

**Extrait du  
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-50-20-10-02/03/2016

Date de publication : 02/03/2016

**IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Opérations de  
restructurations du groupe - Acquisition de 95 % du capital de la société  
mère, ou de l'entité mère non résidente, ou d'une société étrangère -  
Dépassement temporaire du taux de détention**

---

**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 2 : Acquisition de 95 % du capital de la mère, de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère

Section 1 : Dépassement temporaire du taux de détention

**Sommaire :**

I. Principe : continuité du groupe existant

II. Conditions

A. Régularisation à la date de clôture de l'exercice

B. Nécessité de produire des justifications

1. Indication des modalités de l'opération

a. Nature de l'opération

b. Date ou période de réalisation de l'opération

c. Identification des parties à l'opération

2. Indication des justifications de l'opération

a. Nature des justifications

b. Forme des justifications

c. Délai d'envoi de la lettre de justifications

d. Défaut de justifications et sanction

C. Cas de l'attribution de titres aux salariés et mandataires sociaux

III. Cas particulier des groupes horizontaux

En application des dispositions du d du 6 de l'article 223 L du code général des impôts (CGI), si, au cours d'un exercice, le capital d'une société mère définie aux premier, deuxième, quatrième ou cinquième alinéas du I de l'article 223 A du CGI vient à être détenu, directement ou indirectement, à 95 % au moins par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, ce capital est réputé avoir été détenu selon les modalités prévues à la quatrième phrase du troisième alinéa du I de l'article 223 A du CGI si le pourcentage de 95 % n'est plus atteint à la clôture de l'exercice, à la condition que les sociétés concernées indiquent à l'administration les modalités de l'opération et ses justifications juridiques, économiques ou sociales.

## I. Principe : continuité du groupe existant

### 10

Dans la situation visée au § 1, la société mère perd son statut fiscal du fait de la détention de son capital à 95 % par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés mais son éligibilité n'est pas remise en cause sous réserve du respect de certaines conditions.

## II. Conditions

### 20

Les conditions requises pour que cet événement ne mette pas fin au groupe sont :

- d'une part que la situation soit régularisée à la date de clôture de l'exercice au cours duquel le taux de 95 % au moins de détention du capital de la mère par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés a été atteint ;
- et, d'autre part, que les sociétés concernées indiquent à l'administration les modalités de l'opération et la justifient d'un point de vue juridique, économique ou social.

**Remarque** : En ce qui concerne le cas de l'attribution de titres aux salariés et aux mandataires sociaux, cf. II-C § 160.

### A. Régularisation à la date de clôture de l'exercice

---

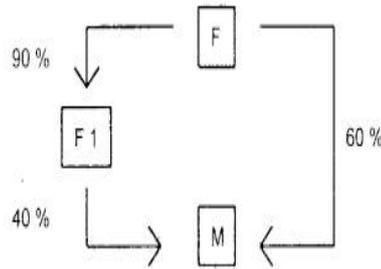
### 30

La détention du capital de la société mère à 95 % au moins par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés peut n'avoir aucune conséquence sur l'existence du groupe si, à la clôture de l'exercice au cours duquel est intervenu cet événement, la société mère n'est plus détenue à hauteur de ce pourcentage et a retrouvé le statut fiscal qu'exige le législateur pour pouvoir se constituer seule redevable de l'impôt dû par un groupe.

### 40

**Exemple :**

La société mère d'un groupe (M) se trouve détenue en cours d'exercice, à la suite d'une opération de restructuration, dans les conditions suivantes, étant observé que F et F1 sont soumises à l'impôt sur les sociétés et que les pourcentages mentionnés indiquent une détention conjointe des droits de vote et des droits financiers.



À la clôture de l'exercice, F ne détient plus M qu'à hauteur de 50 %, directement.

En application des dispositions de l'article 223 A du CGI et de l'article 46 quater-0 ZF de l'annexe III au CGI, M vient à être détenue en cours d'exercice directement (60 %) et indirectement (90 % x 40 % = 36 %) pour plus de 95 % par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

**Remarque :** Il convient d'observer que dans cette configuration, F ne peut être mère de groupe car la détention qu'elle possède indirectement dans M par l'intermédiaire de F1 ne peut être prise en compte, dès lors que cette société, n'étant pas détenue à 95 % au moins, ne peut être membre du groupe. Ainsi, dans cette situation, M ne pourrait plus être mère du groupe sans que pour autant F puisse le devenir.

À la clôture de l'exercice, M se trouve détenue par F à hauteur de 86 % (50 % directement et 36 % par l'intermédiaire de F1). Elle respecte à nouveau les conditions pour être société mère si bien que le groupe qu'elle a constitué n'est pas affecté par cette détention temporaire.

## B. Nécessité de produire des justifications

### 50

La seconde condition nécessaire pour que ne soit pas remise en cause l'existence du groupe dont la société mère vient à être temporairement détenue à 95 % au moins par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés est constituée par l'obligation faite aux sociétés concernées d'indiquer à l'administration les modalités de l'opération et ses justifications juridiques, économiques ou sociales.

### 1. Indication des modalités de l'opération

### 60

L'administration doit être informée de la nature de l'opération ayant motivé la détention de la mère à hauteur du pourcentage litigieux, de sa date ou de la période sur laquelle elle s'est déroulée, des

éléments nécessaires à l'identification des sociétés parties à l'opération.

### **a. Nature de l'opération**

---

**70**

Il peut s'agir de toutes opérations de vente, d'échange, de distribution ou d'attribution de titres réalisées notamment dans le cadre d'offre publique d'achat (OPA) ou d'échange, d'augmentation de capital, de conversion d'obligations, de réunion de droits sociaux (certificats d'investissement et droits de vote) de fusion, de scission, d'apport partiel d'actif, etc., dont l'effet est de transférer, directement ou indirectement, au moins 95 % du capital de la société mère, à une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

### **b. Date ou période de réalisation de l'opération**

---

**80**

Il y a lieu d'indiquer au service des impôts la date de réalisation de l'opération en cause (dernière AG approuvant l'opération en cas de fusion par exemple) ou la date d'ouverture et de clôture de la période sur laquelle cette opération s'est déroulée (cas d'une OPA).

### **c. Identification des parties à l'opération**

---

**90**

Cette condition consiste à indiquer à l'administration tous les éléments nécessaires à l'identification des sociétés ou personnes physiques ayant participé à l'opération en qualité de vendeur, d'apporteur, de cessionnaire, de souscripteur, de bénéficiaire de l'apport, de l'attribution ou de la distribution, même si ces personnes n'ont été utilisées que comme relais juridique dans le cadre d'une restructuration.

Ces éléments sont le nom, la raison sociale, l'adresse, l'activité ou la qualité au titre de laquelle la personne en cause est intervenue dans l'opération.

## **2. Indication des justifications de l'opération**

---

**100**

La continuité du groupe dont la société mère est acquise à 95 % au moins est subordonnée à la condition que les sociétés concernées indiquent à l'administration les justifications juridiques, économiques ou sociales de l'opération ayant emporté dépassement du seuil maximal de détention requis pour être société mère.

### **a. Nature des justifications**

---

**110**

Le 3 de l'article 46 quater-0 ZD de l'annexe III au CGI précise que les sociétés énumérées doivent indiquer, de manière précise la nature, les circonstances et les justifications juridiques, économiques ou sociales de l'opération à l'origine du dépassement temporaire du seuil de détention requis pour

être société mère.

En règle générale, l'acquisition du capital de la société mère à 95 % au moins pourra être justifiée, notamment, par la réalisation d'une étape intercalaire dans le cadre d'une prise de contrôle par un autre groupe ou par une restructuration ayant un objectif économique (recentrage, diversification, etc.) ou social affirmé (sauvegarde d'emplois, etc.).

## **b. Forme des justifications**

---

### **120**

L'[article 46 quater-0 ZD de l'annexe III au CGI](#) ajoute que les justifications juridiques, économiques ou sociales de l'opération à l'origine du dépassement du seuil de détention sont produites dans une lettre signée des représentants dûment mandatés de la société mère dont le capital est acquis et de la société détentrice directe ou indirecte des titres composant son capital.

## **c. Délai d'envoi de la lettre de justifications**

---

### **130**

Cette lettre est adressée au service des impôts en même temps que la déclaration du résultat d'ensemble de l'exercice au cours duquel le capital de la société mère vient à être détenu à hauteur de 95 % au moins, directement ou indirectement par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, dans les conditions prévues au premier alinéa du d du 6 de l'[article 223 L du CGI](#).

## **d. Défaut de justifications et sanction**

---

### **140**

Le défaut de justifications peut prendre des formes diverses :

- motivation insuffisante, incomplète ou inexacte de l'opération ayant entraîné un dépassement du seuil ;
- absence de lettre de justifications ou lettre non signée par des représentants mandatés, ou non signée par des représentants des sociétés concernées ;
- envoi tardif de la lettre de justifications.

### **150**

Le défaut de justifications entraîne la cessation du régime, pour le groupe dont la société mère est acquise, à la clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel son capital a été détenu temporairement à 95 % au moins par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

L'exercice au cours duquel l'événement est intervenu ne peut donc bénéficier de l'application du régime de groupe et donne lieu par ailleurs aux réintégrations prévues dans cette situation à l'[article 223 F du CGI](#) et l'[article 223 R du CGI](#).

## C. Cas de l'attribution de titres aux salariés et mandataires sociaux

---

### 160

En cas d'attribution de titres aux salariés et aux mandataires sociaux dans les conditions prévues au sixième alinéa du I de l'article 223 A du CGI, il convient de se reporter au II § 40 et suivants du BOI-IS-GPE-10-20-20.

## III. Cas particulier des groupes horizontaux

### 170

Les commentaires du § 1 au II § 160 sont applicables lorsque, au cours d'un exercice, le capital de la société mère d'un groupe horizontal (formé en application du deuxième alinéa du I de l'article 223 A du CGI, et défini au BOI-IS-GPE-10-30-50) vient à être détenu à 95 % au moins par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés.

Compte tenu des dispositions des 1° et 2° du d du 6 de l'article 223 L du CGI, ces commentaires sont également applicables lorsque, au cours d'un exercice, 95 % au moins du capital de l'entité mère non résidente vient à être détenu par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ou par une autre société ou un autre établissement stable remplissant les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère.

Compte tenu des dispositions des 1° et 2° du d du 6 de l'article 223 L du CGI, il est admis que ces précisions s'appliquent également lorsque, au cours d'un exercice, le capital d'une société étrangère vient à être détenu à 95 % au moins par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, ou par une autre société ou un autre établissement stable remplissant les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère, et que cette détention est susceptible d'entraîner la cessation du groupe en application des dispositions de l'article 223 S du CGI.

### 180

Par conséquent, dans les situations d'acquisition du capital mentionnées au III § 170, le groupe horizontal ne cesse pas si le pourcentage de détention de 95 % n'est plus atteint, à la clôture de l'exercice, dans le capital de la société mère, ou de l'entité mère non résidente, ou de la société étrangère, à condition que les sociétés concernées indiquent à l'administration les modalités de l'opération et ses justifications juridiques, économiques ou sociales.

Cette mesure s'applique sous réserve que la société dont le capital vient à être détenu à 95 % au moins remplisse de manière continue au cours de l'exercice les autres conditions pour être, selon le cas, société mère du groupe horizontal, ou entité mère non résidente, ou société étrangère. En outre, le changement d'entité mère non résidente du groupe entraîne dans tous les cas la cessation du groupe horizontal.

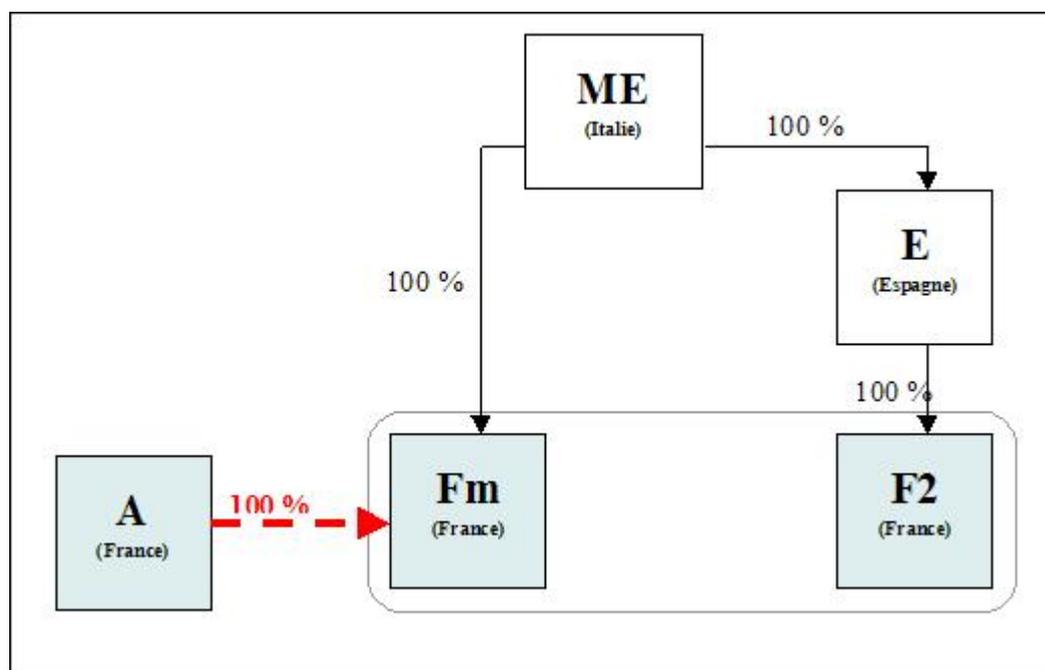
### 190

#### Exemple 1 :

Les sociétés Fm et F2 forment un groupe horizontal, dont la société Fm est société mère. Les titres de la société Fm sont détenus directement par la société ME, entité mère non résidente. Les titres de la société F2 sont détenus directement par la société E, société étrangère détenue par la société ME.

Au cours de l'exercice N, la société A, soumise à l'impôt sur les sociétés, acquiert les titres de la société Fm. De ce fait, au cours de l'exercice N, la société Fm vient à être détenue par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, et son capital n'est plus détenu à 95 % au moins par l'entité mère non résidente. En application des dispositions de l'article 223 S du CGI, le groupe horizontal devrait cesser, car la société Fm ne satisfait plus aux conditions prévues au deuxième alinéa du I de l'article 223 A du CGI pour être société mère.

Toutefois, le groupe ne cesse pas si, à la clôture de l'exercice N, le capital de la société Fm est à nouveau détenu à 95 % au moins par l'entité mère non résidente ME, directement ou indirectement, dans les conditions prévues aux deuxième et troisième alinéas du I de l'article 223 A du CGI. C'est le cas, par exemple, si, au plus tard à la clôture de l'exercice N, la société A cède les titres de la société Fm à la société étrangère E. La société Fm doit indiquer les modalités de l'opération et ses justifications juridiques, économiques ou sociales, et elle doit fournir, en application des dispositions du 2 bis de l'article 46 quater-0 ZD de l'annexe III au CGI, l'accord de la société étrangère E pour que la société mère Fm conserve cette qualité.



200

### Exemple 2 :

Les sociétés Fm et F2 forment un groupe horizontal dont est société mère la société Fm. La société ME, entité mère non résidente, détient directement les sociétés Fm et F2.

Hypothèse 1 : au cours de l'exercice N, la société T, soumise à l'impôt sur les sociétés, acquiert les titres de la société ME. De ce fait, au cours de l'exercice N, le capital de l'entité mère non

résidente ME vient à être détenu à 95 % au moins par une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

Hypothèse 2 : au cours de l'exercice N, la société X, qui remplit les conditions pour être entité mère non résidente, acquiert les titres de la société ME. De ce fait, le capital de l'entité mère non résidente ME vient à être détenu à 95 % au moins par une autre personne morale soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Dans ces deux hypothèses, le groupe horizontal de la société Fm devrait cesser en application des dispositions de l'article 223 S du CGI, car les conditions prévues à l'article 223 A du CGI pour l'application du régime de groupe horizontal cessent d'être remplies. Toutefois, dans ces deux hypothèses, le groupe horizontal de la société Fm ne cesse pas si, au plus tard à la clôture de l'exercice N, le capital de l'entité mère non résidente ME n'est plus détenu à 95 % au moins, directement ou indirectement, ni par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, ni par une autre personne morale soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. La société Fm doit indiquer à l'administration les modalités de l'opération et ses justifications juridiques, économiques ou sociales.

