

La suppression de la neutralisation des subventions et abandons de créances a des incidences

BOI-IS-GPE-20-10 ; BOI-IS-GPE-20-20-40 ;
BOI-IS-GPE-40-20-30 ; BOI-IS-GPE-70-20 du 15-4-2020

39 L'article 32 de la loi 2018-1317 du 28 décembre 2018 a supprimé pour le calcul du résultat d'ensemble la neutralisation des abandons de créances et subventions de créances consentis entre sociétés du groupe. Cette mesure concerne la détermination des résultats des **exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2019** (FR 1/19 inf. 52 n^{os} 21 s. p. 121 s.).

Il en résulte que les abandons de créances et les subventions directes et indirectes consentis au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019 entre sociétés membres d'un même groupe fiscal ne sont plus neutralisés pour déterminer le résultat d'ensemble de ce groupe.

Toutefois, des abandons de créances ou des subventions directes ou indirectes consentis entre sociétés d'un même groupe fiscal, ou entre ces sociétés et certaines sociétés établies hors de France, ont pu être neutralisés pour la détermination du résultat d'ensemble des **exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019**. En application des dispositions du premier alinéa de l'article 223 R du CGI, ils doivent être déneutralisés en cas de sortie du groupe de la société qui les a consentis ou de la société bénéficiaire.

Abandons de créances avec clause de retour à meilleure fortune

40 Le texte légal n'apporte aucune précision s'agissant des abandons de créances assortis d'une clause de retour à meilleure fortune. L'administration actualise sur ce point sa doctrine antérieure devenue caduque du fait de la nouvelle législation.

Elle relève tout d'abord qu'en principe le retour à meilleure fortune doit être **traité de façon symétrique** à l'opération initiale au regard des règles du régime de groupe comme en droit commun lorsque l'aide a été consentie au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019, et cela, y compris lorsque son reversement par la société bénéficiaire intervient au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019.

Les aides consenties au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 n'étant pas neutralisées dans le calcul du résultat d'ensemble, leur reversement dans le cadre d'un retour à meilleure fortune ne donne lieu à aucun retraitement du résultat d'ensemble (BOI-IS-GPE-20-20-40 n° 200).

L'administration détaille ensuite les situations qui peuvent se présenter.

41 Dans le cas où **les deux sociétés concernées sont demeurées dans le groupe fiscal**, les conséquences de l'abandon de créances initial, consenti au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019, ont été neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice de sa réalisation. Les conséquences du retour à meilleure fortune, symétriques à celles de l'abandon, sont également neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble. Les deux opérations se compensent (BOI précité n° 210).

42 Lorsque **l'abandon de créances a eu lieu avant l'application du régime de groupe**, le retour à meilleure fortune est traité de façon classique en droit commun, dès lors qu'il ne s'analyse pas en une nouvelle subvention, mais revient sur l'abandon initialement assorti d'une condition suspensive. Pour la détermination du résultat du groupe, aucune correction n'est nécessaire en raison de l'absence de retraitement lors de l'abandon de créances.

Dans la situation où, au cours de la période d'intégration, la société qui a octroyé l'abandon ne fait pas jouer la clause de retour à meilleure fortune, l'administration considère qu'il y a un second abandon de créances non accompagné d'une clause de retour à meilleure fortune. Bien entendu, il n'y a lieu de constater ce second abandon de créances que si les conditions prévues par la clause de retour à meilleure fortune sont réunies (BOI précité n° 220).

43 Le **retour à meilleure fortune** peut également **intervenir après la sortie du groupe de l'une au moins des sociétés concernées**. Dans ce cas, les subventions constatées lors de l'abandon de créances au cours d'un exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019 ont été déneutralisées au moment de la sortie si elle a eu lieu dans le délai de cinq exercices suivant celui de l'abandon de créances. Le versement consécutif à l'application de la clause de retour à meilleure fortune ne constitue pas une nouvelle subvention entre les deux sociétés du groupe. Aucune correction du résultat d'ensemble n'est donc nécessaire. Les règles de droit commun s'appliquent.

L'ensemble de l'opération est équilibré dès lors que les retraitements de sortie du groupe ont replacé l'opération dans les conditions de droit commun. Tout se passe en effet comme si, pour l'opération en cause, les deux sociétés n'avaient jamais fait partie du groupe.

La solution est donc identique à celle de la situation exposée au n° 42, sauf pour les subventions consenties plus de cinq exercices avant la sortie et ne portant pas sur des immobilisations. Mais ces subventions sont, dans le cas général, déductibles pour la société qui les a consenties et imposables pour celle qui les a reçues (BOI précité n° 230).

44 Enfin, la dernière situation envisagée est celle où **les deux sociétés concernées sont demeurées dans le groupe fiscal** mais le **retour à meilleure fortune intervient plus de cinq exercices après l'abandon** de créances. Les écritures de droit commun constatées lors de la réalisation de la clause de retour à meilleure fortune ne nécessitent aucune correction pour la détermination du résultat

d'ensemble. En effet, les subventions réintégrées ou déduites lors de la constatation de l'abandon de créances sont maintenues en « sursis » pendant cinq exercices.

Au-delà de cette période, aucune correction n'est plus à apporter en cas de sortie. L'annulation de ces opérations de retraitement n'est donc plus nécessaire puisque celles-ci sont devenues définitives à l'issue de ce délai de cinq exercices. En conséquence, des déséquilibres équivalents à une double déduction peuvent exister lorsque la subvention initiale avait un caractère anormal (BOI précité n° 240).

Incidences sur l'imputation des déficits

45 Compte tenu de la fin de la neutralisation des subventions et des abandons de créances, l'article 32 de la loi 2018-1317 précitée a aménagé les règles d'imputation sur le bénéfice propre des déficits et moins-values à long terme **subis par une société au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe**.

Conformément aux dispositions de l'article 223 I, 4 du CGI, ce bénéfice est diminué du montant des profits qui résultent des abandons de créances ou des subventions directes ou indirectes consentis à cette société lorsqu'ils sont déductibles pour le calcul du bénéfice net de la société qui les consent.

Bien que ces dispositions ne limitent pas expressément cette correction aux **aides consenties entre sociétés membres** d'un même groupe, l'administration confirme, comme nous l'avons indiqué dans nos premiers commentaires, que les profits concernés sont ceux qui résultent des abandons de créances ou subventions directes ou indirectes consentis par d'autres sociétés du groupe du résultat desquelles ils sont déductibles (BOI-IS-GPE-20-10 n°s 70 et 100).

À NOTER

1. Il résulte de cette règle qu'une aide non déductible pour le calcul du bénéfice net de la société qui la consent accélère **l'imputation des déficits antérieurs** à l'appartenance au groupe de la société qui la reçoit.

2. L'obligation de diminuer la base d'imputation du montant de ces abandons de créances ou subventions directes ou indirectes chez la société qui en bénéficie ne confère toutefois pas à la société qui les a consentis et déduits de ses résultats imposables le droit de **majorer** à due concurrence son propre bénéfice d'imputation.

Incidences en cas de sortie du groupe

46 La sortie du groupe de la société qui a consenti l'aide ou qui l'a reçue est susceptible d'entraîner la réintégration au résultat d'ensemble des subventions directes ou indirectes ou des abandons de créances consentis entre les sociétés du groupe et neutralisés pour la détermination du résultat des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, en application des dispositions de l'article 223 R du CGI.

Pour la détermination du résultat d'ensemble des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, les **réintégrations à effectuer** dans le résultat d'ensemble de l'exercice de sortie concernant :

- les subventions indirectes provenant d'une remise d'éléments de l'actif immobilisé, ou de titres de portefeuille exclus du régime des plus ou moins-values à long terme, pour un prix différent de leur valeur réelle et qui ont été déduites pour la détermination du résultat d'ensemble des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 ;

– les autres subventions indirectes ainsi que les subventions directes et les abandons de créances déduits du résultat d'ensemble de l'un des cinq exercices précédant celui de la sortie lorsqu'il a été ouvert avant le 1^{er} janvier 2019.

47 Il n'est **pas procédé à la réintégration** au résultat d'ensemble d'une subvention ou d'un abandon de créances lorsque la société qui l'a reçue ou celle qui l'a accordé sort du groupe du fait de sa fusion, placée sous le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI, avec une autre société du groupe, une société intermédiaire ou une société étrangère d'un groupe horizontal ou avec l'entité mère non résidente (CGI art. 223 R). Ces sommes sont comprises dans le résultat d'ensemble, selon le cas, lorsque la société absorbante sort du groupe, ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente ou, en cas de fusions successives dans les mêmes conditions, lorsque la dernière société absorbante sort du groupe, ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente.

Cessions d'immobilisations ou de titres

48 Peuvent être concernées par l'opération de réintégration les subventions indirectes déduites du résultat d'ensemble des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 et consenties entre les sociétés du groupe ou entre une société du groupe et une société intermédiaire, ou une société étrangère ou l'entité mère non résidente d'un groupe horizontal. Il s'agit en pratique des subventions sur cessions d'immobilisations ou de titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme, rapportées à leur résultat individuel par les sociétés qui en ont bénéficié (c'est-à-dire la société cédante si le prix de cession a excédé la valeur réelle du bien ou la société cessionnaire dans le cas contraire) et corrélativement déduites dans le calcul du résultat d'ensemble.

Les subventions indirectes sur cessions d'immobilisations et sur cessions de titres de portefeuille exclus du régime des plus ou moins-values à long terme sont rapportées au résultat d'ensemble de l'exercice au cours duquel **l'une des deux sociétés concernées** par cette subvention **cesse de faire partie du groupe**, sans considération de la durée pendant laquelle elle a été membre du groupe. Bien entendu, si l'autre société concernée sort ensuite du groupe, aucune rectification du résultat d'ensemble n'est à effectuer pour les sommes en cause (BOI-IS-GPE-40-20-30 n^{os} 40 et 60).

À NOTER La retaxation intervient quel que soit le **délai** qui sépare l'exercice au cours duquel la subvention a été consentie de l'exercice de sortie.

49 Exemple Les exercices N et suivants sont ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, et les exercices antérieurs à N sont ouverts avant cette date.

La société A membre d'un groupe à compter du 1^{er} janvier N – 2 a cédé le 31 décembre N – 1, à une société B entrée dans ce groupe le 1^{er} janvier N – 4, un immeuble à sa valeur nette comptable de 4 M€, et dont la valeur réelle est estimée à 10 M€. L'immeuble est amorti selon le mode linéaire sur 25 ans, soit 4 % par an. La société A sort du groupe en N et la société B cède le bien hors du groupe le 31 décembre N + 2 pour un prix de 9,5 M€.

Chacune des sociétés A et B a rapporté à son résultat imposable de l'exercice N – 1 la somme de 6 M€ représentant la subvention consentie ou reçue (se reporter au tableau ci-après).

En application des dispositions du cinquième alinéa de l'article 223 B du CGI dans sa rédaction en vigueur pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, la subvention rapportée par la société B a été déduite du résultat d'ensemble de l'exercice N – 1.

La sortie du groupe de la société A en N entraîne la réintégration de cette subvention pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice clos en N.

Si la société B a inscrit à son bilan de l'exercice clos en N – 1 l'immeuble pour sa valeur réelle, soit 10 M€, la cession du bien hors du groupe entraîne la réalisation d'une plus-value ainsi déterminée. En effet, il est admis que la société B, bénéficiaire de la subvention indirecte du fait de la minoration du prix de cession de l'immeuble, puisse choisir de l'inscrire à son bilan pour sa valeur réelle de 10 M€ sans que le profit de réévaluation soit imposé :

- valeur comptable : 10 M€ ;
- amortissements : N, N + 1 et N + 2 ($3 \times 0,4$) : 1,2 M€ ;
- valeur nette comptable : 8,8 M€ ;
- prix de cession : 9,5 M€ ;
- plus-value : 0,7 M€.

Le tableau qui suit récapitule les incidences sur les résultats fiscaux consécutives à ces opérations (en M€).

Exercice	Résultat individuel de A	Résultat individuel de B	Application de l'article 223 B ⁽¹⁾ et de l'article 223 R du CGI	Conséquences cumulées sur le résultat d'ensemble
N – 1	+ 6 Réintégration de l'avantage consenti sans contrepartie	+ 6 Réintégration de la subvention indirecte reçue	– 6 Neutralisation de la subvention indirecte reçue	+ 6
N		– 0,4	+ 6 Déneutralisation de la subvention indirecte reçue	+ 5,6
N + 1		– 0,4		– 0,4
N + 2		– 0,4 + 0,7		+ 0,3
(1) Article 223 B du CGI dans sa rédaction en vigueur pour les exercices clos avant le 1 ^{er} janvier 2019.				

(BOI précité n^o 70)

Autres subventions et abandons de créances

50 La retaxation des subventions indirectes autres que celles afférentes à des cessions de biens immobilisés ou de titres de portefeuille exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme, des subventions directes et des abandons de créances accordés au cours d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 se limite aux opérations qui ont donné lieu à une déduction du résultat d'ensemble au titre de l'un des **cinq exercices précédant celui de la sortie** de l'une des sociétés concernées. En revanche, elle est indépendante de leur durée de présence dans le groupe. La réintégration concerne les subventions précédemment déduites du résultat d'ensemble et consenties entre sociétés du groupe, ou

entre une société du groupe et une société intermédiaire, ou une société étrangère ou l'entité mère non résidente d'un groupe horizontal (BOI précité n° 80).

51 Exemple L'exercice N est ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019 et les exercices antérieurs sont ouverts avant cette date.

La société M et sa filiale F sont entrées dans un groupe le 1^{er} janvier N - 9. Au 1^{er} janvier N - 8, la société M accorde à la société F une avance de 1 M€ assortie d'un taux d'intérêt inférieur de 3 points au taux de marché.

La société F commercialise les produits fabriqués par la société M. L'aide ainsi accordée est déductible dès lors qu'elle a une contrepartie suffisante pour sa propre exploitation (aide à caractère commercial). La société F sort du groupe en N (son résultat n'est plus retenu dans le calcul du résultat d'ensemble à compter de l'exercice N), et il est supposé que le taux du marché n'a pas varié sur la période en cause et que l'avance n'a pas été remboursée.

Pour la détermination du résultat d'ensemble de chacun des exercices clos de N - 8 à N - 1 une somme de 30 000 € (1 000 000 × 3 %) est réintégrée au titre de la subvention indirecte consentie par la société M, et la même somme est déduite au titre de la subvention ainsi reçue par la société F, dès lors que les résultats de ces sociétés ont été, respectivement, implicitement minorés et majorés de la subvention.

Du fait de la sortie de la société F en N, le résultat d'ensemble de l'exercice clos en N est :

- majoré des subventions déduites du résultat des exercices clos de N - 5 à N - 1 soit 150 000 € (formulaire n° 2058-ES-SD établi au titre de la société F) ;
- diminué des subventions rapportées au résultat des mêmes exercices soit 150 000 € (formulaire n° 2058-ER-SD établi au titre de la société M).

Dans l'hypothèse où la société F sortirait du groupe en N + 1 et non en N (sans avoir remboursé l'avance de 1 M€), il serait procédé à ces retraitements du résultat d'ensemble mais en tenant compte des subventions consenties au cours des seuls quatre exercices N - 4 à N - 1 (soit 120 000 €). En effet, N - 4 est le plus ancien des cinq exercices précédant celui de la sortie du groupe de la société F, et par ailleurs la réintégration prévue au premier alinéa de l'article 223 R du CGI ne concerne pas la subvention consentie au cours de l'exercice N car cet exercice n'a pas été ouvert avant le 1^{er} janvier 2019 (cette dernière subvention étant consentie au titre d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019, elle n'a pas été neutralisée dans le calcul du résultat d'ensemble) (BOI précité n° 110).

Groupes incluant des sociétés détenues par des sociétés établies hors de France

52 Au titre des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, les abandons de créances et les subventions directes et indirectes consentis entre les membres du groupe, d'une part, et les **sociétés intermédiaires**, les **sociétés étrangères** ou l'**entité mère non résidente**, d'autre part, ont été neutralisés dans le calcul du résultat d'ensemble. Lorsque pour le calcul du résultat d'ensemble une telle aide a été déduite (aide reçue par une société du groupe) ou réintégrée (aide consentie par une société du groupe), elle est, selon le cas, réintégrée ou déduite du résultat d'ensemble au titre de l'exercice au cours duquel la société membre du groupe partie à l'opération sort du groupe.

Par exception, conformément aux dispositions de l'article 223 R du CGI, lorsque la société partie à l'opération de subvention ou d'abandon de créances sort du groupe en raison de son **absorption par une autre société du groupe**, ou par une société intermédiaire, une société étrangère ou l'entité mère non résidente, il n'est pas procédé à la déneutralisation de l'aide si la fusion est placée sous le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI. Cette déneutralisation intervient ultérieurement, lorsque la **société absorbante**, selon le cas, **sort du groupe** ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente. En cas de **fusions intragroupe successives** placées sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI, la déneutralisation intervient lorsque la dernière société absorbante, selon le cas, sort du groupe ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente. Lorsque la neutralisation d'une aide a été maintenue à l'occasion d'une absorption par l'**entité mère non résidente**, l'absorption ultérieure de cette dernière ne permet pas de maintenir cette neutralisation, car le groupe horizontal cesse alors en application des dispositions du deuxième alinéa de l'article 223 S du CGI (BOI précité n° 355).

Une fusion non placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI ne permet pas l'application de ce dispositif d'exception.

Cas dans lequel les dispositions de l'article 216 A du CGI ont été appliquées

53 En application des dispositions de l'article 223 B du CGI dans sa rédaction applicable aux exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, un abandon de créances non déductible pour le calcul du résultat individuel de la société qui l'avait consenti à une autre société du même groupe était déduit pour déterminer le résultat d'ensemble. Cela rendait sans portée les dispositions de l'article 216 A du CGI. On sait en effet que ces dernières prévoient, sous réserve de certaines conditions, de **ne pas prendre en compte un abandon de créances** dans le résultat imposable de la société débitrice lorsqu'il n'est pas déductible de celui de la société créancière. L'application de cet article a pu être privilégiée au cours d'un **exercice ouvert avant le 1^{er} janvier 2019** par rapport à l'application des dispositions spécifiques à l'intégration fiscale. Dans cette situation, l'administration confirme logiquement que la sortie du groupe de l'une de ces sociétés au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019 n'entraîne pas l'application des dispositions de l'article 223 R du CGI. Il n'est pas donc procédé à la réintégration de l'abandon de créances au résultat d'ensemble.

Les abandons de créances consentis au cours des **exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019** n'étant plus neutralisés dans la détermination du résultat d'ensemble, pour l'application des dispositions de l'article 216 A du CGI, le caractère non déductible de l'abandon de créances dépend seulement de son traitement fiscal pour la détermination du résultat individuel de la société créancière (BOI-IS-GPE-20-20-40 n° 260).

Obligations déclaratives

54 La société mère est tenue de joindre à la déclaration du résultat d'ensemble de chaque exercice un **état des subventions et abandons de créances** non retenus pour la détermination du résultat d'ensemble des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 (CGI art. 223 Q). Cet état des subventions directes ou indirectes et des abandons de créances consentis ou reçus par chacune des sociétés membres du groupe indique la dénomination des sociétés concernées ainsi que la nature et le montant de ces subventions ou abandons (CGI ann. III art. 46 quater-O ZL).

Ces renseignements doivent être présentés sur le **formulaire n° 2058-SG-SD**. Seuls sont à indiquer sur cet état les subventions et abandons de créances consentis entre membres du groupe au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 1992 et avant le 1^{er} janvier 2019. À compter de l'exercice au titre duquel elles sont rapportées au résultat d'ensemble, les sommes correspondant aux subventions et abandons de créances provenant d'une remise de biens composant l'actif immobilisé ou de titres de portefeuille exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme ne sont plus mentionnées sur cette déclaration. Il en est de même des sommes correspondant aux autres subventions et abandons de créances, à compter de l'exercice au titre duquel elles sont rapportées au résultat d'ensemble, ou à compter du sixième exercice suivant celui au titre duquel elles ont été neutralisées pour déterminer le résultat d'ensemble (BOI-IS-GPE-70-20 n° 260).



IS-V-8000 s. : MF n°s 40440 s.