

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-40-20-30-15/04/2020

Date de publication : 15/04/2020

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. Retraitement des subventions et abandons de créances précédemment neutralisés dans le résultat d'ensemble

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

B. Autres subventions et abandons de créances

III. Exception en cas de fusion intra-groupe

A. Cas général : la société absorbante est membre du groupe

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 une opération de cession ou de subvention intra-groupe précédemment neutralisée

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

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

2. Modalités d'application du dispositif

a. Maintien des neutralisations et déneutralisation ultérieure

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

c. Obligation de suivi des neutralisations

B. Cas de l'absorption d'une société du groupe par certaines sociétés établies hors de France

1. Cessions d'immobilisations réalisées dans les groupes dont le périmètre inclut des sociétés détenues par des sociétés établies hors de France
2. Subventions et abandons de créances 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 retenu lors de sa réalisation et qui n'y a pas encore été rapporté (pour plus de précisions sur les retraitements à opérer, il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-20-20-50](#)).

Dans la situation où une plus-value ou moins-value de cession de titres de participation n'a pas été retenue dans le calcul de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble lors de sa réalisation en application des dispositions de l'article 223 F du CGI, l'application de la quote-part de frais et charges correspondante est commentée au [BOI-IS-GPE-20-20-60](#).

II. Retraitement des subventions et abandons de créances précédemment neutralisés dans le résultat d'ensemble

10

Selon les dispositions du premier alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), la sortie du groupe d'une société est susceptible d'entraîner la réintégration au résultat d'ensemble de subventions directes ou indirectes ou d'abandons de créances consentis entre sociétés du groupe et déduits pour la détermination du résultat des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019.

Remarque : L'absence de prise en compte des subventions et abandons de créances dans la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice au cours duquel ils sont consentis est commentée au [BOI-IS-GPE-20-20-40-10-20160504](#) dans sa version en vigueur au 4 mai 2016, ainsi que l'articulation de ce dispositif avec celui prévu à l'[article 216 A du CGI](#) (qui concerne l'absence de prise en compte, sous conditions, d'une subvention dans le résultat individuel de la filiale qui la reçoit de sa société mère au sens de l'[article 145 du CGI](#)), et l'incidence du reversement de ces aides en cas de retour à meilleure fortune.

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 cinquième alinéa de l'[article 223 B du CGI](#) dans sa rédaction en vigueur pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 (société qui consent la subvention ou société qui en est 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 avant le 1^{er} janvier 2019, sont rapportées par la société mère, sans condition de délai, au résultat d'ensemble de l'exercice de sortie du groupe 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 conformément à l'article 219 du CGI. 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'a pas été prise en compte dans le résultat d'ensemble de l'exercice au cours duquel elle a été consentie s'il a été ouvert avant le 1^{er} janvier 2019. Les sommes déduites à ce titre du résultat d'ensemble y sont rapportées, sans condition de délai, lorsque la société qui a consenti la subvention ou celle qui en a bénéficié sort du groupe.

40

La réintégration concerne les subventions déduites du résultat d'ensemble des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 et consenties entre sociétés du groupe, ou entre une société du groupe et une société intermédiaire, ou une société étrangère ou l'entité mère non résidente d'un groupe horizontal dans les conditions commentées au BOI-IS-GPE-20-20-40-20-20160504 dans sa version publiée au 4 mai 2016 (la notion de « société intermédiaire » correspond à celle définie au I § 20 à 40 du BOI-IS-GPE-10-30-30, la notion de « entité mère non résidente » correspond à celle définie au I-C § 80 et suivants du BOI-IS-GPE-10-30-50 et la notion de « société étrangère » correspond à celle définie au I-D § 110 et suivants du BOI-IS-GPE-10-30-50). En pratique, il s'agit des subventions sur cessions d'immobilisations ou de titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme, rapportées à leur résultat individuel 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 corrélativement déduites dans le calcul du résultat d'ensemble.

50

Il est rappelé qu'une société appartient à un groupe défini à l'article 223 A du CGI ou à l'article 223 A bis 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

Les subventions indirectes sur cessions d'immobilisations et sur cessions de titres de portefeuille exclus du régime des plus ou moins-values à long terme sont rapportées au résultat d'ensemble de l'exercice au cours duquel l'une des deux sociétés concernées par cette subvention cesse de faire partie du groupe, sans considération de la durée pendant laquelle elle a été membre du groupe. 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 : Les exercices N et suivants sont ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, et les exercices antérieurs à N sont ouverts avant cette date.

La société A membre d'un groupe à compter du 1^{er} janvier N-2 a cédé le 31 décembre N-1, à une société B entrée dans ce groupe le 1^{er} janvier N-4, un immeuble à sa valeur nette comptable de 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. La société A sort du groupe en N et la société B cède le bien hors du groupe le 31 décembre N+2 pour un prix de 9,5 M€.

Chacune des sociétés A et B a rapporté à son résultat imposable de l'exercice N-1 la somme de 6 M€ représentant la subvention consentie ou reçue (se reporter au tableau ci-après).

En application des dispositions du cinquième alinéa de l'article 223 B du CGI dans sa rédaction en vigueur pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, la subvention rapportée par la société B a été déduite du résultat d'ensemble de l'exercice N-1.

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

Si la société B a inscrit à son bilan de l'exercice clos en 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. En effet, il est admis que la société B, bénéficiaire de la subvention indirecte du fait de la minoration du prix de cession de l'immeuble, puisse choisir de l'inscrire à son bilan pour sa valeur réelle de 10 M€ sans que le profit de réévaluation soit imposé :

- valeur comptable : 10 M€ ;
- amortissements : N, N+1 et N+2 (3 x 0,4) : 1,2 M€ ;
- valeur nette comptable : 8,8 M€ ;
- prix de cession : 9,5 M€ ;
- plus-value : 0,7 M€.

Le tableau qui suit récapitule les incidences sur les résultats fiscaux consécutives à ces opérations (en M€).

Impositions consécutives aux opérations

Exercice	Résultat individuel de A	Résultat individuel de B	Application de l'article 223 B du CGI (1) et de l'article 223 R du CGI	Conséquences cumulées sur le résultat d'ensemble
N-1	+6 Réintégration de l'avantage consenti sans contrepartie	+6 Réintégration de la subvention indirecte reçue	-6 Neutralisation de la subvention indirecte reçue	+6
N		-0,4	+6 Déneutralisation de la subvention indirecte	+5,6
N+1		-0,4		-0,4
N+2		-0,4 + 0,7		+ 0,3

(1) Article 223 B du CGI dans sa rédaction en vigueur pour les exercices clos avant le 1^{er} janvier 2019

B. Autres subventions et abandons de créances

80

En cas de sortie du groupe de l'une des sociétés mentionnées au cinquième alinéa de l'article 223 B du CGI dans sa rédaction en vigueur pour les exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, 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 avant le 1^{er} janvier 2019.

Remarque : La réintégration concerne les subventions précédemment déduites du résultat d'ensemble et consenties entre sociétés du groupe, ou entre une société du groupe et une société intermédiaire, ou une société étrangère ou l'entité mère non résidente d'un groupe horizontal dans les conditions commentées au BOI-IS-GPE-20-20-40-20-20160504 dans sa version publiée au 4 mai 2016.

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 exercices. Toutefois, seules les déductions opérées au titre des cinq exercices précédant celui de la sortie sont rapportées au résultat d'ensemble de l'exercice de sortie de la société bénéficiaire de la subvention ou de l'abandon, ou de sortie de la société qui l'a consenti.

100

Cette rectification du résultat d'ensemble est effectuée au titre de l'exercice au cours duquel l'une des deux sociétés concernées cesse de faire partie du groupe. Lorsque la subvention ou l'abandon de créances ainsi rapporté était déductible du résultat de la société membre du groupe 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 : L'exercice N est ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019 et les exercices antérieurs sont ouverts avant cette date.

La société M et sa filiale F sont entrées dans un groupe le 1^{er} janvier N-9. Au 1^{er} janvier N-8, la société M accorde à la société F une avance de 1 M€ assortie d'un taux d'intérêt inférieur de 3 points au taux de marché. La société F commercialise les produits fabriqués par la société M. L'aide ainsi accordée est déductible dès lors qu'elle a une contrepartie suffisante pour sa propre exploitation (aide à caractère commercial). La société F sort du groupe en N (son résultat n'est plus retenu dans le calcul du résultat d'ensemble à compter de l'exercice N), et il est supposé que le taux du marché n'a pas varié sur la période en cause et que l'avance n'a pas été remboursée.

Pour la détermination du résultat d'ensemble de chacun des exercices clos de N-8 à N-1 une somme de 30 000 € (1 000 000 x 3 %) est réintégrée au titre de la subvention indirecte consentie par la société M, et la même somme est déduite au titre de la subvention ainsi reçue par la société F, dès lors que les résultats de ces sociétés ont été, respectivement, implicitement minorés et majorés de la subvention.

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

- majoré des subventions déduites du résultat des exercices clos de N-5 à N-1 soit 150 000 € (tableau n° **2058-ES-SD** du formulaire **LIASSE GROUPE-SD** (CERFA n° 15950) établi au titre de la société F) ;

- diminué des subventions rapportées au résultat des mêmes exercices soit 150 000 € (tableau n° **2058-ER-SD** du formulaire **LIASSE GROUPE** établi au titre de la société M).

Les tableaux n° **2058-ES-SD** et n° **2058-ER-SD** du formulaire **LIASSE GROUPE** sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

Dans l'hypothèse où la société F sortirait du groupe en N+1 et non en N (sans avoir remboursé

l'avance de 1 M€), il serait procédé à ces retraitements du résultat d'ensemble, mais en tenant compte des subventions consenties au cours des seuls quatre exercices N-4 à N-1 (soit 120 000 €). En effet, N-4 est le plus ancien des cinq exercices précédant celui de la sortie du groupe de la société F, et par ailleurs la réintégration prévue au premier alinéa de l'article 223 R du CGI ne concerne pas la subvention consentie au cours de l'exercice N car cet exercice n'a pas été ouvert avant le 1^{er} janvier 2019 (cette dernière subvention étant consentie au titre d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019, elle n'a pas été neutralisée dans le calcul du résultat d'ensemble).

III. Exception en cas de fusion 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.

130

Pendant, 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, des abandons de créances et des subventions intra-groupe neutralisés en période d'intégration.

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^{er} janvier 2019 (II § 10 et suivants).

De plus, cette fusion intra-groupe n'interrompt pas l'application du dispositif de limitation des charges financières prévu du sixième alinéa au douzième alinéa de l'article 223 B du CGI (BOI-IS-GPE-20-20-80) lorsqu'il s'applique en raison des conditions d'acquisition des titres de la société absorbée.

En revanche, les règles relatives aux provisions intra-groupe pour dépréciation de participations, de créances ou pour risque ne sont pas modifiées (BOI-IS-GPE-20-20-30).

Les règles figurant aux trois alinéas précédents sont également applicables aux opérations de fusion de personnes morales membres d'un groupe combiné et de sociétés membres d'un groupe bancaire mutualiste (BOI-IS-GPE-10-30-20 et BOI-IS-GPE-10-30-10).

135

Concernant les conditions dans lesquelles il n'est pas procédé aux déneutralisations des plus-values et des moins-values et des subventions et abandons de créances lorsque la société mère d'un groupe est absorbée par une autre société membre du groupe qui opte pour devenir société mère du même groupe, il convient de se reporter au II-A § 104 du BOI-IS-GPE-40-10.

En tout état de cause, ces déneutralisations ne sont pas évitées dans les situations où l'absorption de la société mère entraîne la cessation du groupe, y compris lorsqu'un groupe est créé ou élargi par la société absorbante avec les filiales membres du groupe cessé, dans les conditions prévues au c du 6 de l'article 223 L du CGI (BOI-IS-GPE-50-10).

A. Cas général : la société absorbante est membre du groupe

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, prévu au deuxième alinéa de l'article 223 R du CGI, s'applique en cas de fusion d'une société filiale d'un groupe par

une autre société de ce même groupe.

150

Pour l'application de ce dispositif, la société absorbante peut être la société mère ou une filiale membre du groupe. La société absorbée ne doit pas être la seule société filiale du groupe, et une société du groupe ne doit pas absorber simultanément l'ensemble des autres sociétés du groupe : en effet, dans ces deux cas le groupe cesse car il ne peut pas être composé d'une seule société.

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

160

Le dispositif de maintien des neutralisations prévu au deuxième alinéa de l'[article 223 R du CGI](#) s'applique à condition que la fusion soit placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'[article 210 A du CGI](#) qui confère à la fusion un caractère intercalaire.

170

Le dispositif de maintien des neutralisations 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.

180

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.

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 créances ou subventions intra-groupe consentis au cours d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, doivent alors être prises en compte 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 une opération de cession ou de subvention intra-groupe précédemment neutralisée

1° Pour les plus ou moins-values de cession d'immobilisations intra-groupe : absorption de la 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 ou de titres de portefeuille exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme sort du groupe du fait de son absorption par une autre société du groupe.

200

Le dispositif de maintien des neutralisations des plus ou moins-values de cession intra-groupe s'applique indifféremment, que la société absorbée soit celle 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.

En revanche, le dispositif de maintien des neutralisations ne s'applique pas lorsque les biens qui ont été cédés entre membres du groupe sont des titres d'une société du groupe qui est ultérieurement absorbée par une société du même groupe, car dans cette situation c'est la sortie des titres du bilan de la société propriétaire qui entraîne la déneutralisation.

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 la société A fait l'objet d'une neutralisation lors de la détermination du résultat d'ensemble (ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble si le régime du long terme est applicable) conformément aux dispositions de l'[article 223 F du CGI](#).

Toutefois, si par la suite la société B absorbe la société C (en plaçant ou non cette fusion sous le régime de faveur), la plus ou moins-value de cession neutralisée antérieurement doit être rapportée au résultat d'ensemble du groupe (ou à la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble si le régime du long terme est applicable). En effet, les dispositions de l'article 223 R du CGI évitent (sous conditions) la déneutralisation en cas d'absorption de l'une des sociétés parties à l'opération de cession (les sociétés A et B), mais pas en cas de fusion de la société dont les titres ont été cédés (la société C).

En cas de neutralisations de plus-values ou moins-values à raison de cessions successives d'un même bien entre sociétés d'un groupe, ces neutralisations sont toutes maintenues si l'une des sociétés qui ont successivement détenu ce bien au sein du groupe est absorbée dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 223 R du CGI. La réintégration au résultat d'ensemble (ou à la plus-value ou moins-value nette à long terme d'ensemble) intervient 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 intra-groupe : fusion de la société qui a consenti l'abandon ou la subvention ou de la société bénéficiaire de l'abandon ou de la subvention

210

La neutralisation des abandons de créances et des subventions intra-groupe consentis au cours d'exercice ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 est maintenue, en application du deuxième alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), lorsque l'une des deux sociétés parties à l'opération sort du groupe du fait de son absorption par une autre société du groupe, placée sous le régime prévu à l'[article 210 A du CGI](#).

220

La société absorbée peut être celle qui a consenti l'abandon de créance (ou la subvention) ou celle qui en a bénéficié (ou reçu la subvention). Par ailleurs le dispositif de maintien des neutralisations s'applique y compris lorsque la fusion a lieu entre les sociétés versante et bénéficiaire de la subvention ou de l'abandon de créance.

2. Modalités d'application du dispositif

a. Maintien des neutralisations et déneutralisation ultérieure

(230)

240

Le dispositif de maintien des neutralisations (CGI, art. 223 R, al. 2) en cas de fusion intra-groupe placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI n'a pas pour effet de supprimer toute imposition ou toute déduction des plus ou moins-values, des abandons de créances et des subventions précédemment neutralisés. Les sommes dont la neutralisation est ainsi maintenue doivent ultérieurement être prises en compte pour la détermination du résultat d'ensemble et de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble de l'exercice au cours duquel la société absorbante (ou confondante) 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 (auquel cas l'imposition ou la déduction des sommes serait à nouveau reportée dans les mêmes conditions).

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^{er} janvier 2019 (II § 10 et suivants).

250

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

Cependant, 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 à long terme d'ensemble dans les conditions de droit commun prévues à l'article 223 F du CGI, sans attendre que l'absorbante de la première société sorte elle-même du groupe.

270

De même, lorsqu'une cession d'immobilisation est intervenue entre membres d'un groupe, suivie de l'absorption d'une des sociétés partenaires à la cession dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 223 R du CGI (qui ont permis de ne pas déneutraliser la plus-value ou moins-value correspondante), la cession hors du groupe ultérieure de cette immobilisation entraîne la déneutralisation de la plus-value ou moins-value en application des dispositions de l'article 223 F du CGI.

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

En N, la société B cède à la société 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 le régime spécial prévu à 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 (la société D), ou l'autre société partie à l'opération (la société C) sorte du groupe.

En N+2, la société D est absorbée par la société C (la fusion est également placée sous le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI). La plus-value précédemment neutralisée n'est toujours pas comprise dans le résultat d'ensemble du groupe.

En N+3, la société C sort du groupe. Cette sortie (non liée à une fusion placée sous le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI) entraîne la réintégration de la plus-value au résultat d'ensemble de l'exercice N+3.

b. 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 une opération d'abandon de créances, ou de subvention directe ou indirecte ne provenant pas d'une remise de biens immobilisés ou de titres de portefeuille exclus du régime des plus-values ou moins-values à long terme, cette aide est rapportée au résultat d'ensemble si elle a été déduite dans le calcul du résultat d'ensemble de l'un des cinq exercices précédant celui de cette sortie du groupe si cet exercice a été ouvert avant le 1^{er} janvier 2019.

290

Le maintien de la neutralisation des subventions et abandons de créances, 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 exercices qui continue à courir pour la période restante. Ainsi, si les sociétés parties à l'opération d'aide intra-groupe, ou les sociétés qui les absorbent dans les conditions du deuxième alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), demeurent membres du groupe au titre des cinq exercices suivant celui au cours duquel cette aide est octroyée, il n'est procédé à aucune réintégration : la neutralisation est définitive.

300

En cas de fusions successives de filiales par d'autres sociétés du groupe (placées sous le régime de l'article 210 A du CGI), le point de départ du délai de cinq exercices reste l'exercice de neutralisation des subventions et abandons de créances dans le calcul du résultat d'ensemble.

Exemple : L'exercice N+4 est ouvert à compter du 1^{er} janvier 2019, et les exercices antérieurs sont ouverts avant cette date.

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

Au cours de l'exercice N, la société B abandonne sa créance de 100, et elle constate corrélativement une charge de 100. Parallèlement, la société 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 la société C et majoré du montant de la charge déduite par la société B.

Au cours de l'exercice N+3, la société B est absorbée par la société D et cette fusion est placée sous le régime de l'article 210 A du CGI. L'abandon de créance neutralisé au titre de l'exercice N n'est pas pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble de l'exercice N+3. Cette déneutralisation est reportée à la sortie du groupe de la société absorbante D, ou à la sortie du groupe de la société C partenaire de la société B à l'opération de subvention en N.

Au cours de l'exercice N+4, la société C sort du groupe (sortie non liée à une fusion intra-groupe). Cette sortie intervenant au cours de l'un des cinq exercices suivant celui de la neutralisation de l'abandon de la créance, le résultat d'ensemble de l'exercice N+4 est déterminé, d'une part, en réintégrant le montant de l'abandon déduit en N et, d'autre part, en déduisant le montant de l'abandon réintégré en N.

Si la sortie de la société C intervient en N+6 au lieu de N+4, le délai de cinq exercices décompté depuis l'exercice de la neutralisation de l'abandon de la créance est expiré, et aucune réintégration

ni déduction ne doit plus être effectuée pour déterminer le résultat d'ensemble de l'exercice de sortie de la société C.

c. Obligation de suivi des neutralisations

310

Le dispositif de maintien des neutralisations prévu au deuxième alinéa de l'article 223 R du CGI ne modifie pas l'obligation faite aux groupes de suivre les subventions et abandons de créances neutralisés pour le calcul du résultat d'ensemble (pour plus de précisions, il convient de se reporter au II-B-1-a § 70 du BOI-IS-GPE-70-20).

Remarque : Les subventions et abandons de créances consentis au cours d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019 ne sont plus neutralisés pour déterminer le résultat d'ensemble, mais les groupes doivent suivre les aides neutralisées au cours d'exercices ouverts avant cette date.

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 au cours d'exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019 (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZL, 1). Dans cet état, 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.

B. Cas de l'absorption d'une société du groupe par certaines sociétés établies hors de France

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.

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

335

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 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, 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.

Le retraitement du résultat d'ensemble ou de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble des groupes mentionnés au III-B § 330, en ce qui concerne les cessions d'immobilisations, est commenté au II § 30 et suivants du BOI-IS-GPE-20-20-50-20.

340

Lorsqu'une plus ou moins-value de cession entre membres du groupe a été neutralisée, elle est en

principe déneutrialisée 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.

Remarque : S'agissant toutefois de la plus ou moins-value réalisée lors de la cession, par une société membre du groupe, de titres d'une autre société du groupe à une société intermédiaire, à une société étrangère ou à l'entité mère non résidente, sa déneutrialisation intervient lors de la sortie du groupe de la société dont les titres avaient été cédés.

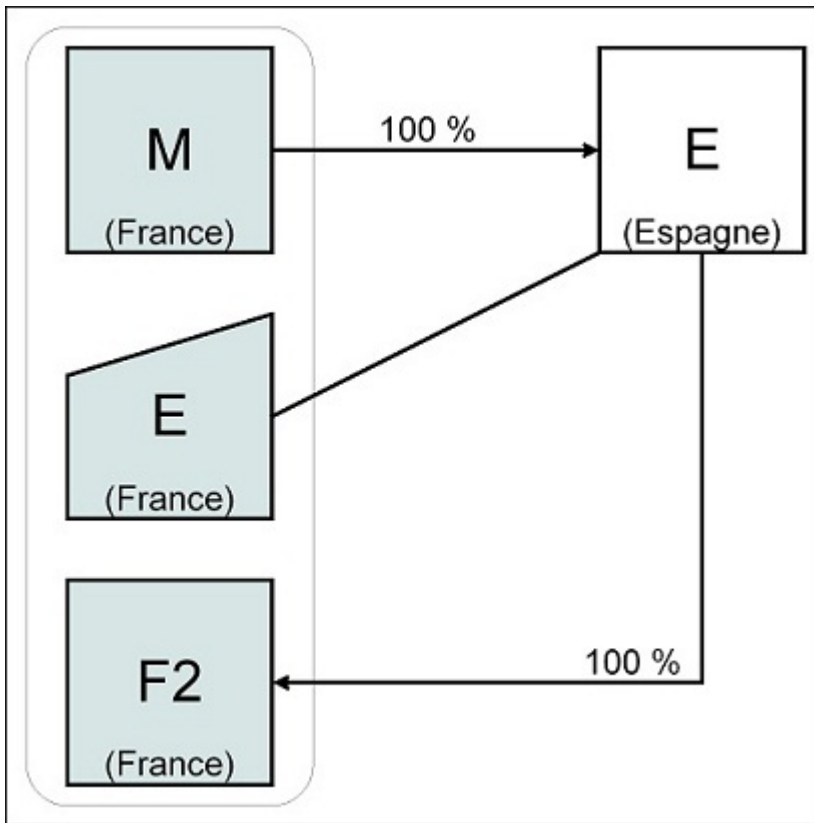
Par exception, aux termes des dispositions du deuxième alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), lorsque la sortie du groupe de la société cédante ou de la société propriétaire de l'élément d'actif résulte d'une fusion avec une autre société du groupe ou avec une société intermédiaire, une société étrangère ou l'entité mère non résidente, la neutralisation initiale de la plus ou moins-value afférente à la cession de l'élément d'actif est maintenue, à condition de placer la fusion sous le régime spécial prévu à l'[article 210 A du CGI](#) (le cas échéant dans les conditions prévues au 2 de l'[article 210 C du CGI](#)). Dans cette situation, les sommes initialement neutralisées en application de l'article 223 F du CGI sont 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 intra-groupe successives placées sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI) selon le cas, sort à son tour du groupe, ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente (cela étant, lorsque la neutralisation d'une plus-value ou moins-value a été maintenue à l'occasion d'une absorption par l'entité mère non résidente, l'absorption ultérieure de cette dernière ne permet pas de maintenir à nouveau cette neutralisation, car le groupe horizontal cesse alors en application des dispositions du deuxième alinéa de l'[article 223 S du CGI](#)).

En revanche les plus-values ou moins-values antérieurement neutralisées sont déneutrialisées au titre de l'exercice de réalisation de la fusion lorsque la fusion est placée 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 § 90 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 avec création d'un établissement stable en France). 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 déneutrialiser 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.



2. Subventions et abandons de créances dans les groupes dont le périmètre inclut des sociétés détenues par des sociétés établies hors de France

355

Au titre des exercices ouverts avant le 1^{er} janvier 2019, les abandons de créances et les subventions directes et indirectes consentis entre les membres du groupe, d'une part, et les sociétés intermédiaires, les sociétés étrangères ou l'entité mère non résidente, d'autre part, étaient neutralisés dans le calcul du résultat d'ensemble dans des conditions spécifiques commentées au BOI-IS-GPE-20-20-40-20-20160504 dans sa version publiée au 4 mai 2016.

Lorsque dans le calcul du résultat d'ensemble une telle aide a été déduite (aide reçue par une société du groupe) ou réintégrée (aide consentie par une société du groupe), elle est, selon le cas, réintégrée ou déduite du résultat d'ensemble au titre de l'exercice au cours duquel la société membre du groupe partie à l'opération sort du groupe.

Par exception, lorsque la société partie à l'opération de subvention ou d'abandon de créance sort du groupe en raison de son absorption par une autre société du groupe, ou par une société intermédiaire, une société étrangère ou l'entité mère non résidente, il n'est pas procédé à la déneutralisation de l'aide si la fusion est placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI. Cette déneutralisation intervient ultérieurement, lorsque la société absorbante, selon le cas, sort du groupe ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente. En cas de fusions intra-groupe successives placées sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI, la déneutralisation intervient lorsque la dernière société absorbante, selon le cas, sort du groupe ou perd la qualité de société intermédiaire, de société étrangère ou d'entité mère non résidente (cela étant, lorsque la neutralisation d'une aide a été maintenue à l'occasion d'une absorption par l'entité mère non résidente, l'absorption ultérieure de cette dernière ne permet pas de maintenir à nouveau cette neutralisation, car le groupe horizontal cesse alors

en application des dispositions du deuxième alinéa de l'article 223 S du CGI).

Une fusion qui n'est pas placée sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI ne permet pas d'appliquer ce dispositif d'exception.

IV. Sort des intérêts différés

360

Il convient de se reporter au III § 240 et suivants du BOI-IS-GPE-40-20-20.

(370 - 390)