de cession intra-groupe neutralisée n'est pas prise en compte pour la détermination du résultat d'ensemble au titre de l'exercice de cession des titres.

Cette quote-part doit donc être déduite du résultat d'ensemble. La déduction est effectuée dans la partie « résultat » du tableau fiscal n° **2058-ER**, téléchargeable sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique de recherche de formulaire (CERFA n° 10931).

40

En revanche, les quotes-parts relatives aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres à des sociétés non membres du groupe ne sont pas neutralisées. Elles sont donc prises en compte dans le résultat individuel de la société cédante, puis dans le résultat d'ensemble du groupe imposable au taux normal. Bien entendu, ces plus-values, déjà soumises à la quote-part, n'y sont pas soumises une seconde fois lorsqu'elles sont comprises dans la plus-value nette d'ensemble du groupe.

II. Imposition de la quote-part lors de la déneutralisation de la plus-value de cession de titres

50

Lorsque des titres de participation ont fait l'objet d'une cession intra-groupe, puis sont cédés hors du groupe ou lorsque l'une des sociétés cédante ou cessionnaire sort du groupe, la plus ou moins-value est déneutralisée, c'est-à-dire réintégrée ou déduite dans la plus ou moins-value d'ensemble du groupe.

En pratique, dans la mesure où cette plus ou moins-value relève du taux de 0 %, aucune rectification ne doit être pratiquée.

A. Exercices clos avant le 31 décembre 2012

60

En application des dispositions énoncées au [quatrième alinéa de l'article 223 F du CGI](#), et applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007 jusqu'aux exercices clos avant le 31 décembre 2012, la quote-part de frais et charges dont le taux est cité au [I § 1](#) s'applique au résultat net des plus-values de cession ainsi déneutralisées.

La quote-part est donc assise sur le montant net des plus ou moins-values de cession de titres de participation déneutralisées au titre de l'exercice. Il est fait le cumul algébrique des plus ou moins-values déneutralisées au sein du groupe.

70

Cette quote-part doit être portée sur le tableau **n° 2058-RG**, téléchargeable sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique de recherche de formulaire (CERFA n°10241), partie "résultat fiscal d'ensemble".

80

Exemple : Hypothèses (dans tous les exemples qui suivent, les titres de participation relèvent du long terme et ne sont pas des titres de sociétés à prépondérance immobilière) : la quote-part mentionnée au [a quinquies du I de l'article 219 du CGI](#) est supposée égale à 10 % de la plus-value nette.

Les sociétés F, G et H sont membres du même groupe fiscal.

Au cours de l'exercice N :

- F cède des titres de participation à H. F a acquis les titres 100 et les cède 150 ;
- G cède des titres de participation à une société extérieure au groupe. G a acquis les titres 100 et les cède 120 ;

- H cède des titres de participation à une société extérieure au groupe. H a acquis les titres 100 et les cède 80.

Au cours de l'exercice N + 1 :

G cède des titres de participation à H. G a acquis les titres 100 et les cède 90.

Au cours de l'exercice N + 4 :

- F et G sortent du groupe ;

- H ne sort pas du groupe et aucun titre de participation ayant fait l'objet d'une précédente cession intra-groupe n'est cédé à l'extérieur du groupe.

Solution :

Au titre de l'exercice N :

- F constate une plus-value de 50 dans son résultat individuel imposable au taux 0 % et une quote-part de 5 ($50 \times 10\%$) imposable au taux normal. Pour la détermination du résultat du groupe, la plus-value intra-groupe est neutralisée (aucune rectification ne doit être pratiquée, puisqu'elle relève du taux de 0 %). De même, la quote-part est neutralisée (une déduction de 5 est pratiquée sur le résultat d'ensemble relevant du taux normal) ;

- la plus-value de 20 constatée par G n'est pas intra-groupe. Elle n'est donc pas neutralisée. La quote-part de 2 ($20 \times 10\%$) est comprise dans son résultat individuel et dans le résultat d'ensemble ;

- la moins-value de 20 constatée par H n'est pas intra-groupe. Elle n'est donc pas neutralisée. Cette moins-value n'a pas d'incidence sur la quote-part due par le groupe (en particulier, elle ne vient pas se compenser avec la plus-value réalisée par G).

Au titre de l'exercice N+1 :

G constate une moins-value de 10 dans son résultat individuel relevant du taux de 0 %. En l'absence de plus-value nette, aucune quote-part n'est constatée. La moins-value intra-groupe est neutralisée (aucune rectification n'est pratiquée, puisqu'elle relève du taux de 0 %).

Au titre de l'exercice N+4 :

Les plus ou moins-values de cessions intra-groupe auxquelles ont participé F et G sont déneutralisées. Il s'agit, pour F, d'une plus-value de 50 (cession en N) et, pour G, d'une moins-value de 10 (cession en N + 1).

En pratique, aucune rectification du montant imposable de la plus ou moins-value d'ensemble ne doit être pratiquée, puisque les plus ou moins-values relèvent du taux de 0 %.

En revanche, une quote-part de 4 [$(50-10) \times 10\%$] est imposable au taux normal.

B. Exercices clos à compter du 31 décembre 2012

85

En application des dispositions du [quatrième alinéa de l'article 223 F du CGI](#), telles que modifiées par [l'article 22 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013](#) applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la quote-part de frais et charges dont le taux est porté à 12 % s'applique au montant brut des plus-values de cession ainsi déneutralisées et incluses dans la plus-value ou la moins-value nette à long terme d'ensemble.

La quote-part est donc assise sur le montant brut des plus-values de cession de titres de participation déneutralisées au titre de l'exercice. Il est fait le cumul algébrique des plus-values déneutralisées au sein du groupe.

Cette quote-part doit être portée sur le tableau **n° 2058-RG**, téléchargeable sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique de recherche de formulaire (CERFA n°10241), partie "résultat fiscal d'ensemble".

Exemple :

En reprenant les hypothèses de l'exemple donné au § 80, mais avec une quote-part calculée au taux de 12 % sur le montant brut des plus-values, la solution est la suivante.

Au titre de l'exercice N :

- F constate une plus-value de 50 dans son résultat individuel imposable au taux de 0 % et une quote-part de 6 ($50 \times 12\%$) imposable au taux normal (au cas particulier, la plus-value de 50 est bien une plus-value brute). Pour la détermination du résultat du groupe, la plus-value intra-groupe est neutralisée (aucune rectification ne doit être pratiquée, puisqu'elle relève du taux de 0 %). De même, la quote-part est neutralisée (une déduction de 6 est pratiquée sur le résultat d'ensemble relevant du taux normal).

- La plus-value de 20 constatée par G n'est pas intra-groupe. Elle n'est donc pas neutralisée. La quote-part de 2,4 ($20 \times 12\%$) est comprise dans son résultat individuel et dans le résultat d'ensemble ;

- La moins-value de 20 constatée par H n'est pas intra-groupe. Elle n'est donc pas neutralisée. Cette moins-value n'a pas d'incidence sur la quote-part due par le groupe (en particulier, elle ne vient pas se compenser avec la plus-value réalisée par G).

Au titre de l'exercice N+1 :

G constate une moins-value de 10 dans son résultat individuel relevant du taux de 0 %. En l'absence de plus-value brute, aucune quote-part n'est constatée. La moins-value intra-groupe est neutralisée (aucune rectification n'est pratiquée, puisqu'elle relève du taux de 0 %).

Au titre de l'exercice N+4 :

Les plus ou moins-values de cessions intra-groupe auxquelles ont participé F et G sont déneutralisées. Il s'agit, pour F, d'une plus-value de 50 (cession en N) et, pour G, d'une moins-value de 10 (cession en N + 1).

En pratique, aucune rectification du montant imposable de la plus ou moins-value d'ensemble ne doit être pratiquée, puisque les plus ou moins-values relèvent du taux de 0 %.

En revanche, une quote-part de 6 (50 x 12 %) est imposable au taux normal. En effet, conformément aux dispositions du [quatrième alinéa de l'article 223 F du CGI](#) applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la quote-part de frais et charges est calculée sur le montant brut des plus-values de cession inclus dans le résultat net à long terme d'ensemble du groupe, soit ici 50, sans tenir compte de la moins-value déneutralisée de 10.

III. Précisions

A. Plus-value de cession hors groupe au cours de l'exercice de neutralisation - Exercices clos avant le 31 décembre 2012

90

Seule la quote-part relative à une plus-value intra-groupe est neutralisée.

100

Si une société constate, au titre du même exercice, des plus-values intra-groupe, mais aussi des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres à des personnes non membres du groupe, un prorata est appliqué afin de déterminer la quote-part neutralisée.

Ainsi, la quote-part est neutralisée pour une fraction égale au rapport des plus-values intra-groupe sur la somme des plus-values constatées par la société au titre de l'exercice.

Le calcul est effectué société par société et non en totalisant l'ensemble des plus-values des sociétés du groupe.

110

Exemple : Par hypothèse, la quote-part visée au [a quinquièmes du I de l'article 219 du CGI](#) est supposée égale à 10 % du résultat net de la cession.

Au titre de l'exercice N, F, filiale d'un groupe fiscal, réalise plusieurs cessions de titres de participation.

La quote-part neutralisée est déterminée de la manière suivante :

détermination de la quote-part neutralisée

	Résultat individuel de F	Résultat du groupe
Plus ou moins- values de cession de titre de participation relevant du taux de 0 %	Plus-value intra-groupe = + 100	(+ 100 - 100) = 01

Plus-value hors groupe = + 50	+ 50	
Moins-value hors groupe ³ = -30	- 30	
Quote-part de frais et charges relevant du taux de droit commun	$[(100 + 50 - 30) \times 10\%] = 12$	$[12 - 12 \times (100/150)] = 4^2$

¹ Neutralisation de la plus-value intra groupe.

² La quote-part est neutralisée dans le rapport de la plus-value intra-groupe sur la somme des plus-values. Le montant neutralisé est donc de : $12 \times (100/150)$, soit 8.

³ La quote-part neutralisée serait la même en cas de moins-value intra groupe.

B. Moins-value de cession hors groupe au cours de l'exercice de neutralisation - Exercices clos avant le 31 décembre 2012

120

Si une société membre d'un groupe constate, au cours du même exercice, une plus-value intra-groupe et une moins-value hors groupe, le montant de la quote-part neutralisée peut s'avérer plus faible que le montant ultérieurement imposé lors de la déneutralisation de la plus-value.

130

Exemple : Hypothèses (la quote-part mentionnée au [a quinquièmes du I de l'article 219 du CGI](#) est supposée égale à 10 % de la plus value nette) :

Au titre de l'exercice N :

F est une société membre d'un groupe fiscal.

F cède des titres de participation à une société membre du groupe, mais aussi à une personne extérieure au groupe. La première cession entraîne une plus-value de 200 et la seconde une moins-value de 100.

Au titre de l'exercice N+4 :

F sort du groupe.

calcul de la quote-part à imposer

	Exercice N		Exercice N + 4
	Résultat individuel de F	Résultat du groupe	Résultat du groupe

Plus ou moins-values de cession de titres de participation relevant du taux 0 %	Plus-value intra-groupe : + 200 Moins-value hors groupe : - 100	$[(200-200)^1 - 100] = -100$	+ 200 ³
Quote-part de frais et charges relevant du taux de droit commun	$[(200-100) \times 10 \%] = 10$	$(10 - 10) = 0^2$	$(200 \times 10 \%) = 20^4$

¹ Neutralisation de la plus-value intra-groupe.

² Neutralisation de la quote-part intra-groupe.

³ Déneutralisation de la plus-value de cession ; aucune autre déneutralisation de plus ou moins-value n'est constatée.

⁴ La quote-part imposée est plus élevée que celle neutralisée au titre de l'exercice N.

C. Moins-value de cession intra-groupe au cours de l'exercice de « déneutralisation » - Exercices clos avant le 31 décembre 2012

140

La quote-part étant assise sur le montant net des plus ou moins-values déneutralisées au sein du groupe, en cas de déneutralisation d'une moins-value, la quote-part imposée peut s'avérer moins élevée que celle initialement neutralisée.

150

Exemple : Hypothèses (par hypothèse, la quote-part visée au [a quinquièmes du I de l'article 219 du CGI](#) est supposée égale à 10 % de la plus-value nette) :

Au titre de l'exercice N :

Les sociétés F1 et F2 sont membres d'un même groupe fiscal. Elles cèdent des titres de participation à des sociétés membres du groupe.

Les cessions réalisées par F1 entraînent une plus-value de 100 et celles réalisées par F2 une moins-value de 70.

Au titre de l'exercice N+5 :

F1 et F2 sortent du groupe.

Aucune autre société ne sort du groupe et aucun titre de participation ayant fait l'objet d'une précédente cession intra-groupe n'est cédé à l'extérieur du groupe.

Solution :

Le traitement fiscal des opérations est le suivant :

calcul de la quote-part restant à imposer

	Exercice N			Exercice N +5
	Résultat individuel de F 1	Résultat individuel de F 2	Résultat du groupe	Résultat du groupe
Plus ou moins-values de cession de titres de participation relevant du taux de 0%	Plus-value intra-groupe : + 100	Moins-value intra-groupe : - 70	$[(100 - 100) + (-70 + 70)] = 0$ ¹	$(100 - 70) = 30$ ³
Quote-part de frais et charges relevant du taux de droit commun	$(100 \times 10 \%) = 10$	-	$(10 - 10) = 0$ ²	$(30 \times 10 \%) = 3$ ⁴

¹ Neutralisation des plus et moins-values intra-groupe.

² Neutralisation de la quote-part intra-groupe.

³ Déneutralisation des plus et moins-values. La plus-value nette de 30 n'est pas comprise dans le résultat taxable au taux de droit commun, mais soumise à 0% ; elle sert d'assiette au calcul de la quote-part de 10 %.

⁴ La quote-part imposable est moins élevée que celle neutralisée au titre de l'exercice N.

D. Exercices clos à compter du 31 décembre 2012

155

Les règles exposées aux A, B et C ci-dessus ne trouvent plus à s'appliquer pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

Il est en effet rappelé que la quote-part de frais et charges est déterminée sur le montant brut des plus-values, sans tenir compte d'éventuelles moins-values (BOI-IS-BASE-20-10-10). De même, la quote-part imposable en cas de déneutralisation de plus-value est calculée sur le montant brut des plus-values.

Il n'y a donc plus lieu d'effectuer les proratas afin de déterminer le montant de la quote-part devant être neutralisée ou déneutralisée, mais seulement de retenir les quotes-parts afférentes aux seules plus-values brutes réalisées à l'occasion de la cession de titres à des sociétés membres du groupe, sans tenir compte d'éventuelles moins-values.

IV. Entrée en vigueur

A. Règles applicables aux exercices clos avant le 31 décembre 2012

160

Ces dispositions sont applicables à la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007. L'entrée en vigueur est coordonnée avec celle de la quote-part de 10 % sur les plus-values relevant du taux de 0 %.

170

En particulier, les plus ou moins-values neutralisées, en application du régime de groupe, au titre d'exercices ouverts avant le 1er janvier 2007, puis déneutralisées postérieurement, sont soumises à la quote-part de frais et charges prévues au [a quinquies du I de l'article 219 du CGI](#).

180

Exemple : Hypothèses (la quote-part visée au [a quinquies du I de l'article 219 du CGI](#) est supposée égale à 10 % de la plus-value nette) :

Les sociétés F1 et F2 sont membres du même groupe fiscal.

Au cours de l'exercice P, ouvert avant le 1er janvier 2007 : F1 cède des titres de participation, acquis 100 000 €, à F2, pour un montant de 200 000 €.

Au cours de l'exercice N, ouvert à compter du 1er janvier 2007 : F2 cède les titres acquis au cours de l'exercice P à une personne ne faisant pas partie du groupe, pour un montant de 250 000 €.

Solution :

Au titre de l'exercice P : la plus-value de 100 000 € réalisée par F1 est neutralisée pour la détermination du résultat du groupe.

Au titre de l'exercice N :

- F2 constate une plus-value de 50 000 €. Une quote-part de 10 %, soit 5 000 €, est réintégrée au résultat individuel de F2 pour être imposée au taux de droit commun. Le cessionnaire n'étant pas membre du groupe, aucune neutralisation n'est à effectuer ;

- La plus-value de 100 000 € neutralisée au titre de l'exercice P est déneutralisée. Une quote-part de frais et charges de 10 000 € ($100\,000 \times 10\%$) est réintégrée au résultat d'ensemble du groupe pour être imposée au taux de droit commun.

B. Règles applicables aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012

190

Les nouvelles règles de calcul de la quote-part de frais et charges issues de [l'article 22 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013](#) s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

Il est précisé que lorsque, conformément aux dispositions de [l'article 223 F du CGI](#), la déneutralisation de la quote-part de frais et charges afférente à une plus-value de cession intra-groupe intervient au cours d'exercices clos à compter du 31 décembre 2012, la quote-part de frais et charges imposable

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-60-12/02/2013

Date de publication : 12/02/2013

Date de fin de publication : 11/03/2013

doit être calculée au taux de 12 % appliqué au montant brut des plus-values.