

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-60-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

### IS -Régime fiscal des groupes de sociétés - Sociétés en liquidation ou faisant l'objet d'une procédure collective

---

#### Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Régime fiscal des groupes de sociétés

Titre 6 : Sociétés en liquidation ou faisant l'objet d'une procédure collective

#### Sommaire :

##### I. Réallocation des déficits et constitution d'un nouveau groupe

###### A. Conditions d'application

1. Ouverture d'une procédure collective
2. Transfert de la propriété des titres

###### B. Modalités de réallocation des reports déficitaires

1. Détermination du montant susceptible d'être réattribué aux filiales sortantes
2. Ajustement du report déficitaire restant acquis au groupe
3. Utilisation ultérieure des déficits transférés
4. Exemple de synthèse

###### C. Constitution d'un nouveau groupe incluant la filiale sortante

###### D. Obligations déclaratives

###### E. Application dans le temps

1. Cas général
2. Cas des groupes bancaires mutualistes

##### II. Autres conséquences de la liquidation d'une société membre d'un groupe fiscal

###### A. Conséquences liées à l'obligation ou non d'établir des comptes annuels

1. Rappel des incidences fiscales générales liées à la sortie d'une société du groupe ou à la cessation du groupe
2. Spécificités propres à la liquidation d'une société intégrée
  - a. Conséquences du maintien de l'obligation d'établir des comptes annuels et de réunir l'assemblée des associés
  - b. Conséquences de la dispense d'établir des comptes annuels et de réunir l'assemblée des associés

###### B. Créances détenues par la société mère d'un groupe fiscal

1. Créances constituées par la société mère au titre du résultat d'ensemble

## 2. Créances des filiales constatées avant leur entrée dans le régime

### 1

Aux termes du premier alinéa de l'[article 223 E du code général des impôts \(CGI\)](#), les déficits et les moins-values nettes à long terme, retenus pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble, ne peuvent être déduits des résultats de la société qui les a subis pendant la période d'intégration et demeurent acquis à la société mère en cas de cessation du groupe ou de sortie du groupe de la société qui les a subis.

### 10

L'[article 28 de la loi de finances rectificative pour 2008 \(n° 2008-1443 du 30 décembre 2008\)](#) aménage cette règle en cas de procédure collective : dans cette hypothèse, les déficits et moins-values nettes reportables subis par les filiales sortantes leur sont réalloués. Ces dispositions sont codifiées au deuxième alinéa de l'[article 223 E du CGI](#).

### 20

Les filiales sortantes sont en outre autorisées, dès l'exercice de sortie, à constituer un nouveau groupe en qualité de société mère ou à rejoindre un groupe constitué en tant que filiale.

### 30

Le présent titre commente ces dispositions (cf. I).

En outre, au II, sont examinées les autres conséquences de la liquidation d'une société membre d'un groupe.

## I. Réallocation des déficits et constitution d'un nouveau groupe

### A. Conditions d'application

---

#### 1. Ouverture d'une procédure collective

---

##### 40

Le dispositif de réallocation des déficits prévu au deuxième alinéa de l'[article 223 E du CGI](#) ne peut s'appliquer qu'en cas de procédure collective, qu'il s'agisse :

- d'une procédure de sauvegarde, prévue au [titre II du livre VI du code de commerce](#) : cette procédure est ouverte sur demande de l'entreprise qui, sans être en cessation des paiements, justifie de difficultés qu'elle n'est pas en mesure de surmonter ;
- d'une procédure de redressement judiciaire, prévue au [titre III du livre VI du code de commerce](#) : cette procédure est ouverte à toute entreprise qui, dans l'impossibilité de faire face au passif exigible avec son actif disponible, est en cessation des paiements ;
- d'une procédure de liquidation judiciaire, prévue au [titre IV du livre VI du code de commerce](#) : cette procédure est ouverte à toute entreprise en cessation des paiements et dont le redressement est manifestement impossible.

#### 2. Transfert de la propriété des titres

---

##### 50

Le dispositif de réallocation des déficits prévu au deuxième alinéa de l'[article 223 E du CGI](#) ne peut s'appliquer qu'aux sociétés qui sortent du groupe à la suite du transfert de propriété de leurs titres en raison de l'ouverture de la procédure collective, étant précisé que pour la procédure de sauvegarde, seuls sont concernés les transferts de titres dont l'aliénation a été ordonnée dans le cadre du plan de sauvegarde.

Le transfert de propriété peut résulter de la cession des titres mais également de toute autre opération entraînant le changement de propriété, telle que l'apport ou l'échange de titres.

En revanche, la filiale qui sortirait du groupe à la suite d'une augmentation de capital souscrite par un tiers entraînant la diminution de la participation de la société mère en deçà du seuil de 95 %, ne pourrait bénéficier de ces nouvelles dispositions, dès lors que les titres détenus par la société mère n'ont pas changé de propriétaire.

## 60

### Exemples :

#### Exemple 1 :

M, société mère ; H1 et H2, holdings détenus en chaîne à 100 % ; F, filiale opérationnelle détenue à 100 % PAR H2, M est en liquidation judiciaire et cède les titres de H1, qui sort du groupe ainsi que H2 et F. H1, H2 et F bénéficient du transfert d'une quote-part du déficit d'ensemble.

#### Exemple 2 :

M, société mère ; A, filiale détenue directement à 100 % par M ; B, filiale détenue à 100% par A ; C, filiale détenue par M directement à hauteur de 80 % et indirectement à hauteur de 20 % par l'intermédiaire de B. A est en procédure collective. M cède les titres de A, qui sort du groupe ainsi que sa filiale B. C sort consécutivement du groupe car elle n'est plus détenue à 95 % au moins par M. A, B et C bénéficient du transfert d'une quote-part du déficit d'ensemble.

#### Exemple 3

M, société mère d'un groupe fiscal composé de deux branches d'activités, la branche A étant en difficulté. La société A cède les titres de la filiale F1, qui est en redressement judiciaire. Simultanément, M apporte les titres de B à un tiers. Seul le transfert de propriété des titres F1 ouvre droit au dispositif de réallocation des déficits, la sortie des sociétés B et F2 n'ayant aucun lien de causalité avec la procédure collective ouverte à l'encontre de F1.

## 70

Les sociétés dont les titres sont transférés doivent en outre être des filiales qui, avant ce transfert, étaient détenues à 95 % par la société mère du groupe, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'autres sociétés du groupe. Il en résulte que les entités dénuées de capital incluses dans un groupe en application du deuxième alinéa de l'[article 223 A du CGI](#) ne peuvent bénéficier des dispositions du deuxième alinéa de l'[article 223 E du CGI](#).

## 80

Il est précisé que lorsque les titres d'une filiale ont fait l'objet d'un transfert éligible aux dispositions du deuxième alinéa de l'[article 223 E du CGI](#), les titres des filiales et sous-filiales de cette société sont eux-mêmes considérés comme transférés.

## 90

Le transfert de titres doit entraîner la sortie du groupe de la filiale concernée. Il doit donc avoir pour conséquence l'abaissement du taux de détention de la société mère, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une autre société du groupe, à moins de 95 % à la clôture de l'exercice considéré. Ainsi, pour une filiale détenue à 100 %, la cession de titres doit représenter plus de 5 % du capital pour entraîner la sortie du groupe de la filiale dont les titres sont cédés. En revanche, il n'est pas nécessaire que l'intégralité des titres détenus par la société mère, directement ou indirectement, soient cédés.

## 100

Le transfert des titres doit intervenir après l'ouverture de la procédure collective, dans un délai de dix-huit mois en cas de procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire, sans limite de délai en cas de liquidation judiciaire.

A l'inverse, dans le cas où, préalablement à l'ouverture de la procédure collective, des créanciers obtiendraient du juge la cession forcée de titres de filiales détenues par la société défaillante et qu'il en résulterait, en l'absence d'autres éléments d'actif susceptibles de concourir au rétablissement de l'activité, l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire à l'encontre de cette société, les dispositions de l'[article 223 E du CGI](#) ne pourraient trouver à s'appliquer dès lors que le transfert des titres précède l'ouverture de la procédure collective.

## B. Modalités de réallocation des reports déficitaires

---

### 110

Lorsque les conditions rappelées au [I-A](#) sont respectées, chaque filiale sortante retrouve le droit d'imputer une fraction du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble du groupe sur son bénéfice et ses plus-values nettes à long terme ultérieurs selon les règles de droit commun. Cette réallocation de déficits s'applique de plein droit, sans agrément préalable, et est obligatoire.

### 1. Détermination du montant susceptible d'être réattribué aux filiales sortantes

---

#### 120

Conformément au deuxième alinéa de l'[article 223 E du CGI](#), la base à retenir pour le calcul de la quote-part susceptible d'être réattribuée aux filiales sortantes correspond au déficit d'ensemble ou à la moins-value nette d'ensemble encore reportable par le groupe à la clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel intervient le transfert de propriété des titres des filiales. Il n'est donc pas tenu compte des éventuels retraitements que doit opérer la société mère au motif que sa filiale est sortie du groupe, ceux-ci devant être effectués au titre des résultats de l'exercice de sortie.

#### 130

Cette base de calcul est cependant diminuée de la fraction du déficit d'ensemble susceptible d'être imputée dans les conditions prévues à l'[article 223 G du CGI](#), c'est-à-dire celle dont la société mère pourrait demander le report en arrière. Cette correction doit être effectuée quand bien même l'option pour le report en arrière ne serait pas exercée ou ne serait exercée que partiellement par la société mère. Cette exclusion est toutefois sans portée en cas de liquidation judiciaire de la société mère du groupe, dès lors que l'option pour le report en arrière lui est alors interdite en application du II de l'[article 220 quinquies du CGI](#). En revanche, si la procédure de liquidation judiciaire est ouverte à l'encontre d'une filiale sortante, la société mère conserve la possibilité de demander le bénéfice du report en arrière et la correction doit être effectuée. En cas de rectification ultérieure des résultats du groupe conduisant à modifier le montant de déficit susceptible de report en arrière (à la suite d'une vérification de comptabilité par exemple), la fraction du déficit d'ensemble susceptible d'être reportée en arrière, et utilisée pour déterminer le montant du déficit transférable, doit être rectifiée à due concurrence.

#### 140

La fraction des déficits et des moins-values nettes à long terme d'ensemble susceptible d'être transférée à la filiale sortante est en principe égale aux déficits et moins-values nettes à long terme qu'elle a subis. Cela étant, compte tenu de l'agrégation, au niveau du résultat d'ensemble du groupe, de l'ensemble des déficits et bénéfices et de l'ensemble des plus-values et moins-values à long terme des différents membres du groupe, il convient de déterminer quelle fraction des déficits et moins-values nettes à long terme subis par la filiale sortante n'a pas déjà été utilisée à la compensation d'autres bénéfices et plus-values nettes à long terme. Le mode de détermination est précisé au 3 de l'[article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI](#).

#### 150

Lorsque le résultat d'ensemble du groupe, avant prise en compte des déficits d'ensemble reportables, est déficitaire, les résultats des sociétés bénéficiaires sont réputés avoir été compensés par les résultats des sociétés déficitaires, chaque société déficitaire contribuant à cette compensation à proportion des déficits qu'elle a subis.

#### 160

Lorsque le résultat d'ensemble du groupe, avant prise en compte des déficits d'ensemble reportables, est bénéficiaire, celui-ci est compensé avec les déficits d'ensemble du groupe reportables. Cette compensation n'entraîne aucune modification dans la proportion de déficits à laquelle peut prétendre une société en sortant du groupe. Elle entraîne seulement une diminution du montant de déficits d'ensemble reportables auquel est appliquée cette proportion.

#### 170

Enfin, lorsque le résultat d'ensemble du groupe, après prise en compte des déficits d'ensemble reportables, reste bénéficiaire, les sociétés sortantes ne peuvent naturellement récupérer aucun déficit en vue de leur imputation ultérieure sur leurs propres bénéfices.

#### 180

Ce mode de détermination implique d'effectuer les calculs adéquats en remontant jusqu'au premier exercice où la société sortante était entrée dans le groupe ou jusqu'au premier exercice où le résultat d'ensemble du groupe, après prise en compte des déficits d'ensemble reportables, a été bénéficiaire. Les déficits retenus pour le calcul de ce rapport sont ceux existants après application des rectifications relatives au régime de groupe, c'est-à-dire ceux issus du tableau fiscal [2058 ER](#).

#### 190

Lorsque la société mère du groupe dont la filiale sort n'est pas en mesure de mener à son terme et de manière documentée ce calcul itératif, il sera admis de l'interrompre à l'année choisie d'un commun accord entre elle-même et la filiale cédée en réputant, selon le cas :

- que, pour l'application du 1° du 3 de l'[article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI](#), le montant du déficit subi que la société sortante aurait pu imputer sur son bénéfice ultérieur en cas de sortie du groupe, au cours de l'exercice précédent aurait été nul ;
- que, pour l'application du 2° du 3 de l'[article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI](#), la proportion des déficits d'ensemble reportables que la société sortante aurait obtenue en sortant du groupe au cours de l'exercice précédent aurait été nulle.

#### 200

Enfin le montant ainsi déterminé est réduit dans le rapport entre la fraction du déficit d'ensemble susceptible de faire l'objet d'un report en arrière et le montant global du déficit d'ensemble encore reportable à la clôture de l'exercice du groupe précédant celui au cours duquel intervient la sortie de la société.

#### 210

Le calcul est effectué selon les mêmes modalités pour les moins-values à long terme. Un calcul distinct doit être effectué pour chaque catégorie de moins-values à long terme relevant d'un taux différent.

## 2. Ajustement du report déficitaire restant acquis au groupe

#### 220

Lorsqu'une quote-part de déficit ou de moins-value nette à long terme d'ensemble du groupe est attribuée dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'[article 223 E du CGI](#), le déficit ou la moins-value nette à long terme d'ensemble qui demeure imputable par la société mère du groupe après la sortie des filiales concernées sont réduits à due concurrence, afin d'éviter tout risque de double utilisation.

### 3. Utilisation ultérieure des déficits transférés

#### 230

Les déficits et moins-values nettes à long terme ainsi réalloués à la filiale sortante peuvent être utilisés dans les conditions de droit commun, selon les modalités prévues au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI pour les déficits et selon les modalités prévues à l'article 39 quinquies du CGI pour les moins-values à long terme. Dans l'hypothèse où cette filiale intégrerait un nouveau groupe fiscal, ces reports déficitaires suivraient le régime des déficits et moins-values à long terme antérieurs à l'intégration, non imputables sur les résultats d'ensemble du groupe.

### 4. Exemple de synthèse

#### 240

##### Exemple :

La société M est la société mère d'un groupe fiscal comprenant les filiales F1, F2 et F3. Au cours de l'exercice 2011, la société M est placée en liquidation judiciaire et les titres de F1, F2 et F3 font l'objet d'une cession dans le cadre de cette procédure collective. Au 31 décembre 2010, le groupe disposait d'un déficit reportable de -19 M€. Du fait de la liquidation de la société mère, aucun report en arrière de ces déficits n'est possible. Les titres des filiales F1, F2 et F3 ayant fait l'objet d'un transfert de propriété dans le cadre de la procédure de liquidation judiciaire, le déficit d'ensemble reportable à la clôture de l'exercice précédant celui de la cession est éligible au dispositif prévu au deuxième alinéa de l'article 223 E du CGI et doit être pour partie transféré à ces trois filiales. Au cours de la période d'intégration, le groupe a réalisé les résultats suivants, en millions d'euros :

résultats réalisés au cours de la période d'intégration

Résultats déclarés	2007	2008	2009	2010	2011
M	-6	-6	-5	-3	
F1	2	4	6	-1	
F2	-3	-4	-2	-1	
F3	2	-4	3	-1	
Sommes des bénéfices de l'exercice pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble	4	4	9	0	
Sommes des déficits de l'exercice pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble	9	14	7	6	
Résultat d'ensemble	-5	-10	2	-6	
Déficits d'ensemble reportables à la clôture de	0	5	15	13	19

Détermination du montant des déficits susceptibles d'être réalloué en cas de sortie					
Proportion des déficits d'ensemble reportables susceptible d'être réallouée en cas de sortie au cours de l'exercice	2007	2008	2009	2010	2011
M		0,67	0,51	0,51	0,51
F1		0	0	0	0,05
F2		0,33	0,3	0,3	0,26
F3		0	0,19	0,19	0,18
Somme des déficits d'ensemble susceptibles d'être réalloués en cas de sortie au cours de l'exercice	2007	2008	2009	2010	2011
M		3,33	7,62	6,6	9,6
F1		0	0	0	1
F2		1,67	4,52	3,92	4,92
F3		0	2,86	2,48	3,48

En 2007, le montant des déficits de l'exercice (9) est supérieur au montant des bénéfices de l'exercice (4). En conséquence, les déficits d'ensemble reportables au titre de 2007 s'élèvent à 5 (=9-4) et en cas de sortie au cours de l'exercice 2008, chaque société pourra récupérer un montant de déficits égal au montant qu'elle aurait pu imputer sur son bénéfice en sortant du groupe au cours de l'exercice précédent (0, car le groupe n'existait pas en 2006) majoré de son déficit de l'exercice 2007 multiplié par le rapport entre le déficit d'ensemble de l'exercice (5) et la somme des déficits pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble du même exercice (9).

Soit :

- pour M :  $0+6 \times (5/9) = 3,33$  ;
- pour F1 :  $0+0 \times (5/9) = 0$  ;
- pour F2 :  $0+3 \times (5/9) = 1,67$  ;
- pour F3 :  $0+0 \times (5/9) = 0$  ;

En 2008, le montant des déficits de l'exercice (14) est supérieur au montant des bénéfices de l'exercice (4). En conséquence, les déficits d'ensemble reportables à la clôture 2008 s'élèvent à 15 (=5+10) et en cas de sortie au cours de l'exercice 2009, chaque société pourra récupérer un montant de déficits égal au montant qu'elle aurait pu imputer sur son bénéfice si elle était sortie du groupe au cours de l'exercice 2008 (cf. alinéa ci-dessus) majoré de son déficit de l'exercice 2008 multiplié par le rapport entre le déficit d'ensemble de l'exercice (10) et la somme des déficits pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble (14).

Soit :

- pour M :  $3,33+6x(10/14) = 7,62$  ;

- pour F1 :  $0+0x(10/14) = 0$  ;

- pour F2 :  $1,67+4x(10/14) = 4,52$  ;

- pour F3,  $0+4x(10/14) = 2,86$ .

Par rapport au déficit d'ensemble reportable, M pourrait ainsi en conserver 51 % ( $7,62/15$ ) ; F1, 0 % ; F2, 30 % ( $4,52/15$ ) ; F3, 19 % ( $2,86/15$ ).

En 2009, le montant des déficits de l'exercice (7) est inférieur au montant des bénéfices de l'exercice (9). En conséquence, les déficits d'ensemble reportables s'élèvent, après imputation sur le bénéfice 2009, à 13 (=15-2) et en cas de sortie au cours de l'exercice 2010, chaque société pourra en récupérer une proportion égale à celle qu'elle aurait obtenue en sortant du groupe au cours de l'exercice précédent (cf. alinéa ci-dessus).

Soit :

- pour M :  $13x51\% = 6,6$  ;

- pour F1 :  $13x0\% = 0$  ;

- pour F2 :  $13x30\% = 3,92$  ;

- pour F3 :  $13x19\% = 2,48$ .

Enfin, en 2010, le montant des déficits de l'exercice (6) est supérieur au montant des bénéfices de l'exercice (0). En conséquence, les déficits d'ensemble reportables s'élèvent à 19 (=13+6) et en cas de sortie au cours de l'exercice 2011, chaque société pourra récupérer un montant de déficits égal au montant qu'elle aurait pu imputer sur son bénéfice en sortant du groupe au cours de l'exercice précédent (cf. alinéa ci-dessus) majoré de son déficit de l'exercice 2010 multiplié par le rapport entre le déficit d'ensemble de l'exercice (6) et la somme des déficits pris en compte par la détermination du résultat d'ensemble (6).

Soit :

- pour M :  $6,6+3x(6/6) = 9,6$  ;

- pour F1 :  $0+1x(6/6) = 1$  ;

- pour F2 :  $3,92+1x(6/6) = 4,92$  ;

- pour F3 :  $2,48+1x(6/6) = 3,48$ .

Les sociétés F1, F2 et F3 quitteront ainsi le groupe en se voyant réallouer des déficits pour des montants respectifs de 1 M€, 4,92 M€ et 3,48 M€. Les 9,6 M€ qui reviennent à la société M sont définitivement perdus dans le cadre de la procédure de liquidation judiciaire. Ces déficits sont imputables dans les conditions définies à [l'article 209 du CGI](#).

## C. Constitution d'un nouveau groupe incluant la filiale sortante

### 250

Aux termes du h du 6 de [l'article 223 L du CGI](#), lorsqu'une société filiale membre d'un groupe en sort en raison d'un transfert de propriété répondant aux prévisions précédemment commentées, cette société est admise à constituer un nouveau groupe en qualité de société mère, dans les conditions de droit commun (cf [BOI-IS-GPE-10](#)).

La condition portant sur l'absence de détention de la société mère à 95 % ou plus par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés s'apprécie à la clôture de l'exercice au cours duquel les titres sont transférés, sans tenir compte de la détention, en début d'exercice, des titres de cette ancienne filiale par la société mère du groupe qu'elle a quitté.

### 260



Le quatrième alinéa du h du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) prévoit également le cas où le capital des filiales sortantes vient à être détenu par une société tierce qui remplit elle-même les conditions pour devenir tête de groupe.

Cette société peut alors constituer, dans les conditions de droit commun, un groupe entre elle-même, ses propres filiales et les filiales ayant quitté leur ancien groupe dans les conditions prévues par le deuxième alinéa de l'[article 223 E du CGI](#).

La condition relative à la détention de 95 % au moins du capital de ces filiales transférées, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'autres sociétés du groupe, s'apprécie sans tenir compte de la période pendant laquelle, en début d'exercice, les titres des nouvelles filiales étaient détenus par leur ancienne société mère.

Dans l'hypothèse où la société cessionnaire fait elle-même partie d'un groupe fiscal, le dispositif prévu au h du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) permet un élargissement du périmètre de ce groupe aux filiales ainsi acquises.

Lorsque la société cessionnaire des titres est détenue par une société membre d'un groupe sans être elle-même membre de ce groupe, le dispositif prévu au h du 6 de l'[article 223 L](#) peut également s'appliquer : la société cessionnaire et les filiales sortantes qu'elle a acquises pourront rejoindre le nouveau groupe dès le premier exercice, sous réserve que les conditions d'intégration prévues à l'[article 223 A du CGI](#) soient respectées dès l'exercice d'acquisition des titres.

## 270

Les dispositions du h du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) dérogent néanmoins aux règles de droit commun quant à la date à partir de laquelle peut être constitué le nouveau groupe.

En principe, lors du transfert de propriété des titres d'une société qui détient une ou plusieurs filiales à 95 % au moins, cette société et ses filiales quittent le périmètre du groupe fiscal dont elles étaient membres au titre de l'exercice du transfert de propriété et la société cédée ne peut constituer un groupe avec ses filiales qu'à compter de l'exercice suivant.

Dans le cas visé au deuxième alinéa de l'[article 223 E du CGI](#), le groupe successeur peut être créé ou rejoint dès la date d'ouverture de l'exercice au titre duquel les sociétés sortantes ont cessé de faire partie de l'ancien groupe. Les sociétés sortantes passent ainsi d'un périmètre à un autre sans rupture dans l'application du régime de groupe.

## 280

### Exemple :

A la suite d'une opération de rachat, la société H s'est constituée tête du groupe formé au 1er janvier N-4 avec la filiale M détenue à 100 % et les filiales de celle-ci, F1, F2 et F3, détenues chacune à 95 % par M. Au 31 décembre N-1, le groupe dispose d'une moins-value nette à long terme reportable d'un montant de 3 000 000 M€, intégralement transmise par la sous-filiale F2. Au cours de l'exercice N, le groupe fait face à des difficultés économiques et la société H fait l'objet d'une procédure de redressement judiciaire ouverte le 1er juillet N.

Hypothèse 1 : Pour faire face à ses dettes, la société H cède le 15 août N les titres de M à un collectif de créanciers tiers, dont aucun ne vient à détenir plus de 95 % des titres ainsi cédés. La société M peut alors constituer un nouveau groupe fiscal dès le 1er janvier N avec ses filiales F1, F2 et F3, en formulant une option avant le 30 novembre N. La moins-value nette à long terme de l'ancien groupe sera intégralement transférée à la filiale F2 qui pourra l'imputer sur ses propres plus-values à long terme ultérieures.

Hypothèse 2 : Pour faire face à ses dettes, la société H cède le 15 août N les titres de M à une société A extérieure au groupe. A compter de la cession, A détient directement 100 % du capital de M et indirectement 95 % au moins du capital des filiales de M. La société A peut constituer un nouveau groupe fiscal dès le 1er janvier N avec ses filiales M, F1, F2 et F3 et formulant une option avant le 30 novembre N.

Hypothèse 3 : Pour faire face à ses dettes, la société H cède le 15 août N les titres de M à une société A, société mère d'un groupe constitué antérieurement avec ses filiales B et C. A peut, à compter du 1er janvier 2011, constituer un groupe élargi composé de ses nouvelles filiales M, F1, F2 et F3 et de ses anciennes filiales B et C.

Hypothèse 4 : Pour faire face à ses dettes, la société H cède le 15 août N les titres de M à une société A, membre d'un groupe fiscal préexistant en qualité de société intégrée. La société mère D, tête de groupe auquel appartenait la société A, peut élargir son groupe aux filiales acquises à compter de l'ouverture de l'exercice au titre duquel les filiales ont cessé de faire partie de leur ancien groupe.

## D. Obligations déclaratives

---

### 290

Lorsqu'une société décide de constituer un nouveau groupe en application du h du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), elle doit formuler son option dans les trois mois du transfert de propriété des titres de la filiale sortante.

L'option doit être accompagnée d'un document comportant l'identité des sociétés membres de l'ancien groupe qui entrent dans le nouveau groupe ainsi que des attestations par lesquelles les filiales font connaître leur accord à leur entrée dans le groupe, sous réserve des règles d'inclusion obligatoire propres aux groupes d'assurance mutuelle.

### 300

L'option précitée doit, en outre, mentionner la durée du premier exercice des sociétés du groupe : afin de permettre un ajustement de la date de clôture des exercices des filiales de l'ancien groupe avec celle de la société cessionnaire des titres de ces filiales qui deviendrait société mère du nouveau groupe, la loi prévoit que la durée de l'exercice de constitution puisse être inférieure ou supérieure à douze mois. Cependant, à compter du deuxième exercice, les règles prévues au septième alinéa de l'[article 223 A du CGI](#) s'imposent au groupe ainsi constitué, les dates d'ouverture et de clôture des exercices de toutes les sociétés membres du groupe devant être identiques et chaque exercice d'une durée de douze mois.

### 310

Par ailleurs, la société mère de l'ancien groupe doit produire un état récapitulatif, par filiale sortante, le montant des déficits et moins-values nettes à long terme réalloués à chacune d'elles.

## E. Application dans le temps

---

### 1. Cas général

---

#### 320

Les dispositions commentées aux [I-A à I-D](#) s'appliquent aux transferts de titres intervenus lors d'exercices clos à compter du 1er janvier 2008. Il est rappelé que la réallocation des déficits est non seulement de droit, mais obligatoire.

#### 330

Les sociétés qui sont en situation d'appliquer rétroactivement le dispositif de transfert de déficits doivent le faire au moyen du dépôt de déclarations rectificatives, tant par les sociétés filiales concernées que par la société mère du groupe dont les filiales ont été transférées, dans l'hypothèse où cette société mère n'a pas été liquidée.

En particulier la société mère ne peut conserver au sein de ses déficits d'ensemble ou de ses moins-values nettes d'ensemble reportables et pour l'usage ultérieur du groupe dont elle est la tête des déficits ou des moins-values nettes qui revenaient à des filiales ayant quitté ce groupe dans les conditions du deuxième alinéa de l'[article 223 E du CGI](#).

### 340

Enfin les sociétés qui souhaiteraient opter rétroactivement, au titre d'un exercice clos à compter du 1er janvier 2008, n'y sont autorisées que pour autant que le délai prévu au deuxième alinéa du h du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) n'est pas expiré.

## 2. Cas des groupes bancaires mutualistes

---

### 350

Aux termes du premier alinéa de l'[article 223 E du CGI](#), les déficits et les moins-values nettes à long terme, retenus pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble, ne peuvent être déduits des résultats de la société qui les a subis pendant la période d'intégration et demeuraient acquis à la société mère en cas de cessation du groupe ou de sortie du groupe de la société qui les avait subis.

Le deuxième alinéa de l'article 223 E du CGI a aménagé cette règle en cas de procédure collective : dans cette hypothèse, les déficits et moins-values nettes reportables subis par les filiales sortantes leur sont désormais réalloués. Les filiales sortantes sont en outre autorisées, dès l'exercice de sortie, à constituer un nouveau groupe en qualité de société mère ou à rejoindre un groupe constitué en tant que filiale.

Ces dispositions sont commentées aux [I-A à I-F-1](#).

### 360

Cette possibilité était initialement réservée aux sociétés sortant d'un groupe constitué en application du premier alinéa de l'[article 223 A du CGI](#) (groupe « capitalistique ») ou du deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI (groupe d'assurances).

Le [IV et le 3° du VII de l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 \(n° 2009-1674 du 30 décembre 2009\)](#) étend le bénéfice de cette mesure aux sociétés sortant d'un groupe constitué en application du troisième alinéa de l'article 223 A du CGI (groupe bancaire mutualiste).

Hormis cette extension du champ d'application de l'[article 223 E du CGI](#), les conditions d'application de cet article demeurent inchangées.

### 370

Notamment, la disposition prévue au [I-A-2 § 70](#) a vocation, *mutatis mutandis*, à s'appliquer au cas des groupes bancaires mutualistes : la société sortante doit cesser d'être détenue à 95 % au moins par la société mère.

En conséquence, l'extension du champ d'application de l'article 223 E du CGI peut, le cas échéant, viser les filiales commerciales membres de groupes bancaires mutualistes mais ne peut jamais concerner les sociétés du réseau bancaire mutualiste qui sont membres de groupes bancaires mutualistes (pour plus de précisions sur ces différentes notions, cf. [BOI-IS-GPE-10-30-10](#)).

### 380

Les dispositions commentées au [I-F-2](#) sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010.

## II. Autres conséquences de la liquidation d'une société membre d'un groupe fiscal

### A. Conséquences liées à l'obligation ou non d'établir des comptes annuels

---

#### 1. Rappel des incidences fiscales générales liées à la sortie d'une société du groupe ou à la cessation du groupe

---

##### 390

L'[article 223 S du CGI](#) définit les situations entraînant la sortie du groupe d'une société filiale ainsi que celles dans lesquelles le régime de groupe cesse de s'appliquer pour l'ensemble des sociétés membres du groupe.

La sortie du groupe d'une société ou la cessation du régime pour l'ensemble des sociétés du groupe produit des effets à compter du premier jour de l'exercice au cours duquel l'événement qui l'a entraînée est intervenu.

##### 400

Les résultats propres de la ou des sociétés sortantes ne sont plus retenus pour la détermination du résultat ou de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble. Chacune des sociétés sorties du groupe ou faisant partie du groupe qui a cessé, doit déclarer selon les règles de droit commun ses propres résultats et plus ou moins-values nettes à long terme réalisées au titre de l'exercice de sortie du groupe ou de cessation du régime de groupe.

En outre, conformément aux dispositions de l'[article 223 E du CGI](#), les sociétés qui cessent de faire partie du groupe ne peuvent déduire les déficits et moins-values nettes à long terme, subis pendant la période d'application du régime, de leurs résultats et plus-values nettes à long terme ultérieurs.

##### 410

En revanche, s'il est mis fin au régime de groupe, la société mère peut reporter le déficit et les moins-values nettes à long terme d'ensemble sur les résultats et les plus-values nettes à long terme qu'elle réalise selon les modalités prévues aux [articles 209 du CGI](#) et [39 quinquies du CGI](#).

#### 2. Spécificités propres à la liquidation d'une société intégrée

---

##### 420

Il est admis que la personnalité morale d'une société subsiste pour les besoins de sa liquidation jusqu'à la clôture de celle-ci.

L'[article L237-25 du code de commerce](#) prévoit que le liquidateur, dans les trois mois de la clôture de chaque exercice, établit les comptes annuels au vu de l'inventaire qu'il a dressé des divers éléments de l'actif et du passif existant à cette date. En outre, sauf dispense accordée par décision de justice, le liquidateur convoque selon les modalités prévues par les statuts, au moins une fois par an et dans les six mois de la clôture de l'exercice, l'assemblée des associés qui statue sur les comptes annuels.

##### 430

Le décompte de la période de liquidation fait l'objet d'une appréciation différente selon que le liquidateur établit des comptes annuels et réunit l'assemblée des comptes pour leur affectation ou en est dispensé par décision de justice. Dans le premier cas, la période de liquidation est divisée en exercices indépendants alors que dans le second, quelle qu'en soit la durée, elle est appréhendée comme un seul et même exercice.

L'établissement ou non de comptes annuels pendant la période de liquidation comporte donc des incidences sur le maintien ou non dans le groupe de la société en cours de liquidation ainsi que sur les modalités d'imputation des déficits.

### **a. Conséquences du maintien de l'obligation d'établir des comptes annuels et de réunir l'assemblée des associés**

---

#### **440**

Lorsqu'une société en liquidation membre d'un groupe fiscal continue pendant la période de liquidation à établir des comptes dans les conditions prévues au premier alinéa de l'[article L237-25 du code de commerce](#) et à réunir les assemblées des comptes pour statuer sur l'affectation des résultats, elle est réputée ne plus appartenir au groupe uniquement à compter du premier jour de l'exercice au titre duquel la clôture de la liquidation est prononcée.

Ainsi, les résultats réalisés pendant la période de liquidation sont compris dans le résultat d'ensemble jusqu'au terme de l'exercice précédant la liquidation effective.

Les aménagements prévus au [BOI-BIC-CESS-30-10-II-A](#) ne sont dès lors pas applicables.

#### **450**

Lorsque la société en liquidation est une société filiale, les résultats réalisés durant l'exercice au titre duquel intervient sa sortie sont imposés selon les modalités prévues en droit commun. Par ailleurs, les déficits et moins-values nettes à long terme réalisés pendant la période d'application du régime, qui s'étend jusqu'à l'exercice précédant sa sortie du groupe, ne peuvent être imputés sur ses résultats propres. Ils sont conservés par la société mère du groupe.

En revanche, lorsque la société en liquidation est la société mère, les déficits et moins-values nettes à long terme d'ensemble existants peuvent être imputés sur les résultats propres de liquidation de cette société.

#### **460**

##### **Exemple :**

Hypothèses :

Soit une société M, mère d'un groupe fiscal composé d'elle-même et de deux filiales A et B. La clôture des exercices des sociétés du groupe coïncide avec l'année civile.

L'ouverture de la liquidation de la société B intervient le 15 novembre 2005. Le liquidateur continue d'établir, conformément aux dispositions du premier alinéa de l'[article L237-25 du code de commerce](#), des comptes annuels qu'il soumet à l'assemblée des associés.

La clôture des opérations de liquidation intervient le 3 février 2007.

Solution :

En application des règles fiscales applicables aux groupes de sociétés, la sortie du groupe de la filiale B est réputée intervenir le 1<sup>er</sup> janvier 2007, soit au premier jour de l'exercice au titre duquel l'événement qui motive sa sortie intervient. Ainsi, les résultats réalisés au cours des exercices 2005 et 2006 sont compris dans le résultat d'ensemble déclaré par la société M.

Le résultat réalisé à la clôture des opérations de liquidation par la société B, soit au titre de l'exercice clos en 2007, sera imposé dans les conditions de droit commun. Les déficits et moins-values à long terme d'ensemble sont définitivement acquis par le groupe et pourront être reportés par la société mère sur les résultats d'ensemble ultérieurs dans les conditions normales.

### **b. Conséquences de la dispense d'établir des comptes annuels et de réunir l'assemblée des associés**

---

#### **470**

Lorsque, conformément au deuxième alinéa de l'[article L237-25 du code de commerce](#), le liquidateur est dispensé d'établir des comptes annuels et de réunir l'assemblée des comptes par décision de

justice, ce dernier est néanmoins tenu, en application de l'[article 37 du CGI](#), de déclarer chaque année, le montant des bénéfices réalisés ou des pertes subies par la société en liquidation au cours de l'année précédente ou depuis la fin de la dernière période imposée. Au vu de cette déclaration, une imposition doit être éventuellement établie chaque année, normalement soumise au droit de contrôle de l'administration.

Dans ces situations, les comptes produits par le liquidateur pendant la période de liquidation constituent des comptes provisoires. Seul le compte définitif englobant les résultats de toute la période de liquidation, établi et soumis aux associés au moment de la clôture des opérations de liquidation, constitue un bilan au sens du code général des impôts.

#### **480**

Ainsi, lorsque la société en liquidation dispensée d'établir des comptes annuels est membre d'un groupe fiscal, le bilan établi pour toute la période de liquidation a pour effet de modifier la date de clôture de son exercice. L'établissement de bilans provisoires selon les modalités prévues à l'[article 37 du CGI](#) ne modifie pas l'analyse juridique du bilan établi au titre de la période de liquidation qui doit être appréhendé comme un bilan unique.

La société membre du groupe est donc réputée ne plus appartenir au groupe dès l'exercice au titre duquel l'ouverture de la période de liquidation est prononcée. La société sortante est imposée sur ses résultats propres dans les conditions de droit commun.

En conséquence, le liquidateur peut reporter les déficits constatés au début de cette période sur les bénéfices ultérieurs réalisés pendant la période de liquidation ou sur le solde de liquidation même si le délai de cinq ans est expiré (cf. [BOI-BIC-CESS-30-10-II-A](#)).

Par ailleurs, il est rappelé que la possibilité pour cette société d'obtenir un dégrèvement est maintenue, lorsque le résultat global de la période de liquidation est inférieur au total des bénéfices effectivement imposés au cours de ladite période (cf. [BOI-BIC-CESS-30-10-II-A](#)).

## **B. Créances détenues par la société mère d'un groupe fiscal**

### **1. Créances constituées par la société mère au titre du résultat d'ensemble**

#### **490**

L'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'application du report en arrière des déficits d'ensemble fait naître au profit de la société mère une créance qui peut lui être remboursée au terme des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire du groupe a été clos. Il en est de même du crédit d'impôt recherche d'ensemble du groupe qui peut être remboursé à la société mère dans les conditions de droit commun.

Le dispositif de remboursement anticipé tant de la créance représentative du report en arrière des déficits que de celle du crédit d'impôt recherche est applicable dès lors que la société mère titulaire de la créance fait l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

### **2. Créances des filiales constatées avant leur entrée dans le régime**

#### **500**

La créance née du report en arrière des déficits constatés par la filiale d'un groupe au titre d'exercices précédant celui à compter duquel ses résultats sont pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble peut :

- soit être conservée au bilan de cette société. Dans ce cas, elle peut être utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dont la filiale serait redevable au titre d'un exercice, compris dans le délai légal d'utilisation de la créance, et au cours duquel elle aurait cessé d'être membre du groupe. Le montant

non utilisé de la créance peut faire l'objet d'un remboursement à la société filiale au terme des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire de la filiale a été clos.

### 510

Les entreprises filiales d'un groupe qui se trouvent dans cette situation et qui font l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire peuvent bénéficier du dispositif du remboursement anticipé ;

- soit être cédée à la société mère à sa valeur nominale, en application de l'[article 223 G du CGI](#), et par exception aux dispositions de l'[article 220 quinquies du CGI](#). Dans ce cas, conformément au 3 de l'article 223 G du CGI, la société mère peut utiliser cette créance pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû à raison du bénéfice d'ensemble à hauteur du seul montant de l'impôt sur les sociétés auquel aurait été soumise la filiale cédante si elle n'avait pas été membre du groupe et demander le remboursement de la créance non utilisée qu'elle détient encore au terme des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire de la filiale a été clos.

### 520

La société mère cessionnaire des créances de ses filiales et qui fait l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire peut bénéficier du dispositif du remboursement anticipé.

En revanche, l'ouverture d'une procédure judiciaire concernant la filiale ayant cédé la créance est sans incidence sur la mise en œuvre du remboursement anticipé au niveau de la société mère.

S'agissant du crédit d'impôt recherche, il est rappelé que le crédit d'impôt recherche constaté par une filiale antérieurement à son entrée dans le groupe ne peut être transmis à la société-mère. La créance constatée à ce titre par la filiale est donc utilisée par cette dernière dans les conditions de droit commun. La filiale peut en conséquence en demander le remboursement anticipé si elle fait elle-même l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.