

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-40-20-30-06/05/2015

Date de publication : 06/05/2015

Date de fin de publication : 02/03/2016

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Sorties et cessation de groupes - Conséquences des sorties et cessations de groupes - Autres conséquences

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Régime fiscal des groupes de sociétés

Titre 4 : Sorties et cessation de groupes

Chapitre 2 : Conséquences des sorties et cessations de groupes

Section 3 : Autres conséquences

Sommaire :

I. Sort des résultats, plus ou moins-values de cession d'éléments d'actif immobilisé et assimilés entre sociétés du groupe

II. Réintégration des subventions et abandons de créance déduits du résultat d'ensemble

A. Subventions afférentes à des cessions d'éléments d'actif immobilisé et assimilés

B. Autres subventions et abandons de créances

III. Cas des fusions intra-groupe

A. Cas général

1. Conditions d'application

a. Fusion intra-groupe d'une société filiale du groupe

b. Fusion placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI

c. Fusion d'une des sociétés parties à l'opération

1° Pour les plus ou moins-values de cession d'immobilisations intra-groupe : absorption d'une société qui a cédé le bien ou de celle qui en est devenue propriétaire

2° Pour les abandons de créances et les subventions : fusion de la société qui a consenti l'abandon ou versé la subvention, ou de la société bénéficiaire

2. Modalités d'application du dispositif

a. Maintien des neutralisations

b. Report de l'imposition ou de la déduction des montants neutralisés lors de la sortie du groupe de la société absorbante

c. Le maintien des neutralisations des abandons de créances et des subventions continue de faire courir le délai de cinq ans

d. Obligation de suivi des neutralisations

B. Cas des cessions d'immobilisations réalisées dans les groupes dont le périmètre inclut des sociétés détenues par des sociétés établies hors de France

IV. Sort des intérêts différés

I. Sort des résultats, plus ou moins-values de cession d'éléments d'actif immobilisé et assimilés entre sociétés du groupe

1

En cas de sortie du groupe d'une société qui a cédé à une autre société du groupe ou qui a acquis d'une telle société un élément d'actif visé à l'[article 223 F du code général des impôts \(CGI\)](#), la société mère doit, conformément aux dispositions de cet article, comprendre dans le résultat ou dans la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble le résultat ou la plus-value ou la moins-value qui n'a pas été retenue lors de sa réalisation et qui n'y a pas encore été rapportée (il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-20-20-50](#)).

II. Réintégration des subventions et abandons de créance déduits du résultat d'ensemble

10

Selon les dispositions de l'[article 223 R du CGI](#), en cas de sortie du groupe de l'une des sociétés mentionnées au sixième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), les subventions indirectes qui proviennent d'une remise de biens composant l'actif immobilisé pour un prix différent de leur valeur réelle, déduites pour la détermination du résultat des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992, sont rapportées par la société mère au résultat d'ensemble de l'exercice de sortie de l'une de ces sociétés.

Il en est de même pour les subventions indirectes qui proviennent d'une remise de titres de portefeuille exclus du régime des plus ou moins-values à long terme conformément à l'[article 219 du CGI](#).

De même, la société mère rapporte à ce résultat les autres subventions indirectes, les subventions directes et les abandons de créances, également mentionnés à cet alinéa, qui ont été déduits du résultat d'ensemble de l'un des cinq exercices précédant celui de la sortie s'il a été ouvert à compter du 1er janvier 1992.

A. Subventions afférentes à des cessions d'éléments d'actif immobilisé et assimilés

20

En application de la première phrase du premier alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), en cas de sortie du groupe de l'une des sociétés mentionnées au sixième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#) (société qui consent la subvention ou société qui en est la bénéficiaire), les subventions indirectes qui proviennent d'une remise de biens composant l'actif immobilisé pour un prix différent de leur valeur réelle, déduites pour la détermination du résultat des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992 sont rapportées par la société mère au résultat d'ensemble de l'exercice de sortie de l'une de ces sociétés.

30

Il en est de même pour les subventions indirectes provenant de la remise de titres de portefeuille exclus du régime des plus ou moins-values à long terme.

En effet, la subvention indirecte qui provient de la remise de titres de portefeuille exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme pour un prix différent de leur valeur réelle n'est pas prise en compte dans le résultat d'ensemble de l'exercice au cours duquel elle a été consentie. Les sommes déduites à ce titre du résultat d'ensemble sont rapportées, sans condition de délai, lorsque la société qui consent la subvention ou celle qui en est la bénéficiaire sort du groupe.

40

La réintégration concerne les subventions déduites du résultat d'ensemble des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992 et consenties entre sociétés du groupe. En pratique, il s'agit des subventions rapportées à leur résultat par les sociétés qui en ont bénéficié c'est-à-dire la société cédante si le prix de cession a excédé la valeur réelle du bien ou la société cessionnaire dans le cas contraire et déduites du résultat d'ensemble.

50

Il est rappelé qu'une société appartient à un groupe défini à l'[article 223 A du CGI](#) à compter de la date d'ouverture du premier exercice au titre duquel la société est devenue membre de ce groupe jusqu'à la date de clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel ses résultats ont cessé d'être pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble.

60

Cette rectification est effectuée au titre de l'exercice au cours duquel l'une des deux sociétés concernées par une telle opération cesse de faire partie du groupe sans considération de la durée pendant laquelle elle a été membre du groupe. Bien entendu, si l'autre société concernée sort ensuite du groupe, aucune rectification du résultat d'ensemble n'est alors à effectuer pour les sommes en cause.

70

Exemple :

Hypothèse :

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

décembre N+4 pour un prix de 9,5 M€.

Solution :

Chacune des sociétés A et B doit rapporter à son résultat imposable de l'exercice N+1 la somme de 6 M€ représentant la subvention consentie ou reçue.

En application des dispositions du sixième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), la subvention rapportée par B est déduite du résultat d'ensemble de l'exercice N+1.

La sortie de A en N+2 entraîne la réintégration de cette subvention pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice clos en N+2.

Si B a inscrit à son bilan du 31 décembre N+1 l'immeuble pour sa valeur réelle, soit 10 M€, la cession du bien hors du groupe entraîne la réalisation d'une plus-value ainsi déterminée :

- Valeur comptable : 10.
- Amortissements : N+2, N+3 et N+4 (3 x 0,4) : 1,2.
- Valeur nette comptable : 8,8.
- Prix de cession : 9,5.
- Plus-value : 0,7.

Le tableau qui suit récapitule les impositions consécutives à ces opérations (en M€).

Impositions consécutives aux opérations

Exercice	Résultat A	Résultat B	Application article 223 B du CGI et article 223 R du CGI	Conséquences cumulées sur le résultat d'ensemble
N+1	+6	+6	-6	+6
N+2		-0,4	+6	+5,6
N+3		-0,4		-0,4
N+4		-0,4		+0,3
		+0,7		

B. Autres subventions et abandons de créances

80

En cas de sortie du groupe de l'une des sociétés mentionnées au sixième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#), la société mère doit en application de la seconde phrase du premier alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), rapporter au résultat d'ensemble de l'exercice de sortie de l'une de ces sociétés les subventions indirectes autres que celles afférentes à des cessions de biens immobilisés ou de titres de portefeuille

exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme, les subventions directes, et les abandons de créances, qui ont été déduits du résultat d'ensemble de l'un des cinq exercices précédant celui de la sortie s'il a été ouvert à compter du 1er janvier 1992.

90

La réintégration doit être effectuée quelle que soit la durée pendant laquelle l'une ou l'autre des sociétés concernées a été membre du groupe, même si cette durée est supérieure à cinq ans ; toutefois, seules les déductions opérées au titre des cinq exercices précédant la sortie, et au plus tôt au titre du premier exercice ouvert à compter du 1er janvier 1992, sont rapportées au résultat d'ensemble de l'exercice de sortie de la société bénéficiaire de la subvention ou de l'abandon ou de la société qui a consenti cette subvention ou cet abandon.

100

Cette rectification du résultat d'ensemble est effectuée au titre de l'exercice au cours duquel l'une des deux sociétés concernées par une des opérations mentionnées à la seconde phrase du premier alinéa de l'[article 223 R du CGI](#) cesse de faire partie du groupe. Lorsque la subvention ou l'abandon de créances ainsi rapporté était déductible du résultat de la société qui l'a consenti en application des règles de droit commun, la société mère déduit cette subvention ou cet abandon du résultat d'ensemble du même exercice.

110

Exemple :

Hypothèse :

La société M et sa filiale F sont entrées dans un groupe le 1er janvier N ; à compter du 1er janvier N+1, la société M accorde à F une avance de 1 M€ assortie d'un taux d'intérêt inférieur de 3 points au taux en vigueur sur le marché monétaire. La société F commercialise les produits fabriqués par M ; l'aide ainsi accordée est déductible dès lors qu'elle a une contrepartie suffisante pour sa propre exploitation. Il est supposé que la société F sort du groupe en N+9 et que le taux du marché n'a pas varié sur la période en cause.

Solution :

Pour la détermination du résultat d'ensemble de chacun des exercices clos de N+1 à N+9 la société mère rapporte à ce résultat une somme de 30 000 € (1 000 000 x 3 %) au titre de M et déduit la même somme au titre de F dès lors que les résultats de ces sociétés ont été implicitement minorés ou majorés de la subvention.

Du fait de la sortie de F en N+9, le résultat d'ensemble de l'exercice clos en N+9 est :

- majoré des subventions déduites du résultat des exercices clos de N+4 à N+9 soit 150 000 € (tableau n° **2058 ES** [CERFA n°10 933] établi au titre de F) ;
- diminué des subventions rapportées au résultat des mêmes exercices soit 150 000 € (tableau n° **2058 ER** [CERFA n° 10 931] établi au titre de M).

Les imprimés n° **2058 ES** et n° **2058 ER** sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires".

III. Cas des fusions intra-groupe

120

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.

En revanche, étant donné que la société absorbante reprend les droits et obligations de cette dernière, certains effets de cette sortie sont reportés jusqu'au moment où la société absorbante sortira à son tour du groupe, sous réserve toutefois qu'elle ne fasse pas elle-même l'objet d'une fusion intra-groupe.

130

Conformément aux dispositions énoncées au deuxième alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), la fusion intra-groupe n'entraîne pas, sous certaines conditions, selon les cas, l'imposition ou la déduction du résultat d'ensemble, des plus et moins-values, des abandons de créances et des subventions intra-groupe neutralisés en période d'intégration.

De plus, la fusion intra-groupe de la société rachetée n'a pas d'incidence sur le dispositif de réintégration des charges financières (il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-20-20-80](#)).

En revanche, les dispositions relatives aux provisions intra-groupe pour dépréciation de participations, de créances ou pour risque ne sont pas modifiées.

Les éléments figurant aux trois alinéas précédents sont également applicables de plein droit aux opérations de fusion des personnes morales membres d'un groupe combiné (il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-10-30-20](#)). Il en est de même en cas de fusion de sociétés membres d'un groupe bancaire mutualiste (il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-10-30-10](#)).

A. Cas général

1. Conditions d'application

a. Fusion intra-groupe d'une société filiale du groupe

140

Le dispositif de maintien des neutralisations opérées en période d'appartenance au groupe s'applique aux cas de fusion d'une société filiale d'un groupe par une autre société de ce même groupe.

150

En revanche, il ne peut s'appliquer lorsque la société absorbée est la société mère, car une telle fusion entraîne la cessation du groupe, même si la société absorbante devient mère d'un nouveau groupe avec les filiales membres de l'ancien groupe en vertu des dispositions du c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#).

Par ailleurs, la société absorbée ne doit pas être la seule société filiale du groupe. De même, la fusion ne doit pas porter simultanément sur l'ensemble des filiales du groupe. En effet, dans ces deux cas, le groupe cesse car il ne peut être composé d'une seule société.

Enfin, le dispositif s'applique sans distinguer selon que l'absorbante est la société mère ou une filiale du groupe.

b. Fusion placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI

160

Le dispositif de neutralisation de certains effets de la fusion intra-groupe d'une société filiale ne s'applique que lorsque l'opération de fusion se trouve placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'[article 210 A du CGI](#).

Ce régime de faveur repose en effet sur l'idée que la fusion est une opération intercalaire et que la société absorbante continue la société absorbée.

La mesure de maintien des neutralisations précédemment effectuées au titre des plus et moins-values de cession intra-groupe, des abandons de créances et des subventions intra-groupe répond à la même logique.

170

Le dispositif de maintien des neutralisations précitées s'applique également lorsque la filiale fait l'objet d'une dissolution sans liquidation, dans le cadre d'une confusion de patrimoine interne au groupe, placée sous le régime de l'[article 210 A du CGI](#).

En effet, l'[article 210-0 A du CGI](#) prévoit que les opérations de dissolution de sociétés par confusion de patrimoine peuvent bénéficier du régime spécial des fusions applicable en matière d'impôt sur les sociétés au même titre que les opérations de fusion-absorption. Ainsi, certains effets de la sortie de la société confondue sont neutralisés à l'instar des fusions placées également sous le régime spécial.

En cas de rupture des engagements prévus à l'article 210 A du CGI entraînant la déchéance rétroactive du régime spécial, il est procédé à la déneutralisation des sommes dont la société avait été initialement dispensée. Les rectifications doivent être pratiquées au titre de l'exercice de fusion et sont assorties, le cas échéant, de l'intérêt de retard.

180

Lorsque les sociétés choisissent de placer la fusion sous le régime de droit commun, les neutralisations précédemment effectuées pendant la période d'appartenance au groupe prennent fin.

Les sommes neutralisées au titre des plus ou moins-values de cessions intra-groupe ou au titre d'abandons de créance ou subventions intra-groupe doivent alors être prises en compte comme

antérieurement, pour la détermination de la plus ou moins-value nette d'ensemble et du résultat d'ensemble de l'exercice au cours duquel la sortie de la filiale est intervenue.

c. Fusion d'une des sociétés parties à l'opération

1° Pour les plus ou moins-values de cession d'immobilisations intra-groupe : absorption d'une société qui a cédé le bien ou de celle qui en est devenue propriétaire

190

Le dispositif de maintien des neutralisations des plus ou moins-values de cession intra-groupe, prévu au deuxième alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), s'applique lorsque l'une des sociétés parties à l'opération de cession de l'élément de l'actif immobilisé sort du groupe du fait de son absorption par une autre société du groupe.

200

La société absorbée peut être indifféremment la société qui a cédé le bien ou celle qui en est devenue la propriétaire. Dès lors qu'elle est membre du groupe fiscal, la société absorbante peut avoir participé à l'opération de cession ou être une société tierce à cette opération .

Le dispositif de maintien des neutralisations des plus ou moins-values de cession intra-groupe s'applique lors de l'absorption de la société qui a cédé le bien ou de celle qui en est devenue propriétaire. Il ne s'applique pas si les biens objet de la cession sont des titres d'une société du groupe et que celle-ci est absorbée ultérieurement par une société du même groupe.

Exemple : Si une société A cède à une société B les titres d'une société C (toutes les trois, membres du même groupe fiscal), la plus ou moins-value de cession réalisée par A fait l'objet d'une neutralisation lors de la détermination du résultat d'ensemble conformément aux dispositions de l'[article 223 F du CGI](#). Toutefois, si, par la suite, la société B absorbe la société C, et même si la fusion est placée sous le régime de faveur, la plus ou moins-value de cession neutralisée antérieurement doit être rapportée au résultat d'ensemble du groupe car les dispositions de l'[article 223 R du CGI](#) ne visent pas la société C, objet de la cession, mais seulement la société qui a cédé le bien, A, ou celle qui en est propriétaire, B.

En cas de cessions successives d'un bien au sein d'un groupe, l'absorption d'une des sociétés parties à l'opération ne met fin à aucune des neutralisations pratiquées. La réintégration au résultat d'ensemble de la plus ou moins-value neutralisée lors de chacune des cessions n'intervient qu'au titre de l'exercice de sortie du groupe de la société absorbante.

Les suppléments d'amortissements des biens cédés à l'intérieur du groupe doivent continuer à être réintégrés au résultat d'ensemble, en application de l'[article 223 F du CGI](#), tant que la société absorbante est membre du groupe.

2° Pour les abandons de créances et les subventions : fusion de la société qui a consenti l'abandon ou versé la subvention, ou de la société bénéficiaire

210

Le dispositif de neutralisation des abandons de créance et des subventions intra-groupe est maintenu lorsque l'une des deux sociétés parties à l'opération sort du groupe du fait de son absorption par une autre société du groupe.

220

Peu importe que la société absorbée soit celle qui ait consenti l'abandon de créance (ou versé la subvention) ou en ait bénéficié (ou reçu la subvention) ou que la fusion ait lieu entre les sociétés versante et bénéficiaire.

2. Modalités d'application du dispositif

a. Maintien des neutralisations

230

La fusion intra-groupe d'une filiale, placée sous le régime de l'[article 210 A du CGI](#), entraîne la sortie de celle-ci du groupe auquel elle appartient. Cependant, une telle opération reste neutre fiscalement pour le groupe au regard des plus ou moins-values, des abandons de créances et des subventions qui ont été précédemment neutralisés. Ni le résultat d'ensemble ni la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice de sortie de la filiale ne se trouvent affectés par l'opération de fusion, car les montants neutralisés pendant la période d'appartenance au groupe ne sont pas déneutralisés au titre de cet exercice.

240

Cependant, ce dispositif n'a pas pour effet de supprimer toute imposition ou toute déduction de ces plus ou moins-values, des abandons de créances et des subventions précédemment neutralisés. L'imposition ou la déduction est seulement reportée au titre de l'exercice au cours duquel l'absorbante, ou la confondante, sortira à son tour du groupe, sous réserve toutefois que celle-ci ne fasse pas l'objet d'une fusion-absorption intra-groupe placée sous le régime de faveur de l'[article 210 A du CGI](#).

b. Report de l'imposition ou de la déduction des montants neutralisés lors de la sortie du groupe de la société absorbante

250

Les sommes, dont la neutralisation est maintenue lorsqu'une des parties à l'opération de cession, d'abandon de créance ou de subvention fait l'objet d'une fusion intra-groupe placée sous le régime de faveur, doivent être prises en compte pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus ou moins-value nette d'ensemble de l'exercice au cours duquel la société absorbante sort du groupe, sous réserve que celle-ci ne fasse pas l'objet d'une fusion intra-groupe placée sous le régime spécial des fusions.

En cas de fusions ou de confusions de patrimoine intra-groupe successives placées sous le régime spécial des fusions, les neutralisations précédemment effectuées ne prendront fin qu'au titre de l'exercice de sortie de la dernière société absorbante ou confondante.

260

Si une des sociétés autre que la société absorbante, partie à l'opération de cession, d'abandon de créance ou de subvention sort du groupe, les plus ou moins-values, les abandons de créances et les subventions précédemment neutralisés doivent être rapportés au résultat d'ensemble et à la plus ou moins-value nette d'ensemble dans les conditions de droit commun, sans attendre que l'absorbante de la première société sorte elle-même du groupe.

270

De même, en cas de cession d'immobilisation, si le bien est cédé à l'extérieur du groupe, il y a lieu de procéder à la déneutralisation des sommes prévue à l'[article 223 F du CGI](#).

Exemple :

Soit un groupe composé des sociétés A (mère), B, C, D et E (ses filiales).

En N, B cède à C un terrain. La plus-value dégagée est neutralisée pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice N.

En N+1, la cédante B est absorbée par la société D. La fusion est placée sous l'[article 210 A du CGI](#). La plus-value neutralisée en N n'est donc pas rapportée au résultat d'ensemble de cet exercice N+1. La déneutralisation est reportée jusqu'à ce que l'absorbante, ou l'autre société partie à l'opération, C, sorte du groupe.

En N+2, la société D est absorbée par la société C (la fusion est également placée sous l'article 210 A du CGI). La plus-value précédemment neutralisée n'est toujours pas imposée au niveau du groupe.

En N+3, la société C sort du groupe. Cette sortie (non liée à une fusion placée sous le régime spécial des fusions) entraîne l'imposition de la plus-value au niveau du résultat d'ensemble du groupe de l'exercice N+3.

c. Le maintien des neutralisations des abandons de créances et des subventions continue de faire courir le délai de cinq ans

280

En cas de sortie du groupe de l'une des deux sociétés parties à l'opération de subvention ou d'abandon de créances, la société mère doit rapporter au résultat d'ensemble les subventions indirectes autres que celles qui proviennent de biens composant l'actif immobilisé, les subventions directes et les abandons de créances qui ont été déduits du résultat d'ensemble de l'un des cinq exercices précédant celui de cette sortie.

290

Le maintien des subventions et abandons de créances neutralisés, en cas de fusion ou confusion de patrimoine intra-groupe, placée sous le régime de l'[article 210 A du CGI](#), n'interrompt ni ne suspend ce délai de cinq ans qui continue à courir pour la période restante.

Ainsi, une subvention neutralisée lors de son octroi n'est susceptible d'être rapportée, au résultat d'ensemble, que jusqu'au cinquième exercice suivant celui de cette neutralisation. Si aucune sortie n'intervient jusqu'à cet exercice, aucune réintégration ne doit être effectuée. La neutralisation est donc

définitive. Il en est de même si, dans l'intervalle, la société fait l'objet d'une fusion placée sous l'article 210 A du CGI par une société du groupe et que l'absorbante ne sort pas du groupe avant la fin du cinquième exercice qui suit celui de cette neutralisation.

300

En cas de fusions successives de filiales par d'autres sociétés du groupe, le point de départ du délai de cinq ans reste la date de neutralisation des subventions et abandons de créances au niveau du résultat d'ensemble.

Exemple :

Soit un groupe fiscal composé des sociétés A (mère), B, C et D (ses filiales). B a une créance de 100 sur C.

L'année N, la société B abandonne sa créance de 100. Au titre de l'exercice N, B annule donc sa créance et constate une charge de 100 et C annule sa dette en constatant un produit de 100. Cet abandon de créance, par hypothèse déductible, est ensuite neutralisé pour la détermination du résultat d'ensemble qui est alors minoré à hauteur du produit constaté par C et majoré du montant de la charge déduite par B.

L'année N+3, une des sociétés parties à l'opération, la société B, fait l'objet d'une fusion placée sous le régime de l'[article 210 A du CGI](#) par la société D. L'abandon de créance neutralisé n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat de l'exercice N+3. Cette déneutralisation est reportée jusqu'à ce que l'absorbante de B (D), ou l'autre société partie à l'opération d'abandon de créance C, sorte du groupe.

L'année N+4, la société C sort du groupe (sortie non liée à une fusion intra-groupe). Cette sortie met fin à la neutralisation effectuée en N. Pour la détermination du résultat d'ensemble de cet exercice, la société mère réintègre le montant de l'abandon déduit en N et déduit celui réintégré.

Si la sortie de C intervient en N+6 au lieu de N+4, le délai de cinq ans décompté depuis la date de la neutralisation de l'abandon de créance est expiré, et aucune réintégration-déduction ne doit plus être effectuée au niveau du résultat d'ensemble.

d. Obligation de suivi des neutralisations

310

Les dispositions de maintien des neutralisations ne modifient pas l'obligation faite aux groupes d'effectuer un suivi des neutralisations opérées au titre des subventions et abandons de créances au sein du groupe (il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-20-20-40](#)).

320

La société mère doit joindre à la déclaration du résultat d'ensemble un état des abandons de créances et des subventions consentis entre sociétés du groupe depuis le 1er janvier 1992 (cet état est prévu par les dispositions du 1 de l'[article 46 quater-0 ZL de l'annexe III au CGI](#)). Lorsqu'une société partie à l'opération, versante ou bénéficiaire de la subvention ou de l'abandon, est absorbée, la dénomination de la société absorbante se substitue à celle de la société absorbée dans l'état susvisé

Les nouvelles dispositions de maintien des neutralisations ne modifient pas l'obligation faite aux groupes d'effectuer un suivi des neutralisations opérées au titre des subventions et abandons de créances au sein du groupe.

B. Cas des cessions d'immobilisations réalisées dans les groupes dont le périmètre inclut des sociétés détenues par des sociétés établies hors de France



AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus au III-B § 330 à IV § 390 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@dgif.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.

330

Dans les développements suivants, les notions de « société intermédiaire », de « société étrangère » et d' « entité mère non résidente » correspondent à celles définies au [BOI-IS-GPE-10-30-30](#) et au [BOI-IS-GPE-10-30-50](#), qui commentent l'éligibilité au régime fiscal des groupes de sociétés, respectivement, des groupes dont le périmètre est déterminé par un chaînage capitalistique réalisé par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires, et des groupes horizontaux.

Le retraitement du résultat d'ensemble ou de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble de tels groupes, en ce qui concerne les cessions d'immobilisations, a été commenté au [II § 30 à 80 du BOI-IS-GPE-20-20-50-20](#), auquel il convient également de se référer. Il est rappelé que pour déterminer le résultat d'ensemble ou la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble, les dispositions de l'[article 223 F du CGI](#) prévoient de neutraliser les plus ou moins-values réalisées lors de cessions d'immobilisations entre membres du groupe, à l'exclusion de celles réalisées en cas de cessions par des membres du groupe à des sociétés intermédiaires, ou à des sociétés étrangères, ou à l'entité mère non résidente. Toutefois, en cas de cession par une société du groupe de titres d'une autre société du groupe, à une société intermédiaire, ou à une société étrangère, ou à l'entité mère non résidente, la plus ou moins-value correspondante est neutralisée pour déterminer le résultat d'ensemble ou la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble.

340

Lorsque la plus ou moins-value réalisée sur la cession d'un bien entre membres du groupe a été neutralisée, elle est déneutralisée lors de la cession du bien hors du groupe ou lors de la sortie du groupe d'une société qui l'a cédé ou de celle qui en est propriétaire. Il en est de même s'agissant de la plus ou moins-value réalisée lors de la cession, par une société du groupe, de titres d'une autre société du groupe à une société intermédiaire, ou à une société étrangère, ou à l'entité mère non résidente.

Par exception, aux termes des dispositions du deuxième alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), lorsque la sortie du groupe de la société cédante ou de la société propriétaire de l'élément d'actif résulte d'une

fusion avec une autre société du groupe ou avec une société intermédiaire, ou avec une société étrangère, la neutralisation initiale de la plus ou moins-value afférente à la cession de l'élément d'actif est maintenue. Il est admis qu'il en aille de même en cas de fusion avec l'entité mère non résidente.

Ce maintien est conditionné à ce que la fusion soit placée sous le régime de faveur de l'[article 210 A du CGI](#) (le cas échéant dans les conditions prévues au 2 de l'[article 210 C du CGI](#)), qui permet de considérer que la société absorbée subsiste à travers la société absorbante qui en a appréhendé la substance économique.

Dans cette hypothèse, ainsi qu'en cas de fusions successives de même nature, les sommes initialement neutralisées en application de l'[article 223 F du CGI](#) doivent être rapportées au résultat d'ensemble ou à la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice au cours duquel la société absorbante, ou la dernière société absorbante en cas de fusions successives placées sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI, sort à son tour du groupe.

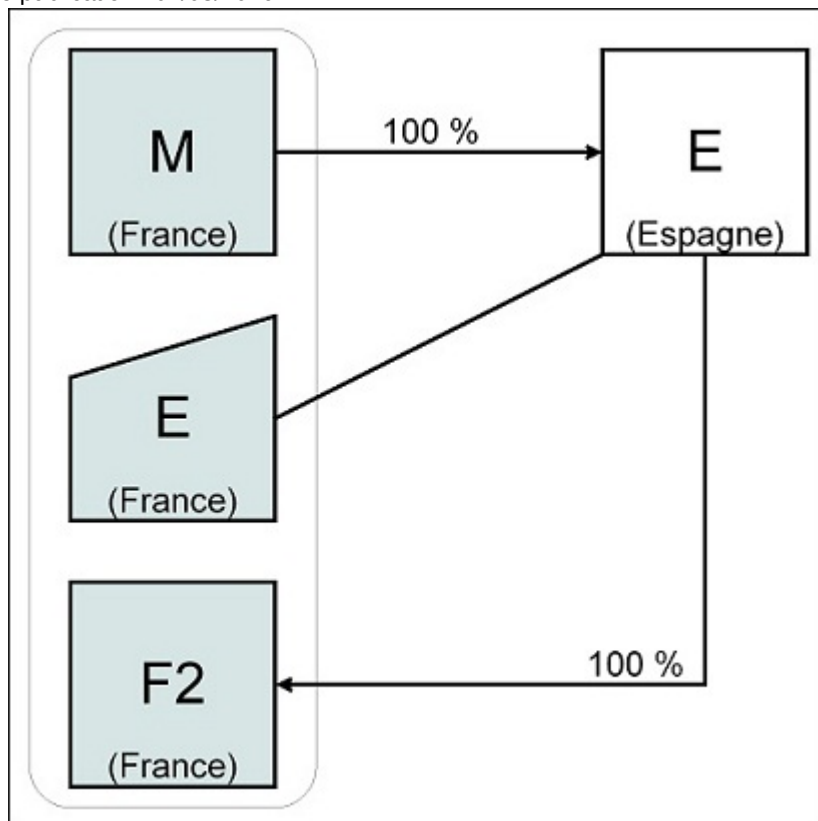
En revanche les plus-values ou moins-values antérieurement neutralisées sont déneutralisées au titre de l'exercice de réalisation de la fusion lorsque les sociétés choisissent de placer la fusion sous le régime de droit commun, ou en cas de rupture des engagements prévus à l'article 210 A du CGI entraînant la déchéance rétroactive du régime spécial.

350

Exemple :

Cet exemple constitue la suite de l'exemple 2 figurant au [II § 80 du BOI-IS-GPE-20-20-50-20](#).

Au cours de l'exercice N+3, la société intermédiaire E absorbe la société F1 en se plaçant sous le bénéfice du régime de l'[article 210 A du CGI](#) (donc dans les conditions prévues à l'[article 210 C du CGI](#)). La société F1 sort du groupe, mais cette sortie est inhérente à sa fusion avec une société intermédiaire : conformément aux dispositions de l'[article 223 R du CGI](#), il n'y a pas lieu, dans ce cas, de déneutraliser les plus-values antérieurement neutralisées, qu'il s'agisse de celles afférentes à la cession de l'immobilisation corporelle ou de celles afférentes à la cession des titres de la société F2.



IV. Sort des intérêts différés

360

Le traitement du mécanisme de lutte contre la sous-capitalisation prévu à l'[article 212 du CGI](#) dans le cadre du régime fiscal des groupes de sociétés a été commenté au [BOI-IS-GPE-20-20-70](#).

370

En application du dernier alinéa de l'[article 223 S du CGI](#), les intérêts dont la déduction a été transférée au niveau du résultat d'ensemble et qui sont encore reportables à l'expiration de la période d'application du régime de groupe, sont imputables par la société qui était redevable des impôts mentionnés à l'[article 223 A du CGI](#) dus par le groupe (la société mère), sur ses propres résultats dans les conditions prévues au sixième alinéa du 1 du II de l'[article 212 du CGI](#).

380

Cette disposition s'applique en cas de survenance de l'une des trois situations prévues au deuxième alinéa de l'[article 223 S du CGI](#) qui emportent cessation du régime de groupe et sorties de toutes les sociétés qui le composent, à savoir :

- la société mère ne renouvelle pas son option à l'issue de la période de cinq ans ;

- la société mère reste seul membre du groupe ;

- le groupe ne satisfait plus à l'une des conditions prévues à l'[article 223 A du CGI](#) (pour plus de précisions, il convient de se reporter au [II-A § 90 à 210 du BOI-IS-GPE-40-10](#)).

Dans ces situations, les intérêts différés au niveau du résultat d'ensemble non encore imputés à la clôture de la période d'intégration sont transmis à l'ancienne société mère du groupe fiscal et s'imputent désormais dans les seules conditions de droit commun prévues au sixième alinéa du II de l'[article 212 du CGI](#).

A cet égard, pour le calcul de la décote de 5 % il convient de tenir compte de la date à laquelle la déduction des intérêts a été effectivement différée, c'est-à-dire la date à laquelle la déduction a été transférée au niveau du résultat d'ensemble, sous réserve des précisions données au [II § 70 à 130 du BOI-SJ-AGR-20-30-20](#).

390

En cas de sortie de l'une des sociétés membres du groupe, les intérêts dont la déduction a été transférée au niveau du résultat d'ensemble demeurent imputables dans les conditions précisées au [I-B-2 § 180 à 220 du BOI-IS-GPE-20-20-70](#).