

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-40-20-20-20190731

Date de publication : 31/07/2019

DGFIP

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Sorties et cessation de groupes - Conséquences des sorties et cessations de groupes - Sort des déficits et des charges financières nettes

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 2 : Sort des déficits et des charges financières nettes

Sommaire :

- I. Sort des déficits et des moins-values nettes à long terme
 - A. Déficit compris dans le résultat d'ensemble
 - B. Déficit subis par la société avant son entrée dans le groupe
 - C. Déficit subis par la société après sa sortie du groupe
 - D. Déficit d'ensemble
- II. Conséquences sur le report des déficits de l'absorption par la société mère de toutes les filiales du groupe
 - A. Cessation du groupe formé par la société absorbante
 - B. Maintien du droit au report d'une fraction du déficit d'ensemble
 - 1. Champ d'application
 - 2. Modalités d'application
 - 3. Exemples
- III. Sort des charges financières nettes non déduites et des capacités de déduction inemployées

I. Sort des déficits et des moins-values nettes à long terme

A. Déficit compris dans le résultat d'ensemble

1

Conformément aux dispositions de l'[article 223 E du code général des impôts \(CGI\)](#), les sociétés membres du groupe ne peuvent pas déduire les déficits et les moins-values nettes à long terme subis pendant la période d'intégration de leurs résultats et plus-values nettes à long terme ultérieurs.

10

Cependant, pour la situation des groupes faisant l'objet d'une procédure collective, il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-60](#).

B. Déficit subis par la société avant son entrée dans le groupe

20

Les déficits et moins-values nettes à long terme subis par une société avant son entrée dans le groupe et non encore imputés au moment de sa sortie du groupe sont reportables sur les résultats et les plus-values nettes à long terme réalisés au titre d'exercices postérieurs à sa sortie du groupe selon les modalités prévues à l'[article 209 du CGI](#) et à l'[article 39 quinquies du CGI](#).

C. Déficit subis par la société après sa sortie du groupe

30

En application de l'[article 223 K du CGI](#), une société filiale qui est sortie du groupe ne peut pas imputer un déficit subi au titre d'un exercice postérieur sur un bénéfice pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble.

40

La société mère peut également reporter en arrière son propre déficit dégagé après sa sortie du groupe sur le bénéfice d'ensemble dans les conditions prévues à l'[article 220 quinquies du CGI](#).

D. Déficit d'ensemble

50

En principe, le déficit d'ensemble n'est pas affecté par la sortie du groupe d'une société et la société mère peut le reporter dans les conditions prévues à l'[article 223 C du CGI](#).

60

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 ultérieurement selon les modalités prévues à l'[article 209 du CGI](#) et à l'[article 39 quinquies du CGI](#).

70

En application de l'[article 223 S du CGI](#), le déficit d'ensemble ou la moins-value nette à long terme d'ensemble subis par le groupe pendant la période d'application du régime défini à l'[article 223 A du CGI](#) et encore reportables à l'expiration de cette période sont imputables par la société qui était redevable des impôts mentionnés à cet article dus par le groupe, sur son bénéfice ou sa plus-value nette à long terme, selon les modalités prévues au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI et à l'article 39 quinquies du CGI.

80

Le déficit d'ensemble du groupe dont la société mère est absorbée ou acquise dans les conditions prévues au c et au d du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) devient donc un déficit propre de la société mère du groupe dissous. C'est ce déficit qui fait l'objet, le cas échéant, des agréments visés au II de l'article 209 du CGI et au 5 de l'[article 223 I du CGI](#) ([BOI-IS-GPE-50-10](#) et [BOI-IS-GPE-50-20](#)).

II. Conséquences sur le report des déficits de l'absorption par la société mère de toutes les filiales du groupe

90

Lorsque la société mère vient à absorber la totalité de ses filiales, il y a cessation du groupe et application des conséquences prévues à l'article 223 F du CGI et à l'article 223 R du CGI.

La société mère qui change d'activité à l'occasion de cette opération peut reporter tout ou partie du déficit d'ensemble ou de la moins-values nette à long terme d'ensemble sur les résultats et les plus-values nettes à long terme qu'elle réalise à compter de l'exercice en cours à la date de l'opération d'absorption et des années suivantes, dans les conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209 du CGI et à l'article 39 quinquies du CGI.

A. Cessation du groupe formé par la société absorbante

100

En application des dispositions de l'article 223 S du CGI, la société mère du groupe procède aux réintégrations prévues à l'article 223 F du CGI et à l'article 223 R du CGI au titre de l'exercice au cours duquel elle absorbe toutes ses filiales, cette opération entraînant la cessation du groupe.

B. Maintien du droit au report d'une fraction du déficit d'ensemble

110

L'article 223 S du CGI prévoit, en cas de changement d'activité de la société mère en conséquence de l'absorption de toutes les filiales par cette société, le maintien d'une fraction du déficit d'ensemble attribué à la société mère du groupe dissous. Dans cette situation, la perte du droit au report ne concerne que la fraction du déficit correspondant à l'activité de l'ancienne société mère.

1. Champ d'application

120

Le dispositif s'applique aux opérations de fusion qui entraînent à la fois la cessation du groupe et le changement d'activité de la société mère. Les opérations d'absorption de la société mère qui relèvent des dispositions du c du 6 de l'article 223 L du CGI (BOI-IS-GPE-50-10) ne sont donc pas visées.

130

L'application du dispositif est subordonnée à la condition que la société mère absorbe toutes les filiales du groupe. Le régime fiscal de l'opération est indifférent (droit commun ou régime spécial des fusions).

Dans les cas où, pour des motifs économiques légitimes, une seule société du groupe n'est pas partie à la fusion, l'existence du groupe n'est pas remise en cause et l'opération, si elle entraîne un changement d'activité de la société mère, n'affecte, le cas échéant, que les reports déficitaires de cette société antérieurs à son entrée dans le groupe, et non les déficits et moins-values à long terme d'ensemble.

140

Le dispositif ne s'applique que dans les situations où la société mère du groupe change d'activité, au sens du 5 de l'article 221 du CGI, en raison de l'opération de fusion (BOI-BIC-CESS-10-20-30-I-C § 70 et suivants). Il en est ainsi, par exemple, lorsque la société mère du groupe exerçait exclusivement une activité de holding et absorbe ses filiales exerçant une activité de production de biens ou de prestations de services.

2. Modalités d'application

150

En cas de changement d'activité faisant suite à l'absorption de toutes ses filiales par la société mère, la perte du droit au report ne concerne que la fraction du déficit correspondant à l'activité de la société mère du groupe dissous.

Cette fraction est calculée en appliquant au déficit d'ensemble de chaque exercice encore reportable à la clôture de l'exercice précédant l'opération, le rapport existant entre les déficits réalisés au titre de chaque exercice par la société mère et les déficits de l'ensemble des sociétés déficitaires du groupe.

160

Ces modalités d'application concernent les déficits ordinaires ainsi que les moins-values à long terme d'ensemble. En ce qui concerne le sort des charges financières nettes et des capacités de déduction en report du groupe, il convient de se reporter au [III § 240 et suivants](#).

3. Exemples

170

Un groupe est formé depuis le 01/01/N par deux sociétés. Au cours de l'année N+3, la société mère holding H absorbe sa filiale F, société de production.

180

Hypothèse n° 1 :

Sur la période du 01/01/N au 31/12/N+2, H est déficitaire et F bénéficiaire. Le résultat d'ensemble est déficitaire.

Solution :

La totalité du déficit d'ensemble reportable au 31/12/N+2 est perdue dès lors que la totalité du déficit provient de la société (H) affectée par le changement d'activité.

190

Hypothèse n° 2 :

Sur la période du 01/01/N au 31/12/N+2, H est bénéficiaire et F déficitaire. Le résultat d'ensemble est déficitaire.

Solution :

Le droit au report de l'intégralité du déficit d'ensemble existant au 31/12/N+2 est conservé, le holding n'ayant pas transmis de déficit au groupe.

200

Hypothèse n° 3 :

Les deux sociétés du groupe ont réalisé les résultats suivants :

Année déficit	d'origine	Déficits subis par les sociétés du groupe		Déficits subis par l'ensemble des sociétés déficitaires du groupe
		H	F	
N		150 000	0	150 000
N+1		250 000	120 000	370 000
N+2		175 000	90 000	265 000
Total		575 000	210 0000	785 000

Solution :

Au 31/12/N+2, le déficit d'ensemble est de 785 000 €.

La société H a apporté au groupe des déficits ordinaires d'un montant total de 575 000 €.

À la suite du changement d'activité de la société H, les déficits dont le droit au report est perdu sont de 575 000 €, déterminés comme suit :

Au titre de N : 150 000 € (totalité du déficit provenant de H).

Au titre de N+1 : $370\,000 \times 250\,000 / 370\,000 = 250\,000$ €.

Au titre de N+2 : $265\,000 \times 175\,000 / 265\,000 = 175\,000$ €.

Les reports déficitaires dont dispose la société H au 01/01/N+3 sont donc de 210 000 € (soit 785 000 - 575 000).

210

Hypothèse n°4 :

Remarque : Compte tenu des déficits cités dans l'hypothèse, ceux-ci sont imputables en totalité dans les conditions énoncées à l'article 209 du CGI.

Les deux sociétés du groupe ont réalisé les résultats suivants :

Année déficit	d'origine	Déficits subis par les sociétés du groupe		Déficits subis par l'ensemble des sociétés déficitaires du groupe
		H	F	
N		150 000	0	150 000
N+1		250 000	120 000	370 000
Total		400 000	120 000	520 000

Le groupe a déclaré, au titre de l'exercice N+2, un bénéfice d'ensemble de 350 000 € sur lequel ont été imputés le déficit d'ensemble de N et une fraction de celui de N+1 pour 200 000 €.

Solution :

Les reports déficitaires se présentent comme suit avant l'opération d'absorption :

Déficits reportables : $520\,000 - 350\,000 = 170\,000$ €.

L'opération d'absorption de F par H entraîne une perte du droit au report des déficits pour une quote-part correspondant aux déficits de H déterminée ainsi :

Déficits ordinaires : $170\,000 \times (250\,000 / 370\,000) = 114\,865$ €.

Les déficits reportables par la société absorbante (H) au 01/01/N+3 sont donc de 370 135 €.

220

Hypothèse n°5 :

Les deux sociétés ont réalisé les résultats suivants :

Année déficit	d'origine	Déficits subis par les sociétés du groupe		Déficits subis par l'ensemble des sociétés déficitaires du groupe
		H	F	
N		140 000	10 000	150 000
N+1		250 000	120 000	370 000
Total		390 000	130 000	520 000

Le groupe a déclaré, au titre de l'exercice N+2, un bénéfice d'ensemble de 130 000 € sur lequel a été imputée une fraction du déficit d'ensemble.

Solution :

Les reports déficitaires se présentent comme suit avant l'opération d'absorption :

Déficits ordinaires : $520\ 000 - 130\ 000 = 390\ 000$ € dont 20 000 € ont pour origine l'exercice N et 370 000 € l'exercice N+1.

L'opération d'absorption de F par H entraîne une perte du droit au report des déficits pour une quote-part correspondant aux déficits de H déterminée ainsi :

Déficits ordinaires N : $20\ 000 \times (140\ 000/150\ 000) = 18\ 666$ €.

Déficits ordinaires N+1 : $370\ 000 \times (250\ 000/370\ 000) = 250\ 000$ €.

Les déficits reportables par la société absorbante (H) au 01/01/N+3 sont donc de 436 334 €.

III. Sort des charges financières nettes non déduites et des capacités de déduction inemployées

(230)

240

En application de l'avant-dernier alinéa de l'[article 223 S du CGI](#), les charges financières nettes non admises en déduction du résultat d'ensemble du groupe et les capacités de déduction inemployées, qui sont encore reportables à l'expiration de la période d'application du régime de groupe, sont utilisables par la société qui était redevable des impôts mentionnés à l'[article 223 A du CGI](#) dus par le groupe, sur ses propres résultats dans les conditions prévues au VIII de l'[article 212 bis](#) du même code ([BOI-IS-BASE-35-40-10-30](#)).

250

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 ([BOI-IS-GPE-40-10-II-A § 90 et 100](#)).

Dans ces situations, les charges financières nettes non encore déduites du résultat d'ensemble, ainsi que les capacités de déductions inemployées, à la clôture de la période d'intégration, sont transmises à la société mère de l'ancien groupe fiscal, et sont désormais utilisables par elle dans les conditions prévues au VIII de l'[article 212 bis du CGI](#).

260

En cas de sortie de l'une des sociétés membres du groupe, les charges financières nettes, dont la déduction a été transférée au niveau du résultat d'ensemble, ainsi que les capacités de déduction inemployées au niveau du même résultat, demeurent imputables dans les conditions précisées au [V § 210 et 220 du BOI-IS-GPE-20-20-110](#).