

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-60-15/04/2020

Date de publication : 15/04/2020

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - 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 - 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. Régime de la quote-part de frais et charges pour les exercices ouverts avant le 1er janvier 2019

II. Régime de la quote-part de frais et charges pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2019

A. Absence de neutralisation de la quote-part de frais et charges comprise dans le résultat individuel des sociétés membres du groupe

B. Dispositif particulier de quote-part de frais et charges pour les cessions de titres de participation à raison desquels une plus-value ou une moins-value a été neutralisée au titre d'un exercice ouvert avant le 1er janvier 2019

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)

1

En application du a quinquies du I de l'article 219 du code général des impôts CGI, le montant des plus-values nettes à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée à l'impôt sur les sociétés au taux de 0 %, sous réserve de la réintégration au résultat imposable au taux normal de l'impôt sur les sociétés d'une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des

plus-values à long terme sur cession de titres de participation.

Le taux de la quote-part de frais et charges a été porté à 12 % pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

En pratique, pour déterminer son résultat imposable au taux normal de l'impôt sur les sociétés, la société réintègre extra-comptablement une quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession de titres de participation relevant du régime du long terme. La réintégration de cette quote-part est subordonnée à la réalisation par l'entreprise d'une plus-value nette au cours de l'exercice de cession (qui résulte de la compensation des plus ou moins-values relevant du taux de 0 %).

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 revanche, aucune rectification ne doit être opérée lors de la détermination du résultat du groupe relevant du taux normal de l'impôt sur les sociétés, puisque la plus ou moins-value relève du taux de 0 % et n'a donc ni augmenté ni diminué le résultat individuel de la société cédante.

20

Concernant les cessions de titres de participation intervenant au cours d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 entre sociétés d'un même groupe fiscal, la quote-part de frais et charges égale à 12 % du montant brut des plus-values de cession n'est plus neutralisée pour déterminer le résultat d'ensemble du groupe.

30

Quant aux quotes-parts de frais et charges relatives aux plus-values de cessions de titres à des sociétés non membres du groupe, elles sont prises en compte dans les résultats individuels des sociétés cédantes, puis dans le résultat d'ensemble du groupe imposable au taux normal. Bien entendu, ces plus-values, déjà soumises à la quote-part de frais et charges dans le résultat individuel des sociétés membres cédantes, n'y sont pas soumises une seconde fois lorsqu'elles sont comprises dans la plus-value nette d'ensemble du groupe.

I. Régime de la quote-part de frais et charges pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019

40

Pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, la quote-part de frais et charges de 12 % 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.

(50 à 80)

85

Lorsque, ultérieurement, les titres 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 revanche, dans la mesure où cette plus ou moins-value relève du taux de 0 %, il n'est procédé à aucune rectification du résultat d'ensemble relevant du taux normal de l'impôt sur les sociétés).

En application des dispositions du quatrième alinéa de l'[article 223 F du CGI](#) applicable aux exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 et clos à compter du 31 décembre 2012, la quote-part de frais et charges de 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 la somme algébrique des plus-values déneutralisées au sein du groupe.

Cette quote-part doit être portée sur le tableau n° 2058-RG-SD (CERFA n° 15950) du formulaire [LIASSE GROUPE-SD](#) (CERFA n° 15950), partie « résultat fiscal d'ensemble », disponible sur le site www.impots.gouv.fr.

(90 à 160)

170

Les plus ou moins-values neutralisées, en application du régime de groupe, au titre d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2007, puis déneutralisées postérieurement, sont soumises à la quote-part de frais et charges prévue au a quinquièmes du I de l'[article 219 du CGI](#) au taux en vigueur à la date de cette déneutralisation.

180

Remarque : Pour prendre connaissance des commentaires antérieurs relatifs au traitement de la quote-part de frais et charges au sein du régime de groupe pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, il convient de se reporter au BOI-IS-GPE-20-20-60-20130311 dans sa version publiée au 11 mars 2013.

(185)

II. Régime de la quote-part de frais et charges pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019

A. Absence de neutralisation de la quote-part de frais et charges comprise dans le résultat individuel des sociétés membres du groupe

190

Lorsque des titres de participation relevant du taux d'imposition de 0 % sont cédés entre sociétés d'un même groupe fiscal au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019, la quote-part de frais et charges comprise dans le résultat individuel de la société cédante en application des dispositions du a quinquièmes du I de l'[article 219 du CGI](#) n'est pas neutralisée pour déterminer le résultat d'ensemble du groupe.

200

Les plus-values et les moins-values réalisées à l'occasion de telles cessions de titres de participation au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 font quant à elles l'objet d'une neutralisation pour la détermination de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble.

Sauf dispositif particulier prévu au troisième alinéa de l'[article 223 F du CGI](#) et commenté au **II-B § 210 et suivants**, lors de la déneutralisation ultérieure de ces plus ou moins-values, seule est comprise dans le résultat d'ensemble la quote-part de frais et charges éventuellement réintégrée au résultat individuel de la société membre cédante, aucune réintégration n'étant à opérer au résultat d'ensemble au titre de la quote-part de frais et charges.

Exemple : Les sociétés A et B sont membres d'un groupe fiscal.

Au cours de l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2019, la société A cède à la société B, au prix de 350, des titres de participation relevant du taux d'imposition de 0 % qu'elle avait acquis 250 et qui sont

ceux d'une société non membre du groupe (la société A réalise une plus-value nette au titre de cet exercice).

En application des dispositions du premier alinéa de l'article 223 F du CGI, la plus-value de 100 (350 - 250) est neutralisée pour la détermination de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble du groupe. La quote-part de frais et charges correspondante de 12 (100 x 12 %), comprise dans le résultat individuel de la société A en application du a quinquies du I de l'article 219 du CGI, n'est pas neutralisée.

Au cours de l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2023, la société B cède, au prix de 550, les mêmes titres de participation relevant du taux d'imposition de 0 % à une société non membre du groupe (la société B réalise une plus-value nette au titre de cet exercice).

En application des dispositions du deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI, la société mère doit alors comprendre, dans la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, la plus-value de 300 (550 - 250), mais elle ne doit pas réintégrer au résultat d'ensemble de quote-part de frais et charges sur cette plus-value. Seule est comprise dans le résultat d'ensemble la quote-part de 24, soit 200 (550 - 350) x 12 %, prise en compte dans le résultat individuel de la société B en application du a quinquies du I de l'article 219 du CGI (cette quote-part ne fait l'objet d'aucun retraitement dans la détermination du résultat d'ensemble).

B. Dispositif particulier de quote-part de frais et charges pour les cessions de titres de participation à raison desquels une plus-value ou une moins-value a été neutralisée au titre d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019

210

En application des dispositions du troisième alinéa de l'article 223 F du CGI, lorsqu'une plus-value ou une moins-value afférente à la cession de titres de participation n'a pas été retenue dans la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble au titre d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019, la quote-part de frais et charges prévue au a quinquies du I de l'article 219 du CGI s'applique au montant brut des plus-values de cession afférentes aux mêmes titres immobilisés lorsque surviennent certains événements au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019.

Remarque : Aucune quote-part n'est réintégrée en application des dispositions du troisième alinéa de l'article 223 F du CGI lorsqu'une plus-value ou une moins-value afférente à la cession de titres de participation a été intégralement déneutralisée au titre d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019 sans que les mêmes titres soient concernés par une nouvelle neutralisation de plus-value ou de moins-value au titre d'un exercice ouvert avant cette date.

Ainsi cette quote-part de frais et charges s'applique :

- lors de la première cession des titres intervenant au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019, réalisée au profit d'un acquéreur membre du groupe ou non membre du groupe, notamment lorsque cet acquéreur est une société intermédiaire, ou l'entité mère non résidente ou une société étrangère d'un groupe horizontal au sens du § 1 et suivants du BOI-IS-GPE-10-30-50 (la cession des titres s'entend de toute opération ou tout événement qui a pour conséquence de les faire disparaître de l'actif de la société propriétaire : c'est notamment le cas du fait d'une vente, d'un apport, d'un échange, ou d'un partage).

En outre, l'application de la quote-part de frais et charges dès la première cession des titres intervient indépendamment de l'appartenance au groupe, ou non, de la société dont les titres sont cédés ;

- ou lorsque, au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019, la société propriétaire des titres, selon le cas, sort du groupe ou perd la qualité de société intermédiaire,

de société étrangère ou d'entité mère non résidente.

En revanche, la sortie du groupe de l'une des sociétés qui a antérieurement cédé les titres à une autre société du même groupe n'entraîne pas la réintégration au résultat d'ensemble de la quote-part de frais et charges. Est également sans incidence sur l'application de la quote-part de frais et charges la perte de la qualité de société intermédiaire ou de société étrangère d'une société qui a précédemment cédé les titres et qui n'en est plus propriétaire.

De même, lorsque la cession des titres d'une filiale membre du groupe, réalisée au profit d'une société membre du groupe, d'une société intermédiaire, d'une société étrangère ou de l'entité mère non résidente, au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019, a donné lieu à la neutralisation de la plus-value ou moins-value correspondante, la sortie du groupe de cette filiale au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019 n'entraîne pas l'application de la quote-part de frais et charges.

La quote-part de frais et charges s'applique indépendamment de la constatation par le groupe d'une plus-value nette à long terme ou d'une moins-value nette à long terme au titre de l'exercice.

220

Le montant brut de la plus-value servant de base au calcul de la quote-part de frais et charges est déterminé dans les conditions prévues au IV de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI :

- en cas de cession de titres autres que ceux d'une société du groupe, la plus-value est calculée par différence entre, d'une part, le prix de vente des titres, et d'autre part, leur valeur d'origine dans les écritures de la société du groupe qui a effectué la première cession à une autre société du même groupe. Dans cette situation le montant de la quote-part de frais et charges calculée selon les modalités prévues au 1 du IV de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI est diminué du montant de la quote-part de frais et charges comprise, en application du a quinquies du I de l'article 219 du CGI, dans le résultat individuel de la société qui cède les titres hors du groupe ;

- en cas de cession de titres d'une société du groupe, la plus-value est calculée en cumulant les montants des plus-values ou des moins-values de cession des titres qui n'ont pas été retenues pour le calcul de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble. Ce mode de calcul s'applique y compris lorsque les titres d'une société du groupe sont cédés hors du groupe, bien que cette cession entraîne sa sortie du groupe (et que le résultat d'ensemble de l'exercice en cours est donc déterminé sans retenir les résultats de cette société) ;

- en cas de sortie du groupe de la société propriétaire de titres autres que ceux d'une société du groupe, la plus-value est calculée par différence entre, d'une part, le prix d'acquisition des titres par la société qui en est propriétaire, et, d'autre part, leur valeur d'origine dans les écritures de la société du groupe qui a effectué la première cession à une autre société du même groupe ;

- en cas de sortie du groupe de la société propriétaire des titres d'une société du groupe, la plus-value est calculée en cumulant les montants des plus-values ou des moins-values de cession des titres qui n'ont pas été retenues pour le calcul de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble. Il en est de même lorsque la société propriétaire des titres d'une société du groupe, selon le cas, perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente.

230

Dans certains cas, les faits générateurs de déneutralisation des plus-values et moins-values prévus au deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI ne coïncident pas avec les faits générateurs prévus au troisième alinéa de l'article 223 F du CGI pour l'application de la quote-part de frais et charges. Il convient donc de réaliser le suivi, d'une part, des plus-values et moins-values neutralisées au titre des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 non encore déneutralisées et, d'autre part, des plus-values et moins-values neutralisées au titre des mêmes exercices qui n'ont pas encore donné lieu à l'application de la quote-part

de frais et charges. Ce suivi est réalisé sur le tableau n° 2058-PV-SD du formulaire [LIASSE GROUPE-SD](#) (CERFA n° 15950) disponible sur le site www.impots.gouv.fr.

Dans les situations où des plus ou moins-values neutralisées au titre d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019 sont déneutralisées au titre d'un exercice ouvert à compter de cette date sans corrélativement donner lieu à la réintégration de la quote-part de frais et charges au résultat d'ensemble, le montant ainsi déneutralisé n'a pas d'incidence sur le calcul de la plus-value servant ultérieurement de base à la quote-part de frais et charges appliquée à raison des mêmes titres de participation.

240

Exemple 1 : Les sociétés A, B et C sont membres d'un groupe fiscal. Leurs exercices correspondent à l'année civile.

Au cours de l'exercice 2017, la société A cède à la société B, au prix de 120, des titres de participation (qui ne sont pas ceux d'une société du groupe) qu'elle avait acquis au prix de 20. La société A réalise à cette occasion une plus-value de 100 relevant du régime du long terme, et elle réintègre dans son résultat individuel la quote-part de frais et charges correspondante de 12%. La plus-value de 100 est neutralisée dans le calcul de la plus-value nette à long terme d'ensemble, et la quote-part de frais et charges de 12% est neutralisée dans le calcul du résultat d'ensemble en application des dispositions du deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI dans sa version en vigueur pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019.

Au cours de l'exercice 2019, la société B cède les mêmes titres de participation à la société C, au prix de 170. Cette cession étant réalisée entre membres du groupe elle n'entraîne pas la déneutralisation de la plus-value de 100 neutralisée en 2017. En revanche cette première cession au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019 entraîne l'application de la quote-part de frais et charges de 12 %, car la plus-value de 100 a été neutralisée au titre d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019 (l'exercice 2017). La plus-value servant de base à cette quote-part est calculée par différence entre le prix de vente de 170 et la valeur d'origine de 20 dans les écritures de la société A (qui a effectué la première cession au sein du groupe) : la quote-part à comprendre dans le résultat d'ensemble est décomposée ainsi (il convient de se reporter au **§ 220**) :

- quote-part à réintégrer au niveau du résultat individuel de B (tableau 2058-A) pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble : $50 \times 12 \% = 6$;

- quote-part à réintégrer au niveau du résultat d'ensemble (tableau 2058-RG): $150 \times 12 \% - 6$ (déjà pris en compte dans le résultat individuel de B) = 12.

Exemple 2 : Les sociétés D, E et F sont membres d'un groupe fiscal. Leurs exercices correspondent à l'année civile.

Au cours de l'exercice 2015, la société D cède à la société E, au prix de 120, des titres de participation (qui ne sont pas ceux d'une société du groupe) qu'elle avait acquis au prix de 20, et au cours de l'exercice 2018 la société E cède ces mêmes titres à la société F au prix de 270. Les plus-values à long terme correspondantes réalisées par les sociétés D et E, respectivement de 100 et 150, sont neutralisées dans le calcul de la plus-value nette à long terme d'ensemble, et les quotes-parts de frais et charges de 12 et de 18 y afférentes sont neutralisées dans le calcul du résultat d'ensemble en application des dispositions du deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI dans sa version en vigueur pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019.

Au cours de l'exercice 2019, la société E sort du groupe. De ce fait, en application du deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI et du 1 du III de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI, la société mère doit comprendre dans la plus-value nette à long terme d'ensemble la plus-value calculée par différence entre le prix d'acquisition de la société propriétaire des titres (la société F) et leur valeur d'origine dans les écritures de la société D (qui a effectué la première cession au sein du groupe) : le montant de la plus-value déneutralisée est donc de 250 (270 - 20). Cette sortie du groupe intervenant au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019, aucune quote-part de frais et charges n'est à comprendre dans le résultat d'ensemble en application du troisième

alinéa de l'article 223 F du CGI, car la société F (propriétaire des titres) ne sort pas du groupe.

Au cours de l'exercice 2020 la société F cède les titres à la société G, non membre du groupe, au prix de 320. S'agissant de la première cession, au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019, de titres à raison desquels une plus-value a été neutralisée au titre d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019, la quote-part de frais et charges s'applique. La plus-value servant de base à cette quote-part est calculée par différence entre le prix de vente des titres (320) et leur valeur d'origine de 20 dans les écritures de la société D (qui effectué la première cession au sein du groupe) : la quote-part à comprendre dans le résultat d'ensemble est ainsi de $300 \times 12 \% = 36$. Dans ce calcul de la quote-part, la déneutralisation antérieure de la plus-value de 250 est sans incidence.

Exemple 3 : Les sociétés H et X sont membres d'un groupe fiscal, dont est société intermédiaire la société Y. Leurs exercices correspondent à l'année civile.

Au cours de l'exercice 2016, la société H cède à la société intermédiaire Y, au prix de 120, des titres de participation d'une société S (membre du groupe) qu'elle avait acquis au prix de 20. La plus-value de 100 réalisée par la société H est neutralisée dans le calcul de la plus-value nette à long terme d'ensemble, et la quote-part de frais et charges de 12 correspondante est neutralisée dans le calcul du résultat d'ensemble en application des dispositions du deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI dans sa version en vigueur pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019.

Au cours de l'exercice 2017, la société S sort du groupe, ce qui entraîne la déneutralisation de la plus-value de 100, ainsi que l'application de la quote-part de frais et charges de 12 % correspondante, en application des dispositions des troisième et quatrième alinéas de l'article 223 F du CGI dans sa version en vigueur pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019.

Au cours de l'exercice 2019, le capital de la société intermédiaire Y vient à ne plus être détenu à 95 % au moins directement ou indirectement par la société mère du groupe, ce qui entraîne la perte de la qualité de société intermédiaire de la société propriétaire des titres S à raison desquels une plus-value (100) a été neutralisée au titre d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019 (l'exercice 2016). Mais cet événement ne donne lieu à la réintégration au résultat d'ensemble d'aucune quote-part de frais et charges, la plus-value ayant été intégralement déneutralisée au titre de l'exercice 2017 (ouvert avant le 1^{er} janvier 2019) sans qu'une plus-value ou une moins-value soit à nouveau neutralisée au titre d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019.

250

Par exception prévue au deuxième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), aucune quote-part de frais et charges n'est comprise dans le résultat d'ensemble en application du troisième alinéa de l'article 223 F du CGI lorsque la société propriétaire des titres de participation, selon le cas, sort du groupe, ou perd la qualité de société intermédiaire ou de société étrangère, du fait d'une d'une fusion, placée sous le régime spécial prévu à l'[article 210 A du CGI](#), avec une autre société membre du groupe, une société intermédiaire de ce groupe, une société étrangère de ce groupe ou l'entité mère non résidente.

Dans cette situation, la quote-part de frais et charges s'applique, selon le cas, lorsque la société absorbante sort du groupe, ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente. En cas de fusions successives, placées sous le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI, avec une société membre du groupe, une société intermédiaire de ce groupe, une société étrangère de ce groupe ou l'entité mère non résidente, la quote-part de frais et charges s'applique lorsque la dernière société absorbante sort du groupe, ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère, ou d'entité mère non résidente.

De même, aucune quote-part de frais et charges n'est comprise dans le résultat d'ensemble en cas d'absorption à la suite d'une fusion de la société mère par une autre société du groupe conformément au dernier alinéa de l'[article 223 S du CGI](#) (situation où l'absorption de la société mère par une société du groupe, placée sous le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI, n'entraîne pas la cessation du groupe). Dans cette situation, la quote-part de frais et charges est comprise dans le résultat d'ensemble

lors de la cessation du groupe formé par la société absorbante ou, en cas de fusions successives dans les conditions prévues au dernier alinéa de l'article 223 S du CGI, lors de la cessation du groupe formé par la dernière société absorbante.

Ces exceptions à l'application de la quote-part de frais et charges (lors d'une première fusion ou de fusions successives) ne sont pas applicables lorsque la société absorbée est l'entité mère non résidente (dont l'absorption entraîne la cessation du groupe et la réintégration au résultat d'ensemble, notamment de la quote-part de frais et charges en application du quatrième alinéa de l'article 223 S du CGI).