

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 61 DU 15 JUILLET 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 H-1-11

INSTRUCTION DU 6 JUILLET 2011

IMPOT SUR LES SOCIETES. DISPOSITIONS PARTICULIERES. REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES.
DETERMINATION DE L'ABATTEMENT SUR LE BENEFICE DES IMPLANTATIONS DANS LES ZONES FRANCHES
D'ACTIVITE DE SOCIETES MEMBRES D'UN GROUPE FISCAL. AMENAGEMENT DU REGIME.

(C.G.I., art. 44 quaterdecies)

NOR : ECE L 11 10021 J

Bureau B 1

PRESENTATION

1/ L'article 4 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer, codifié à l'article 44 quaterdecies du code général des impôts, instaure, sous certaines conditions, un abattement sur les bénéfices provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion. Cette mesure s'inscrit dans un cadre global d'aides fiscales, constituant le régime fiscal des zones franches d'activités (ZFA), et concerne tout à la fois l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

Cette mesure est commentée par le BOI 4 A-9-10.

2/ L'article 51 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 étend ce dispositif d'abattement sur les bénéfices aux sociétés membres d'un groupe fiscal, sous réserve du respect des conditions d'éligibilité appréciées à leur niveau.

Le nouveau paragraphe IV bis de l'article 44 quaterdecies du code précité précise les modalités de détermination de ces abattements au sein d'un groupe intégré. Il convient de procéder en deux étapes :

- dans un premier temps, l'abattement est déterminé à partir du résultat individuel de la société membre, retraité de certaines opérations intra-groupe ;

- dans un second temps, la somme des abattements des sociétés du groupe fait l'objet d'un double plafonnement par rapport, d'une part, au résultat d'ensemble et, d'autre part, à un montant théorique de 150 000 €.

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

La présente instruction a pour objet de commenter l'éligibilité, la détermination de l'abattement et les obligations des sociétés bénéficiaires de ces abattements lorsqu'elles sont membres d'un groupe fiscal.

•

INTRODUCTION

1. L'article 4 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer, codifié à l'article 44 quaterdecies du code général des impôts, a instauré, sous certaines conditions, un abattement sur les bénéfices provenant d'exploitations situées en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique ou à La Réunion. Cette mesure s'inscrit dans un cadre global d'aides fiscales, constituant le régime fiscal des zones franches d'activités (ZFA), et concerne tout à la fois l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

2. Le BOI 4 A-9-10 a commenté les conditions requises et les modalités d'application de cet abattement sur les bénéfices réalisés en ZFA.

Il précise au n° 61 que l'abattement sur les bénéfices réalisés en ZFA n'est pas compatible avec le régime de l'intégration fiscale.

3. L'article 51 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 aménage le dispositif des ZFA afin de le rendre compatible avec le régime de groupe.

Par conséquent, le n° 61 du BOI 4 A-9-10 est rapporté pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011 et remplacé par les précisions apportées par la présente instruction.

4. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

Section 1 : Entreprises du groupe éligibles à l'abattement

5. Seules peuvent prétendre à l'abattement sur les bénéfices réalisés en ZFA, prévu à l'article 44 quaterdecies, les entreprises qui satisfont à certaines conditions tenant à leur taille, leur activité principale, et leur régime d'imposition. Ces conditions cumulatives sont détaillées aux n°s 3 à 19 du BOI 4 A-9-10.

L'abattement est d'application facultative, au choix de l'entreprise (n° 45 du BOI précité).

6. Il en résulte qu'une société membre d'un groupe fiscal peut bénéficier de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies sous réserve :

- de satisfaire aux conditions prévues pour l'application de l'abattement ;
- et d'en avoir fait le choix.

Section 2 : Modalités de détermination de l'abattement

7. Le bénéfice qui fait l'objet d'un abattement est déterminé comme si la société était imposée séparément. Toutefois, pour l'ensemble des sociétés membres d'un même groupe, le montant cumulé des abattements dont elles sont bénéficiaires fait l'objet d'un double plafonnement.

Sous-section 1 : Détermination de l'abattement comme si la société membre du groupe était imposée séparément

A. DETERMINATION DES BENEFICES ELIGIBLES A L'ABATTEMENT

8. L'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies peut être appliqué aux bénéfices et plus-values réalisés par l'exploitation située en ZFA, à l'exclusion des plus-values de réévaluation d'éléments d'actif. Les plus-values en report d'imposition sont prises en compte pour l'abattement au titre de l'exercice au cours duquel elles deviennent imposables (n° 44 du BOI 4 A-9-10).

Cet abattement est calculé à partir des bénéfices et des plus values déterminés après déduction des déficits reportables tels qu'ils ont été déclarés à la clôture de l'exercice précédent comme si la société membre du groupe était imposée séparément.

9. Toutefois, le résultat qui fait l'objet de l'abattement ne peut excéder celui déterminé dans les conditions du 4 de l'article 223 I. Il est rappelé que ces dispositions définissent une base d'imputation plafonnée des déficits subis par une société avant son entrée dans le groupe, correspondant au bénéfice ou à la plus-value nette à long terme de la société corrigé selon les modalités suivantes.

a) Le bénéfice ou la plus-value nette à long terme de la société membre est diminué :

- des profits et plus-values qui donnent lieu à neutralisation pour la détermination du résultat d'ensemble au titre des opérations intragroupe (profits provenant d'abandons de créances et subventions consentis par d'autres sociétés du groupe, plus-values de cession d'immobilisations ou de titres de portefeuille à des sociétés du groupe) ;

- des plus-values de réévaluation libre des éléments d'actif ;

- des plus-values résultant d'opérations d'apport réalisées au profit de la société membre et placées sous le régime spécial prévu à l'article 210 A.

b) Le bénéfice ou la plus-value nette à long terme de la société membre est augmenté des moins-values de cession d'immobilisations ou de titres de portefeuille à d'autres sociétés membres du groupe.

10. Lorsque la société membre peut prétendre à plusieurs taux d'abattement ou lorsque l'intégralité de son activité ne peut bénéficier de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies, elle doit répartir son bénéfice global entre ses différentes exploitations (cf. n° 48 du BOI 4 A-9-10).

B. DETERMINATION DE L'ABATTEMENT

11. La société calcule son abattement selon les taux et dans les limites applicables à la zone où elle est implantée. Le montant de l'abattement est plafonné à 150 000 € (abattement de droit commun) ou 300 000 € (abattement majoré) pour un exercice ou une période d'imposition de douze mois (n°s 21 à 23 du BOI précité).

12. Lorsque la société réalise des bénéfices soumis à des taux d'abattement différents, le montant total de l'abattement ne peut pas excéder 300 000 €, dont 150 000 € au plus sur les bénéfices éligibles au taux de droit commun.

Sous-section 2 : Double plafonnement de l'abattement

13. Le montant cumulé des abattements dont bénéficient les sociétés membres d'un groupe fait l'objet d'un double plafonnement.

A. PREMIER PLAFONNEMENT APPLICABLE AU RESULTAT D'ENSEMBLE DE L'EXERCICE

14. Le montant cumulé des abattements des sociétés du groupe ne peut pas dépasser le résultat d'ensemble du groupe.

Ce résultat est calculé à titre provisoire aux seules fins de ce plafonnement. Il est déterminé par la somme algébrique des résultats individuels des sociétés du groupe au titre de l'exercice, avant imputation des abattements au titre des ZFA, corrigée des rectifications, positives ou négatives, destinées à neutraliser les opérations intra-groupe.

15. Ce plafond est retenu avant imputation du déficit d'ensemble reportable dans les conditions prévues à l'article 223 C.

16. En cas de dépassement de ce plafond, l'abattement de chaque société du groupe (correspondant, le cas échéant, à plusieurs installations de cette société) est plafonné à hauteur du rapport existant entre le résultat d'ensemble et le cumul des abattements des différentes sociétés du groupe (cf. exemple au n° 21).

B. SECOND PLAFONNEMENT DE 150 000 €

17. Le montant cumulé des abattements dont peuvent bénéficier les sociétés membres d'un groupe ne peut pas excéder 150 000 €.

Pour l'appréciation de cette condition, les abattements soumis au plafond de 300 000 € sont retenus pour la moitié de leur montant.

18. En cas de dépassement de ce plafond, l'abattement dont chaque société du groupe est susceptible de bénéficier (correspondant, le cas échéant, à plusieurs exploitations de cette société) est plafonné à hauteur du rapport existant entre la somme de 150 000 € et le cumul des abattements dont sont bénéficiaires les différentes sociétés du groupe (cf. exemple au n° 22).

19. Après application de ce double plafonnement, chaque société du groupe applique son abattement ainsi plafonné sur son résultat individuel, lequel sera le cas échéant diminué dans les conditions prévues à l'article 217 bis et à l'article 217 undecies (cf. n°55 du BOI 4 A-9-10). Ce résultat individuel sera ensuite pris en compte par la société mère pour la détermination du résultat d'ensemble conformément aux dispositions de l'article 223 B.

C. EXEMPLE

20. Deux sociétés F 1 et F 2 sont membres d'un groupe fiscal et remplissent les conditions pour bénéficier de l'abattement prévu à l'article 44 quaterdecies. Les sociétés du groupe clôturent leur exercice au 31 décembre de chaque année. Le groupe est également constitué d'autres membres, bénéficiaires ou déficitaires.

F 1 a réalisé au cours de l'exercice 2011 un bénéfice individuel de 230 000 € en Martinique. Par ailleurs, F 1 disposait au 1^{er} janvier 2011 de déficits reportables de 50 000 €. Le bénéfice de F 1 éligible à l'abattement au taux de droit commun de 50 % est donc de 180 000 € (230 000 € - 50 000 €), soit un abattement théorique de 90 000 € (180 000 € x 50 %).

F 2, implantée en Guyane, a réalisé au cours de l'exercice 2011 un bénéfice individuel de 415 000 €. Par ailleurs, F 2 a bénéficié au cours de l'exercice d'un abandon de créance de sa société mère de 35 000 €. Le bénéfice de F 2 éligible à l'abattement est de 380 000 € (415 000 € - 35 000 €), mais le montant de l'abattement au taux majoré de 80 % s'applique dans la limite de 300 000 € (380 000 € x 80 % = 304 000 €, plafonnés à 300 000 €). D'où un abattement théorique pour F 2 de 300 000 €.

La somme algébrique des résultats individuels de l'exercice 2011 des sociétés du groupe (avant prise en compte des abattements ZFA) s'élève à 240 000 €. Les retraitements à apporter afin de neutraliser les opérations intra-groupe s'élèvent à 30 000 €. Par ailleurs, le groupe dispose de déficits reportables pour un montant de 20 000 €.

21. Application du premier plafond

Le montant cumulé des abattements des sociétés du groupe s'élève à 390 000 € (90 000 € pour F1 et 300 000 € pour F2), alors que le résultat d'ensemble provisoire n'est que de 270 000 € (240 000 € + 30 000 €). Il n'est pas tenu compte des déficits d'ensemble reportables du groupe.

Le montant des abattements est donc plafonné dans un rapport de 270 000 / 390 000 (cf. n°16), soit un abattement :

- de 62 308 € pour F 1 (90 000 € x 270 000 / 390 000)
- et de 207 692 € pour F 2 (300 000 € x 270 000 / 390 000).

22. Application du second plafond

Le montant cumulé des abattements des sociétés du groupe ainsi plafonnés à 270 000 € est comparé au deuxième plafond de 150 000 €.

Pour l'appréciation de ce plafond, l'abattement de F2 est retenu pour la moitié de son montant plafonné (cf. n° 17) soit : 207 692 / 2 = 103 846 €.

Le cumul des abattements ainsi appréciés s'élève à : 166 154 € (62 308 € + 103 846 €) excédant ainsi le plafond de 150 000 €.

Les abattements sont donc plafonnés dans un rapport de : 150 000 / 166 154 (cf. n° 18), soit un abattement de 56 250 € pour F 1 (62 308 € x 150 000 / 166 154) et de 187 500 € pour F 2 (103 846 € x 150 000 / 166 154 = 93 750 €, montant qui doit être multiplié par 2).

Section 3 : Obligations incombant aux sociétés membres bénéficiaires de l'abattement

Sous-section 1 : Réalisation des dépenses de formation et contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes

23. Le bénéfice de cet abattement demeure subordonné à la réalisation, par la société membre elle-même, des dépenses de formation prévues au V de l'article 44 quaterdecies.

L'objet, la répartition, les modalités de réalisation ou de versement et la justification de ces dépenses par la société membre sont celles décrites aux n^{os} 49 à 54 du BOI 4 A-9-10. En cas de non-respect des engagements de dépenses de formation professionnelle et de contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes (montant de dépenses nul ou insuffisant), les bénéfices de la société membre ayant fait l'objet de l'abattement sont intégralement réintégrés à son résultat individuel de l'exercice qui suit celui au titre duquel l'abattement a été pratiqué.

24. Pour reprendre l'exemple aux n^{os} 20 à 22, les filiales F 1 et F 2 ont bénéficié d'un abattement respectif de 56 250 € et de 187 500 € au titre de l'exercice 2011.

Elles sont donc tenues de réaliser avant le 31 décembre 2012 des dépenses de formation professionnelle et de verser une contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes pour un montant minimal cumulé de 5 % de leur abattement, soit un montant de 2 812,5 € pour F1 et de 9 375 € pour F2, étant précisé que le montant de la contribution doit être au moins égal à 20 % de ce montant cumulé.

Sous-section 2 : Modalités déclaratives

25. Chaque société membre du groupe qui pratique un abattement ZFA doit, conformément à l'article 49 ZB de l'annexe III, joindre à sa déclaration de résultat propre dont la souscription est prévue à l'article 223 Q, le formulaire n° 2082-SD reproduit en annexe du BOI 4 A-9-10 (n^{os} 62 et s. du BOI précité).

Entrée en vigueur

26. Les dispositions prévues à l'article 51 de la loi de finances rectificative pour 2010 sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

27. Pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2011, les précisions apportées au n° 61 du BOI 4 A-9-10 conservent leur portée.

BOI lié : 4 A-9-10.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT