

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PROV-40-10-20-40-20160504

Date de publication : 04/05/2016

**BIC - Provisions pour dépréciation des immobilisations - Plafonnement
des provisions pour dépréciation des titres de participation de sociétés
à prépondérance immobilière et des immeubles de placement -
Modalités d'application communes et suivi**

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Provisions

Titre 4 : Provisions pour dépréciation

Chapitre 1 : Provisions pour dépréciation des immobilisations

Section 2 : Plafonnement des provisions pour dépréciation des titres de participations de sociétés à prépondérance immobilière (SPI) et des immeubles de placement

Sous-section 4 : Modalités communes d'application et de suivi

Sommaire :

I. Modalités communes de plafonnement des provisions pour dépréciation des titres de participation de sociétés à prépondérance immobilière et des immeubles de placement

A. Cas particulier du régime fiscal des groupes de sociétés prévu aux articles 223 A à 223 U

B. Articulation du dispositif de neutralisation des provisions pour dépréciation des titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées avec le mécanisme de plafonnement

1. Rappel des dispositifs de neutralisation en régime de groupe

2. Conséquences liées au dispositif de plafonnement des provisions

3. Articulation du dispositif de neutralisation des dotations aux provisions sur des biens ayant antérieurement fait l'objet d'une cession soumise au régime de l'article 223 F du CGI avec le mécanisme de plafonnement (CGI, art. 223 B, al. 3)

a. Rappel du dispositif de neutralisation en régime de groupe des cessions d'immeubles intragroupe

b. Conséquences liées au dispositif de plafonnement des provisions

II. Obligations déclaratives et suivi

**I. Modalités communes de plafonnement des provisions pour
dépréciation des titres de participation de sociétés à
prépondérance immobilière et des immeubles de placement**

Les dotations aux provisions comptabilisées, à la clôture de l'exercice, au titre de la dépréciation des titres de participation des sociétés à prépondérance immobilière ne sont pas admises en déduction à hauteur du montant des plus-values latentes existant par ailleurs à la clôture du même exercice et afférentes aux titres de participation non provisionnés.

10

De même, ne sont pas admises en déduction du bénéfice imposable, les dotations aux provisions comptabilisées au titre de la dépréciation des immeubles de placement à hauteur du montant des plus-values latentes existant par ailleurs à la clôture du même exercice sur les immeubles de placement non provisionnés.

20

Autrement dit, dans la mesure où les provisions sont représentatives de moins-values latentes, seules les moins-values latentes nettes sont admises en déduction.

Ces moins-values latentes nettes résultent de la compensation entre le montant des plus-values latentes existant à la clôture de l'exercice et afférentes aux titres de participation de sociétés à prépondérance immobilière, d'une part, et aux immeubles de placement, d'autre part, et le montant des moins-values latentes ou dotations aux provisions, comptabilisées à cette même date au titre de la dépréciation respectivement, desdits titres de participation et des immeubles de placement. A cet égard, le montant de dotations aux provisions à prendre en compte s'entend du montant de dotations sans compensation avec les éventuelles plus-values réalisées sur des titres de participation ou des immeubles de placement cédés au cours de l'exercice.

Seul l'écart négatif résultant de cette compensation est admis en déduction sur le plan fiscal.

30

Le plafonnement de la déduction des provisions pour dépréciation s'applique distinctement aux titres de participation de sociétés à prépondérance immobilière et aux immeubles de placement. Ainsi, une entreprise qui dispose de ces deux types d'actifs immobilisés détermine deux plafonds de déduction : un premier plafond qui s'applique à la déduction des dotations aux provisions pour dépréciation desdits titres de participation et un second plafond qui s'applique à la déduction des dotations aux provisions pour dépréciation des immeubles de placement.

40

Ce plafond de déduction s'applique aux dotations pour dépréciation de l'exercice sans compensation avec les éventuelles reprises de provisions pour dépréciation de même nature réalisées au titre du même exercice.

Ainsi, il est rappelé, s'agissant des règles d'enregistrement comptable, que lors de la constitution d'une provision, le compte de provisions est crédité par le débit d'un compte de charges - dotations aux amortissements et aux provisions ([plan comptable général, art. 946-68](#)). A la fin de chaque exercice, le montant des provisions est réajusté, soit pour constater son augmentation par le débit des comptes de dotations, soit pour constater sa diminution par le crédit d'un compte de produits - reprises sur amortissements et provisions ([plan comptable général, art. 947-78](#)). En d'autres termes, en cas de variation du montant de la provision pour dépréciation au titre d'un exercice, la provision antérieure ne doit pas en principe être reprise en totalité pour être à nouveau dotée à son montant ajusté à la clôture de l'exercice.

En pratique, le montant de dotations aux provisions à retenir pour l'application du dispositif de plafonnement est le montant des dotations comptabilisé à la clôture de l'exercice au débit du compte de charges « dotations aux amortissements et aux provisions », afférent aux titres de participation de sociétés à prépondérance immobilière et aux immeubles de placement.

50

Ce plafond de déduction est déterminé au titre de chaque exercice en fonction des plus-values existant à la clôture de l'exercice. Ainsi, la variation à la hausse ou à la baisse du montant des plus-values latentes d'un exercice sur l'autre n'entraîne pas la révision du montant déductible ou du montant non déductible des dotations aux provisions comptabilisées au titre des exercices précédents.

60

Exemple :

Soit une société X soumise à l'impôt sur les sociétés qui détient au titre des exercices clos les 31 décembre 2005, 2006, 2007 et 2008 :

- trois catégories de titres de participation de sociétés à prépondérance immobilière cotées A, B et C, les titres C étant toutefois cédés en 2008 pour 300 ;
- et trois immeubles de placement (1, 2 et 3).

Par hypothèse, les sociétés X, A, B et C ne forment pas un groupe fiscal au sens de l'[article 223 A du code général des impôts \(CGI\)](#). Les sociétés A, B et C sont des sociétés à prépondérance immobilière.

On suppose par ailleurs que les titres C et l'immeuble 1 ont été acquis par la société X à la suite de l'absorption d'une de ses filiales antérieurement à 2005. Cette opération a été placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'[article 210 A du CGI](#). Il existe une plus-value en sursis d'imposition sur les titres C à hauteur de 40 et une moins-value en sursis d'imposition sur l'immeuble 1 à hauteur de 100.

Le prix de revient des titres de participation et des immeubles et leur valeur réelle sont, à la clôture des exercices, les suivants :

Prix de revient des titres de participation et des immeubles et leur valeur réelle

	Prix de revient	Plus et moins value en sursis	Valeur réelle			
			2005	2006	2007	2008
Titres A	230	0	200	120	180	160
Titres B	100	0	80	40	30	30
Titres C	200	+40	300	300	240	Cession
Immeuble 1	2 300	-100	2 700	2 900	2 900	2 400
Immeuble 2	1 500	0	1 100	1 000	1 500	1 600
Immeuble 3	2 100	0	2 000	1 700	1 700	1 600

Au titre des exercices 2005 à 2008, les dotations aux provisions sur ces différents titres de participation et immeubles de placement sont les suivantes :

Au titre des exercices 2005 à 2008

	Dotations et reprises de provisions comptabilisées au titre des exercices :			
	2005	2006	2007	2008
Titres A	-30	-80	+60	-20

Titres B	-20	-40	-10	0
Titres C	0	0	0	0
Immeuble 1	0	0	0	0
Immeuble 2	-400	-100	+500	0
Immeuble 3	-100	-300	0	-100

Solution :

1. Au titre de l'exercice clos le 31/12/2005

	Titres de participation				Immeubles de placement			
	A	B	C	Total	1	2	3	Total
Valeur réelle	200	80	300	580	2 700	1 100	2 000	5 800
Prix de revient	230	100	200	530	2 300	1 500	2 100	5 900
PV sursis/MV sursis	0	0	+ 40	+40	- 100	0	0	- 100
Prix de revient fiscal	230	100	160	490	2 400	1 500	2 100	6 000
Dotations/Reprises aux provisions	-30	-20	0	-50	0	- 400	- 100	- 500
PV latente	0	0	+ 140 ^a	140	+ 300 ^b	0	0	300
Fraction de la provision non déductible	30	20	0	50 ^c	300 ^d			

^a La plus-value latente à retenir pour le plafonnement de la déduction des provisions pour dépréciation des titres de participation se calcule de la manière suivante :

Valeur réelle (300) – prix de revient diminué de la plus-value en sursis d'imposition (200 – 40) = 140. La plus-value latente est en principe minorée du montant des dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat. S'agissant du premier exercice d'application du dispositif de plafonnement, il n'existe pas de stock de provisions non admises en déduction antérieurement.

^b La plus-value latente à retenir pour le plafonnement de la déduction des provisions pour dépréciation des immeubles de placement se calcule de la manière suivante :

Valeur réelle (2 700) – prix de revient majoré de la moins-value en sursis d'imposition (2 300 + 100) = 300.

^c La plus-value latente s'élevant à 140, la totalité des provisions pour dépréciation de titres de participation dotées à la clôture de l'exercice ne sont pas admises en déduction du bénéfice imposable, soit 50. Ce montant de dotations ainsi non admis en déduction (50) est affecté à chaque titre de participation provisionné à proportion des dotations de l'exercice comptabilisées sur ce titre. Ainsi, le montant de dotations non admis en déduction affecté aux titres A est de : 50 X (30/50) = 30 et le montant de dotations non admis en déduction affecté aux titres B est de : 50 X (20/50) = 20.

^d Les dotations aux provisions pour dépréciation des immeubles de placement ne sont pas déductibles à hauteur du montant de la plus-value latente, soit 300. Elles sont déductibles pour le surplus, soit 200. Il n'y a pas lieu d'affecter le montant total de dotations non admis en déduction à chaque immeuble de placement provisionné.

2. Au titre de l'exercice clos le 31/12/2006

	Titres de participation				Immeubles de placement			
	A	B	C	Total	1	2	3	Total
Valeur réelle	120	40	300	460	2 900	1 000	1 700	5 600
Prix de revient fiscal	230	100	160	490	2 400	1 500	2 100	6 000
Dotations/reprises aux provisions	-80	- 40	0	-120	0	- 100	- 300	-400
PV latente	0	0	140	140	500 ^e	0	0	500
Montant total de provisions non admises en déduction au 01/01	50				300			
Montant de provisions non admis en déduction au titre de l'exercice	60 ^f	30 ^f	0	90 ^f	200 ^g			

^e Plus-value latente sur l'immeuble 1 = Valeur réelle (2 900) – prix de revient majoré de la moins-value en sursis d'imposition (2 300 + 100) = 500.

^f Le montant de la plus-value latente afférente aux titres C, qui est à nouveau de 140, doit être minoré du montant de dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat à la clôture de l'exercice, soit 50. En définitive, le montant de plus-value latente à retenir pour l'application du dispositif de plafonnement s'élève à : 140 – 50 = 90. Ce montant de dotations non admis en déduction à la clôture de l'exercice est affecté à chaque titre de participation provisionné à proportion des dotations de l'exercice comptabilisées sur ce titre, à savoir :

- titres A : 90 X (80/120) = 60 ;

- titres B : 90 X (40/120) = 30.

^g Le montant de dotations aux provisions pour dépréciation des immeubles de placement non admis en déduction est déterminé de la manière suivante :

La plus-value latente sur l'immeuble 1 de 500 doit être minorée du montant de dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat à la clôture de l'exercice, soit 300. En définitive, les provisions pour dépréciation des immeubles de placement dotées à la clôture de l'exercice ne sont pas déductibles à hauteur de 200. Elles sont déductibles pour le surplus, 200.

Affectation des provisions non déductibles

Titres de participation	Part respective de provisions non déductibles		Reprise de provisions non déduites antérieurement	Total
	Au 01/01	Au 31/12	Au 31/12	Au 31/12
A	30	60	0	90
B	20	30	0	50
Total	50	90	0	140

3. Au titre de l'exercice clos le 31/12/2007

	Titres de participation				Immeubles de placement			
	A	B	C	Total	1	2	3	Total
Valeur réelle	180	30	240	450	2 900	1 500	1 700	6 100
Prix de revient fiscal	230	100	160	490	2 400	1 500	2 100	6 000
Dotations/reprises aux provisions	+60	- 10	0	+50	0	+500	0	+500
PV latente	0	0	80 ^h	+80	500	0	0	+500
Reprise de provisions non déduites antérieurement	+60 ⁱ	0	/	+60	+ 500 ^j			
Montant total de provisions non admises en déduction au 01/01	140				500			
Montant de provisions non admis en déduction au titre de l'exercice	0	0 ^k	0	0 ^k	0			

^h La plus-value latente s'élève à 80 : valeur réelle (240) – prix de revient corrigé de la plus-value en sursis d'imposition (200 – 40).

ⁱ La reprise de provisions sur les titres A n'est pas imposable puisqu'elle est minorée du montant des dotations aux provisions non admis en déduction au titre d'exercices antérieurs et affecté aux titres A, soit 90.

^j La reprise de provisions sur l'immeuble 2 n'est pas imposable car elle est minorée du montant total de provisions non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs, soit 500.

^k La plus-value latente à retenir pour le plafonnement des provisions pour dépréciation des titres de participation (80) doit être minorée du montant des dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs et non encore rapportées au résultat à la clôture de l'exercice, soit 140 – 60 = 80. En définitive, il n'y a donc aucun plafonnement à la déduction des dotations aux provisions pour dépréciation des titres de participation à la clôture de l'exercice 2007. La provision dotée sur les titres B est déductible en totalité.

Affectation des provisions non déductibles

Titres de participation	Part respective de provisions non déductibles		Reprise de provisions non déduites antérieurement	Total
	Au 01/01	Au 31/12	Au 31/12	Au 31/12
A	90	0	60	30
B	50	0	0	50
Total	140	0	0	80

1/ Au titre de l'exercice clos le 31/12/2008

	Titres de participation				Immeubles de placement			
	A	B	C	total	1	2	3	total
Valeur réelle	160	30	Cession pour 300	190	2 400	1 600	1 600	5 600
Prix de revient fiscal	230	100		330	2 400	1 500	2 100	6 000
Total de dotations/reprises ou PV latente	- 20	0		- 20	0	0	- 100	
PV latente	0	0		0	0	+100	0	+100
Reprise de provisions non déduites antérieurement	0	0		0	0			
Montant total de provisions non admises en déduction au 01/01	80				0			
Montant de provisions non admis en déduction au titre de l'exercice	0 ⁱ	0	0	0 ^j	100 ^m			

ⁱ Les titres C ayant été cédés au cours de l'exercice, il n'y a aucune plus-value latente à la clôture de l'exercice afférente à des titres de participation. La provision pour dépréciation dotée à la clôture de l'exercice sur les titres A, soit 20, est donc déductible en totalité.

A noter que la plus-value réelle sur les titres C égale à 140 (prix de cession 300 – valeur fiscale déterminée comme suit : 200 – 40 de plus-value en sursis d'imposition = 160) est une plus-value à long terme qui viendra s'imputer sur la provision de 20 qui est déductible et relève du régime des moins-values à long terme.

^m Il existe une plus-value latente sur l'immeuble de placement 2 à hauteur de 100 (valeur réelle de 1 600 – prix de revient de 1 500 = 100). Par conséquent, la provision dotée au titre de la dépréciation de l'immeuble 3 à hauteur de 100 n'est pas déductible.

Affectation des provisions non déductibles

Titres de participation	Part respective de provisions non déductibles		Reprise de provisions non déduites antérieurement	Total
	Au 01/01	Au 31/12		
A	30			30
B	50			50
Total	80			80

A. Cas particulier du régime fiscal des groupes de sociétés prévu aux articles 223 A à 223 U

70

Conformément au troisième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts (CGI) et au sixième alinéa de l'article 223 D du CGI, les provisions pour dépréciation constatées sur les titres de participation ou sur les immeubles de placement peuvent être neutralisées pour la détermination des plus ou moins-values d'ensemble ou du résultat d'ensemble dans certaines situations.

Les précisions apportées ci-après ont pour objet de clarifier l'articulation des dispositions propres au régime fiscal des groupes de sociétés prévues aux articles 223 A et suivants du CGI avec le dispositif de plafonnement des provisions pour dépréciation des titres de participation de sociétés à prépondérance immobilière et des immeubles de placement.

B. Articulation du dispositif de neutralisation des provisions pour dépréciation des titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées avec le mécanisme de plafonnement

1. Rappel des dispositifs de neutralisation en régime de groupe

80

En application du sixième alinéa de l'[article 223 D du CGI](#), les plus ou moins-values nettes à long terme d'ensemble sont respectivement majorées ou réduites à raison des provisions pour dépréciation :

- des participations détenues par la société mère et les autres sociétés du groupe dans des filiales qui, au titre de l'exercice concerné, sont également membres du groupe
- des participations qui ont été cédées à une ou plusieurs reprises à l'intérieur du groupe à hauteur de la plus-value ou du profit sur les moins-values afférent à ces mêmes titres et placé en report d'imposition dans les conditions prévues à l'[article 223 F du CGI](#).

Corrélativement, lorsque les provisions deviennent ultérieurement sans objet et sont rapportées à la plus ou moins-value à long terme réalisée par la société qui les a constituées, la société mère est admise à déduire de la plus-value nette à long terme d'ensemble, ou à ajouter à la moins-value nette à long terme d'ensemble, les dotations antérieurement rapportées en application de l'article 223 D du CGI, dans la limite de la diminution de la provision effectuée par chaque société du groupe.

Toutefois, il est également rappelé que dans la première situation visée (premier tiret), cette neutralisation de la reprise de provision ne s'applique pas si la filiale dont les titres font l'objet de la reprise de provisions ou si la société qui détient les titres en cause n'est plus membre du groupe au cours de l'exercice au titre duquel cette société participante a réduit le montant de la provision ([BOI-IS-GPE-20-20-30-20 au II-D § 90](#) et au [BOI-IS-GPE-20-20-30-30](#)).

2. Conséquences liées au dispositif de plafonnement des provisions

90

L'application du dispositif de plafonnement des provisions, qui s'opère pour la détermination des plus ou moins-values nettes à long terme de chaque société membre du groupe fiscal au sens de l'[article 223 A du CGI](#) ou de l'[article 223 A bis du CGI](#), s'applique avant le dispositif de neutralisation institué au sixième alinéa de l'[article 223 D du CGI](#).

100

Seule la fraction de dotation aux provisions pour dépréciation de la participation admise en déduction du résultat fiscal de la société membre du groupe a lieu d'être neutralisée au niveau de la plus-value nette ou moins-value nette d'ensemble à long terme pour l'application des dispositions du sixième alinéa de l'[article 223 D du CGI](#). En revanche, aucune neutralisation n'a lieu d'être opérée sur la plus-value nette ou moins-value nette à long terme d'ensemble à raison de la fraction de dotation aux provisions non admise en déduction en application du dispositif de plafonnement.

Corrélativement, seule la fraction de reprise de provision prise en compte pour la détermination de la plus ou moins-value nette à long terme réalisée par la société qui a constitué la provision, a lieu d'être neutralisée au niveau de la plus-value nette ou moins-value nette à long terme d'ensemble, à

l'exclusion de la fraction de provision rapportée au résultat propre de la société et non imposée car minorée des dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs et affectées à la participation provisionnée, dans les conditions définies précédemment.

110**Exemple 1 :**

- les données de l'exemple présenté au [BOI-BIC-PROV-40-10-20-20 au II-B-1 § 230](#) sont reprises, étant précisé que les sociétés X et A sont fiscalement intégrées. Les sociétés B, C et D ne font pas partie du périmètre d'intégration de ce groupe de sociétés. Il y a une plus-value nette à long terme d'ensemble ;

- ailleurs, il apparaît qu'à la clôture de l'exercice N+1, la provision dotée au titre de la dépréciation des titres de participation A doit être rapportée à hauteur de 250 au résultat de la société X, la valeur d'inventaire des titres s'élevant à 950.

Solution

- à la clôture de l'exercice N,

Sociétés dans le périmètre d'intégration	Dotations aux provisions sur les titres A	Application du dispositif de plafonnement		Rectification à opérer sur la plus-value nette à long terme d'ensemble
		Part non déductible	Part déductible	
X	-300	225	75	+75
A	---	---	---	---

- à la clôture de l'exercice N+1,

Sociétés dans le périmètre d'intégration	Reprise de provisions sur les titres A	Application du dispositif de plafonnement		Rectification à opérer sur la plus-value nette à long terme d'ensemble
		Part non imposable	Part imposable	
X	+250	225	25	-25
A	---	---	---	---

Exemple 2 :

- en N+1, une société H 1 entre dans un groupe fiscal. La société H 1 détient, depuis l'exercice N, 50 % du capital de la société H 2 qui n'est pas membre du groupe fiscal ;

- au titre de l'exercice N + 3, la société H 1 cède sa participation dans la société H 2, dont le prix de revient est de 1 200, à une autre société du groupe, H 3, pour un prix de 1 400 ;

- au titre de l'exercice N + 4, la société H 3 constitue une dotation aux provisions, d'un montant de 110, pour dépréciation de sa participation dans le capital de la société H 2. A la clôture du même exercice, il est supposé que le montant des plus-values latentes sur les autres titres de participation est de 30 et qu'aucune provision pour dépréciation des titres, autres que H 2, n'a été constatée.

La société H 3 n'a pas constaté d'autres plus ou moins-values à long terme.

- au titre de l'exercice N + 5, la société H 3 constitue une dotation complémentaire de 150 sur les titres H 2. A la clôture de l'exercice, il existe par ailleurs une plus-value latente de 50 sur d'autres titres de participation ;

- au titre de l'exercice N + 6, la provision pour dépréciation des titres H 2 est reprise pour un montant de 200.

Solution

- **en N+3**, la plus-value à long terme dégagée par la société H 1, soit 200 (1 400 - 1 200) est neutralisée pour la détermination des plus et moins-values d'ensemble en application de l'[article 223 F du CGI](#), les titres H 2 ayant été cédés par H 1 à une autre société du groupe H 3 ;

- **en N+4**,

Au niveau du résultat de H 3, la provision pour dépréciation des titres H 2 n'est pas déductible à hauteur des plus-values latentes constatées sur les autres titres de participation, soit 30. La société H 3 a donc dégagé une moins-value à long terme d'un montant de 80 (110 - 30) au niveau de son résultat fiscal propre.

Pour la détermination des plus et moins-values d'ensemble, la moins-value à long terme dégagée par H 3 d'un montant de 80 doit être ajoutée à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou déduite de la moins-value nette à long terme d'ensemble en application du sixième alinéa de l'[article 223 D du CGI](#), ce montant étant inférieur à la plus-value de cession constatée en N+3 (200) et neutralisée pour la détermination de la plus-value d'ensemble de cet exercice.

- **en N+5**,

La provision constituée sur la participation s'élève à la clôture de l'exercice à 260 (110 + 150).

Au niveau du résultat de H3, la dotation aux provisions constituée (150) est admise en déduction à hauteur de 130, le montant des plus-values latentes sur les autres titres de participation (50) corrigé des provisions non admises en déduction au titre des exercices précédents (30 en N+3) étant de 20.

La dotation aux provisions déductible d'un montant de 130 est ajoutée à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou déduite de la moins-value nette à long terme d'ensemble à hauteur de 120, en application du sixième alinéa de l'[article 223 D du CGI](#). En effet, la provision constituée et déduite au niveau de H 3 (260 - 30 - 20 = 210) n'est pas déductible, pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value à long terme d'ensemble, à hauteur de la plus-value constatée par H 1 sur les titres H 2 et neutralisée en N+3 (200). En l'occurrence, la dotation de 130 est donc déductible à hauteur de 210 - 200, soit 10, et non déductible à hauteur de 130 - 10, soit 120.

- **en N+6**,

La provision constituée sur la participation s'élève à la clôture de l'exercice à 60 (260-200).

Au niveau du résultat de H 3, la reprise de provision de 200 est minorée du montant des dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs et affectées à la participation dans H 2, soit 50 (30 + 20). Elle est donc imposable à hauteur de 200 - 50 = 150.

Cette reprise de 150 est retranchée de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajoutée à la moins-value nette à long terme d'ensemble à hauteur de 140. En effet, en cas de reprise partielle de provision, celle-ci s'impute en priorité sur la fraction de la dotation qui n'a pas été neutralisée (10 en N+5), le solde de 140 pouvant être retraité du montant de la plus ou moins-value d'ensemble, dès lors qu'il correspond à des dotations non retenues pour la détermination

des plus ou moins-values d'ensemble en application du sixième alinéa de l'[article 223 D du CGI](#).

3. Articulation du dispositif de neutralisation des dotations aux provisions sur des biens ayant antérieurement fait l'objet d'une cession soumise au régime de l'article 223 F du CGI avec le mécanisme de plafonnement (CGI, art. 223 B, al. 3)

a. Rappel du dispositif de neutralisation en régime de groupe des cessions d'immeubles intragroupe

120

Il est rappelé que l'[article 223 F du CGI](#) prévoit la neutralisation des plus ou moins-values résultant de la cession d'immobilisations à l'intérieur d'un groupe de sociétés. Pour plus de précisions sur cette neutralisation, il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-20-20-30-30](#).

130

Conformément au troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), lorsqu'une société membre d'un groupe a déduit de son résultat une dotation aux provisions pour dépréciation d'un immeuble acquis auprès d'une autre société du groupe, cette dotation est rapportée au résultat d'ensemble à hauteur de la plus-value ou du profit sur les moins-values ou pertes afférent à cet immeuble lors de la cession et placé en report d'imposition dans les conditions prévues à l'[article 223 F du CGI](#).

Si l'élément d'actif a fait l'objet antérieurement de plusieurs cessions successives à l'intérieur du groupe, la réintégration à effectuer par la société mère est limitée à l'excédent des plus-values ou profit sur les moins-values ou pertes résultant de ces cessions.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [IV-A § 170 à 190 du BOI-IS-GPE-20-20-30-10](#).

b. Conséquences liées au dispositif de plafonnement des provisions

140

Seule la fraction de dotation aux provisions pour dépréciation d'immeubles de placement, qui ont fait l'objet d'une ou plusieurs cessions à l'intérieur du groupe, admise en déduction du résultat propre de la société qui l'a constituée, doit être neutralisée au niveau du résultat d'ensemble en application du troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#).

En revanche, aucune neutralisation n'a lieu d'être opérée sur le résultat à raison de la fraction de dotation aux provisions non admise en déduction, en application du dispositif de plafonnement, du résultat propre de la société qui a constitué la provision. Corrélativement, seule la fraction de reprise de provision prise en compte pour la détermination du résultat de la société qui a constitué la provision a lieu d'être neutralisée au niveau du résultat d'ensemble, à l'exclusion de la fraction de provision rapportée au résultat propre de la société et non imposée car minorée des dotations aux provisions non admises en déduction au titre d'exercices antérieurs et affectées à l'immeuble provisionné, dans les conditions définies précédemment.

150

A cette fin, une affectation du montant de dotations non admises en déduction en application du dispositif de plafonnement immeuble par immeuble paraît nécessaire. Toutefois, aucune méthode d'affectation des provisions n'étant prévue pour les immeubles par les dispositions du trente-quatrième alinéa du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), les sociétés concernées pourront librement décider

de la méthode d'affectation des provisions non déductibles entre les immeubles entrant dans le champ des dispositions du troisième alinéa de l'article 223 B du CGI et les autres immeubles.

En pratique, pour les sociétés entrant dans le champ des dispositions du troisième alinéa de l'article 223 B du CGI, c'est-à-dire pour les sociétés ayant acquis un immeuble de placement auprès d'une autre société membre du groupe, le montant des dotations aux provisions pour dépréciation des immeubles de placement non admis en déduction au titre d'un exercice pourra être affecté :

- soit entre les immeubles acquis auprès d'une société membre du groupe et les autres immeubles de placement en proportion des dotations de l'exercice ; pour plus de précisions sur les modalités pratiques d'affectation, il convient de se reporter aux commentaires apportés sur ce point pour les titres de participation au [II-B-1 § 200 du BOI-BIC-PROV-40-10-20-20](#) ;
- soit en priorité aux immeubles acquis auprès d'une société membre du groupe ;
- soit en priorité aux immeubles acquis auprès d'une société n'appartenant pas au groupe.

Exemple :

- la société M a formé en N un groupe avec ses filiales F 1, F 2 et F 3 ;
- au cours de l'exercice N + 1, F 1 acquiert auprès d'une société extérieure au groupe un immeuble de placement A pour 1 000. Cet immeuble fait l'objet des cessions suivantes :
- à F 2, en N + 3, pour un prix de 1 700 ;
- à F 3, en N + 4, pour un prix de 1 500.

En N + 6, F 3 constitue une dotation aux provisions pour dépréciation de l'immeuble A d'un montant de 600. F 3 a également constitué une provision au titre de la dépréciation d'un deuxième immeuble de placement B à hauteur de 400 (immeuble acquis auprès d'une tierce société).

Par hypothèse, il existe une plus-value latente à hauteur de 100 sur un troisième immeuble de placement détenu par F 3.

En N+ 7, la société F 3, constatant une diminution de la dépréciation de l'immeuble A acquis auprès de F 2, reprend la provision de 600 à hauteur de 250 au titre de l'exercice N + 7.

Par hypothèse, le groupe a choisi d'affecter la fraction des provisions non déductibles entre l'immeuble A et les autres immeubles à proportion des dotations aux provisions.

Solution

En N+3, la cession à F 2 dégage un profit de 700 qui est déduit du résultat d'ensemble en application de l'article 223 F du CGI. En N+4, La cession à F 3 dégage une perte de 200 qui est réintégrée au résultat d'ensemble, toujours en application de l'article 223 F du CGI.

A la clôture de l'exercice N+4, l'excédent de profit qui n'a pas été pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble en application de l'article 223 F du CGI s'élève à 500 (700 - 200).

En N+6,

Au niveau du résultat propre de la société F 3, les dotations aux provisions ne sont pas déductibles à hauteur du montant de la plus-value latente, soit 100. Son résultat fiscal sera par conséquent minoré d'un montant de 900 au titre des provisions de dépréciation sur immeubles de

placement (600 + 400 - 100).

Pour la détermination du résultat d'ensemble, la fraction non déductible de la provision pour dépréciation est affectée à chaque immeuble provisionné de la manière suivante :

- immeuble de placement A acquis auprès de F 2 : $100 \times (600/1\ 000) = 60$;
- immeuble de placement B acquis auprès d'une tierce société : $100 \times (400/1\ 000) = 40$.

Il est donc considéré que la dotation aux provisions afférente à l'immeuble A n'est pas admise en déduction du résultat propre de F 3 à hauteur de 60. Cette dotation aux provisions est donc déductible du résultat propre de F 3 à hauteur de 540.

Le résultat d'ensemble doit être majoré de la provision pour dépréciation de l'immeuble A à hauteur de 500. En effet, en application du troisième alinéa de l'article 223 B du CGI, la dotation aux provisions sur l'immeuble A acquis auprès d'une société membre du groupe doit être réintégrée à hauteur de l'excédent de la plus-value résultant des différentes cessions au sein du groupe (500). En définitive, la provision sur l'immeuble A déduite au niveau du résultat d'ensemble s'élève à 40 (540 - 500).

En N+7,

Au niveau du résultat propre de la société F 3, la reprise de provision est minorée du montant de dotations non admis en déduction, soit 60. Elle n'est imposable et n'entre donc dans la détermination de son résultat fiscal propre qu'à hauteur de $250 - 60 = 190$.

A hauteur de la fraction de la dotation qui a été déduite du résultat d'ensemble en N+6, soit 40 (540 - 500), cette reprise n'est pas neutralisée. L'excédent, soit $190 - 40 = 150$, est déduit du résultat d'ensemble.

II. Obligations déclaratives et suivi

160

Conformément à l'article 10 quaterdecies de l'annexe III au CGI, l'entreprise doit joindre à sa déclaration de résultat, au titre de chaque exercice clos, l'état de suivi des provisions pour dépréciation des titres de participation et des immeubles de placement non admises en déduction en vertu du plafonnement n° 2027- H-SD (CERFA n° 12728) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

170

En pratique, l'entreprise doit remplir une ligne distincte de l'état de suivi pour chaque catégorie de titres de participation concernée par l'application du dispositif de plafonnement. En revanche, pour les immeubles de placement, le suivi des provisions non admises en déduction est opéré de manière globale sous réserve des précisions apportées au II § 180 et 190.

180

Pour bénéficier de la mesure de tolérance visée au II-B § 110 du BOI-BIC-PROV-40-10-20-30, un suivi des provisions pour dépréciation sur les immeubles ayant perdu la qualité d'immeuble de placement doit être opéré en distinguant :

- le stock de provision pour dépréciation existant à l'ouverture de l'exercice au cours duquel l'immeuble perd la qualité d'immeuble de placement afférent à cet immeuble, ainsi que son évolution ;

- les imputations de provisions non admises en déduction effectuées sur les reprises de provisions afférentes à des immeubles ayant perdu la qualité d'immeuble de placement.

Ce suivi doit être opéré sur une ligne distincte pour chaque immeuble ayant perdu la qualité d'immeuble de placement

Dans le cas où à la clôture d'un exercice ultérieur, un immeuble ou des immeubles ayant perdu la qualité d'immeubles de placement retrouvent cette qualité, ce suivi spécifique ne devra plus être opéré, les dotations aux provisions non admises en déduction s'imputant sans limitation sur les reprises de provisions afférentes à cet ou ces immeuble(s).

190

Pour les sociétés membres d'un groupe de société au sens de l'[article 223 A du CGI](#) ou de l'[article 223 A bis du CGI](#), le suivi du montant des dotations aux provisions non admises en déduction est opéré, comme pour les titres de participation, immeuble par immeuble pour ceux visés par les dispositions du troisième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), c'est-à-dire ceux acquis auprès de sociétés membres du groupe. Pour les autres immeubles, un suivi indifférencié peut être maintenu.

200

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés doivent distinguer, sur l'état de suivi n° **2027-H-SD** (CERFA n° 12728) disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, les titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées des titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées. A cet effet, le nom de la ligne de titres inscrits dans la première colonne de l'imprimé devra être suivi de la mention « titres de SPI non cotées » ou « titres de SPI cotées » selon le cas.