

4 – *La détermination du résultat d'ensemble dans les cas usuels*

1. Le cumul des résultats	206
2. Les jetons de présence des filiales intégrées	213
3. Les produits de participation intragroupe	215
4. Les dotations et reprises de provisions intragroupe	235
5. Les abandons de créances et subventions intragroupe	255
6. Les plus ou moins-values de cessions d'immobilisations intragroupe	294

1 Le cumul des résultats

CGI : Art. 223 B, § 1. **Instructions administratives** : 4 H-9-88, § 129 ; 4 H-14-88, §§ 2-1-1 et 2-1-2.

L'essentiel

La société mère procède à la somme algébrique des résultats fiscaux et des plus ou moins-values nettes à long terme dégagés par chaque société du groupe (y compris ceux dégagés par la société mère à titre individuel). Les montants retenus pour cette opération sont ceux qui résultent de la liasse ordinaire et non ceux qui résultent de la liasse « bis ».

Analyse des textes

Cette opération représente l'un des avantages essentiels de l'intégration car tout se passe, pour cette opération, comme si les cloisons juridiques n'existaient plus.

Cette compensation est sans restriction particulière. Il peut être intéressant, à ce propos, de rappeler qu'historiquement, l'ancien régime d'intégration fiscale, délivré sur agrément jusqu'en 1988, était assorti d'une règle administrative qui consistait à limiter l'effet de l'imputation des déficits des sociétés du groupe à un tiers de leur montant. Les avantages octroyés en 1988, lors de la mise en place du régime actuel, étaient donc importants.

Cumul des résultats fiscaux

- 421** Les résultats faisant l'objet du cumul sont situés sur la déclaration 2058-A. Il s'agit du résultat calculé compte tenu des règles spécifiques applicables aux sociétés du groupe (notamment, principe du plafonnement, voir §§ 322 à 351) et apparaissant sur la ligne XN ou XO de l'état 2058-A, c'est-à-dire après imputation des déficits antérieurs à l'intégration (sous réserve de cas particuliers).

EXEMPLE

M, F1 et F2 sont intégrées depuis le 1/1/N. Les résultats sont les suivants.

État 2058-A	M	F1	F2
Résultat fiscal individuel (ligne XN/XO)	+ 1 000	- 4 000	- 3 000
État 2058-ER			
Résultat fiscal	+ 1 000	- 4 000	- 3 000
Résultat d'ensemble		- 6 000	

4 - Détermination du résultat d'ensemble

Cumul des plus ou moins-values nettes à long terme

Les montants à cumuler, pour chaque catégorie du long terme (séparée et générale), sont, en principe, les plus ou moins-values nettes à long terme dégagées par chaque société.

Toutefois, pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2006, il existe deux catégories distinctes de plus-value à long terme : la catégorie générale et la catégorie séparée (voir §§ 429 à 431). Le cumul devra donc se réaliser de manière indépendante pour chacune des catégories (pour la catégorie séparée à compter des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, voir §§ 429 à 431).

► *Remarque concernant les plus ou moins-values nettes à long terme relevant de la catégorie générale*

- 422** Il s'agit des plus ou moins-values à long terme générées principalement par les titres de sociétés à prépondérance immobilière, les mouvements de provisions y afférents et les redevances de brevets.

► *Remarque concernant les plus ou moins-values nettes à long terme relevant de la catégorie séparée*

- 423** Il s'agit principalement des plus ou moins-values à long terme générées par les titres de participation, au sens de l'article 209-I à quinquies, et des mouvements de provisions y afférents.

Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2006, le taux d'imposition de cette catégorie est de 8 % et, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, le taux est de 0 %.

Le cumul, pour les exercices où le taux est de 8 %, se fera suivant la même procédure que pour le taux général.

Concernant les exercices où le taux sera de 0 %, les plus ou moins-values nettes figurant dans les déclarations individuelles ne devraient plus faire l'objet d'un processus de cumul dans la déclaration d'ensemble.

► *Cumul des plus-values nettes à long terme (applicables aux deux catégories)*

- 424** Il convient de procéder, pour chaque catégorie relevant d'un taux différent de 0 %, au cumul des plus-values nettes à long terme dégagées sur le plan fiscal. Le montant à retenir est obtenu après imputation des moins-values, déficits antérieurs à l'intégration ou encore après compensation avec le déficit de l'exercice. Les décisions de gestion prises par chaque société ne peuvent être modifiées par la société mère. Il importe donc, dans le cadre de cette déclaration, que la société mère donne son aval sur les décisions de gestion prises par chaque filiale dans ce domaine, afin que ces choix soient optimaux pour le groupe.

EXEMPLE

F1 dégage en N en comptabilité une plus-value nette à long terme de 10 000, relevant de la catégorie générale à 15 %, et une perte d'exploitation de - 14 000, soit un résultat comptable de - 4 000.

Montants reportables chez F1 antérieurs à l'intégration :

- moins-value N - 2	3 000
- déficits	4 000

Le déficit de l'exercice N est de 4 000. La société entre dans l'intégration en N.

Hypothèse 1 : F1 impute la seule moins-value de 3 000.

Hypothèse 2 : F1 impute la moins-value de 3 000 et le déficit pour 4 000.

Le cumul des résultats

Hypothèse 3 : idem H2, mais F1 procède également à la compensation euro pour euro avec le déficit de l'exercice (solution peu conseillée ; voir § 348).

Présentation des documents :

État 2058-A	H1	H2	H3
Résultat comptable	- 4 000	- 4 000	- 4 000
Déductions :			
- plus-values imposées à 15 % (ligne WV)	7 000	3 000	-
- plus-values imposées au taux de 8 % (ou 0 %)	-	-	-
- plus-values imputées sur moins-values	3 000	3 000	3 000
- plus-values imputées sur déficits	-	4 000	4 000
Résultat fiscal	- 14 000	- 14 000	- 11 000
Montant repris par la société mère pour réaliser le cumul de la plus-value nette relevant de la catégorie générale à 15 % :			
- plus-value	7 000	3 000	0
- résultat	- 14 000	- 14 000	- 11 000

Dans le cas où la plus-value nette est dégagée à la fois en comptabilité et en fiscalité, le montant à retenir, en l'absence de cas particuliers (voir § 427), est le montant figurant sur la ligne WV de l'état 2058-A pour le taux à 15 % et celui de la ligne L8 pour le taux à 8 %.

► Cumul des moins-values nettes à long terme (applicable aux deux catégories)

- 425** Les moins-values à retenir sont celles qui sont dégagées fiscalement par les sociétés du groupe au titre de l'exercice. Ce montant figure sur la déclaration 2059-A ou 2059-C, ou encore, s'il s'agit d'une moins-value comptable et fiscale, sur l'état 2058-A, à la ligne WM (sous réserve de particularités). Le cumul se réalise pour chaque catégorie et lorsqu'elle relève d'un taux différent de 0 %.

Doit-on neutraliser les opérations intragroupe avant le cumul ou après ?

- 426** Le résultat fiscal et les plus ou moins-values à long terme de chaque société se déterminent suivant les règles de droit commun (à l'exception, notamment, des règles relatives aux modalités d'imputation des déficits antérieurs à l'intégration). Il en résulte, à l'instar de ce que prévoit la méthodologie sur les comptes consolidés, que les opérations intragroupe se neutralisent, après le cumul, sur les états spécifiques au groupe. Il ne peut donc être question de modifier le résultat fiscal calculé sur la déclaration 2058-A de chaque société.

EXEMPLE

F1 réalise un résultat de 12 000 comprenant :

- une plus-value intragroupe sur cession d'immobilisations pour 3 000 ;
- une dotation pour dépréciation de créances d'une autre société intégrée pour 4 000.

Résultat fiscal de F1 retenu pour être cumulé : 12 000.

La neutralisation des opérations intragroupe intervient ultérieurement sur l'état 2058-ER de F1.

Par ailleurs, il est rappelé que le calcul du résultat plafonné (état 2058-FC) de F1 sera de 12 000 - 3 000 = 9 000. Ce résultat ne sert pas pour le cumul mais pour déterminer uniquement quel montant de déficit antérieur à l'intégration F1 est susceptible d'imputer.

Difficultés

- Présence d'une plus-value fiscale à long terme et non comptable (voir § 427)
- Comment procéder au cumul des résultats des sociétés non imposées suivant les règles de droit commun ? (voir chapitre 7, §§ 921 à 936)

Présence d'une plus-value fiscale à long terme et non comptable

- 427** Cette situation peut intervenir lorsque des éléments d'actifs immobilisés sont cédés et entraînent l'imposition de plus-values jusqu'alors en sursis d'imposition du fait, par exemple, d'un précédent apport placé sous le régime de faveur des fusions (CGI art. 210 A et 210 B). Dans une telle hypothèse, c'est le montant total, y compris la plus-value fiscale, qui est repris dans le cumul.

EXEMPLE

F1 a reçu, pour une valeur de 3 000 en N - 5, des titres de participation relevant de la catégorie générale, dans le cadre d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de l'article 210 B. Une plus-value à long terme de 1 000 est en sursis. La valeur d'origine est de 2 000. En N + 3, F1 cède ses titres pour un montant de 7 000.

La plus-value comptable est de $7\,000 - 3\,000 = 4\,000$. La plus-value à long terme fiscale est de $7\,000 - 2\,000 = 5\,000$.

La société mère retient le montant de 5 000.

En ce qui concerne la possibilité d'utiliser pour F1 le montant fiscal de 1 000 pour imputer son déficit ou sa moins-value antérieure à l'intégration, des restrictions ont été mises en place par le législateur (voir §§ 322 à 351).

Sur un plan pratique, ce montant est celui qui figure sur l'état 2065. Dans ce cas, suivant la méthode de présentation du 2058-A, ce montant ne figurera pas nécessairement sur la ligne WV de l'état 2058-A, comme c'est le cas pour les plus-values à la fois fiscales et comptables.

Pour notre part, nous conseillons de mentionner, dans ce cas d'espèce, un montant de 5 000 sur la ligne WV du 2058-A et un montant de 1 000 en réintégrations diverses, ligne WQ du 2058-A.

En pratique

- 428** Le service d'intégration fiscale appréhende les résultats et les plus ou moins-values à long terme des sociétés à partir des indications portées sur la liasse fiscale ou sur un document similaire. En effet, suivant la taille des groupes, la déclaration CERFA des filiales sera ou non déjà établie lors de l'élaboration du résultat d'ensemble.

Dans un petit groupe, la détermination du résultat d'ensemble pourra se réaliser à partir des CERFA des filiales. Dans un groupe de taille plus importante, la détermination du résultat d'ensemble pouvant prendre des délais longs, il est, bien souvent, prévu de remonter les informations à la mère par le biais de documents internes au groupe. Dans cette hypothèse, le plus simple, à notre avis, en ce qui concerne les résultats, est de demander aux filiales de compléter des états proches des CERFA qu'elles connaissent.

EXEMPLES

- ❶ Cas d'une perte fiscale et d'une plus-value à long terme relevant de la catégorie séparée et dégagée en 2006

Le cumul des résultats

Une filiale dégage une perte comptable de 10 000 comprenant une plus-value à long terme fiscale et comptable de 3 000 (plus-value sur titres de participation relevant de la catégorie séparée).

Elle impute 2 000 de moins-values reportables. Il s'agit d'un exercice ouvert le 1^{er} janvier 2006.

2058-A

Résultat comptable	- 10 000	
Déductions :		
- plus-value relevant du taux de 8 %	1 000	→ montant repris par le service d'intégration fiscale (ligne DB du 2058-ER)
- plus-value imputée	2 000	
Résultat fiscal	<u>- 13 000</u>	→ montant repris par le service (ligne CC du 2058-ER)

② Même exemple mais il s'agit d'un exercice ouvert le 1^{er} janvier 2007. Dans ce cas, il n'existe plus de moins-values reportables et une quote-part de 5 % doit être réintégrée.

2058-A

Résultat comptable	- 10 000	
Réintégration quote-part	150	
Déductions :		
- plus-value relevant du taux de 0 %	3 000	→ montant repris en principe par le service d'intégration fiscale, mais imposable à 0 %
Résultat fiscal	<u>- 12 850</u>	→ montant repris par le service d'intégration fiscale (ligne CB du 2058-ER)

③ Cas d'une perte fiscale et d'une plus-value à long terme fiscale et non comptable dégagée en 2006

Une filiale dégage une perte comptable de 10 000 et une plus-value fiscale et non comptable à long terme de 3 000 relevant de la catégorie générale imposable au taux de 15 %.

Aucune moins-value n'existe.

2058-A

1^{re} présentation possible

Résultat comptable	- 10 000	
Réintégrations diverses	0	
Plus-value imposée	0	
Résultat fiscal	<u>- 10 000</u>	→ montant repris par le service (ligne CB du 2058-ER)

2059-A

Plus-value à long terme	3 000	→ en principe, ce montant peut être appréhendé sur ce tableau.
		→ Toutefois, dans ce cas (plus-value fiscale et non comptable), il est préférable d'établir un tableau interne indiquant les modalités d'imposition de la plus-value purement fiscale afin de permettre d'appréhender les imputations réalisées, le cas échéant, sur ce montant.

4 - Détermination du résultat d'ensemble

2058-A

2^e présentation possible (souhaitable)

Résultat comptable	- 10 000	
Réintégrations diverses	3 000	→ réintégration destinée à permettre de positionner le montant de 3 000 sur la ligne « Plus-value imposée » du 2058-A
Plus-value imposée (ligne L8)	3 000	→ montant positionné sur cette ligne, malgré son caractère purement fiscal, afin de faciliter la lecture des plus-values imposées
Résultat fiscal	- 10 000	→ montant repris par le service (ligne CB du 2058-ER)

2059-A

Plus-value à long terme	3 000	→ en principe, dans le cadre de cette présentation, ce montant peut être appréhendé soit sur ce tableau, soit sur le tableau 2058-A, ligne L8
-------------------------	-------	---

Étude particulière

LA RÉFORME PROFONDE DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2004 : UN RÉGIME DU LONG TERME SPÉCIFIQUE AUX TITRES DE PARTICIPATION

Rappel synthétique de l'évolution du droit commun

(pour plus de détails sur cette évolution, voir notre étude dans le *Journal des sociétés*, n° 26 de novembre 2005)

429 Pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2006, il a été créé une nouvelle catégorie fiscale dite « séparée ». En relèvent les plus ou moins-values à long terme sur titres de participation qui ne sont pas représentatifs d'entreprises à prépondérance immobilière. Le taux applicable est de 8 % puis de 0 % pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2007.

Il existera donc deux catégories fiscales dont relèveront les plus ou moins-values à long terme des entreprises soumises à l'IS :

- la catégorie générale, qui est la catégorie qui existait déjà ;
- la catégorie séparée qui est créée et qui est passible en période de croisière du taux de 0 % synonyme d'exonération.

Toutefois, en contrepartie de ce taux de 0 %, un résultat égal à 5 % de la plus-value nette dégagée sur les cessions de titres doit être imposé au taux courant. Malgré cette dernière imposition, le nouveau mécanisme se révèle sensiblement plus favorable que l'ancien.

Il convient de préciser que les moins-values afférentes à cette catégorie, et qui se trouvent en report à l'ouverture du premier exercice ouvert à compter de 2007, seront définitivement perdues. Cette mesure n'a rien de choquant, compte tenu du taux de 0 % applicable aux futures plus-values.

Ainsi, la catégorie générale du long terme a été largement vidée de son contenu puisque l'élément principal, c'est-à-dire les titres de participation (hors prépondé-

Étude particulière

rance immobilière), n'en relève plus. Pour autant, cette catégorie n'est pas morte. Son taux est fixé à 15 % (en lieu et place du taux de 19 %) pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2005 et il n'est plus nécessaire de doter la réserve spéciale de plus-value à long terme.

En fait, relèvent de cette catégorie générale tous les biens qui en faisaient partie avant la réforme et qui ne répondent pas à la définition de la catégorie séparée des titres de participation. Il s'agit principalement :

- des titres de participation de sociétés à prépondérance immobilière. Il en est de même des mouvements de provisions pour dépréciation constatés sur ces catégories de titres ;
- des redevances perçues au titre de la propriété industrielle ;
- des parts de fonds communs de placement et des actions de sociétés de capital-risque détenues depuis au moins 5 ans ainsi que des dividendes versés par les sociétés de capital-risque.

Ainsi, la catégorie générale du long terme sera largement moins utilisée que la catégorie spécifique.

Conséquences principales pour l'organisation de la déclaration d'intégration fiscale

- 430** Les sociétés du groupe disposant pour les exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2006 de deux assiettes relevant du long terme mais à des taux différents, la société mère devra procéder, lors de l'élaboration de la déclaration d'ensemble, à deux « chaînes » de calcul différentes pour le long terme : l'une pour l'assiette relevant de la catégorie générale et l'autre pour l'assiette relevant de la catégorie séparée. Les imprimés fiscaux seront adaptés en conséquence.

Modalités d'organisation pour l'assiette à long terme relevant de la catégorie séparée

- 431** Une autre question se pose également concernant les modalités pratiques de calcul et de présentation de l'assiette à long terme relevant de la catégorie séparée.

Pour les exercices ouverts depuis 2006 et avant 2007, il devra, bien entendu, y avoir une assiette calculée pour cette catégorie dans la déclaration d'ensemble.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, le taux applicable étant de 0 % et les moins-values y afférentes étant non reportables, il devrait ne plus être nécessaire de procéder au calcul de la plus-value nette à long terme d'ensemble relevant du taux de 0 %. Toutefois, certains éléments continueront à devoir être gérés et suivis. Il en est ainsi, à notre avis :

- des plus ou moins-values à long terme en sursis ou en report, même si elles relèvent de la catégorie séparée (de ce fait, il nous semble que les états spéciaux de suivi doivent continuer à être complétés et produits) ;
- des plus ou moins-values à long terme neutralisées dans le cadre de l'article 223 F. En effet, dans ce cas, une quote-part de 5 % doit être calculée lors de la déneutralisation (voir § 631).

432 à 440. Réservés.