

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-50-50-10-15/04/2020

Date de publication : 15/04/2020

### **IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Opérations de restructurations du groupe - Participations de sociétés du groupe à d'autres opérations de restructurations - Incidence avec le régime des cessions intra-groupe d'immobilisations et avec le régime des subventions intra-groupe**

---

#### **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 5 : Participations de sociétés du groupe à d'autres opérations de restructurations

Section 1: Incidence avec le régime des cessions intra-groupe d'immobilisations et avec le régime des subventions intra-groupe

#### **Sommaire :**

I. Interaction des opérations de restructuration avec les dispositifs de neutralisation des abandons de créance et subventions et des plus ou moins-values de cession d'immobilisation intra-groupe

A. Maintien de certaines neutralisations en cas de fusion intra-groupe

B. Plus ou moins-value non retenue dans le résultat d'ensemble en cas d'opération d'apport

II. Apports soumis au régime spécial des fusions

A. Application du régime spécial des fusions

B. Apports de biens amortissables

1. Apport puis cession de biens amortissables entre sociétés du groupe

2. Cession puis apport de biens amortissables entre sociétés du groupe

3. Opérations successives d'apport et de cession de biens amortissables entre sociétés du groupe

C. Apports de biens non amortissables

1. Apport puis cession de biens non amortissables entre sociétés du groupe

2. Cession puis apport de biens non amortissables entre sociétés du groupe

3. Opérations successives d'apport et de cession entre sociétés du groupe de biens non amortissables acquis originellement et cédés « in fine » à l'extérieur du groupe

D. Cession de titres remis en contrepartie de l'apport de biens à une autre société du groupe

III. Opérations placées sous le régime fiscal de droit commun des cessations et pour lesquelles les apports sont transcrits à la valeur nette comptable

1

Concernant les règles comptables en matière de restructuration d'entreprises et leurs conséquences fiscales, il convient de se reporter au [BOI-IS-FUS-30](#).

Le [règlement n° 2017-01 du 5 mai 2017 modifiant l'annexe du règlement ANC n° 2014-03 du 15 juin 2014 modifié relatif au plan comptable général \(PCG\)](#) prévoit, en principe, que la valorisation des apports consécutifs aux opérations de restructurations effectuées entre entités placées sous contrôle commun est réalisée aux valeurs comptables.

Par ailleurs les conséquences fiscales d'une fusion entre deux sociétés du groupe sont exposées au [III § 120 et suivants du BOI-IS-GPE-40-20-30](#).

## I. Interaction des opérations de restructuration avec les dispositifs de neutralisation des abandons de créance et subventions et des plus ou moins-values de cession d'immobilisation intra-groupe

(10)

### A. Maintien de certaines neutralisations en cas de fusion intra-groupe

---

20

La fusion intra-groupe d'une société filiale entraîne la disparition juridique de la société absorbée, donc sa sortie du groupe fiscal auquel elle appartenait à compter du premier jour de l'exercice en cours.

Cependant, conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), la fusion intra-groupe n'entraîne pas, sous conditions, selon les cas la réintégration ou la déduction du résultat d'ensemble, des plus et moins-values précédemment neutralisées en application du premier alinéa de l'[article 223 F du CGI](#), ni des abandons de créances et des subventions intra-groupe précédemment neutralisés en application des dispositions du cinquième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#) dans sa version applicable aux exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019. La fusion doit être placée sous le régime spécial prévu à l'[article 210 A du CGI](#). Les conditions et modalités du maintien de ces neutralisations sont développées au [III § 120 et suivants du BOI-IS-GPE-40-20-30](#).

**Remarque :** Les subventions et abandons de créances sont susceptibles d'être réintégrés au résultat d'ensemble s'ils ont été consentis au cours d'un exercice ouvert avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019 ([II § 10 et suivants du BOI-IS-GPE-40-20-30](#)).

(30 - 80)

## **B. Plus ou moins-value non retenue dans le résultat d'ensemble en cas d'opération d'apport**

---

**90**

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.

**100**

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 ([II-C-1 § 260](#)).

## **II. Apports soumis au régime spécial des fusions**

### **A. Application du régime spécial des fusions**

---

**110**

Les sociétés du groupe peuvent bénéficier des dispositions de l'[article 210 A du CGI](#) et de l'[article 210 B du CGI](#) pour les plus-values nettes qu'elles dégagent sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé apporté à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'un apport partiel d'actif à une ou plusieurs autres sociétés du même groupe.

**120**

Pour l'application des dispositions de l'article 210 B du CGI, et le cas échéant, la demande d'agrément doit être formulée dans les conditions habituelles par la société apporteuse et la société bénéficiaire des apports ([BOI-SJ-AGR-20-10](#)).

Ces sociétés doivent mentionner, dans les renseignements à fournir, leur appartenance au périmètre d'intégration de la société mère et, si cette dernière société ne participe pas à l'opération, le siège et le lieu d'imposition de celle-ci.

**130**

La dernière phrase du premier alinéa de l'[article 223 F du CGI](#) précise que le dispositif de neutralisation des plus ou moins-values de cessions internes au groupe prévu audit article n'est pas applicable aux apports placés sous le régime de l'article 210 A du CGI. En revanche, les apports soumis aux règles de droit commun peuvent en bénéficier.

### **B. Apports de biens amortissables**

---

**140**

Il est rappelé que les plus-values d'apport placées sous le régime défini à l'article 210 A du CGI, lorsqu'elles ont existé, sont rapportées au résultat de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport selon les modalités prévues au d du 3 de l'article 210 A du CGI (BOI-IS-FUS-10-20-40-10 au II § 130 et suivants).

## 1. Apport puis cession de biens amortissables entre sociétés du groupe

---

**150**

En cas de cession entre sociétés du groupe de biens reçus à l'occasion d'opérations de fusion, d'apport ou de scission réalisées, pendant leur période d'intégration, par des sociétés du même groupe et placées sous le régime prévu par l'article 210 A du CGI, les dispositions de l'article 223 F du CGI et de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI, s'appliquent de la manière suivante.

**160**

La plus-value ou la moins-value qui n'est pas retenue pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble est égale à la plus-value ou la moins-value de cession réalisée par la société cédante et déterminée par différence entre le prix de cession et la valeur d'apport du bien (CGI, art. 210 A, 3-d).

**170**

Pour le calcul du montant des suppléments d'amortissements pratiqués par la société cessionnaire, qui doit être réintégré au titre de chaque exercice par la société mère, il y a lieu de retenir comme valeur nette du bien cédé la valeur attribuée à ce bien lors de l'apport antérieur par une autre société du groupe, diminuée des amortissements déduits par la société bénéficiaire des apports et le cas échéant, de ceux différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B du CGI.

**180**

En cas de cessions successives de ce bien à l'intérieur du groupe, cette valeur nette est bien entendu diminuée, lors de chaque cession, d'une somme égale aux amortissements admis en déduction du résultat d'ensemble depuis la précédente cession.

**190**

**Exemple :** Dans le cadre d'une opération d'apport partiel d'actif, une société A, membre d'un groupe, a reçu au 1<sup>er</sup> janvier N (antérieur à 2005) de la société B du même groupe un bien amortissable sur vingt ans. L'opération a été placée sous le régime de l'article 210 A du CGI ; la valeur d'apport est de 1 000 000 €, la plus-value d'apport s'élève à 300 000 €.

Le 31 décembre N+7, « A » cède le bien à une société « C » du même groupe pour un prix de 1 400 000 € ; « C » décide de l'amortir sur vingt ans.

L'imposition de la plus-value d'apport et de la plus-value de cession s'établit ainsi.

### 1) Résultat de « A »

Application de l'article 210 A du CGI :

- exercice N et N+7 : réintégration par  $1/15^{\text{ème}}$  de la plus-value d'apport, soit = 20 000 € par exercice ;

- exercice N+8 : plus-value de cession à « C » :

- prix de cession : 1 400 000,

- valeur nette : 600 000 (1 000 000 - 400 000 d'amortissements),

- plus-value : 800 000,

- imposition immédiate de la fraction de la plus-value d'apport qui n'a pas encore été réintégrée, soit  $300\,000 - (20\,000 \times 7) = 140\,000$ .

### 2) Résultat d'ensemble

Exercice N+7 : - 800 000 au titre de la plus-value de cession comprise dans le résultat de « A » (neutralisation, CGI, art. 223 F).

Exercices suivants (N+8 à N+27) : + 500 au titre des suppléments d'amortissements calculés ainsi :

- annuités pratiquées par « C » :  $(1\,400\,000 \times 5\%) = 70\,000$  ;

- dotation fiscale selon la valeur nette dans les écritures de « A » au moment de la cession, soit  $[(1\,000\,000 - 400\,000) \times 5\%] = 30\,000$ .

Somme à réintégrer (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZH) = 40 000.

## 2. Cession puis apport de biens amortissables entre sociétés du groupe

---

### 200

Il résulte du deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI, que si un bien cédé à l'intérieur du groupe fait ultérieurement l'objet d'un apport (fusion ou apport partiel d'actif) placé sous le régime de l'article 210 A du CGI, la société mère doit alors comprendre dans le résultat ou la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice de l'apport la plus ou moins-value qui n'a pas été antérieurement prise en compte en application du premier alinéa de l'article 223 F du CGI et qui n'a pas encore été réintégrée.

### 210

En application du deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI et de l'article 46 quater-0 ZH de l'annexe III au CGI, la plus ou moins-value à rapporter au résultat ou à la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble se calcule selon les modalités identiques à celles prévues en cas de sortie du groupe d'une des sociétés qui ont cédé une immobilisation à une autre société du groupe ou lors de la sortie du groupe de la société qui est propriétaire de cette immobilisation. Il en va de même pour d'autres cas de dé-neutralisation de la plus ou moins-value de cession (sur le cas de la cession de titres d'une société du groupe à une société intermédiaire, il convient de se reporter au II § 30 à 100 du BOI-IS-GPE-20-20-50-20).

## 220

En ce qui concerne la qualification fiscale de cette plus-value ou moins-value (court terme ou long terme), il convient de se reporter au BOI-BIC-PVMV-20.

### 3. Opérations successives d'apport et de cession de biens amortissables entre sociétés du groupe

---

## 230

Si le bien cédé à l'intérieur du groupe fait ultérieurement l'objet d'un nouvel apport à une autre société du même groupe placé sous le régime de l'article 210 A du CGI, la société mère doit alors comprendre dans le résultat ou la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice de l'apport, la plus-value ou la moins-value qui n'a pas été antérieurement prise en compte en application du premier alinéa de l'article 223 F du CGI et qui n'a pas encore été réintégrée.

## 240

**Exemple :** Les données de l'exemple sont les mêmes que celles mentionnées au II-B-1 § 190.

Dans le cadre d'une opération d'apport partiel d'actif, une société A, membre d'un groupe, reçoit au 1<sup>er</sup> janvier N de la société B du même groupe un bien amortissable sur vingt ans. L'opération est placée sous le régime de l'article 210 A du CGI ; la valeur d'apport est de 1 000 000, la plus-value d'apport s'élève à 30 000.

Le 31 décembre N+7, A cède le bien à une société C du même groupe pour un prix de 1 400 000. C décide de l'amortir sur vingt ans.

En outre il est supposé que la société C apporte le bien à une autre société du groupe le 31 décembre N+10. L'apport est placé sous le régime de l'article 210 A du CGI.

La société mère M devra, en application du deuxième alinéa de l'article 223 F du CGI, rapporter à la plus ou moins-value nette d'ensemble de l'exercice N+10 la plus-value non retenue lors de sa réalisation, sous déduction du supplément d'amortissement réintégré par la société mère en application du premier alinéa de l'article 223 F du CGI.

Cette somme se calcule ainsi :

- plus-value non retenue dans le résultat d'ensemble lors de sa réalisation = 800 000 (II-B-1 § 190) ;

- amortissement réintégrés par M de N+8 à N+10 = 120 000 (40 000 x 3) ;

- soit plus-value à réintégrer : 680 000.

**Remarque** : La valeur nette à retenir lors de cessions postérieures est calculée par référence à la valeur attribuée au bien lors du dernier apport.

## C. Apports de biens non amortissables

---

### 1. Apport puis cession de biens non amortissables entre sociétés du groupe

---

#### 250

En application des dispositions du c du 3 de l'[article 210 A du CGI](#), la société cédante calcule les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de biens non amortissables qui lui ont été antérieurement apportés par d'autres sociétés du groupe, d'après la valeur que ces biens avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

Lorsque ces biens sont cédés à d'autres sociétés du groupe, la plus-value ou moins-value qui n'est pas retenue par la société mère pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble est égale à la plus-value acquise ou à la moins-value subie depuis la date d'inscription des biens au bilan de la société absorbée (la plus-value de cession de ce bien par la société absorbante est déterminée d'après sa valeur à cette date).

#### 260

En conséquence, la plus-value ou la moins-value dont l'imposition est neutralisée en application du premier alinéa de l'[article 223 F du CGI](#) ne comprend pas la fraction de plus-value ou de moins-value calculée par la société cédante qui correspond :

- aux amortissements exceptionnels ou aux provisions de la société absorbée qui n'ont pas été soumises à l'impôt lors de la fusion ([BOI-IS-FUS-10-20-40-10 au III § 210 à 290](#)) ;

- aux plus-values antérieures à la fusion qui sont demeurées en report d'imposition lors de cette opération (par exemple : plus-value afférente à un apport antérieur à la fusion, plus-value afférente à un échange de titres sans soulte).

La plus-value ou la moins-value qui est neutralisée est donc égale à la différence entre le prix de cession et la valeur réelle que les biens cédés avaient, pour la société absorbée, lors de leur acquisition.

#### 270

**Exemple** : Une société A d'un groupe apporte en N (antérieur à 2005), sous le bénéfice de l'[article 210 A du CGI](#), un terrain à une autre société B membre du groupe pour une valeur de 1 350 000. Ce terrain figurait dans les écritures de la société A depuis N-2 pour 800 000.

En N+1, le terrain fait l'objet d'une vente à une société C du même groupe pour un prix de 1 650 000.

La plus-value d'apport réalisée par la société A, d'un montant de 550 000 (1 350 000 - 800 000), a été placée en sursis d'imposition en application des dispositions de l'article 210 A du CGI.

La plus-value de cession réalisée par la société B, est calculée d'après la valeur du terrain dans les écritures de la société A en application du c du 2 de l'article 210 A du CGI. Elle est égale à :  $1\,650\,000 - 800\,000 = 850\,000$  ; cette plus-value est comprise dans le résultat réalisé par la société B et prise en compte dans le résultat d'ensemble, mais neutralisée en application de la première phrase de l'article 223 F du CGI.

## 2. Cession puis apport de biens non amortissables entre sociétés du groupe

---

### 280

Lorsque un bien apporté sous le régime prévu au 1 de l'article 210 A du CGI avait auparavant fait l'objet d'une cession entre sociétés du groupe, il n'y a pas de remise en cause de la neutralisation afférente à la cession antérieure.

### 290

**Exemple :** Reprise de l'exemple au II-C-1 § 270.

En N+3 (antérieur à 2005), le terrain est compris dans un nouvel apport bénéficiant du régime de l'article 210 A du CGI, réalisé au profit d'une société D également membre du groupe. La valeur d'apport est de 2 000 000.

La plus-value d'apport réalisée par la société C, d'un montant de 350 000 (2 000 000 - 1 650 000), a été placée en sursis d'imposition en application des dispositions de l'article 210 A du CGI.

Cet apport de la société C à la société D n'entraîne pas la réintégration de la plus-value de cession précédemment neutralisée en application de l'article 223 F du CGI (850 000 ; II-C-1 § 270 ).

## 3. Opérations successives d'apport et de cession entre sociétés du groupe de biens non amortissables acquis originellement et cédés « in fine » à l'extérieur du groupe

---

### 300

Les opérations successives d'apport et de cession entre sociétés du groupe portant sur un bien non amortissable peuvent bénéficier des dispositions de l'article 223 F du CGI et de l'article 210 A du CGI.

Si les biens cédés à l'intérieur du groupe font ultérieurement l'objet d'un nouvel apport à une autre société du même groupe placé sous le régime de l'article 210 A du CGI, la valeur à retenir lors des cessions postérieures à cette opération est la valeur que ces biens avaient lors de la cession précédant le dernier apport.

### 310

**Exemple** : Reprise de l'exemple aux [II-C-1 § 270](#) et [II-C-2 § 290](#).

La société A avait reçu en N (antérieur à 2005) d'une société E, extérieure au groupe, le terrain compris dans un apport placé sous le régime de l'article 210 A du CGI.

La valeur d'apport était de 800 000 et la valeur d'origine chez E était de 500 000.

En N+6, postérieur ou antérieur à 2005, la société D cède le terrain hors du groupe pour un prix de 2 600 000.

La plus-value d'apport réalisée par la société E, d'un montant de 300 000 (800 000 - 500 000) a été placée en sursis d'imposition en application des dispositions de l'article 210 A du CGI.

La plus-value d'apport réalisée par la société A, d'un montant de 550 000 (1 350 000 - 800 000) a également été placée en sursis d'imposition en application des dispositions de l'article 210 A du CGI.

La plus-value de cession réalisée par la société B, est calculée d'après la valeur du terrain dans les écritures de la société E, en application du c du 3 de l'article 210 A du CGI. Elle est égale à  $1\,650\,000 - 500\,000 = 1\,150\,000$  ; cette plus-value est comprise dans le résultat réalisé par la société B et prise en compte dans le résultat d'ensemble. En application de la première phrase de l'article 223 F du CGI la fraction de la plus-value qui est neutralisée dans le résultat d'ensemble est celle réalisée depuis l'inscription du bien au bilan de la société A soit :  $1\,650\,000 - 800\,000 = 850\,000$ . Le solde de la plus-value soit 300 000 reste compris dans le résultat d'ensemble.

La plus-value d'apport réalisée par la société C, d'un montant de 350 000 (2 000 000 - 1 650 000), a été placée en sursis d'imposition en application des dispositions de l'article 210 A du CGI. Cet apport de la société C à la société D n'a pas entraîné la réintégration de la plus-value de cession neutralisée (850 000).

La plus-value de cession réalisée par la société D est calculée d'après la valeur du terrain dans les écritures de C en application du c du 3 de l'article 210 A du CGI. Elle est égale à  $2\,600\,000 - 1\,650\,000 = 950\,000$ . Cette plus-value est comprise dans le résultat de la société cédante et par conséquent dans le résultat d'ensemble. En outre, la société mère doit comprendre dans le résultat d'ensemble, la plus-value neutralisée lors de la cession du terrain entre les sociétés B et C soit 850 000.

Récapitulation :

- prix de cession du terrain hors du groupe : 2 600 000 ;
- valeur d'entrée du terrain dans le groupe : 500 000 ;
- plus-value : 2 100 000.

Cette plus-value est imposée à raison de :

- 300 000 au titre de N+1 ;
- 950 000 au titre de N+6 ;

- 850 000 au titre de N+6.

## **D. Cession de titres remis en contrepartie de l'apport de biens à une autre société du groupe**

---

### **320**

En application des dispositions du 2 de l'[article 210 B du CGI](#), la société qui cède des titres remis en contrepartie de l'apport de biens placé sous le régime spécial des fusions, calcule la plus-value de cession afférente à ces titres d'après la valeur que les biens apportés avaient, du point de vue fiscal, dans ses propres écritures.

Lorsque ces titres sont cédés à l'intérieur d'un groupe, les dispositions de l'[article 223 F du CGI](#) sont applicables de manière analogue à celles qui sont prévues en cas de cession de biens non amortissables ([II-B § 140 à 240](#)).

## **III. Opérations placées sous le régime fiscal de droit commun des cessations et pour lesquelles les apports sont transcrits à la valeur nette comptable**

### **330**

Concernant les opérations placées sous le régime fiscal de droit commun et pour lesquelles les apports sont transcrits à la valeur nette comptable, en application des dispositions du 2 de l'[article 221 du CGI](#) la plus-value imposable est déterminée en tenant compte de la valeur réelle des biens apportés ([BOI-IS-FUS-30-20](#) au [III-C § 180 à 210](#)).

**Remarque** : Lorsque la valeur réelle des titres remis en rémunération de l'apport est inférieure à la valeur réelle des biens transmis, il convient de se reporter au [II § 20 à 40](#) du [BOI-IS-FUS-30-20](#).

### **(340)**

### **350**

Les plus et moins-values calculées par rapport à la valeur réelle des biens apportés sont neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble conformément au premier alinéa de l'[article 223 F du CGI](#).

### **360**

En cas de cession ultérieure hors du groupe des biens apportés, ou de sortie du groupe de la société apporteuse ou d'une société bénéficiaire des apports, les plus et moins-values ainsi constatées sur le plan fiscal sont réintégrées au résultat d'ensemble conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'[article 223 F du CGI](#).

Par ailleurs, lorsqu'une plus-value ou une moins-value a été neutralisée au titre d'un apport intra-groupe à la valeur comptable, réalisé au cours d'un exercice ouvert avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019 comprenant des titres de participation, la quote-part de frais et charges commentée au [II-B § 210](#) et

suivants du [BOI-IS-GPE-20-20-60](#) s'applique lorsque surviennent certains événements au cours d'un exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019.