

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 H-2-01

N° 122 du 9 JUILLET 2001

4 F.E. / 18

INSTRUCTION DU 28 JUIN 2001

IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS. DISPOSITIONS DIVERSES. RÉGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIÉTÉS
ARTICLE 28 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 1999.

(C.G.I., art. 223 A, 223 B, 223 C, 223 D, 223 I et 223 O)

NOR : ECO F 01 10024 J

[Bureau B 1]

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1999 (n° 99-1173 du 30 décembre 1999) a aménagé sur plusieurs points le régime fiscal des groupes de sociétés prévu aux articles 223 A et suivants du code général des impôts.

Les conditions de détention du capital de la société mère sont assouplies ; l'option initiale pour le régime des groupes est reconduite tacitement ; la liste des sociétés qui cessent d'être membres du groupe doit être notifiée au service ; le montant déductible des provisions pour dépréciation d'éléments d'actif ayant fait l'objet de cessions antérieures soumises au régime prévu à l'article 223 F du même code est limité ; l'ordre obligatoire d'imputation des reprises de provisions constituées par une société du groupe à raison de risques, de créances ou de participations relatives à une autre société du groupe est supprimé ; la base d'imputation des déficits et moins-values antérieurs à l'entrée dans le groupe est majorée du montant des moins-values de cessions neutralisées dans le cadre de l'article 223 F précité ; les avoirs fiscaux attachés aux dividendes neutralisés en application de l'article 223 B du même code peuvent être imputés sur le précompte dû en cas de redistribution de ces dividendes par la société mère du groupe (ce dernier point a été commenté par l'instruction du 21 mars 2001, B.O.I. 4 J-1-01).

Le décret n° 2000-392 du 2 mai 2000, pris pour l'application de cet article, a modifié les articles 46 quater-0 ZE et 46 quater-0 ZK de l'annexe III au code général des impôts. Ce décret prévoit notamment que l'accord donné par une société pour appartenir à un groupe reste valable jusqu'à la sortie du groupe de cette société.

Enfin, la présente instruction apporte des précisions sur le droit au report indéfini de la partie du déficit d'ensemble correspondant aux amortissements réputés différés.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
--------------	---

CHAPITRE PREMIER : CONSTITUTION DU GROUPE	4
--	---

SECTION 1 : Conditions tenant à la détention du capital de la société mère du groupe	4
---	---

A. RAPPEL DES DISPOSITIONS PRECEDENTES	5
B. NOUVEAU DISPOSITIF	7
C. CAS DES SOCIETES COOPERATIVES	9
D. ENTREE EN VIGUEUR	10

SECTION 2 : Formalités liées à la constitution du groupe	11
---	----

SOUS-SECTION 1 : Renouvellement de l'option et accord des filiales	11
---	----

A. RAPPEL DES DISPOSITIONS PRECEDENTES	12
B. NOUVEAU DISPOSITIF	15
C. ENTREE EN VIGUEUR	17

SOUS-SECTION 2 : Mise à jour du périmètre	18
--	----

A. RAPPEL DES DISPOSITIONS PRECEDENTES	19
B. NOUVEAU DISPOSITIF	20
C. ENTREE EN VIGUEUR	21

CHAPITRE DEUXIEME : RECTIFICATIONS A OPERER SUR LE RESULTAT ET SUR LA PLUS-VALUE OU MOINS-VALUE NETTE A LONG TERME D'ENSEMBLE	22
--	----

SECTION 1 : Neutralisation de certaines provisions	22
---	----

SOUS-SECTION 1 : Neutralisation des dotations aux provisions sur biens ayant antérieurement fait l'objet d'une cession soumise au régime de l'article 223 F du code général des impôts	22
---	----

A. CHAMP DE LA NOUVELLE MESURE	23
B. PORTEE DE LA MESURE	25

I. Neutralisation de la dotation aux provisions	25
II. Sort de la dotation neutralisée en cas de sortie de groupe entraînant la fin du report d'imposition de l'article 223 F du code général des impôts	28
III. Reprise de la dotation neutralisée	30
IV. Articulation des différents dispositifs de neutralisation de dotations aux provisions	32
V. Exemple récapitulatif	34
<hr/>	
C. OBLIGATIONS DECLARATIVES	36
D. ENTREE EN VIGUEUR	37
<hr/>	
SOUS-SECTION 2 : Suppression de l'ordre obligatoire des reprises de provisions	38
<hr/>	
A. RAPPEL DES DISPOSITIONS PRECEDENTES	39
B. NOUVEAU DISPOSITIF	40
C. ENTREE EN VIGUEUR	42
<hr/>	
SECTION 2 : Rectifications liées aux déficits et moins-values antérieures à l'entrée dans le groupe	43
<hr/>	
A. RAPPEL DES DISPOSITIONS PRECEDENTES	44
B. NOUVEAU DISPOSITIF	46
C. OBLIGATIONS DECLARATIVES	49
D. ENTREE EN VIGUEUR	50
<hr/>	
CHAPITRE TROISIEME : REPORT DU DEFICIT D'ENSEMBLE CORRESPONDANT A DES AMORTISSEMENTS REPUTES DIFFERES EN PERIODE DEFICITAIRE	51
<hr/>	
ANNEXE I : Modèle de dénonciation d'option	
ANNEXE II : Modèle de dénonciation d'accord	
<hr/>	

INTRODUCTION

1. L'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1999 (n° 99-1173 du 30 décembre 1999) et le décret n° 2000-392 du 2 mai 2000 pris pour son application aménagent le régime fiscal des groupes de sociétés institué par la loi de finances pour 1988 et codifié aux articles 223 A à 223 U du code général des impôts et aux articles 46 quater-0 ZD à 46 quater-0 ZS de l'annexe III au même code.

Ces aménagements concernent :

- les conditions de détention de la société mère ;
- le renouvellement de l'option pour le régime ;
- la notification du périmètre du groupe ;
- le plafonnement de la déductibilité des provisions ;
- l'ordre d'imputation des reprises de provisions ;
- l'imputation des déficits et moins-values antérieurs à l'entrée dans le groupe ;
- l'imputation des avoirs fiscaux attachés aux dividendes neutralisés en application de l'article 223 B du code général des impôts.

En outre, la présente instruction apporte des précisions sur le droit au report indéfini de la partie du déficit d'ensemble qui correspond aux amortissements réputés différés.

2. S'agissant de l'imputation des avoirs fiscaux attachés aux dividendes neutralisés en application de l'article 223 B du code général des impôts, l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1999 confirme la solution exposée au n° 19 de l'instruction du 1^{er} février 1999 (B.O.I. 4 J-1-99), selon laquelle les avoirs fiscaux attachés aux dividendes neutralisés en application du troisième alinéa de cet article 223 B sont imputables dans les mêmes conditions que les crédits d'impôt attachés aux produits de participation reçus par les sociétés filiales du groupe.

Cette disposition a été commentée au n° 40 de l'instruction du 21 mars 2001 (B.O.I. 4 J-1-01).

3. La présente instruction commente les autres mesures mentionnées ci-dessus. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE PREMIER : CONSTITUTION DU GROUPE

SECTION 1 :

Conditions tenant à la détention du capital de la société mère du groupe

4. Les conditions de détention du capital de la société mère prévues à l'article 223 A ont été assouplies. Désormais, le capital d'une société mère peut être détenu à 95 % ou plus, directement ou indirectement, par une autre personne morale qui est passible de l'impôt sur les sociétés, mais qui n'est pas soumise à cet impôt dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis.

A. RAPPEL DES DISPOSITIONS PRECEDENTES

5. Le capital de la société mère d'un groupe constitué en vertu des articles 223 A et suivants ne doit pas être détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés. A cet égard, une société est considérée comme passible de l'impôt sur les sociétés si elle entre dans le champ d'application de cet impôt tel qu'il est défini à l'article 206. Cela étant, une société peut être passible de l'impôt sur les sociétés tout en étant exonérée totalement ou partiellement de cet impôt.

Ainsi, pour l'appréciation des conditions relatives à la détention du capital de la société mère, une société soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis ne peut être mère d'un groupe lorsque son capital est détenu à 95 % au moins par une société passible de l'impôt sur les sociétés même si cette société est exonérée de l'impôt sur les sociétés par une disposition expresse.

6. Par ailleurs, conformément aux dispositions du d du 6 de l'article 223 L, si le capital de la société mère est détenu à 95 % au moins par une autre société, ce qui entraîne la disparition du groupe de la société acquise, la société cessionnaire peut constituer un groupe avec les sociétés qui composaient celui qui avait été formé par la société acquise ou faire entrer celles-ci dans le groupe dont elle est déjà membre.

Mais ce dispositif ne peut trouver application que si la société cessionnaire répond par ailleurs aux conditions prévues à l'article 223 A, et notamment si elle est soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis. En revanche, si la société cessionnaire est passible de l'impôt sur les sociétés mais est exonérée totalement ou partiellement de cet impôt, aucun groupe ne peut être constitué, ni au niveau de la société acquise, ni au niveau de la société cessionnaire.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

7. Le 1° du I de l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1999 a assoupli la condition de détention du capital de la société mère prévue au premier alinéa de l'article 223 A, qui prévoit désormais que le capital de la société mère ne doit pas être détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis.

Par conséquent, une société peut être mère d'un groupe même si elle est détenue à 95 % ou plus par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés à condition que cette personne ne soit pas assujettie à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis¹.

8. Exemple :

une société A, dont l'actionariat est composé exclusivement de personnes physiques, a acquis, le 1^{er} juillet 2000, 99 % du capital de la société B, qui possède elle-même 99 % du capital de la société C. La société B a constitué un groupe, dont elle est la société mère, avec la société C depuis l'exercice 1998. Les sociétés A, B et C ont des exercices qui coïncident avec l'année civile.

Hypothèse 1 : la société A est soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Dans ce cas, en application des dispositions prévues au d du 6 de l'article 223 L, le groupe constitué entre B et C disparaît à la fin de l'exercice 2000 et un nouveau groupe peut être formé par A à compter de l'exercice 2001 avec les sociétés B et C.

Hypothèse 2 : la société A est passible de l'impôt sur les sociétés mais n'y est pas assujettie dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis.

Dans ce cas, l'acquisition par la société A de 99 % du capital de la société B n'entraîne pas la disparition du groupe constitué par cette dernière avec la société C.

C. CAS DES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES

9. Conformément à l'article 99 de la loi de finances pour 1992 (n° 91-1322 du 30 décembre 1991), les sociétés coopératives soumises au régime de l'article 214 peuvent être membres d'un groupe (cf. documentation de base 4 H 6613, n° 7 et suivants).

Corrélativement, la détention à 95 % au moins du capital d'une société mère par une société coopérative soumise au régime de l'article 214 entraîne la cessation du groupe formé par la société acquise. Mais, dans ce cas, la société coopérative cessionnaire peut constituer un groupe avec les sociétés qui composaient le groupe de la société acquise ou faire entrer celles-ci dans son propre groupe dans les conditions prévues au d du 6 de l'article 223 L.

¹ C'est le cas notamment lorsque cette personne morale est une société anonyme de crédit immobilier exonérée de l'impôt sur les sociétés en application du 4° ter du 1 de l'article 207 du code général des impôts.

Les sociétés coopératives totalement ou partiellement exonérées d'impôt sur les sociétés par des dispositions autres que celles prévues à l'article 214 (ces sociétés sont essentiellement visées à l'article 207) ne peuvent pas être membres d'un groupe dès lors qu'elles ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues aux articles 214 et 217 bis.

En revanche, elles peuvent détenir 95 % ou plus du capital d'une société mère sans que cette détention n'entraîne la cessation du groupe constitué par cette société. Cette solution, exposée au n° 10 de la documentation de base 4 H 6613, a été confirmée par l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1999.

D. ENTREE EN VIGUEUR

10. L'assouplissement des conditions de détention du capital de la société mère entre en vigueur pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 1999.

Ainsi, l'acquisition en 1999 de 95 % ou plus du capital d'une société mère dont l'exercice coïncide avec l'année civile par une société passible de l'impôt sur les sociétés sans y être assujettie n'entraîne pas la cessation du groupe de la société acquise.

SECTION 2 :

Formalités liées à la constitution du groupe

SOUS-SECTION 1 :

Renouvellement de l'option et accord des filiales

11. L'option pour le régime prévu aux articles 223 A et suivants, valable pour une période de cinq ans, ne pouvait être renouvelée que par notification expresse. Elle peut désormais être renouvelée par tacite reconduction, sauf dénonciation avant l'expiration de chaque période. Corrélativement, l'accord donné par une société pour être filiale d'un groupe reste valable jusqu'à la sortie du groupe de cette société sauf dénonciation de sa part avant l'ouverture du premier exercice de la période couverte par le renouvellement de l'option.

A. RAPPEL DES DISPOSITIONS PRECEDENTES

12. L'option pour le régime de groupe, notifiée sur papier libre, est valable pour cinq exercices. Avant l'expiration de ce délai, la société mère qui entend proroger l'application de ce régime doit notifier une nouvelle option.

13. Par ailleurs, seules peuvent être membres du groupe les sociétés qui ont donné leur accord. Cet accord, formulé sur une attestation, est valable pour la durée de l'option de la société mère. Les filiales doivent renouveler leur accord pour faire partie du groupe en cas de nouvelle option de la société mère.

14. La décision de la société mère de ne plus prendre en compte les résultats de certaines filiales ne rend pas caduc l'accord de ces filiales, qui demeure valable jusqu'à l'expiration de la période couverte par l'option. En cas de retour de ces filiales dans le périmètre du groupe, celles-ci n'ont donc pas à adresser une nouvelle attestation (cf. documentation de base 4 H 6614, n° 12).

B. NOUVEAU DISPOSITIF

15. Le 2° du I de l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1999 prévoit le renouvellement par tacite reconduction, à l'expiration de chaque période de cinq exercices, de l'option formulée par la société mère du groupe. La société mère qui souhaite mettre fin à l'application du régime doit dénoncer l'option avant l'expiration de chaque période. Cette dénonciation est notifiée sur papier libre selon le modèle figurant en annexe I.

En revanche, le renouvellement doit obligatoirement être notifié lorsqu'il s'accompagne d'une diminution de la durée du premier exercice de la période couverte par ce renouvellement. Dans ce cas, la notification doit comporter l'indication de la durée de cet exercice.

16. Parallèlement, le 1^{er} de l'article 1^{er} du décret n° 2000-392 du 2 mai 2000 prévoit que l'accord donné par une société filiale reste valable jusqu'à sa sortie du groupe. Ainsi, il n'a pas à être notifié de nouveau en cas de renouvellement de l'option par la société mère, que ce renouvellement soit exprès ou tacite. La société filiale qui souhaite mettre fin à son appartenance au groupe doit dénoncer son accord avant l'ouverture du premier exercice de la période couverte par le renouvellement de l'option. Cette dénonciation est notifiée sur papier libre selon le modèle figurant en annexe II, qui remplace le modèle précédemment en vigueur (cf. documentation de base 4 H 6614, annexe 3).

En revanche, l'accord devient caduc à la sortie de la société filiale, même si cette société réintègre le groupe après en être sortie. Par conséquent, une société filiale qui est sortie du groupe doit obligatoirement renouveler son accord pour faire à nouveau partie du groupe, alors même que ce retour interviendrait au titre d'un exercice compris dans la même période d'option que l'exercice précédant la sortie.

C. ENTREE EN VIGUEUR

17. Ces dispositions s'appliquent aux formalités effectuées au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000.

Cependant, la dispense de renouvellement d'accord prévue en cas de sortie puis de retour dans le groupe (cf. n° 14.) reste applicable aux sociétés filiales qui réintègrent le groupe au titre d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2002.

SOUS-SECTION 2 : Mise à jour du périmètre

18. La société mère doit désormais fournir, à l'occasion de la notification du périmètre du groupe, l'identité des sociétés qui cessent d'être membres de ce groupe.

A. RAPPEL DES DISPOSITIONS PRECEDENTES

19. La société mère doit notifier, avant la clôture de chacun des exercices arrêtés au cours de la période de validité de l'option, la liste des sociétés membres du groupe à compter de l'exercice suivant. A défaut, le résultat d'ensemble est déterminé à partir du résultat des sociétés mentionnées sur la dernière liste produite dans les délais, à condition que les sociétés remplissent les conditions pour demeurer dans le groupe (cf. documentation de base 4 H 6614, n° 8 et suivants).

B. NOUVEAU DISPOSITIF

20. La société mère doit notifier, avant la clôture de chacun des exercices arrêtés au cours de la période de validité de l'option, non seulement la liste des sociétés membres du groupe à compter de l'exercice suivant, mais également l'identité des sociétés qui cessent d'être membres de ce groupe.

Cette notification doit donc comprendre :

- l'identité des sociétés qui sont sorties du groupe du fait d'un événement intervenu lors de l'exercice en cours au moment de cette notification ;

- et l'identité des sociétés que la société mère n'entend plus retenir dans le groupe au titre de l'exercice suivant.

C. ENTREE EN VIGUEUR

21. Ces dispositions s'appliquent aux formalités effectuées au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2000.

CHAPITRE DEUXIEME :
**RECTIFICATIONS A OPERER SUR LE RESULTAT ET SUR LA PLUS-VALUE OU MOINS-VALUE NETTE A
LONG TERME D'ENSEMBLE**

SECTION 1 :
Neutralisation de certaines provisions

SOUS-SECTION 1 :
**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 code général des impôts**

22. Les articles 223 B et 223 D ont été modifiés afin de tenir compte de la situation dans laquelle des éléments d'actif sont cédés dans un premier temps entre sociétés membres du même groupe, puis font l'objet d'une provision pour dépréciation. Dans cette hypothèse, la provision pour dépréciation est réintégrée au résultat d'ensemble ou à la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble à hauteur de la plus-value ou du profit dégagé à l'occasion de la cession initiale et neutralisé en application de l'article 223 F.

A. CHAMP DE LA NOUVELLE MESURE

23. L'article 223 F prévoit la neutralisation des plus-values ou moins-values résultant de cessions d'immobilisations à l'intérieur du groupe.

Aux termes de cet article, la plus-value ou la moins-value afférente à la cession entre sociétés du groupe d'un élément d'actif immobilisé et acquise depuis sa date d'inscription au bilan de la société qui a effectué la première cession n'est pas retenue pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice de cette cession.

Cette plus-value ou cette moins-value est comprise dans le résultat ou la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice au cours duquel intervient soit la cession hors du groupe de l'immobilisation, soit la sortie du groupe d'une société qui l'a cédée ou de celle qui en est propriétaire.

Ce dispositif est également applicable au résultat de cession de titres de portefeuille exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme, ainsi qu'au résultat de transfert de titres constaté dans les conditions prévues au a ter de l'article 219 et compris dans le résultat de l'exercice de cession de la société cédante.

Ces dispositions sont commentées dans la documentation de base 4 H 6623 n° 126 et suivants, et dans l'instruction du 30 mai 1997 (B.O.I. 4 H-4-97) n° 95 et suivants.

24. Les II et III de l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1999, qui modifient respectivement le quatrième alinéa de l'article 223 B et le cinquième alinéa de l'article 223 D, concernent les provisions pour dépréciation de biens ayant fait l'objet d'une ou plusieurs cessions soumises au régime de l'article 223 F. Ils visent plus particulièrement le cas d'immobilisations ou de titres de portefeuille qui ont été cédés à une ou plusieurs reprises à l'intérieur du groupe, ces cessions ayant dégagé globalement une plus-value ou un profit neutralisé dans les conditions prévues à l'article 223 F, puis qui ont subi une dépréciation justifiant la constitution d'une provision.

B. PORTEE DE LA MESURE

I. Neutralisation de la dotation aux provisions

25. Lorsqu'une société membre d'un groupe a déduit de son résultat une dotation aux provisions pour dépréciation d'un élément d'actif, autre que des titres éligibles au régime des plus et moins-values à long terme, 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 dégagé lors de la cession et placé en report d'imposition dans les conditions prévues à l'article 223 F.

De même, lorsqu'une société membre d'un groupe a constitué une dotation aux provisions à raison d'une dépréciation de titres éligibles au régime des plus et moins-values à long terme acquis auprès d'une autre société du groupe, cette dotation est ajoutée à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou retranchée de la moins-value nette à long terme d'ensemble à hauteur de la plus-value ou du profit dégagé lors de la cession et placé en report d'imposition dans les conditions prévues à l'article 223 F.

26. 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 profits sur les moins-values ou pertes résultant de ces cessions.

27. 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 des titres du portefeuille (exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme) pour un prix de 1 000. Ces titres font 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 des titres d'un montant de 600.

La cession à F 2 dégage un profit de 700 qui est déduit du résultat d'ensemble en application de l'article 223 F. 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.

En application du quatrième alinéa de l'article 223 B, la dotation aux provisions pour dépréciation des titres constituée par F 3 au titre de l'exercice N + 6 est réintégrée au résultat d'ensemble à hauteur de l'excédent du profit résultant de la cession réalisée en N + 3 sur la perte résultant de la cession réalisée en N + 4, soit à hauteur de 500.

II. Sort de la dotation neutralisée en cas de sortie de groupe entraînant la fin du report d'imposition de l'article 223 F du code général des impôts

28. La sortie du groupe d'une société qui a cédé l'élément d'actif ou de celle qui en est propriétaire conduit la société mère à comprendre, dans le résultat ou dans la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, le résultat ou la plus-value ou moins-value qui n'a pas été retenu lors de sa réalisation.

Corrélativement, la dotation aux provisions pour dépréciation de cet élément d'actif qui avait été neutralisée lors de sa constitution pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble et qui n'a pas encore été rapportée peut être déduite du résultat ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajoutée à la moins-value nette à long terme d'ensemble.

29. Exemple :

En reprenant les données de l'exemple figurant au n° 27., on suppose que la société F 2 sort du groupe au titre de l'exercice N + 7.

La société mère doit réintégrer dans le résultat d'ensemble de l'exercice N + 7 le profit antérieurement neutralisé calculé par différence entre le prix d'acquisition des titres par la société F 3, qui en est propriétaire, et la valeur d'origine de ces titres dans les écritures de la société F 1 qui a effectué la première cession, soit un profit égal à 500.

Corrélativement, la fraction de la dotation aux provisions qui n'avait pas été déduite du résultat d'ensemble afférent à l'exercice N + 6, soit 500, est déduite du résultat d'ensemble afférent à l'exercice N + 7.

III. Reprise de la dotation neutralisée

30. La dotation aux provisions pour dépréciation qui n'a pas été prise en compte pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble et qui est rapportée en application du 5° du 1 de l'article 39 est déduite du résultat ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajoutée à la moins-value nette à long terme d'ensemble au titre de l'exercice au cours duquel elle est rapportée.

Cette reprise de provision est donc soumise aux mêmes règles que les autres reprises de provisions neutralisées dans le cadre du régime de l'article 223 A (cf. documentation de base 4 H 6623, n° 3 à 20 et 173 à 178).

En revanche, la reprise de la provision n'est pas neutralisée à hauteur de la fraction de la dotation qui a été prise en compte lors de sa constitution pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble. Pour l'application de cette disposition, 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, puis sur la fraction qui a fait l'objet de cette neutralisation.

De même, aucune rectification n'est à opérer pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble lorsque la reprise de provision correspond à une dotation neutralisée lors de sa constitution puis déduite à l'occasion de la sortie du groupe d'une société qui a cédé l'élément d'actif concerné ou de celle qui en est propriétaire.

31. Exemple :

En reprenant les données des exemples figurant au n° 27., on suppose que la société F 3, constatant une diminution de la dépréciation des titres, reprend la provision de 600 à hauteur de 250 au titre de l'exercice N + 7.

A hauteur de la fraction de la dotation qui a été déduite, soit 100, cette reprise n'est pas neutralisée. L'excédent, soit 150, est déduit du résultat d'ensemble au titre de l'exercice N + 7.

IV. Articulation des différents dispositifs de neutralisation de dotations aux provisions

32. En application de la première phrase du cinquième alinéa de l'article 223 D, la dotation aux provisions constituée par une société après son entrée dans le groupe à raison d'une participation détenue dans une autre société du groupe est ajoutée à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou déduite de la moins-value nette à long terme d'ensemble.

Ce dispositif s'applique avant celui institué par l'article 28 de la loi de finances rectificative pour 1999, alors même que ces participations auraient fait l'objet antérieurement d'une ou plusieurs cessions à l'intérieur du groupe soumises au régime de l'article 223 F.

33. Exemple :

La société H 1 détient, depuis l'exercice N, 50 % du capital de la société H 2. Les deux sociétés entrent dans un même groupe fiscal au titre de l'exercice N + 1. 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. La société H 1 réalise donc une plus-value de 200. 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. Au titre de l'exercice N + 5, la société H 3 constitue une dotation complémentaire de 150, alors que la société H 2 sort du groupe. La participation dans la société H 2 est donc évaluée à la clôture de l'exercice N + 5 à $1\,400 - 110 - 150$, soit 1 140. Au titre de l'exercice N + 6, la provision est reprise pour son montant intégral, soit 260.

La plus-value à long terme de 200 afférente à la cession réalisée au titre de l'exercice N + 3 n'est pas retenue pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble, en application des dispositions de l'article 223 F.

La dotation aux provisions d'un montant de 110 constituée au titre de l'exercice N + 4 est 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 de la première phrase du cinquième alinéa de l'article 223 D.

La dotation aux provisions d'un montant de 150 constituée au titre de l'exercice N + 5 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 90, en application du quatrième alinéa de l'article 223 B. En effet, la provision constituée n'est déductible, pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value à long terme d'ensemble, que dans la mesure où la valeur de l'élément d'actif à la clôture de l'exercice de dotation, soit 1 140, est inférieure à la valeur fiscale du bien au bilan de la société qui a réalisé la première cession, soit 1 200. En l'occurrence, la dotation de 150 est donc déductible à hauteur de $1\,200 - 1\,140$, soit 60, et non déductible à hauteur de $150 - 60$, soit 90.

La reprise de provision de 260 effectuée au titre de l'exercice N + 6 est retranchée de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajoutée à la moins-value nette à long terme d'ensemble pour la partie de la dotation constituée au titre de l'exercice N + 5 qui a été neutralisée en application de la deuxième phrase du cinquième alinéa de l'article 223 D, soit 90. La reprise de provision qui correspond à la dotation de l'exercice N + 4, soit 110, ne peut être neutralisée dès lors que la société H 2 n'est plus membre du groupe.

V. Exemple récapitulatif

34. La société P a formé en N un groupe avec ses filiales A, B, C et D. Au cours de l'exercice N + 1, la société A acquiert auprès d'une société extérieure au groupe des titres de participation pour un prix de 12 000. Ces titres font l'objet des cessions suivantes :

- à la société B, en N + 2, pour un prix de 13 000 ;
- à la société C, en N + 5, pour un prix de 20 000 ;
- à la société D, en N + 6, pour un prix de 18 000.

En N + 8, la société D constitue une dotation aux provisions pour dépréciation des titres d'un montant de 7 000.

En N + 9, la société D reprend une partie de la provision, pour un montant de 1 500.

La société B sort du groupe au titre de l'exercice N + 10.

35. La cession réalisée en N + 2 dégage une plus-value à court terme de 13 000 - 12 000, soit 1 000, qui est déduite du résultat d'ensemble en application de l'article 223 F.

La cession réalisée en N + 5 dégage une plus-value à long terme de 20 000 - 13 000, soit 7 000, qui est déduite de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou rapportée à la moins-value nette à long terme d'ensemble en application de l'article 223 F.

La cession réalisée en N + 6 dégage une moins-value à court terme de 20 000 - 18 000, soit 2 000, qui est rapportée au résultat d'ensemble en application de l'article 223 F.

En application du cinquième alinéa de l'article 223 D, la dotation aux provisions constituée en N + 8 est ajoutée à la plus-value nette à long terme d'ensemble ou retranchée de la moins-value nette à long terme d'ensemble à hauteur de l'excédent des plus-values résultant des cessions réalisées en N + 2 et N + 5, soit 1 000 + 7 000, sur la moins-value résultant de la cession réalisée en N + 6, soit 2 000. Un montant de 6 000 doit donc être réintégré au titre de l'exercice N + 8.

A hauteur de la fraction de la provision qui a été déduite, soit 1 000, la reprise de provision effectuée en N + 9 n'est pas neutralisée. L'excédent, soit 500, est retranché de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajouté à la moins-value nette à long terme d'ensemble.

Au titre de l'exercice N + 10, en conséquence de la sortie du groupe de la société B, la société mère doit rapporter la plus-value antérieurement neutralisée calculée par différence entre le prix d'acquisition des titres par la société D qui en est propriétaire et la valeur d'origine de ces titres dans les écritures de la société A qui a effectué la première cession, soit une plus-value égale à 18 000 - 12 000, soit 6 000. Cette plus-value doit être comprise dans la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble pour sa totalité². Corrélativement, la fraction de la dotation aux provisions neutralisée et non encore rapportée, soit 5 500, est retranchée de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajoutée à la moins-value nette à long terme d'ensemble afférente à l'exercice N + 10.

C. OBLIGATIONS DECLARATIVES

36. Les dotations aux provisions neutralisées dans le cadre du nouveau dispositif doivent être portées dans la case DU du tableau n° 2058-ER lorsqu'elles sont rapportées au résultat d'ensemble ou dans la case DW du même tableau lorsqu'elles sont ajoutées à la plus-value nette à long terme ou retranchées de la moins-value nette à long terme d'ensemble. Les reprises correspondantes doivent, lorsqu'elles ont été neutralisées, être portées, selon le cas, dans la case DV du tableau n° 2058-ER ou dans la case DX du même tableau.

Les dotations aux provisions neutralisées dans le cadre du nouveau dispositif puis déduites en cas de sortie de groupe (cf. n° 28.) doivent être portées dans la case FZ du tableau n° 2058-ES lorsqu'elles sont retranchées du résultat d'ensemble ou dans la case F1 du même tableau lorsqu'elles sont retranchées de la plus-value nette à long terme ou ajoutées à la moins-value nette à long terme d'ensemble.

² La fraction de la plus-value qui doit être comprise dans la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble en application du deuxième alinéa de l'article 223 F correspond à la somme algébrique des plus-values et moins-values à long terme afférentes à cet élément, non retenues antérieurement et réalisées par les différentes sociétés du groupe à l'occasion de sa cession (cf documentation de base 4 H 6623 n° 150 et suivants). En l'occurrence, la plus-value de 6 000 à réintégrer par la société mère doit être comprise pour sa totalité dans la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, dès lors que son montant est inférieur à la plus-value à long terme de 7 000 constatée par la société B à l'occasion de sa cession à la société C (les deux autres cessions réalisées par la société A à la société B et par la société C à la société D ont dégagé des résultats à court terme).

D. ENTREE EN VIGUEUR

37. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux dotations aux provisions constituées pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 1999.

SOUS-SECTION 2 :

Suppression de l'ordre obligatoire des reprises de provisions

38. Les articles 223 B et 223 D prévoient la neutralisation des provisions constituées par une société du groupe à raison de risques, de créances ou de participations afférents à une autre société du groupe.

Corrélativement, la reprise de ces provisions neutralisées est déduite du résultat ou de la moins-value à long terme d'ensemble lorsque les sociétés concernées sont toujours membres du groupe. Pour l'application de cette dernière disposition, les sociétés du groupe devaient imputer leurs reprises de provisions en priorité sur les dotations les plus anciennes. Cet ordre obligatoire d'imputation des reprises de provisions est supprimé, les sociétés mères d'un groupe étant désormais libres de choisir l'ordre qui leur est le plus favorable.

A. RAPPEL DES DISPOSITIONS PRECEDENTES

39. Les dotations aux provisions qui n'ont pas été prises en compte pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble et qui sont rapportées en application du 5° du 1 de l'article 39 sont déduites du résultat ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble ou ajoutées à la moins-value nette à long terme d'ensemble au titre de l'exercice au cours duquel elles sont rapportées (cf. documentation de base 4 H 6623, n° 3 à 20 et 173 à 178).

Pour l'application de cette disposition, les provisions rapportées s'imputent en priorité sur les dotations les plus anciennes. Lorsque les dotations les plus anciennes ont été constituées avant l'entrée dans le groupe, cette imputation prioritaire interdit la neutralisation des reprises de provisions correspondantes.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

40. L'ordre obligatoire d'imputation des reprises de provisions est supprimé, et la société mère du groupe est désormais libre de choisir l'ordre qui lui est le plus favorable. Elle peut donc imputer les reprises partielles de provisions soit en priorité sur les dotations ayant fait l'objet d'une neutralisation, ces reprises étant alors elles-mêmes neutralisées, soit en priorité sur les dotations n'ayant pas fait l'objet d'une telle neutralisation, notamment parce qu'elles ont été constituées avant l'entrée dans le groupe.

41. Exemple :

La société G 1 détient 50 % du capital de la société G 2. Elle constitue au titre de l'exercice N une dotation aux provisions pour dépréciation de cette participation d'un montant de 500. Au titre de l'exercice N + 1, les sociétés G 1 et G 2 entrent dans le même groupe fiscal. Au titre de l'exercice N + 2, la société G 1 constitue une dotation complémentaire de 200, non déductible en application du cinquième alinéa de l'article 223 D. Au titre de l'exercice N + 3, la société G 1 reprend la provision pour un montant de 100. Les deux sociétés sont toujours membres du groupe.

La société mère du groupe auquel appartient G 1 peut choisir d'imputer la reprise de provision :

- sur la dotation déduite de l'exercice N : la reprise n'est alors pas neutralisée pour la détermination de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble ;

- ou sur la dotation non déduite de l'exercice N + 2 : la reprise est alors neutralisée pour la détermination de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble.

C. ENTREE EN VIGUEUR

42. Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 1999.

SECTION 2 :

Rectifications liées aux déficits et moins-values antérieures à l'entrée dans le groupe

43. L'article 223 I prévoit que les déficits ou les moins-values nettes à long terme constatés par une société avant son entrée dans le groupe ne sont imputables que sur le bénéfice ou la plus-value nette à long terme de cette société. Le 4 du même article a pour objet de corriger la base d'imputation des déficits ou moins-values antérieurs d'un certain nombre d'éléments de résultat. Il en est ainsi notamment des bénéfices ou des plus-values de cession neutralisés dans le cadre de l'article 223 F, qui doivent être déduits du bénéfice ou de la plus-value nette à long terme de la société servant de base à l'imputation des déficits ou des moins-values antérieurs.

Le 4 de l'article 223 I a été modifié afin de prévoir une correction symétrique de la base d'imputation des déficits et moins-values antérieurs. Ainsi, le bénéfice ou la plus-value nette à long terme sur lequel s'imputent les déficits ou les moins-values antérieurs doit être augmenté du montant des pertes ou des moins-values à long terme qui résultent des cessions visées à l'article 223 F.

A. RAPPEL DES DISPOSITIONS PRECEDENTES

44. En application du 4 de l'article 223 I, l'imputation des déficits et moins-values à long terme constatés par la société avant son entrée dans le groupe est limitée lorsque cette société effectue certaines opérations (cf. documentation de base 4 H 6624, n° 1 et suivants). Notamment, le montant des bénéfices ou des plus-values à long terme de l'exercice d'imputation est diminué des profits ou des plus-values à long terme qui résultent des cessions réalisées entre sociétés du groupe et soumises au régime de l'article 223 F.

45. En revanche, aucune correction n'est à opérer pour l'imputation des déficits et moins-values à long terme constatés par la société avant son entrée dans le groupe lorsque cette société réalise une cession visée à l'article 223 F qui dégage une perte ou une moins-value à long terme.

B. NOUVEAU DISPOSITIF

46. Désormais, les pertes ou les moins-values à long terme qui résultent des cessions réalisées entre sociétés du groupe et soumises au régime de l'article 223 F viennent augmenter les bénéfices ou les plus-values à long terme de la société sur lesquels peuvent s'imputer les déficits ou les moins-values à long terme antérieurs à l'entrée dans le groupe. Ainsi, pour l'imputation des déficits et moins-values à long terme antérieurs, il convient de faire abstraction non seulement des profits et plus-values à long terme résultant des cessions visées à l'article 223 F mais également des pertes et moins-values à long terme résultant de ces cessions.

47. Exemple 1 :

Une société Y, membre d'un groupe fiscal, constate au titre de l'exercice N une plus-value nette à long terme de 200 correspondant, d'une part, à une plus-value de 350 résultant d'une cession à une société extérieure au groupe et, d'autre part, à une plus-value de 100 et une moins-value de 250 résultant de deux cessions soumises au régime de l'article 223 F. La société Y dispose par ailleurs d'une moins-value à long terme de 500 encore reportable constatée antérieurement à son entrée dans le groupe.

La moins-value à long terme reportable de 500 s'impute sur la plus-value à long terme de l'exercice corrigée de la plus-value et de la moins-value résultant des deux cessions soumises au régime de l'article 223 F. La base d'imputation est donc de $200 - 100 + 250$, soit 350. Après cette imputation, la société Y constate une moins-value à long terme de 150. Enfin, la plus-value de 100 et la moins-value de 250 correspondant aux deux cessions soumises au régime de l'article 223 F ne sont pas retenues pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble.

48. Exemple 2 :

Une société X, membre d'un groupe fiscal, constate au titre de l'exercice N un déficit de 150 incluant une moins-value de cession de 250 soumise au régime de l'article 223 F. Elle dispose par ailleurs d'un déficit reportable de 200 constaté antérieurement à son entrée dans le groupe.

Le déficit reportable de 200 s'impute sur le résultat de l'exercice corrigé de la moins-value de cession soumise au régime de l'article 223 F. La base d'imputation est donc de $- 150 + 250$, soit 100. Après cette imputation, la société X constate un déficit de 250³, le déficit reportable étant réduit à 100. Enfin, la moins-value de 250 correspondant à la cession soumise au régime de l'article 223 F n'est pas retenue pour le calcul du résultat d'ensemble.

C. OBLIGATIONS DECLARATIVES

49. Les pertes provenant des cessions soumises au régime de l'article 223 F doivent être portées sur la ligne 12 du tableau n° 2058-FC. Les plus-values à long terme provenant des cessions soumises au régime de l'article 223 F doivent être portées sur la ligne 4 de ce même tableau.

D. ENTREE EN VIGUEUR

50. Ces nouvelles dispositions s'appliquent pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 1999.

CHAPITRE TROISIEME : REPORT DU DEFICIT D'ENSEMBLE CORRESPONDANT A DES AMORTISSEMENTS REPUTES DIFFERES EN PERIODE DEFICITAIRE

51. En application des dispositions de l'article 223 C, le droit au report indéfini de la partie du déficit d'ensemble qui correspond aux amortissements réputés différés est susceptible d'être perdu en tout ou partie si les sociétés membres d'un groupe participent, avec des sociétés non membres de ce groupe, à une opération de transfert ou de reprise d'activités présentant un caractère significatif.

Il est rappelé qu'une société appartient à un groupe à compter de la date d'ouverture du premier exercice au titre duquel la société a donné son accord pour être membre de ce groupe jusqu'à la date de clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel un événement a entraîné sa sortie (cf. documentation de base 4 H 6632, n° 10 et suivants). Ainsi, une société filiale absorbée par une société du même groupe sort rétroactivement de ce groupe à la date de clôture de l'exercice précédant celui de la fusion. La société absorbée n'appartenant plus au groupe au moment de la fusion, celle-ci serait donc, en principe, susceptible d'entraîner la perte de tout ou partie du droit au report indéfini des amortissements réputés différés d'ensemble.

52. Cela étant, il sera admis que les dispositions de l'article 223 C ne s'appliquent pas dans le cas où la société sort du groupe en raison de son absorption par une société membre du même groupe, et sous réserve qu'elle ait appartenu à ce groupe au titre de l'exercice précédant celui de la fusion. Cette solution s'applique, dans les mêmes conditions, aux situations dans lesquelles une société sort du groupe du fait de sa scission ou de sa dissolution par confusion de patrimoines dans le cadre prévu à l'article 1844-5 du code civil.

53. Exemple :

Un groupe est formé depuis le 1^{er} janvier N entre la société mère H et ses deux filiales F 1 et F 2. Au titre de l'exercice N + 3, une troisième filiale F 3 entre dans le groupe. Au cours de ce même exercice N + 3, la société H absorbe les sociétés F 1 et F 3.

La fusion entre les sociétés H et F 1 est considérée comme une opération interne au groupe pour l'application de l'article 223 C et n'a pas d'incidence sur le droit au report indéfini des amortissements réputés différés d'ensemble. En revanche, l'absorption par la société H de la société F 3, laquelle du fait de cette fusion n'a jamais appartenu au groupe, entraîne la perte du droit au report indéfini de la fraction des amortissements réputés différés d'ensemble, déterminée forfaitairement dans les conditions prévues à l'article 223 C.

Annoter : documentation de base 4 H 66.

Le Directeur de la législation fiscale
Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN



³ Du fait de l'application du nouveau dispositif, le déficit propre de la société X passe de - 150 à - 250, ce dernier montant servant alors de base pour le calcul des amortissements réputés différés de cette société.

ANNEXE I**Dénonciation de l'option pour le régime de groupe**

Je soussigné (nom, prénom), agissant en qualité de (qualité) de la société (désignation) dont le siège social est à (ville, adresse), déclare que cette société cesse de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés, du précompte et de l'imposition forfaitaire annuelle dus par le groupe formé par elle-même, en application des dispositions de l'article 223 A du code général des impôts, à compter du (date d'ouverture du premier exercice au titre duquel le régime de groupe ne s'applique pas).

Fait à _____, le _____

Le (qualité)

(signature)

(nom, prénom)

ANNEXE II**Dénonciation de l'accord donné par une société filiale d'un groupe**

Je soussigné (nom, prénom) agissant en qualité de (qualité) de la société (désignation) dont le siège social est à (ville, adresse), déclare que les résultats de cette société cessent d'être pris en compte par la société (désignation) dont le siège social est à (ville, adresse), en vue de la détermination du résultat d'ensemble du groupe dont elle est la mère, à compter du (date d'ouverture du prochain exercice).

Fait à _____, le _____

Le (qualité)

(signature)

(nom, prénom)