

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-50-40-20150506

Date de publication : 06/05/2015

Date de fin de publication : 02/03/2016

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Opérations de restructurations du groupe - Opérations qualifiées de scissions partielles

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Régime fiscal des groupes de sociétés

Titre 5 : Opérations de restructurations du groupe

Chapitre 4 : Opérations qualifiées de scissions partielles

Sommaire :

- I. Conditions nécessaires à l'application du dispositif
 - A. Restructurations concernées
 - B. Délivrance d'agrément
 - C. Opération réalisée par la société mère d'un groupe
 - D. Apport avec effet rétroactif au premier jour de l'exercice
 - E. Conditions afférentes à la personne morale détenant les sociétés apportées
- II. Conséquences fiscales
 - A. Sortie des filiales apportées du groupe formé par l'apporteuse
 - B. Constitution immédiate d'un groupe par la personne morale détenant les sociétés apportées
 - 1. Constitution du nouveau groupe
 - 2. Entrée dans un groupe préexistant
 - 3. Durée du premier exercice du nouveau groupe
 - C. Transfert de déficits
- III. Obligations déclaratives
- IV. Cas des groupes horizontaux
 - A. Nature des opérations effectuées par l'entité mère non résidente
 - B. Conditions afférentes à la société qui constitue un nouveau groupe et conséquences fiscales
 - C. Transfert des déficits et imputation sur une base élargie
 - D. Obligations déclaratives
 - E. Exemple

1

Le régime de groupe défini aux [articles 223 A et suivants du code général des impôts \(CGI\)](#) prévoit, au g du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), des règles spécifiques relatives aux opérations de restructuration

dites « scissions partielles ».

Il s'agit des opérations effectuées sous la forme d'un apport de titres de filiales, suivies du désengagement de la société apporteuse par attribution des titres reçus en rémunération de l'apport.

Le dispositif permet :

- à la société bénéficiaire de l'apport, de former un groupe avec les filiales apportées dès l'exercice de l'apport (CGI, art. 223 L, 6-g) ;
- le transfert, sur agrément, d'une fraction des déficits d'ensemble du groupe apporteur au groupe bénéficiaire de l'apport (CGI, art. 223 I, 7) ;
- l'imputation des déficits transférés sur une base élargie (CGI, art. 223 I, 5-al. 2).

Le dispositif s'applique également, dans des conditions spécifiques (commentées au [IV § 240 à 310](#)), lorsque l'apport des titres de filiales est le fait de la société mère d'un groupe horizontal (formé en application des dispositions du deuxième alinéa du I de l'article 223 A du CGI) ou de son entité mère non résidente (les notions de « groupe horizontal », « d'entité mère non résidente », et de « société étrangère » sont définies au [BOI-IS-GPE-10-30-50](#)).

I. Conditions nécessaires à l'application du dispositif

10

Les opérations visées sont les opérations d'apport-attribution réalisées par la société mère d'un groupe et qui bénéficient des agréments prévus au 3 de l'[article 210 B du CGI](#), pour les apports partiels d'actif, et au 2 de l'[article 115 du CGI](#), pour les attributions de titres consécutives à un apport partiel d'actif.

A. Restructurations concernées

20

Les opérations concernées sont celles consistant en un apport de titres constituant une branche complète d'activité au sens de l'[article 210 B du CGI](#) suivi d'une attribution des titres représentatifs de l'apport aux membres de la société apporteuse.

Ces restructurations sont parfois appelées « scissions partielles ».

B. Délivrance d'agréments

30

Afin de bénéficier de la présente mesure, la « scission partielle » doit obtenir les agréments prévus, s'agissant de l'apport de titres, au 3 de l'[article 210 B du CGI](#) et, s'agissant de l'attribution des titres, au 2 de l'[article 115 du CGI](#).

Les modalités d'obtention de ces agréments sont examinées au [BOI-SJ-AGR-20-10](#) et [BOI-SJ-AGR-20-20](#).

C. Opération réalisée par la société mère d'un groupe

40

Conformément au g du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), l'apport-attribution doit être réalisé par la société mère d'un groupe.

Ainsi, le dispositif n'est pas applicable aux situations où des titres de filiales d'un groupe fiscal sont apportés par une filiale de ce groupe.

D. Apport avec effet rétroactif au premier jour de l'exercice

50

L'apport doit prendre effet à la date d'ouverture de l'exercice des sociétés apportées au cours duquel l'apport est réalisé étant rappelé que cette date d'effet est fixée contractuellement entre les parties.

E. Conditions afférentes à la personne morale détenant les sociétés apportées

60

La société bénéficiaire des apports ou la personne morale détenant, directement ou indirectement, cette dernière, doit remplir les conditions pour être société mère d'un groupe comprenant les filiales apportées ([CGI, art. 223 A](#)). En particulier, elle doit :

- être une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés ;
- détenir au moins 95 % du capital des filiales apportées ;
- ne pas être détenue à 95 % ou plus par une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

70

Ces conditions doivent être remplies à la clôture de l'exercice d'apport.

80

Si, du fait de l'apport, la société apporteuse détient 95 % ou plus du capital de la société bénéficiaire des apports, ce taux de détention doit être inférieur à 95 % à la clôture de l'exercice d'apport.

90

Cette nécessité peut avoir pour conséquence d'anticiper l'attribution des titres prévue par le 2 de l'[article 115 du CGI](#), qui doit en principe être effectuée dans le délai d'un an après l'apport.

II. Conséquences fiscales

A. Sortie des filiales apportées du groupe formé par l'apporteuse

100

L'apport des titres des filiales a pour conséquence la sortie de ces filiales du groupe formé par la société apporteuse.

L'exercice de sortie de ces filiales, c'est-à-dire l'exercice au titre duquel leurs résultats ne sont plus retenus dans le résultat d'ensemble du groupe de l'apporteuse, est l'exercice au cours duquel intervient l'apport ([BOI-IS-GPE-40-20-10](#)).

110

La sortie des filiales apportées entraîne les « déneutralisations » prévues à l'article 223 F du CGI et à l'article 223 R du CGI. En particulier, il s'agit de réintégrer ou de déduire les plus ou moins-values de cession d'immobilisations intra-groupe et les subventions et abandons de créance, lorsque ces opérations ont concerné les sociétés sortantes.

120

Ces réintégrations et déductions sont réalisées par la société mère apporteuse, au titre de l'exercice de sortie des filiales ([BOI-IS-GPE-40-20-30](#) au II § 10 et suiv.).

B. Constitution immédiate d'un groupe par la personne morale détenant les sociétés apportées

1. Constitution du nouveau groupe

130

L'aménagement permet à la personne morale détenant les sociétés apportées, qui peut être la société bénéficiaire de l'apport ou une personne morale détenant, directement ou indirectement, cette dernière, de former un nouveau groupe avec les sociétés apportées dès l'ouverture de l'exercice d'apport.

Ainsi, les filiales apportées n'ont pas d'exercice imposé individuellement.

2. Entrée dans un groupe préexistant

140

La personne morale détenant, directement ou indirectement, le capital des sociétés apportées peut former un nouveau groupe avec les sociétés apportées à compter de l'exercice au cours duquel intervient l'apport.

150

Cette personne morale peut également, si elle est déjà mère d'un groupe, élargir celui-ci aux sociétés apportées.

3. Durée du premier exercice du nouveau groupe

160

La durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de l'apport peut être inférieure ou supérieure à douze mois.

170

Si nécessaire, les dispositions de l'[article 37 du CGI](#) sont appliquées. Ces dispositions prévoient qu'en l'absence de clôture d'exercice au cours d'une année civile, l'impôt est provisoirement établi au titre de la période écoulée depuis la dernière clôture d'un exercice.

180

Tout comme en cas d'absorption ou d'acquisition d'une société mère, il est admis que la date d'ouverture du premier exercice du nouveau groupe soit différente pour la société mère et les sociétés issues du groupe ayant cessé (il convient de se reporter au [II-A § 180 et suiv. du BOI-IS-GPE-50-10-20](#) et au [III-B § 130 et suiv. du BOI-IS-GPE-50-20-20-10](#)).

C. Transfert de déficits

190

Conformément au 7 de l'[article 223 I du CGI](#), une fraction du déficit d'ensemble du groupe de l'apporteuse peut être transférée, sur agrément, à la personne morale bénéficiaire de l'apport.

200

Les déficits ainsi transférés ne sont plus imputables par la société mère ayant effectué l'apport.

210

Les modalités et conditions de délivrance de l'agrément sont commentées au [BOI-SJ-AGR-20-30](#).

Seule la fraction des déficits d'ensemble provenant des sociétés apportées et imputable sur une base élargie conformément au 5 de l'[article 223 I du CGI](#) est susceptible d'être transférée à la société bénéficiaire de l'apport. Le mécanisme d'imputation des déficits sur une base élargie est par ailleurs ouvert en cas d'absorption, d'acquisition à 95 % au moins ou de scission d'une société tête de groupe ([BOI-IS-GPE-50-10-30](#), [BOI-IS-GPE-50-20-20-20](#), [BOI-IS-GPE-50-30-30](#)).

III. Obligations déclaratives

220

Les obligations déclaratives prévues pour bénéficier des nouvelles dispositions relatives aux « scissions partielles » sont les suivantes :

- la société bénéficiaire des apports ou, le cas échéant, la personne morale détenant, directement ou indirectement, cette dernière, doit exercer l'option pour devenir société mère du nouveau groupe, dans les trois mois de la date de réalisation de l'apport ([CGI, art. 223 L, 6-g](#)) ;

- les sociétés apportées doivent donner leur accord pour faire partie du nouveau groupe, dans le délai précité. Un document indiquant l'identité de ces filiales doit être joint à l'option formulée par la société mère ([CGI, art. 223 L, 6-g](#) et [CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZD](#)) ;

- la durée du premier exercice des sociétés du nouveau groupe doit être indiquée sur l'option exercée par la société mère ([CGI, art. 223 L, 6-g](#)) ;

- la liste des sociétés apportées au titre desquelles le dispositif d'imputation sur une base élargie est demandé doit être jointe à l'option. De plus, l'identité de ces sociétés doit figurer distinctement sur le document indiquant les sociétés apportées qui font partie du nouveau groupe (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZJ bis) ;

- la nouvelle société mère doit joindre à la déclaration du résultat d'ensemble un état de détermination des déficits des sociétés apportées pouvant s'imputer sur une base élargie. Des états de suivis des déficits imputables doivent également être fournis (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZL).

230

Pour un exemple, il convient de se reporter au I § 1 et suiv. du BOI-SJ-AGR-20-30-10-20.

IV. Cas des groupes horizontaux



Les commentaires contenus au IV § 240 à 310 du présent document font l'objet d'une consultation publique du 6 mai 2015 au 7 juin 2015 inclus. Vous pouvez adresser vos remarques à l'adresse de messagerie : bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Ces commentaires sont susceptibles d'être révisés à l'issue de la consultation. Ils sont néanmoins opposables dès leur publication.

240

Les commentaires des I, II et III § 1 à 230 s'appliquent en cas de scission partielle effectuée par la société mère d'un groupe horizontal.

Ces commentaires s'appliquent également en cas de scission partielle effectuée par l'entité mère non résidente, sous réserve des précisions suivantes.

A. Nature des opérations effectuées par l'entité mère non résidente

250

Les opérations concernées sont les opérations d'apport-attribution effectuées par l'entité mère non résidente qui répondent aux conditions prévues pour la délivrance de l'agrément mentionné au 2 de l'article 115 du CGI, étant observé que cet agrément n'est pas effectivement délivré à l'entité mère non résidente, non soumise à l'impôt sur les sociétés.

Les titres de la société mère du groupe horizontal ne doivent pas être apportés lors de l'opération, car dans un tel cas, il ne s'agirait pas d'une scission partielle mais de l'acquisition de la société mère par une autre société (CGI, art. 223 L, 6-d).

B. Conditions afférentes à la société qui constitue un nouveau groupe et conséquences fiscales

260

L'entité mère non résidente peut ne plus détenir le capital de certaines sociétés membres du groupe horizontal dans les conditions prévues au deuxième alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#), lorsqu'elle apporte, dans le cadre d'une scission partielle, les titres de certaines filiales membres du groupe, ou de certaines sociétés étrangères.

Dans cette situation, sous réserve d'en remplir les conditions à la clôture de l'exercice au cours duquel intervient l'apport, une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés peut former un groupe horizontal, ou vertical (formé dans les conditions du premier alinéa du I de l'article 223 A du CGI), avec les sociétés dont l'entité mère non résidente ne détient plus le capital du fait de la scission partielle.

Cette personne morale qui forme le nouveau groupe peut être la société bénéficiaire de l'apport, si elle est soumise à l'impôt sur les sociétés, ou une personne morale qui détient cette société bénéficiaire soumise à l'impôt sur les sociétés (si elle remplit les conditions pour être société mère). Si la société bénéficiaire de l'apport n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés, mais remplit les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère, la nouvelle société mère peut être une société qui remplit les conditions pour former un groupe avec les sociétés que l'entité mère non résidente ne détient plus, du fait de la scission partielle, dans les conditions prévues au deuxième alinéa du I de l'article 223 A du CGI.

Le nouveau groupe est formé par cette personne morale dès l'ouverture de l'exercice d'apport. Si elle déjà société mère d'un groupe, elle peut élargir celui-ci aux sociétés qui sortent du groupe horizontal de l'entité mère non résidente apporteuse.

270

Les filiales qui ne sont plus détenues par l'entité mère non résidente dans les conditions prévues au deuxième alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#) sortent du groupe horizontal au cours de l'exercice au cours duquel intervient l'apport.

Leur sortie du groupe entraîne les réintégrations prévues à l'[article 223 F du CGI](#) et à l'[article 223 R du CGI](#), réalisées par la société mère du groupe auquel elles cessent d'appartenir.

C. Transfert des déficits et imputation sur une base élargie

280

En application des dispositions du 7 de l'[article 223 I du CGI](#), lorsque s'appliquent les dispositions du g du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) (à l'occasion d'une scission partielle), une fraction du déficit d'ensemble du groupe auquel appartenaient les sociétés apportées peut être transférée à la personne morale bénéficiaire de l'apport sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'[article 1649 nonies du CGI](#). Sous conditions, cette fraction de déficit est imputable sur une base élargie dans le nouveau groupe auquel appartiennent les sociétés apportées, en application des dispositions du 5 de l'article 223 I du CGI.

S'agissant des scissions partielles effectuées par l'entité mère non résidente d'un groupe horizontal, ces dispositions s'appliquent de la manière suivante.

290

En cas de scission partielle effectuée par l'entité mère non résidente, une fraction du déficit d'ensemble du groupe horizontal peut être transférée à la personne morale lorsque celle-ci bénéficie de l'apport, qui forme un nouveau groupe en application des dispositions du g du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), ou qui élargit un groupe selon ces dispositions dans les conditions décrites au [II-C § 190 à 210](#).

Lorsque la personne morale qui forme un nouveau groupe ne bénéficie pas de l'apport, aucune fraction du déficit d'ensemble ne peut lui être transmise.

D. Obligations déclaratives

300

Les commentaires figurant au [III § 220](#) concernant les obligations déclaratives sont transposables lorsqu'un groupe est formé ou élargi dans les conditions du g du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) en cas de scission partielle effectuée par une entité mère non résidente. Pour la transposition de ces commentaires, la nouvelle société mère est assimilée à la société bénéficiaire des apports.

E. Exemple

310

Exemple :

La société Fm est société mère d'un groupe horizontal formé avec les sociétés F2, F3 et F4, et dont l'entité mère non résidente est la société ME. La société ME détient directement les sociétés Fm, F2, F3 et F4 à 100 %. La société ME est détenue directement à 94 % par la société S. La société S détient directement à 100 % la société Z. Les sociétés ME, S et Z sont soumises en Italie à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés. La société Z détient directement à 100 % la société A, soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Les exercices des sociétés correspondent à l'année civile.

Au cours de l'exercice N, la société ME effectue une scission partielle, en apportant à la société Z les titres des sociétés F3 et F4, avec effet à l'ouverture de l'exercice. En contrepartie, la société ME reçoit des titres de la société Z, qu'elle attribue à ses actionnaires (notamment la société S) en proportion de leurs droits dans son capital, dans les conditions prévues pour la délivrance de l'agrément mentionné au 2 de l'[article 115 du CGI](#). Après l'opération, la société Z est encore détenue directement à 95 % au moins par la société S.

A l'issue de l'opération, la société Z détient directement à 100 % les sociétés A, F3 et F4, lesquelles peuvent former ensemble un groupe horizontal, dans les conditions prévues au g du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), dès l'ouverture de l'exercice N. La société mère de ce nouveau groupe est librement choisie entre A, F3 et F4. Par hypothèse, il s'agit de la société A, qui doit formuler son option en ce sens dans les trois mois de la date de réalisation de l'apport, en l'accompagnant des accords par lesquels la société S (entité mère non résidente) et la société Z (société étrangère) l'autorisent à opter et autorisent les sociétés F3 et F4 à être membres.

Par hypothèse, l'opération répond aux conditions précisées au [IV-C § 290](#). La fraction du déficit d'ensemble du groupe auquel cessent d'appartenir les sociétés F3 et F4, et qui provient de ces deux sociétés, peut être transférée à la société mère du nouveau groupe formé entre les sociétés A, F3 et F4. Cette fraction de déficit est imputable sur une base élargie, dans les conditions prévues au 5 de l'[article 223 I du CGI](#), sur les résultats des sociétés F3 et F4.

