

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

Date de publication : 15/04/2020

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Opérations de restructurations du groupe - Absorption de la société mère ou de l'entité mère non résidente ou absorption d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe - Cessation de l'ancien groupe

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Régime fiscal des groupes de sociétés

Titre 5 : Opérations de restructurations du groupe

Chapitre 1 : Absorption de la société mère ou de l'entité mère non résidente ou absorption d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe

Section 1 : Cessation de l'ancien groupe

Sommaire :

I. Réintégrations consécutives à la cessation du groupe

II. Imputation du déficit d'ensemble sur les réintégrations de sortie

III. Cas particulier des fusions intéressant les groupes horizontaux

A. Absorption de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère par une société soumise à l'impôt sur les sociétés

B. Absorption de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère par une société remplissant les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère

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

1

En application du troisième alinéa du c du 6 de l'article 223 L du code général des impôts (CGI), en principe, la société absorbante procède, au titre de l'exercice de réalisation de la fusion, aux réintégrations prévues à l'article 223 F du CGI et à l'article 223 R du CGI du fait de la sortie de la société absorbée et des sociétés membres du groupe que cette dernière avait formé ; ces sommes sont déterminées à la clôture de l'exercice précédent après imputation, le cas échéant, du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble qui étaient encore reportables à la date d'effet de la fusion.

Remarque : Les moins-values nettes à long terme qui relèvent du taux d'imposition de 0 % prévu au a quinquies du I de l'[article 219 du CGI](#) ne peuvent faire l'objet d'aucune imputation (pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-IS-BASE-20-20-10-20](#) et au [BOI-IS-DEF-30](#)).

Les développements suivants ne sont pas applicables lors de l'absorption de la société mère par une société membre du groupe, sous réserve que la fusion soit placée sous le régime de l'[article 210 A du CGI](#) et que la société absorbante exerce l'une des options mentionnées aux premier, deuxième, quatrième ou avant-dernier alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#) ou au premier alinéa du I de l'[article 223 A bis du CGI](#) ([CGI, art 223 S](#) ; [BOI-IS-GPE-40-10](#)).

Certaines particularités sont prévues concernant les fusions intéressant les groupes horizontaux. Les notions d'« intégration fiscale horizontale », d'« entité mère non résidente » et de « société étrangère » sont définies au [BOI-IS-GPE-10-30-50](#).

I. Réintégrations consécutives à la cessation du groupe

10

Les sommes en report d'imposition du fait du régime de groupe sont rapportées au résultat de la société absorbante, sous réserve de la possibilité d'imputation sur ces sommes du déficit d'ensemble dont dispose la société absorbée à la date d'effet de la fusion ([II § 20 et suiv.](#)).

La société absorbante doit, notamment, rapporter à son résultat ou sa plus-value nette à long terme de l'exercice de réalisation de la fusion les sommes dues à raison de la cessation du groupe formé par la société absorbée :

- plus-values afférentes à des cessions d'immobilisations entre sociétés du groupe, déduites du résultat ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble et qui n'ont pas encore été rapportées ([CGI, art. 223 F](#) ; [BOI-IS-GPE-20-20-50](#)) ;

- subventions directes et indirectes et abandons de créances consentis entre sociétés du groupe et déduits du résultat d'ensemble d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1992 et jusqu'aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2018 ([CGI, art. 223 R, al. 1](#)). Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-20-20-40](#).

II. Imputation du déficit d'ensemble sur les réintégrations de sortie

20

La société absorbante peut réduire ou annuler les réintégrations de sortie en imputant sur ces sommes tout ou partie du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble encore reportables à la date d'effet de la fusion.

30

L'imputation du déficit d'ensemble encore reportable dans les conditions définies au c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) n'est pas subordonnée à l'option de la société absorbante pour le régime de groupe. Elle est de droit, même si la société absorbante n'utilise pas de cette faculté qui lui est ouverte par la loi.

40

L'imputation du déficit d'ensemble est limitée au montant des réintégrations consécutives à la cessation du groupe. Cette imputation ne peut être effectuée sur le résultat de droit commun de la société absorbante ou du groupe dont elle est mère.

50

Exemple :

La société M, société mère du groupe formé, en outre, de F1, F2 et F3, est absorbée le 30 juin de l'année N par la société A, avec effet au premier jour de l'exercice qui coïncide avec l'année civile.

Le déficit d'ensemble au 31/12/N-1 était de 1 000.

Les réintégrations de sortie sont de 600, le résultat de A au titre de l'exercice N est de 300.

Le déficit d'ensemble reportable à la date d'effet de la fusion est de 1 000.

Le groupe cesse d'exister le 31/12/N-1.

La société A doit comprendre dans son résultat propre de l'année N les réintégrations consécutives à la cessation du groupe formé par M, après imputation du déficit d'ensemble dans la limite de ces sommes.

Détail du calcul du résultat net

	Calcul du résultat net au titre de l'exercice N
Résultat propre de A	300
Réintégrations de sortie	600
Déficit d'ensemble	- 600
Résultat net	300

Le déficit d'ensemble subsistant qui peut être éventuellement transféré sur agrément à la société absorbante est de 400 (1 000 - 600).

60

Le sort du déficit d'ensemble du groupe qui cesse est également précisé au [I-D § 50 et suivants du BOI-IS-GPE-40-20-20](#).

III. Cas particulier des fusions intéressant les groupes horizontaux

62

Les précisions figurant aux § 1 à II § 60 sont applicables en cas d'absorption de la société mère d'un groupe horizontal. Par ailleurs, en cas d'absorption de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe horizontal, le dispositif prévu au c du 6 de l'article 223 L du CGI est applicable dans les conditions décrites au III-A § 64 et suivants.

A. Absorption de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère par une société soumise à l'impôt sur les sociétés

64

En application du 1° du c du 6 de l'article 223 L du CGI, les dispositions du même c sont applicables en cas d'absorption d'une entité mère non résidente ou d'une société étrangère par une société soumise à l'impôt sur les sociétés qui remplit, avant ou du fait de la fusion, les conditions pour être société mère d'un groupe vertical ou horizontal, et qui forme ce nouveau groupe depuis l'ouverture de l'exercice de fusion. Ces dispositions s'appliquent à condition que le groupe cesse du fait de l'opération.

Remarque : Lorsque la société mère d'un groupe horizontal absorbe une société étrangère qui détient son capital, il est admis que son groupe ne cesse pas, si les conditions prévues à l'article 223 A du CGI pour former un groupe horizontal demeurent remplies.

Du fait de la cessation du groupe et de la formation du nouveau groupe, la société absorbante procède à la réintégration dans son résultat des sommes prévues à l'article 223 F du CGI et à l'article 223 R du CGI. Le fait que certaines sociétés du groupe qui cesse ne deviennent pas membres du nouveau groupe est sans incidence sur les réintégrations à effectuer par la nouvelle société mère. Elle impute sur ces sommes tout ou partie du déficit d'ensemble ou de la moins-value nette à long terme encore reportables à la date d'effet de la fusion. Cette imputation, qui est limitée au montant des réintégrations consécutives à la cessation du groupe, ne peut pas être effectuée sur le résultat individuel de la société absorbante, ni sur le résultat d'ensemble du nouveau groupe.

Corrélativement, la fraction du déficit imputée dans ces conditions n'est pas imputable par la société mère du groupe qui cesse. La fraction de déficit non imputée sur les réintégrations de sortie est imputable par la société mère du groupe qui cesse, dans les conditions prévues au cinquième alinéa de l'article 223 S du CGI.

Exemple :

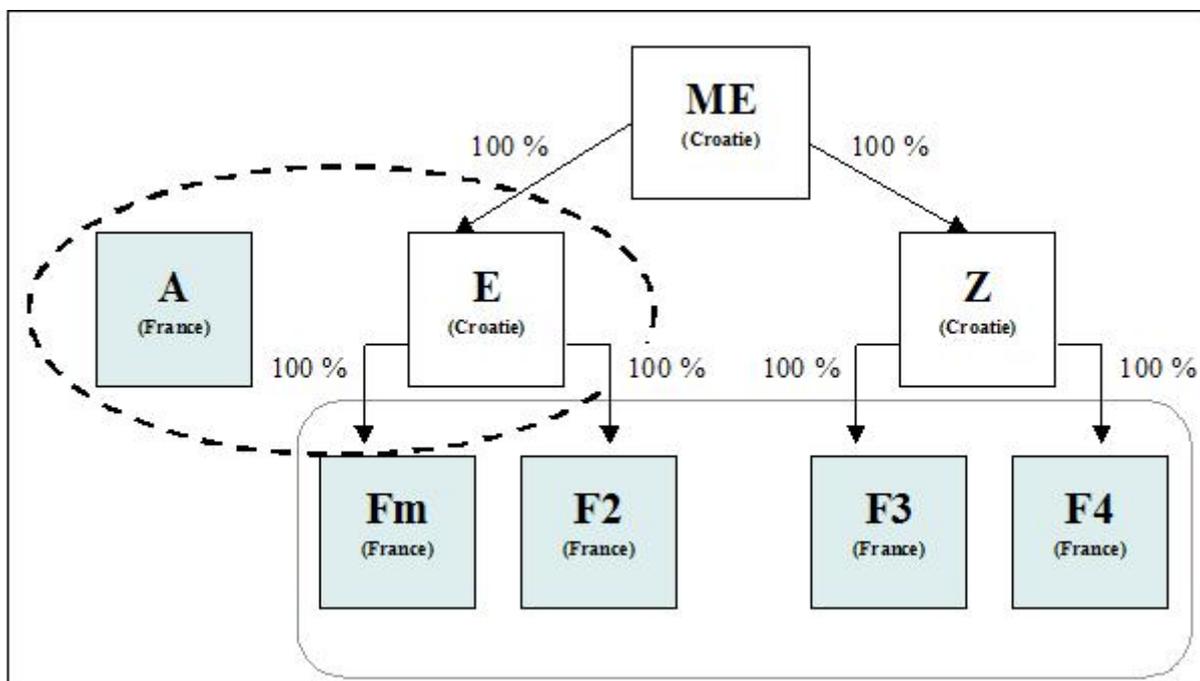
Les sociétés Fm, F2, F3 et F4 forment ensemble un groupe horizontal, dont est société mère la société Fm. La société ME est entité mère non résidente. Elle détient directement à 100 % les sociétés étrangères E et Z. La société étrangère E détient directement à 100 % les sociétés Fm et F2, et la société étrangère Z détient directement à 100 % les sociétés F3 et F4.

Au cours de l'exercice N, la société A, dont le capital est détenu par des personnes physiques, et qui est soumise à l'impôt sur les sociétés, absorbe la société étrangère E, avec effet rétroactif au premier jour de l'exercice. Les dates des exercices de toutes les sociétés coïncident avec l'année civile.

L'absorption de la société E par la société A entraîne la cessation, au premier jour de l'exercice N, du groupe horizontal formé par la société Fm, qui n'est plus détenue par l'entité mère non résidente dans les conditions lui permettant de demeurer société mère de ce groupe.

À compter du premier jour de l'exercice de la fusion (N), la société A opte pour former un nouveau groupe vertical avec les sociétés Fm et F2, qu'elle détient désormais à 100 %. Par conséquent, la société A procède aux réintégrations prévues à l'article 223 F du CGI et à l'article 223 R du CGI du fait de la cessation du groupe formé par la société Fm. Le montant de ces réintégrations est de 600.

À la clôture de l'exercice N-1, le déficit d'ensemble encore reportable du groupe de la société Fm est de 1 000. La société A doit l'imputer sur les réintégrations à opérer (600), de sorte qu'une fraction de ce déficit (400) est imputable ultérieurement par la société Fm, ancienne société mère.



Remarque : Si A n'opte pas pour la formation d'un nouveau groupe, alors c'est l'ancienne société mère du groupe qui doit procéder aux diverses réintégrations liées à la cessation du groupe (CGI, art. 223 S).

Si la société A avait absorbé la société étrangère Z, cette fusion n'aurait pas entraîné la cessation du groupe formé par Fm, mais seulement la sortie du groupe des sociétés F3 et F4. Dans cette situation, en l'absence de cessation du groupe, les dispositions du 1° du c du 6 de l'article 223 L du CGI ne trouvent pas à s'appliquer.

B. Absorption de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère par une société remplissant les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère

67

En application du 2° du c du 6 de l'article 223 L du CGI, les dispositions du même c sont applicables en cas d'absorption d'une entité mère non résidente par une autre société ou un autre établissement stable remplissant les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère, sous réserve qu'un nouveau groupe vertical ou horizontal soit formé, depuis l'ouverture de l'exercice de la fusion, par une société qui en remplit les conditions avant ou du fait de la fusion, avec les sociétés membres du groupe qui cesse.

Du fait de la cessation du groupe, la société qui forme ce nouveau groupe procède à la réintégration à son résultat des sommes prévues à l'article 223 F du CGI et à l'article 223 R du CGI. Elle impute sur ces sommes tout ou partie du déficit d'ensemble encore reportable à la date d'effet de la fusion. Le fait que certaines sociétés du groupe qui cesse ne deviennent pas membres du nouveau groupe est sans incidence sur les réintégrations à effectuer par la nouvelle société. Cette imputation, qui est limitée au montant des réintégrations consécutives à la cessation du groupe, ne peut pas être effectuée sur le résultat de droit commun de la société tenue de procéder aux réintégrations, ni sur le résultat d'ensemble du groupe dont elle est société mère.

La fraction de déficit ou de la moins-value nette à long terme non imputée sur les réintégrations de sortie est imputable par la société mère du groupe qui cesse, dans les conditions prévues au cinquième alinéa de l'article 223 S du CGI.

Il est admis que les dispositions du c du 6 de l'article 223 L du CGI s'appliquent également, dans les mêmes conditions prévues au 2° du c du 6 de l'article 223 L du CGI, en cas d'absorption d'une société étrangère par une autre société remplissant les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère, lorsque cette opération entraîne la cessation du groupe en application des dispositions de l'article 223 S du CGI et qu'un nouveau groupe est formé par une société qui remplit, avant ou du fait de la fusion, les conditions pour être société mère d'un groupe vertical ou horizontal. Cette tolérance est subordonnée à :

- la réintégration des sommes prévues à l'article 223 F du CGI et à l'article 223 R du CGI par la société qui forme un nouveau groupe, en imputant sur ces sommes tout ou partie du déficit d'ensemble encore reportable à la date d'effet de la fusion ;
- l'imputation par la société mère du groupe qui cesse de la seule fraction de déficit non imputée sur les réintégrations restantes dans les conditions prévues au cinquième alinéa de l'article 223 S du CGI.

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

70

Le sort des charges financières nettes non déduites et des capacités de déduction inemployées par l'ancien groupe, en application de l'article 212 du CGI, est examiné au III § 240 et suivants du BOI-IS-GPE-40-20-20.