RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-20-20-50-10-04/05/2016
Date de publication : 04/05/2016
Date de fin de publication : 15/04/2020

IS - Régime fiscal des groupes de société - Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble - Cessions d'immobilisations intra-groupe et suppléments d'amortissements - Cas général

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Régime fiscal des groupes de sociétés
Titre 2 : Détermination du résultat d'ensemble et de la plus ou moins-value d'ensemble
Chapitre 2 : Retraitements nécessaires à la détermination du résultat et de la plus ou moins-value d'ensemble
Section 5 : Cessions d'immobilisations intra-groupe et suppléments d'amortissement
Sous-section 1 : Cas général

Sommaire :

I. Champ d'application
A. Immobilisations visées
B. Définition de la plus-value ou moins-value
1. Cas général
2. Cas des titres dont les produits ont été neutralisés en vertu des dispositions énoncées à l'article 223 B du CGI
C. Notion de cession hors du groupe des biens et de sortie du groupe des sociétés
II. Cessions de biens amortissables entre sociétés du groupe
A. Situation de la société cessionnaire
B. Rectifications opérées par la société mère
III. Cession entre sociétés du groupe de titres admis au régime du long terme
IV. Sort des frais d'acquisition des titres de participation
V. Conséquence de la cession du bien hors du groupe ou de la sortie du groupe de l'une des sociétés qu'il l'a cédé ou qui en est propriétaire
A. Modalités de calcul de la plus-value ou de la moins-value si le bien est cédé hors du groupe
B. Modalités de calcul de la plus-value ou de la moins-value en cas de sortie d'une société du groupe
C. Régime fiscal de la plus-value ou moins-value
D. Cas des titres de participation

E. Incidence des fusions à l'intérieur d'un groupe sur les reports d'imposition consécutifs à des cessions internes d'immobilisation
F. Décomposition d'immobilisations : impact sur les cessions d'immobilisations amortissables dans le cadre du régime fiscal des groupes de sociétés
VI. Obligations déclaratives

I. Champ d'application

A. Immobilisations visées

1

Il s'agit des éléments de l'actif immobilisé amortissables et non amortissables.

Toutefois, les biens mentionnés au 4 de l'article 39 du code général des impôts (CGI) sont expressément exclus du dispositif de neutralisation prévu à l'article 223 F du CGI. Il s'agit des biens suivants :

- immobilisations affectées à l'exercice non professionnel de la pêche ou à l'exercice de la chasse ;

- résidences de plaisance ou d'agrément autres que les demeures historiques classées, inscrites à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques ;

- yachts, bateaux de plaisance à voile ou à moteur ;

- voitures particulières dont le prix d'acquisition excède le plafond de déductibilité des amortissements.

Les plus-values ou moins-values afférentes aux cessions de ces immobilisations entre sociétés du groupe demeurent donc normalement imposables.

Par ailleurs, il est précisé que les plus-values réalisées lors de la cession de bateaux de navigation intérieure affectés au transport de marchandises, lorsque cette cession intervient entre deux sociétés appartenant à un même groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI, sont expressément exclues du dispositif d'exonération prévu par l'article 238 sexdecies du CGI (BOI-BIC-PVMV-40-10-90 au I-B § 110).

B. Définition de la plus-value ou moins-value

1. Cas général

10

La première phrase de l'article 223 F du CGI précise que la plus ou moins-value de cession entre sociétés du groupe d'éléments de l'actif immobilisé, qui n'est pas retenue pour la détermination du résultat d'ensemble, est celle acquise ou subie depuis l'inscription du bien au bilan de la société du

groupe qui a effectué la première cession à une autre société du groupe.

La société qui a effectué la première cession citée à la phrase précédente est celle qui détient le bien au moment de son entrée dans le groupe ou qui, après son entrée dans le groupe, crée ce bien ou l'acquiert d'une entreprise qui ne fait pas partie du groupe.

Cette règle a notamment pour conséquence d'exclure du montant de la plus-value ou de la moins-value qui n'est pas retenue en application de l'article 223 F du CGI, les plus ou moins-values en sursis d'imposition à la suite d'apports de biens non amortissables placés sous le régime de l'article 210 A du CGI transmis par une société non membre du groupe.

20

Pour la détermination de cette plus-value ou moins-value, la valeur d'origine du bien dans les écritures de la société cédante correspond selon le cas :

- au prix d'achat, ou au prix de revient si le bien a été créé par la société ;

- à la valeur d'apport si le bien a été acquis à l'occasion d'une fusion ou opération assimilée ;

- à la valeur d'échange si le bien a été reçu en échange d'un autre bien.

Par suite, les reports d'imposition des plus-values réalisées lors de cessions (vente, apport, échange, etc.) antérieures des mêmes biens cessent de s'appliquer lors de la première cession entre deux sociétés du groupe.

En cas de cessions successives du même bien à l'intérieur du groupe, les plus-values ou moins-values ultérieures réalisées par chaque société sont calculées par rapport à la valeur du bien lors de la précédente cession.

Il est précisé que la cession entre sociétés du groupe s'entend de toute opération de transfert d'éléments de l'actif immobilisé qui n'est pas placé sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI (vente, échange, partage).

30

Exemple :

Une société X membre d'un groupe a reçu en apport d'une société A, en N, un bien d'une valeur de 10 000. Cet apport a été placé sous le régime de l'article 210 A du CGI ; la valeur d'origine du bien chez A était de 1 000.

La société X cède en N+3 le bien apporté par A à une société Y qui appartient au même groupe, pour un montant de 12 000. Elle dégage ainsi une plus-value imposable de 11 000 (12 000 - 1 000) comprise dans son résultat de l'exercice de N + 3.

En application de l'article 223 F du CGI et de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI, pour la détermination du résultat d'ensemble, la société mère déduit cette plus-value (soit 11 000) du montant du résultat d'ensemble, une somme égale à 2 000 (12 000 - 10 000), qui correspond à la plus-value afférente à la cession entre X et Y du bien en cause.

2. Cas des titres dont les produits ont été neutralisés en vertu des dispositions énoncées à l'article 223 B du CGI

40

Lorsque des titres n'ont pas été conservés pendant un délai de 2 ans, leur prix de revient est diminué, pour la détermination de la plus ou moins-value de cession, du montant des produits de participation y afférents, dont le montant a été retranché du résultat d'ensemble en application du deuxième alinéa de l'article 223 B du CGI.

C. Notion de cession hors du groupe des biens et de sortie du groupe des sociétés

50

En application du troisième alinéa de l'article 223 F du CGI, le report d'imposition prévu à cet article cesse si le bien est cédé hors du groupe ou si l'une des sociétés cédante ou propriétaire du bien sort du groupe.

La cession hors du groupe d'une immobilisation s'entend de toute opération ou tout événement qui a pour conséquence de faire disparaître cet élément de l'actif immobilisé d'une société du groupe (vente, apport, échange, partage, exportation, sinistre).

La sortie du groupe d'une société cédante ou de la société propriétaire du bien correspond à l'une des situations mentionnées à l'article 223 S du CGI (BOI-IS-GPE-40).

À cet égard, il est précisé que les dispositions du deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI s'appliquent quelle que soit la société qui sort du groupe après avoir été propriétaire du bien au cours de la période d'intégration de ses résultats, et quel que soit l'événement ou l'opération qui entraîne cette sortie.

60

Exemple :

Soit un groupe formé de quatre sociétés M, A, B et C.

La société A acquiert un immeuble. Elle le cède à la société B. La société B cède ensuite ce bien à la société M qui le cède ensuite à C.

L'exercice suivant, B sort du groupe. Bien que B ne soit plus propriétaire de l'immeuble, le report d'imposition des plus-values de cession de l'immeuble réalisées par les sociétés A, B et M est interrompu du fait de la sortie de B.

II. Cessions de biens amortissables entre sociétés du groupe

A. Situation de la société cessionnaire

70

Lorsqu'un bien amortissable est cédé par une société du groupe à une autre société du même groupe, la société cessionnaire peut amortir ce bien dans les conditions de droit commun pour la détermination de son résultat fiscal.

Cet amortissement est donc calculé sur la valeur d'acquisition pour laquelle le bien doit être inscrit dans la comptabilité de cette société.

Dès lors que l'élément cédé est un bien usagé au moment de son acquisition par l'entreprise cessionnaire, cet élément ne peut pas faire l'objet d'un amortissement dégressif.

B. Rectifications opérées par la société mère

80

Il résulte du premier alinéa de l'article 223 F du CGI que la société mère doit réintégrer au résultat d'ensemble de chaque exercice une somme égale au montant des suppléments d'amortissements pratiqués au titre de l'exercice considéré par la société cessionnaire d'un bien amortissable.

Conformément au II de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI, la réintégration porte sur la fraction de l'annuité fiscale d'amortissement pratiquée par la société cessionnaire, qui excède la dotation fiscale calculée dans les même conditions et au même taux que cette annuité, sur la valeur nette que l'immobilisation avait, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société du groupe qui a effectué la première cession du bien à une autre société du même groupe.

En outre, cette dernière valeur doit être minorée des amortissements qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI par la ou les sociétés qui ont cédé le bien à l'intérieur du groupe.

90

En cas de cessions successives d'un même bien à l'intérieur du groupe, la valeur nette mentionnée au **II-B § 80** est diminuée, lors de chaque cession, d'une somme égale aux amortissements calculés sur cette même valeur et admis en déduction du résultat d'ensemble depuis la précédente cession.

En cas d'insuffisance de la dotation déduite par la société propriétaire par rapport à celle calculée sur la valeur du bien lors de la première cession à l'intérieur du groupe, aucune somme n'est à déduire.

100

Les sommes à ajouter au résultat d'ensemble au titre de ces suppléments d'amortissements doivent être comprises dans les rectifications apportées aux résultats de la (ou des) société(s) cédante(s). Lorsque le bien a fait l'objet de plusieurs cessions successives, la réintégration est répartie entre les sociétés cédantes au prorata des plus-values qui n'ont pas été retenues dans le résultat d'ensemble et qui restent à réintégrer au titre de ce bien.

110

Exemple :

Une société F1 a acquis le 1er juillet N un bien amortissable sur dix ans au prix de 1 280 000 €. Ce bien est amorti selon le mode dégressif (taux : 25 %).

À compter du 1er janvier N+2, elle entre dans un groupe placé sous le régime défini à l'article 223 A du CGI.

Le 1er mars N+3, elle cède ce bien pour 720 000 € à une autre société F2 du même groupe, qui décide de l'amortir sur cinq ans.

Le 1er octobre N+7, F2 cède ce bien au prix de 300 000 € à une autre société F3 du groupe, qui l'amortit sur quatre ans.

Les plus-values de 90 000 € et de 240 000 €, réalisées respectivement par F1 et F2 ne sont pas retenues dans le résultat d'ensemble des exercices N+3 et N+7.

Les réintégrations opérées par la société mère sont exposées dans le tableau d'amortissement global de ce bien qui s'établit comme suit :

Amortissements déduits par les filiales et réintégrations opérées par la société mère

Société	Exercice	Amortissements déduits par les filiales	Réintégrations par la société mère
F1	N et N+1	440 000	-
	N+2	210 000	-
	N+3	-	-
	Sous-total	650 000	-
F2	N+3	120 000	15 000**(1)**
	N+4	144 000	18 000**(2)**
	N+5	144 000	18 000**(2)**
	N+6	144 000	18 000**(2)**
	N+7	108 000	13 500**(3)**
	Sous-total	660 000	82 500
F3	N+7	18 750	15 468,75**(4)**
	N+8	75 000	61 875**(5)**
	N+9	75 000	61 875**(5)**
	N+10	75 000	61 875**(5)**
	N+11	56 250	46 406,25**(6)**
Total		1 610 000	330 000**(7)**

(1) Amortissements effectivement déduits par F2 en N+3 : 720 000 € x 20 % x 10/12 = 120 000 €.
Dotation fiscale calculée sur la valeur nette fiscale du bien dans les écritures de F1 à la date de la cession :
(1 280 000 - 650 000) x 20 % x 10/12 = 105 000 €.
Réintégration : 120 000 - 105 000 = 15 000 €.

(2) Amortissements effectivement déduits par F2 au titre de chacun des exercices N+4, N+5 et N+6 : 720 000 € x 20 % = 144 000 €.
Dotation fiscale calculée sur la valeur nette fiscale du bien dans les écritures de F1 à la date de la cession :
(1 280 000 - 650 000) x 20 % = 126 000 €.
Réintégration : 144 000 - 126 000 = 18 000 €.

(3) Amortissements effectivement déduits par F2 en N+7 : 720 000 € x 20 % x 9/12 = 108 000 €.
Dotation fiscale calculée sur la valeur nette fiscale du bien dans les écritures de F1 à la date de la cession :
(1 280 000 - 650 000) x 20 % x 9/12 = 94 500 €.
Réintégration : 108 000 - 94 500 = 13 500 €.

(4) Amortissements effectivement déduits par F3 en N+7 : 300 000 € x 25 % x 3/12 = 18 750 €.
Dotation fiscale calculée sur la valeur nette fiscale du bien à la date de la cession par F2 :
(1 280 000 - 650 000 - 660 000 + 82 500) x 25 % x 3/12 = 3 281,25 €.
Réintégration : 18 750 - 3 281,25 = 15 468,75 €.

(5) Amortissements effectivement déduits par F3 au titre de chacun des exercices N+8, N+9, N+10 : 300 000 € x 25 % = 75 000 €.
Dotation fiscale calculée sur la valeur nette fiscale du bien à la date de la cession par F2 :
(1 280 000 - 650 000 - 660 000 + 82 500) x 25 % = 13 125 €.
Réintégration : 75 000 - 13 125 = 61 875 €.

(6) Amortissements effectivement déduits par F3 en N+11 : 300 000 € x 25 % x 9/12 = 56 250 €.
Dotation fiscale calculée sur la valeur nette fiscale du bien à la date de la cession par F2 :
(1 280 000 - 650 000 - 660 000 + 82 500) x 25 % x 9/12 = 9 843,75 €.
Réintégration : 56 250 - 9 843,75 = 46 406,25 €.

(7) cf. tableau "Ventilation des réintégrations sur les états de rectifications des sociétés cédantes".

Ventilation des réintégrations sur les états de rectifications des sociétés cédantes

Exercice	Société F1	Société F2
N+3	15 000	
N+4	18 000	
N+5	18 000	

N+6	18 000	
N+7	13 968,75**(a)**	15 000**(b)**
N+8	1 875**(c)**	60 000**(d)**
N+9	1 875	60 000
N+10	1 875	60 000
N+11	1 406,25	45 000
Total	90 000	240 000

(a) Réintégration sur l'état des rectifications de F1 :
- réintégration sur amortissements de F2 avant la cession à F3 : 13 500 € ;
- réintégration sur amortissements de F3 : 468,75 € (obtenue par le calcul : 7 500 x 15 468,75 / 247 500 = 468,75 €) avec 90 000 - [15 000 + (18 000 x 3) + 13 500] = 7 500 € (montant de la plus-value non retenue dans le résultat d'ensemble et restant à réintégrer pour F1) ; 90 000 + 240 000 - [15 000 + (18 000 x 3) + 13 500] = 247 500 € (montant de la plus-value non retenue dans le résultat d'ensemble et restant à réintégrer pour les deux sociétés F1 et F2) ; 15 468,75 € (réintégration par la société mère sur amortissements de F3 en N+7).

(b) Réintégration sur l'état des rectifications de F2 :
- réintégration sur amortissements de F3 : 15 000 €
obtenue par : 240 000 x 15 468,75 / 247 500 = 15 000 € (ou encore : 240 000 € x 25 % x 3/12) avec 240 000 € (montant de la plus-value non retenue dans le résultat d'ensemble et restant à réintégrer pour F2) ; 90 000 + 240 000 - [15 000 + (18 000 x 3) + 13 500] = 247 500 € (montant de la plus-value non retenue dans le résultat d'ensemble et restant à réintégrer pour les deux sociétés F1 et F2) ; 15 468,75 € (réintégration par la société mère sur amortissements de F3 en N+7).

(c) Réintégration sur l'état des rectifications de F1 : 1 875 € obtenue par : 61 875 - 60 000 ou par : 7 500 x 61 875 / 247 500.

(d) Réintégration sur l'état des rectifications de F2 : 60 000 € obtenue par : 240 000 x 61 875 / 247 500 ou 240 000 x 25 %.

III. Cession entre sociétés du groupe de titres admis au régime du long terme

120

Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, en application du a quinquies du I de l' article 219 du CGI, le montant net des plus-values à long terme afférentes à des titres de participation fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 0 %).

130

Lorsque la compensation des plus ou moins-values relevant du taux de 0 % fait apparaître une plus-value nette, la société réintègre, extra-comptablement, dans son résultat imposable au taux de droit

commun, une quote-part de frais et charges égale à 10 % de la plus-value nette.

Si la cession a lieu entre sociétés d'un même groupe fiscal, la plus ou moins-value n'est pas retenue pour le calcul de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble.

En pratique, aucune rectification ne doit être opérée lors de la détermination du résultat du groupe, puisque la plus ou moins-value relève du taux de 0 % et ne vient donc ni augmenter ni diminuer le résultat individuel de la société cédante.

140

La quote-part de frais et charges afférente à la plus-value de cession intra-groupe neutralisée n'est pas prise en compte pour la détermination du résultat d'ensemble au titre de l'exercice de cession des titres. Ce dispositif est décrit au I § 1 et suivants du BOI-IS-GPE-20-20-60.

150

Lorsque des titres de participation ont fait l'objet d'une cession intra-groupe, puis sont cédés hors du groupe ou lorsque l'une des sociétés cédante ou cessionnaire sort du groupe, la plus ou moins-value est déneutralisée, c'est-à-dire réintégrée ou déduite dans la plus ou moins-value d'ensemble du groupe.

En pratique, dans la mesure où cette plus ou moins-value relève du taux de 0 %, aucune rectification ne doit être pratiquée.

160

Les plus ou moins-values neutralisées, en application du régime de groupe, au titre d'exercices ouverts avant le 1er janvier 2007, puis déneutralisées postérieurement, sont soumises à la quote-part de frais et charges de 10 %. Ce dispositif est décrit au II § 50 et suivants du BOI-IS-GPE-20-20-60.

IV. Sort des frais d'acquisition des titres de participation

170

Les plus ou moins-values de cession de titres de participation dont les frais d'acquisition ont obligatoirement été incorporés au prix de revient des titres en application du VII de l'article 209 du CGI doivent être déterminées dans les conditions de droit commun à partir du prix de revient net fiscal des titres, c'est-à-dire du prix de revient des titres intégrant les frais d'acquisition, quelle que soit l'option prise sur le plan comptable, et minoré des amortissements ou déductions pratiqués, étant observé que lorsque la cession intervient au cours de la période quinquennale d'amortissement des frais, la société peut pratiquer, au titre de l'exercice de cession, un amortissement ou une déduction pour tenir compte de la période écoulée entre la date d'ouverture de cet exercice et la date de cession des titres.

180

En cas de cession de titres entre sociétés membres d'un même groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI, la plus-value faisant l'objet d'un retraitement en application de l'article 223 F du CGI est déterminée dans les conditions de droit commun rappelées ci-avant. En d'autres termes, la société

cessionnaire membre du groupe ne peut pas poursuivre l'amortissement des frais d'acquisition correspondant aux titres de participation ainsi acquis.

V. Conséquence de la cession du bien hors du groupe ou de la sortie du groupe de l'une des sociétés qu'il l'a cédé ou qui en est propriétaire

190

En application du troisième alinéa de l'article 223 F du CGI, lorsqu'une société du groupe cède hors du groupe l'immobilisation qui a été précédemment acquise d'une autre société du groupe, la société mère doit comprendre dans le résultat ou la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice de cession, la plus-value ou moins-value qui n'a pas été retenue lors de sa réalisation au titre d'un exercice antérieur.

La fraction de plus-value à comprendre dans le résultat ou la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble correspond à la partie de la plus-value réalisée par la ou les sociétés cédantes du groupe qui n'a pas encore été réintégrée dans le résultat d'ensemble au titre de suppléments d'amortissements.

La même règle s'applique en cas de sortie du groupe de l'une des sociétés qui a cédé le bien à une autre société du groupe ou de celle qui en est propriétaire.

Dans les situations mentionnées ci-dessus, les II et III de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI prévoient les modalités de calcul de la plus-value ou de la moins-value qui doivent être comprises dans le résultat ou la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice de cession du bien hors du groupe ou de sortie du groupe de l'une des sociétés cédantes ou cessionnaires.

200

Enfin, en cas d'apports de biens amortissables entre sociétés du groupe qui bénéficient du régime de l'article 210 A du CGI, qui ne résultent pas d'une fusion intra-groupe et sous réserves des éléments précisés au III § 120 et suivants du BOI-IS-GPE-40-20-30, il est mis fin au sursis d'imposition dont les plus ou moins-values réalisées lors de la cession préalable de ces biens entre sociétés du groupe ont bénéficié en application du premier alinéa de l'article 223 F du CGI.

Dans cette situation, les plus-values ou moins-values neutralisées en application de l'article 223 F du CGI doivent donc être prises en compte pour la détermination du résultat ou de la plus ou moins-value d'ensemble.

Bien entendu, la sortie ultérieure du groupe du bien ou d'une société qui en a été propriétaire n'entraînera pas de conséquence au regard de cette plus ou moins-value.

A. Modalités de calcul de la plus-value ou de la moins-value si le bien est cédé hors du groupe

210

En application du II de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI, cette plus-value ou moins-value est calculée par différence entre :

- le prix de vente de l'élément cédé ou sa valeur vénale en cas d'apport, d'échange, de partage ou d'expropriation ;

- et sa valeur d'origine dans les écritures de la société qui a effectué la première cession à une autre société du groupe. Pour les immobilisations amortissables, cette dernière valeur est diminuée d'un montant égal à la différence entre les amortissements effectivement déduits pour l'assiette de l'impôt pendant sa période d'utilisation par les sociétés du groupe et les sommes réintégrées au titre du premier alinéa de l'article 223 F du CGI (cf. II-B § 80 et suiv.).

220

À noter que pour la détermination de son propre résultat fiscal, la société qui cède le bien hors du groupe doit calculer la plus-value ou moins-value de cession en fonction de la valeur nette comptable du bien dans ses écritures.

Par suite, la somme que la société mère doit en pratique comprendre dans le résultat d'ensemble ou la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble en application du deuxième alinéa de l' article 223 F du CGI est pour le bien concerné égale à la différence entre la plus-value ou moins-value calculée selon les modalités prévues au II de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI et la plus-value ou moins-value comprise par la société du groupe dans son propre résultat ou sa propre plus-value ou moins-value.

230

Remarque : Le deuxième terme de cette différence doit être retenu pour le montant qui est effectivement compris par la société du groupe dans ses résultats, notamment si cette société a réparti la plus-value nette à court terme réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles en application des dispositions du 1 ter de l'article 39 quaterdecies du CGI ou si elle a imputé le montant net de la plus-value à long terme sur le déficit d'exploitation de l'exercice ou sur des moins-values nettes à long terme antérieures à son entrée dans le groupe.

240

Exemple :

En reprenant l'exemple du II-B § 110, il est supposé que la société F2 cède le bien hors du groupe le 1er octobre N +7 pour 800 000 €.

La société F2 réalise une plus-value égale à : 800 000 - (720 000 - 660 000) = 740 000 €.

Cette plus-value est taxable au taux normal de l'impôt de l'impôt sur les sociétés. Elle est normalement prise en compte pour la détermination du résultat d'ensemble.

En vertu du deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI, la plus-value que la société mère doit comprendre dans le résultat d'ensemble est égale à :

- prix de cession par F2 (a) : 800 000 € ;

- prix d'acquisition par F1 (b) : 1 280 000 € ;

- amortissements déduits par F1 et F2 (c) : 1 310 000 € ;

- réintégrations opérées de N+3 à N+6 (d) : (+) 69 000 € ;

- prix d'acquisition - amortissements + réintégrations (e) [= (b) - (c) + (d)] : 39 000 € ;

- plus-value [= (a) - (e)] : 761 000 €.

En définitive, la société mère devra ajouter au résultat d'ensemble une somme égale à : 761 000 € - 740 000 € = 21 000 €.

Cette somme correspond au solde de la plus-value réalisée par F1 en N+3, qui n'a pas encore été réintégrée : 90 000 - 69 000 = 21 000 €.

B. Modalités de calcul de la plus-value ou de la moins-value en cas de sortie d'une société du groupe

250

La sortie du groupe d'une société qui a cédé un bien à une autre société du même groupe ou de la société qui est propriétaire de ce bien entraîne l'imposition au niveau du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble, de la ou des plus-values ou moins-values non retenues antérieurement.

Dans cette situation, le III de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI prévoit que la société mère doit comprendre dans le résultat ou la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice de sortie de l'une ou l'autre de ces sociétés, la plus-value ou la moins-value calculée par différence entre :

- le prix d'acquisition du bien par la société qui en est propriétaire pour les immobilisations non amortissables ou la valeur nette comptable du bien dans les écritures de cette société pour les biens amortissables ;

- et la valeur d'origine de ce bien dans les écritures de la société qui a effectué la première cession à l'intérieur du groupe. Pour les immobilisations amortissables, cette dernière valeur est diminuée d'un montant égal à la différence entre les amortissements effectivement déduits pour l'assiette de l'impôt pendant sa période d'utilisation par les sociétés du groupe et les sommes réintégrées au titre du premier alinéa de l'article 223 F du CGI (cf. II-B § 80 et suiv.).

260

Exemple 1 :

En reprenant l'exemple du II-B § 110, il est supposé que la société F1 cesse d'être membre du groupe en N+10.

Au titre de l'exercice N+10, la société mère doit comprendre dans le résultat d'ensemble une plus-value calculée ainsi :

- valeur comptable du bien chez F3 au 31 décembre N+9 (a) [= 300 000 - 168 750] : 131 250 € ;

- prix d'acquisition par F1 (b) : 1 280 000 € ;

- amortissements déduits par F1, F2 et F3 (c) : 1 478 750 € ;

- réintégrations opérées de N+3 à N+9 (d) : (+) 221 718,75 € ;

- prix d'acquisition - amortissements + réintégrations (e) [= (b) - (c) + (d)] : 22 968,75 € ;

- plus-value [= (a) - (e)] : 108 281,25 €.

Cette plus-value correspond au solde des plus-values réalisées par F1 et F2 qui n'ont pas encore été réintégrées lors de la sortie de F1 (61 875 + 46 406,25 = 108 281,25).

Il est supposé qu'au titre de N+8, la société F3 n'a déduit que 65 000 € d'amortissement. À la clôture de cet exercice, le montant de l'amortissement différé par cette société en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI s'élève donc à 10 000 €.

Lors de la sortie de F1 en N+10, la plus-value est déterminée de la manière suivante par la société mère :

- valeur comptable du bien chez F3 au 31 décembre N+9 (a) [= 300 000 - 158 750] :141 250 € ;

- prix d'acquisition par F1 (b) : 1 280 000 € ;

- amortissements déduits par F1, F2 et F3 (c) : 1 468 750 € ;

- réintégrations opérées de N+3 à N+9 (d) : (+) 211 718,75 € ;

- prix d'acquisition - amortissements + réintégrations (e) [= (b) - (c) + (d)] : 22 968,75 € ;

- plus-value [= (a) - (e)] : 118 281,25 €.

Cette plus-value correspond au solde des suppléments d'amortissements qui n'ont pas encore été réintégrés lors de la sortie de F1, majorés de l'amortissement différé par F3 en N+8 (108 281,25 + 10 000).

Exemple 2 :

Une société F1 du groupe acquiert le 1er janvier de l'exercice N un bien au prix de 150 000 € qu'elle amortit sur 5 ans. Le 1er janvier N+2, elle cède ce bien pour 96 000 € à une autre société F2 du groupe qui décide de l'amortir sur trois ans. Le 1er janvier N+3, F2 cède ce bien au prix de 84 000 € à une autre société F3 du groupe qui l'amortit sur 3 ans. Les plus-values de 6 000 € et 10 000 € réalisées respectivement par F1 et F2 ne sont pas retenues dans le résultat d'ensemble.

Le tableau d'amortissement global de ce bien s'établit comme suit :

Tableau d'amortissement global du bien

	Exercice	Amortissements comptabilisés par les filiales	Amortissements déduits par les filiales	Réintégrations	
				Filiales	Mère
F1	N	30 000	30 000	-	-
	N+1	30 000	30 000	-	-
F2	N+2	32 000	32 000	-	2 000 **(1)**
F3	N+3	28 000	28 000	-	8 000 **(2)**
	N+4	28 000	28 000	-	8 000 **(2)**
	N+5	28 000	28 000	-	8 000 **(2)**
		176 000	176 000	-	26 000

(1) Amortissements effectivement déduits par F2 : 32 000 € (96 000 x 1/3).
Dotation fiscale calculée sur la valeur nette fiscale du bien chez F1 à la date de cession : 30 000 € (90 000 x 1/3).
Réintégration : 2 000 € (32 000 - 30 000).
Cette réintégration correspond à l'excédent d'amortissement qui résulte de la plus-value non imposée.

(2) Amortissements effectivement déduits par F3 : 28 000 € (84 000 x 1/3).
Dotation fiscale calculée sur la valeur nette fiscale du bien chez F1 à la date de la cession à F2 diminuée d'une somme égale aux amortissements calculés sur cette même valeur et qui auraient été admis en déduction depuis cette cession : [90 000 - (90 000 x 1/3)] x 1/3 = 60 000 x 1/3 = 20 000 €.
Réintégration : 8 000 € (28 000 - 20 000).

Première hypothèse.

La société F3 sort du groupe le 1er janvier N+5 ; dans ce cas, la société mère doit comprendre dans son résultat d'ensemble la plus-value suivante :

- valeur nette comptable chez F3 au 1er janvier N+5 (a) : 28 000 € ;

- prix d'acquisition par F1 (b) : 150 000 € ;

- amortissements déduits par les filiales (c) : 148 000 € ;

- réintégrations par la mère (d) : 18 000 € ;

- amortissements déduits - réintégrations (e) [= (c) - (d)] : 130 000 € ;

- prix d'acquisition - amortissements déduits + réintégrations (f) [= (b) - (c) + (d)] : 20 000 € ;

- plus-value [= (a) - (f)] : 8 000 €.

Deuxième hypothèse.

La société cède le bien en N+6 au prix de 5 000 €.

La plus-value que la société doit comprendre dans le résultat d'ensemble est identique à celle réalisée par la filiale dans la mesure où le bien est totalement amorti :

- prix de cession par F2 (a) : 5 000 € ;

- prix d'acquisition par F1 (b) : 150 000 € ;

- amortissements déduits par les filiales (c) : 176 000 € ;

- réintégrations par la mère (d) : 26 000 € ;

- amortissements déduits - réintégrations (e) [= (c) - (d)] : 150 000 € ;

- prix d'acquisition - amortissements déduits + réintégrations (f) [= (b) - (c) + (d)] : 0 € ;

- plus-value [= (a) - (f)] : 5 000 €.

Troisième hypothèse.

La société F 3 cède le bien le 1er janvier N+4 au prix de 50 000 € :

- prix de cession par F3 (a) : 50 000 € ;

- prix d'acquisition par F1 (b) : 150 000 € ;

- amortissements déduits par les filiales (c) : 120 000 € ;

- réintégrations par la mère (d) : 10 000 € ;

- amortissements déduits - réintégrations (e) [= (c) - (d)] : 110 000 € ;

- prix d'acquisition - amortissements déduits + réintégrations (f) [= (b) - (c) + (d)] : 40 000 € ;

- plus-value [= (a) - (f)] : 10 000 €.

Dans ce cas, la société mère doit substituer à la moins-value déclarée par F3 (- 6 000 €) une plus-value de 10 000 €.

C. Régime fiscal de la plus-value ou moins-value

270

En cas de cessions successives d'un même élément entre sociétés du groupe, la qualification fiscale (court terme ou long terme) des plus-values réalisées et moins-values subies qui ne sont pas retenues pour la détermination du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble en application du premier alinéa de l'article 223 F du CGI résulte de la durée de détention

du bien par la société cédante.

280

En cas de cession de l'élément hors du groupe ou en cas de sortie du groupe d'une société cédante ou de la société qui en est propriétaire, la fraction de la plus-value ou moins-value à long terme, calculée dans les conditions prévues aux II et III de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI, qui doit être comprise dans la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble 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.

290

Le solde de la plus-value ou de la moins-value réalisée lors de la cession de l'élément hors du groupe ou de la sortie du groupe de l'une des sociétés concernées (cf. **V-C § 270 et 280**) est considéré à court terme et doit être compris dans le résultat d'ensemble de l'exercice de cession des biens ou de sortie de la société.

300

Pour les éléments amortissables, les plus-values doivent être diminuées du montant des réintégrations effectuées par la société au titre des suppléments d'amortissements, en application du premier alinéa de l'article 223 F du CGI. Ces réintégrations s'imputent d'abord sur la plus-value à court terme puis sur la plus-value à long terme.

D. Cas des titres de participation

310

S'agissant des plus-values à long terme sur titres de participation dont l'imposition a été neutralisée dans le cadre des dispositions de l'article 223 F du CGI et qui sont comprises dans le résultat d'ensemble de l'exercice de cession hors du groupe ou de sortie du groupe de la filiale qui détient les titres, les plus ou moins-values à long terme sont imposées au taux de de 0 % ou au taux de 19 % ou au taux normal de l'impôt sur les sociétés visé au I de l'article 219 du CGI, selon la situation des titres en cause à la date de la neutralisation, sans préjudice du cas dans lequel le législateur a modifié le régime des plus-values concernées.

320

Exemple :

1°) Une société cède en N au sein de son groupe fiscal des titres d'une société à prépondérance immobilière non cotée détenue à 95 % et constituant sur le plan comptable des titres de participation détenus depuis au moins deux ans.

Si la cession n'avait pas été réalisée entre 2 sociétés du groupe, elle aurait fait l'objet d'une imposition à un taux normal de l'impôt sur les sociétés (cessions réalisées à compter du 26 septembre 2007).

Conformément aux dispositions de l'article 223 F du CGI, la plus-value constatée à cette occasion n'a pas été retenue pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice clos en N.

Les titres sont cédés à l'extérieur du groupe fiscal en N+3.

A la date de la cession, la société dont les titres sont cédés n'est plus considérée comme une société à prépondérance immobilière au sens du a sexies 0-bis du I de l'article 219 du CGI. La plus-value acquise depuis N est imposable au taux de 0 %, sous réserve de l'application d'une quote-part de frais et charges prévue au a quinquies du I de l'article 219 du CGI.

La plus-value à long terme dont l'imposition a été reportée en N et qui devient imposable en N+3 relève pour sa part du taux normal de l'impôt sur les sociétés.

2°) Une société cède en N au sein de son groupe fiscal l'intégralité d'une ligne de titres qui remplit toutes les conditions ouvrant droit au régime mère-fille, sauf la détention de 5 % au moins du capital, mais dont le prix de revient est supérieur à 22,8 M€. Ces titres sont inscrits dans une subdivision spéciale du compte de titres immobilisés et détenus depuis plus de deux ans.

Conformément aux dispositions de l'article 223 F du CGI, la plus-value à long terme constatée à cette occasion n'a pas été retenue pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice clos en N.

Remarque : La plus-value n'est à long terme que si N est antérieur à 2006.

La société qui acquiert la ligne de titres détenait déjà des titres de même nature régulièrement inscrits en compte titres de participation. Les titres acquis en N sont inscrits dans le compte titres de participation.

La société cède l'intégralité de sa participation à l'extérieur du groupe fiscal en N+4.

A la date de la cession en N+4, les titres cédés sont des titres de participation éligibles au régime du long terme. La plus-value acquise depuis N est imposable au taux de 0 %.

La plus-value à long terme dont l'imposition a été reportée en N et qui devient imposable en N+4 relève pour sa part du taux de 33,33 % compte tenu de l'exclusion du long terme aménagée par l'article 22 de la loi n° 2006-1666 du 21 décembre 2006 de finances pour 2007.

E. Incidence des fusions à l'intérieur d'un groupe sur les reports d'imposition consécutifs à des cessions internes d'immobilisation

330

Sur ce point, il convient de se reporter au III § 330 et suivants du BOI-IS-GPE-50-50-10.

F. Décomposition d'immobilisations : impact sur les cessions d'immobilisations amortissables dans le cadre du régime fiscal des groupes de sociétés

340

Lorsque les biens amortissables inscrits à l'actif du bilan ont pour origine une cession effectuée entre sociétés appartenant au même groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI et placée sous le régime prévu à l'article 223 F du CGI, les plus-values attachées à la cession des actifs concernés font l'objet de mécanismes d'imposition spécifiques au moyen de la réintégration au résultat d'ensemble des suppléments d'amortissement correspondant à cette plus-value sur la durée d'amortissement résiduelle.

Ce régime d'imposition échelonnée cesse lorsque le bien fait l'objet d'une cession placée hors du groupe fiscal (cf. I à III § 1 et suiv.).

L'application de la méthode par composants implique en principe un suivi des plus-values et des amortissements correspondants composant par composant, et devrait entraîner l'imposition du solde de plus-value afférente au composant lors de la sortie de celui-ci. Or, la sortie d'un composant intervient dès son remplacement, sans que l'immobilisation dans son ensemble ne fasse l'objet d'une cession.

Pour cette raison, il est admis l'application suivante :

- la sortie de la valeur nette comptable d'un composant lors de son remplacement ne sera pas assimilée à la cession d'une immobilisation amortissable, pour l'application des dispositions de l'article 223 F du CGI, et n'entraînera donc pas les conséquences attachées à une telle cession. En revanche, lors de la cession effective de l'immobilisation, les réintégrations prévues par les dispositions précitées doivent être effectuées en tenant compte de l'intégralité des plus-values non encore rapportées aux résultats ;

- pour l'application des dispositions de l'article 223 F du CGI relatives à la réintégration des suppléments d'amortissement correspondant à la plus-value de cession neutralisée dans le cadre du régime de groupe, il sera admis que cette réintégration soit calculée par répartition de la plus-value sur la durée moyenne pondérée d'amortissement de l'immobilisation concernée, cette durée étant elle-même calculée à partir de la durée d'amortissement fiscale de chacun des composants et de la structure, pondérée en fonction de la valeur de chaque composant dans la valeur totale de l'immobilisation.

350

Exemple :

Les sociétés A et B sont membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI. Le 1er janvier N, la société B cède à la société A une immobilisation pour un prix de 1 000. La valeur nette comptable du bien chez B était de 800 à la date de cession, d'où une plus-value de 200.

En application des dispositions de l'article 223 F du CGI, la plus-value réalisée par B lors de la cession est neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble. En contrepartie, l'amortissement sur la somme de 200, déduit comptablement et fiscalement chez A, est réintégré au fur et à mesure des annuités.

Toutefois, lors de son acquisition, l'immobilisation fait l'objet d'une décomposition en trois composants, plus la structure. Les composants sont valorisés comme suit chez A.

L'application des dispositions de l'article 223 F du CGI doit en principe entraîner les réintégrations suivantes.

Soit une réintégration de :

Calcul des réintégrations annuelles par élément

	Valeur proportionnelle	Plus-value attachée (au prorata des composants)	Durée d'amortissement	Réintégrations annuelles
Composant 1	25 %	50	8 ans	6,25 (pendant 8 ans)
Composant 2	10 %	20	5 ans	4 (pendant 5 ans)
Composant 3	5 %	10	10 ans	1 (pendant 10 ans)
Structure	60 %	120	20 ans	6 (pendant 20 ans)
Ensemble de l'immobilisation	100 %	200		

- N à N+4 : 6,25 + 4 + 1 + 6 = 17,25 ;

- N+5 à N+7 : 6,25 + 1 + 6 = 13,25 ;

- N+8 à N+9 : 6 + 1 = 7 ;

- N+10 à N+19 : 6 ;

La dérogation admise au V-F § 340 pour simplification entraîne l'effet suivant :

calcul de la réintégration simplifiée

	Valeur proportionnelle	Durée d'amortissement	Durée pondérée	Soit annuités
Composant 1	25 %	8 ans	8 x 25 % = 2	
Composant 2	10 %	5 ans	5 x 10 % = 0,5	

Composant 3	5 %	10 ans	10 x 5 % = 0,5	
Structure	60 %	20 ans	20 x 60 % = 12	
Ensemble de l'immobilisation	100 %		soit 15 ans	**200 / 15 = 13,33 sur 15 ans**

La société tête du groupe dont est membre la société A peut par conséquent réintégrer au résultat d'ensemble 13,33 par an pendant 15 ans pour l'application des dispositions de l'article 223 F du CGI, plutôt que de calculer chaque année, composant par composant, l'amortissement attaché à la plus-value. Par ailleurs, le remplacement d'un composant n'a aucun impact sur ce schéma de réintégration.

VI. Obligations déclaratives

360

Les obligations déclaratives relatives à l'application de l'article 223 F du CGI sont examinées au II-B-1-a § 70 du BOI-IS-GPE-70-20.