

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-50-20-20-10-06/05/2015

Date de publication : 06/05/2015

Date de fin de publication : 02/03/2016

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Opérations de restructuration - Acquisition de 95 % du capital de la société mère, ou de l'entité mère non résidente, ou d'une société étrangère - Dépassement persistant du taux de détention - Cessation de l'ancien groupe et possibilité de création d'un nouveau 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 2 : Acquisition de 95 % du capital de la mère, de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère

Section 2 : Dépassement persistant du taux de détention

Sous-section 1 : Cessation de l'ancien groupe et possibilité de création d'un nouveau groupe

Sommaire :

I. Conséquences d'un dépassement persistant du taux de détention

II. Cessation de l'ancien groupe

III. Création d'un nouveau groupe

A. Conditions d'application

1. Conditions relatives à l'opération

2. Conditions relatives à la société cessionnaire des droits sociaux

3. Cas de la prise de contrôle du capital d'une société mère dont une des filiales prend le contrôle d'une autre société mère au cours du même exercice

4. Précisions quant à la composition du nouveau groupe

5. Obligations déclaratives

B. Modalités d'application

1. Ajustement de la durée des exercices

2. Reprise des provisions intra-groupe

a. Situations visées

b. Provisions concernées

c. Conditions d'application

3. Absence de neutralisation de la quote-part de frais et charges sur produits de participation

4. Paiement des acomptes d'impôt sur les sociétés

5. Imputation du déficit de l'ancien groupe

IV. Cas particulier de l'acquisition d'un groupe horizontal

A. Création d'un nouveau groupe

1. Acquisition par une société soumise à l'impôt sur les sociétés

a. Acquisition de la société mère

b. Acquisition de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère

2. Acquisition par une société qui remplit les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère

B. Modalités d'application

I. Conséquences d'un dépassement persistant du taux de détention

1

Si le capital de la société mère du groupe est détenu à 95 % au moins à la clôture de l'exercice par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés (IS), il est prévu que la société mère demeure seule redevable de l'impôt dû sur le résultat d'ensemble du groupe afférent à cet exercice, selon les modalités prévues aux [articles 223 A et suivants du code général des impôts \(CGI\)](#).

Ce dispositif permet donc l'application du régime à l'exercice au cours duquel est intervenu l'événement mettant fin à l'existence du groupe c'est-à-dire la détention, constatée à la clôture dudit exercice d'au moins 95 % du capital de la société mère par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

Le groupe cesse, avec l'application de l'ensemble des conséquences prévues dans cette situation, à la clôture de l'exercice de dépassement persistant du seuil de détention du capital de la société mère.

La société cessionnaire des droits sociaux peut constituer un groupe dès l'exercice suivant avec les sociétés membres du groupe dont elle a acquis la société redevable de l'impôt. Si elle est déjà mère d'un groupe fiscal, elle peut, à compter de la date d'ouverture de cet exercice, inclure dans le périmètre de son groupe les sociétés membres du groupe dont elle a acquis la mère.

Dans l'hypothèse où elle est filiale d'un groupe fiscal, la société mère peut élargir son groupe dans les mêmes conditions.

Le maintien jusqu'à la clôture de l'exercice d'acquisition du groupe dont la mère est acquise n'est pas remis en cause si la société en situation d'être société mère ou d'élargir le périmètre du groupe déjà existant n'utilise pas de la possibilité qui lui est ouverte par le troisième alinéa du d du 6 de l'[article 223 L du CGI](#).

Dans cette situation, comme dans le cas d'absorption de la société mère, il est possible d'ajuster à plus ou moins de 12 mois la durée du premier exercice des sociétés du groupe dans sa composition après l'acquisition.

L'élargissement de la base d'imputation du déficit d'ensemble de la société mère acquise est également possible lorsque celle-ci constitue un nouveau groupe avec la société cessionnaire ou intègre un groupe fiscal déjà formé par celle-ci. L'accroissement de la base d'imputation est constitué des bénéfices des sociétés de l'ancien groupe qui font partie du nouveau groupe ([BOI-IS-GPE-50-20-20-20](#)).

II. Cessation de l'ancien groupe

10

Le groupe dont la société mère est acquise à 95 % au moins cesse à la clôture de l'exercice d'acquisition.

La société mère doit rapporter au résultat d'ensemble et à la plus-value nette à long terme d'ensemble de cet exercice les réintégrations prévues en cas de cessation du groupe à l'article 223 F du CGI et à l'article 223 R du CGI.

III. Création d'un nouveau groupe

20

Le d du 6 de l'article 223 L du CGI prévoit que, si la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, cessionnaire des droits sociaux dans la mesure nécessaire pour détenir, directement ou indirectement, 95 % au moins du capital de la société mère du groupe, souhaite constituer un groupe avec les sociétés membres du groupe qui avait été constitué par la société acquise ou faire entrer celui-ci dans le groupe dont elle est déjà membre, l'option est exercée au plus tard à l'expiration du délai prévu pour le dépôt de la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel intervient l'acquisition de l'ancienne société mère (BOI-IS-GPE-10-40 au I-B § 20 à 40).

Cette option est accompagnée de la liste des sociétés du groupe constitué autour de la société cessionnaire ou de sa société mère.

A. Conditions d'application

1. Conditions relatives à l'opération

30

Il s'agit de toute opération ayant pour effet de transférer à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés 95 % au moins du capital de la société mère du groupe (BOI-IS-GPE-50-20-10 au II-B-1-a § 70).

2. Conditions relatives à la société cessionnaire des droits sociaux

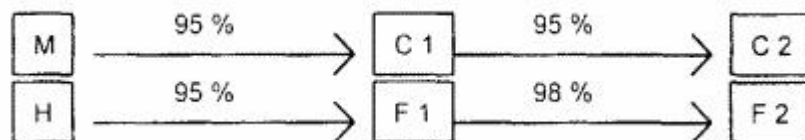
40

Pour que le dispositif puisse s'appliquer, la société cessionnaire des droits sociaux qui vient à détenir 95 % au moins du capital de la société mère d'un groupe doit faire partie d'un groupe en qualité de mère ou filiale ou remplir les conditions pour être société mère d'un groupe fiscal.

À défaut, le groupe dont la société mère est acquise dans ces conditions peut continuer jusqu'à la clôture de l'exercice d'acquisition mais la constitution d'un nouveau groupe autour de la société cessionnaire devra respecter les conditions prévues à l'article 223 A du CGI, notamment les modalités d'option décrites au III-B-1 § 100.

50

Exemple : Soit les deux structures suivantes dans lesquelles l'ensemble des sociétés ont un exercice coïncidant avec l'année civile.



H, F1 et F2 forment un groupe fiscal.

Au cours de l'exercice ouvert en N, le capital de H est acquis pour plus de 95 % par une autre

personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés. Ce pourcentage est encore atteint à la clôture de l'exercice.

- Hypothèse n° 1 :

M, C1 et C2 forment un groupe au titre de l'exercice N+1. La société cessionnaire des titres de H est l'une de ces trois sociétés.

- Hypothèse n° 2 :

M n'a pas opté pour le régime de groupe et la société cessionnaire des titres de H est C1 ou C2.

- Hypothèse n° 3 :

M n'a pas opté pour le régime de groupe et la société cessionnaire des titres de H est M.

Solution :

- Hypothèse n° 1 :

H détermine un résultat d'ensemble au titre de l'exercice clos en N, pour le groupe qu'elle forme avec F1 et F2. Si les obligations déclaratives sont remplies, M pourra intégrer, dès l'exercice ouvert le 1er janvier N+1, les sociétés H, F1 et F2 dans son propre groupe en application du d du 6 de l'[article 223 L du CGI](#). Le nouveau groupe élargi comprendra donc M, C1, C2, H, F1 et F2.

- Hypothèse n° 2 :

H détermine un résultat d'ensemble au titre de l'exercice clos en N, pour le groupe qu'elle forme avec F1 et F2. C1 et C2 n'ont pas qualité pour être société mère d'un groupe fiscal (elles sont détenues à 95 % au moins par une autre société soumise à l'IS). Par ailleurs, M, seule société remplissant les conditions pour être mère d'un groupe au sens de l'[article 223 A du CGI](#), n'a pas opté pour former un groupe fiscal avec les sociétés C1 et C2.

Par conséquent, en l'absence de groupe fiscal entre les sociétés M, C1 et C2, il ne peut pas y avoir d'intégration commune des sociétés des deux groupes pour l'exercice ouvert en N+1 en application du d du 6 de l'article 223 L du CGI.

Dans cette hypothèse, la constitution d'un groupe commun aux sociétés C1, C2, H, F1 et F2 ayant pour tête la société M, à compter de l'exercice ouvert en N+1, est possible mais suppose une double formalité :

- M doit opter pour la constitution d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI avec les sociétés C1 et C2.

- M doit ensuite opter pour l'élargissement de son groupe aux sociétés H, F1 et F2 en application du d du 6 de l'article 223 L du CGI.

Ces deux options doivent intervenir avant le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai N+1.

Dans une telle hypothèse, il sera admis que M puisse exercer les deux options en même temps.

- Hypothèse n° 3 :

H détermine un résultat d'ensemble au titre de l'exercice clos en N, pour le groupe qu'elle forme avec F1 et F2. M, ayant qualité pour être mère d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI, pourra opter pour le régime de groupe mais le périmètre du groupe ne pourra comprendre que les sociétés du groupe dont la société mère a été acquise, c'est-à-dire du groupe formé par H (soit M,

H, F1 et F2). L'entrée dans le groupe des filiales détenues par M, c'est-à-dire C1 et C2, ne pourra s'effectuer qu'au titre de l'exercice suivant.

3. Cas de la prise de contrôle du capital d'une société mère dont une des filiales prend le contrôle d'une autre société mère au cours du même exercice

60

Dans l'hypothèse de la prise de contrôle du capital d'une société mère dont une de ses filiales prend, au cours du même exercice, le contrôle du capital de la société mère d'un autre groupe fiscal, la société acquéreuse peut souhaiter constituer, en application des dispositions du d du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), un nouveau groupe fiscal avec les sociétés membres des deux groupes dont les sociétés mères ont été acquises, dès l'exercice suivant.

La constitution du nouveau groupe fiscal est possible dans la mesure où à la clôture de l'exercice d'acquisition, la société acquéreuse détient directement plus de 95 % du capital de la société mère et indirectement plus de 95 % du capital de la société mère acquise par la filiale.

70

Dans ce cas de figure, l'option prévue à l'[article 223 A du CGI](#) doit être exercée au plus tard à l'expiration du délai prévu au deuxième alinéa du 1 de l'[article 223 du CGI](#), décompté de la date de clôture de l'exercice d'acquisition du capital des deux sociétés mères ([BOI-IS-GPE-10-40](#) au [II-B § 100](#)).

80

Exemple :

Soit une société A, remplissant par ailleurs toutes les conditions pour être société mère d'un groupe fiscal au sens de l'[article 223 A du CGI](#), qui prend le contrôle d'une société B, mère d'un groupe fiscal, au cours de l'exercice N (les exercices de toutes les sociétés des différents groupes allant du 1er janvier au 31 décembre).

Au cours du même exercice, la société C, filiale du groupe fiscal de la société B, prend le contrôle d'une société D, mère d'un autre groupe fiscal.

La société A souhaite se constituer, dès l'exercice ouvert le 1er janvier N+1, mère d'un nouveau groupe fiscal avec les sociétés membres des deux groupes dont le capital des sociétés mères, B et D a été acquis en N.

Solution :

A la clôture de l'exercice N, la société A détient directement au moins 95 % du capital de la société mère B et indirectement au moins 95 % du capital de la société mère D, par l'intermédiaire de la société C.

Dans ces conditions, la société A peut, au titre de l'exercice ouvert le 1er janvier N+1, constituer un groupe avec les sociétés qui composaient les deux groupes formés par les sociétés B et D.

En outre, conformément à l'[article 223 A du CGI](#), la société A peut opter pour le régime de groupe au plus tard à l'expiration du délai prévu au deuxième alinéa du 1 de l'[article 223 du CGI](#), décompté de la date de clôture de l'exercice d'acquisition du capital des deux sociétés mères B et D, soit en pratique, dans la mesure où les entreprises concernées clôturent leurs exercices le 31 décembre, jusqu'à une date fixée par décret et, au plus tard, le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai (hors décision ministérielle prévoyant le report de la date limite de dépôt des déclarations de résultats).

4. Précisions quant à la composition du nouveau groupe

90

RES N° 2011/35 (FE) du 13 décembre 2011 : Régime des groupes de sociétés - acquisition d'une société mère à plus de 95 % - constitution d'un nouveau groupe à partir du groupe acquis et de filiales non membres de ce groupe - date d'ouverture et durée du premier exercice d'intégration.

Question : *En cas d'acquisition d'une société mère à plus de 95 %, la société acquéreuse créée en N peut-elle constituer un nouveau groupe fiscal dès le 1er janvier N+1 avec le groupe fiscal acquis et des filiales non membres de ce groupe ?*

Réponse :

Conformément au septième alinéa de l'article 223 A du CGI, les sociétés du groupe doivent ouvrir et clore leurs exercices aux mêmes dates. Leurs exercices ont en principe une durée de douze mois.

Par ailleurs, en application du d du 6 de l'article 223 L du CGI, lorsqu'une personne morale détient à la clôture d'un exercice, directement ou indirectement, au moins 95 % du capital d'une société mère, elle peut constituer un groupe fiscal avec les sociétés qui composaient le groupe formé par la société mère acquise, dès l'exercice suivant celui de l'acquisition. A cette occasion, la durée du premier exercice des sociétés du nouveau groupe peut être inférieure ou supérieure à douze mois.

Par dérogation au septième alinéa de l'article 223 A du CGI, il est également admis qu'une société non membre du groupe fiscal formé par la société mère acquise puisse rejoindre le nouveau groupe fiscal constitué par la société acquéreuse dès l'exercice suivant celui de l'acquisition, alors même que la société non membre du précédent groupe fiscal et la société acquéreuse ouvrent leur premier exercice d'intégration à une date différente.

Exemple :

Une société H, créée le 2 mai de l'année N, acquiert le 15 mai de la même année 100 % du capital de la société M.

H n'est membre d'aucun groupe fiscal ; en revanche, M est société mère d'un groupe fiscal au titre de l'année N. Elle détient par ailleurs 100 % du capital d'une société F, non membre de son groupe fiscal.

M, les sociétés membres de son groupe fiscal, ainsi que sa filiale F non intégrée, ont un exercice calé sur l'année civile. Le premier exercice de la société H court du 2 mai N au 31 décembre N+1.

En application du d du 6 de l'article 223 L du CGI, H peut constituer un groupe fiscal dès l'exercice clos en N+1 avec la société M et les filiales du groupe dont cette dernière est la mère jusqu'au 31 décembre N. Il est admis que le premier exercice du groupe fiscal ainsi formé puisse débiter, pour la société H, le 2 mai N, et pour les autres sociétés (M et les filiales membres du groupe dont elle est mère jusqu'au 31 décembre N), le 1er janvier N+1.

Par dérogation au septième alinéa de l'article 223 A du CGI, il est également admis que la société F, non membre du groupe fiscal précédemment constitué par la société M, soit membre du nouveau groupe fiscal constitué par la société

H, dès le 1er janvier N+1.

Le premier exercice d'intégration s'achève pour l'ensemble des sociétés membres du nouveau groupe fiscal (la société H, la société M et ses filiales membres de son précédent groupe fiscal, la société F non membre de ce précédent groupe), à la même date, le 31 décembre N+1.

95

RES N° 2008/26 (FE) du 18 décembre 2008 : Régime des groupes de sociétés - Acquisition d'une société mère à plus de 95 % par l'intermédiaire de société non membre du groupe.

Question : *Les dispositions prévues au d du 6 de l'article 223 L du CGI, en matière de restructuration des groupes fiscaux, sont-elles applicables à l'acquisition d'une société mère par l'intermédiaire d'une société non membre d'un groupe ?*

Réponse :

Conformément au d du 6 de l'article 223 L du CGI, lorsqu'une personne morale détient à la clôture d'un exercice, directement ou indirectement, au moins 95 % du capital d'une société mère, elle peut constituer un groupe fiscal avec les sociétés qui composaient le groupe formé par la société mère acquise, dès l'exercice suivant celui de l'acquisition. A cette occasion, la durée du premier exercice des sociétés du nouveau groupe peut être inférieure ou supérieure à douze mois.

En l'occurrence, une société H, créée le 2 mai de l'année N, acquiert le 15 mai de la même année 49 % du capital de la société F et 100 % du capital de la société M. M détient le solde du capital de F, soit 51 %.

M n'est membre d'aucun groupe fiscal ; en revanche, F est société mère d'un groupe fiscal au titre de l'année N.

H, M et F clôturent leurs exercices avec l'année civile, la date de clôture du premier exercice de H étant fixée au 31/12/N+1.

H peut constituer un groupe fiscal dès l'exercice clos en N + 1 avec les sociétés M et F, et les filiales du groupe dont cette dernière est la mère jusqu'au 31 décembre N.

Il est admis que le premier exercice du groupe ainsi formé puisse débuter, pour la société H, le 2 mai N et, pour les autres sociétés, le 1er janvier N + 1. Il s'achève pour toutes les sociétés membres du groupe à la même date, soit le 31 décembre N + 1.

5. Obligations déclaratives

100

Le délai de notification de l'option pour la formation d'un nouveau groupe fiscal en cas d'absorption, scission ou acquisition d'au moins de 95 % du capital de la société mère est le même que le délai d'option initial visé au [BOI-IS-GPE-10-40](#) au I-B § 20 à 40.

Ainsi, le délai de notification de l'option pour le nouveau groupe fiscal doit intervenir dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats de la société mère acquise, soit en pratique dans les trois mois de la clôture de l'exercice au cours duquel le capital de la société mère a été acquis à 95 % au moins. Si cette date de clôture est le 31 décembre, la déclaration est à déposer jusqu'à une date fixée par

110

Cette option doit être accompagnée d'un document d'identification des sociétés membres du groupe dont la société mère est acquise, qui ont donné leur accord pour faire partie du nouveau groupe. Elle indique la durée du premier exercice des sociétés formant le groupe, dans sa composition résultant de l'opération d'acquisition (cf. **III-B-1 § 160**).

120

Les observations relatives aux modalités d'option en cas d'absorption de la société mère d'un groupe ([BOI-IS-GPE-50-10-20 au I-D-1 § 110 à 130](#)) peuvent être transposées à la situation d'acquisition de cette société, sous réserve de certaines spécificités telles que le point de départ du délai d'option par exemple.

B. Modalités d'application

1. Ajustement de la durée des exercices

130

Comme dans le cas d'absorption de la société mère ([BOI-IS-GPE-50-10-20 au II-A § 180 à 230](#)), il est prévu que la durée du premier exercice du groupe dans sa composition à l'issue de l'acquisition, peut être inférieure ou supérieure à douze mois.

140

L'exercice d'ajustement est le premier exercice ouvert par la société mère acquise après l'événement ayant entraîné la détention de son capital à 95 % au moins par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

Ce dispositif permet en pratique, comme en cas d'absorption ([BOI-IS-GPE-50-10-20 au II-A § 180 à 230](#)), soit de faire coïncider les dates de clôture des exercices des sociétés du groupe formé après l'acquisition, soit de changer la date commune de clôture.

150

Il est également prévu que les dispositions de l'[article 37 du CGI](#) s'appliquent ([BOI-IS-GPE-50-10-20 au II-A § 180 à 230](#)).

160

L'option exercée par la nouvelle société mère doit indiquer les dates d'ouverture et de clôture du premier exercice de chacune des sociétés du groupe issu de l'opération d'acquisition.

À compter du deuxième exercice ouvert par le groupe dans sa composition nouvelle, les dates d'ouverture et de clôture sont fixes et la durée de ces exercices est de 12 mois.

170

Exemple : La société H mère du groupe composé de H, F1 et F2 dont l'exercice court du 1er juillet N au 30 juin N+1 achète le 30 septembre N la quasi-totalité du capital de la société M mère d'un groupe composé de A et B, dont l'exercice coïncide avec l'année civile. M, A et B sont d'accord pour entrer dans le groupe déjà formé par H qui souhaite continuer à clôturer au 30 juin les exercices des sociétés du groupe.

Solution :

Les modalités d'application du dispositif prévu au d du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) sont les suivantes.

1ère étape : Maintien du groupe dont la mère est acquise.

M, A et B déterminent un résultat d'ensemble pour l'exercice clos le 31 décembre N. Les réintégrations de sortie sont effectuées dans le résultat de cet exercice.

2nde étape : Option complémentaire de H comportant l'accord des filiales et la durée du premier exercice.

Pour incorporer M, A et B dans le périmètre du groupe qu'elle a formé à compter du 1er janvier N+1, H doit produire avant une date fixée par décret et au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1er mai (hors report ministériel, [BOI-IS-GPE-10-40](#)) une copie de l'option qu'elle a exercée pour le régime accompagnée de la liste des sociétés du périmètre élargi à M, A et B et de l'accord de ces dernières sociétés pour être incorporées dans ce périmètre.

La liste produite doit mentionner la durée du premier exercice du groupe ainsi formé (H, F1, F2, M, A et B) c'est-à-dire en l'occurrence du 1er janvier N+1 au 30 juin N+1 pour les sociétés M, A et B et du 1er juillet N au 30 juin N+1 pour les sociétés H, F1 et F2.

180

Pour la combinaison de la possibilité d'ajustement de la durée des exercices avec celle de modifier une fois par période quinquennale d'option la date de clôture des exercices ([CGI, art. 223 A, III al.2](#)). Il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-10-10-20 au II-B § 50 à 110](#).

2. Reprise des provisions intra-groupe

a. Situations visées

(190)

200

En cas d'acquisition d'au moins 95 % du capital de la société mère dans les conditions définies aux deuxième et troisième alinéas du d du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), l'[article 223 B du CGI](#) et l'[article 223 D du CGI](#) prévoient que les reprises de provisions afférentes à certaines opérations entre sociétés du groupe et, à ce titre, rapportées lors de leur constitution, peuvent être neutralisées pour la détermination du résultat d'ensemble ou de la plus-value ou de la moins-value à long terme d'ensemble d'un autre groupe que celui existant au moment de cette dotation.

b. Provisions concernées

210

Il s'agit des dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des créances qu'elle détient sur d'autres sociétés du groupe ou des risques qu'elle encourt du fait de telles sociétés ([CGI, art. 223 B](#)).

Les reprises qui peuvent être neutralisées sont celles qui correspondent à des dotations qui ont été rapportées au résultat ou à la plus-value nette à long terme d'ensemble lors de leur constitution.

La société mère est libre de choisir l'ordre d'imputation de ces reprises ([BOI-IS-GPE-20-20-30-10 au II-C § 130 à 140](#)).

220

Les provisions concernées sont également les dotations complémentaires aux provisions constituées par une société après son entrée dans le groupe, à raison des participations détenues dans d'autres sociétés du groupe (CGI, art. 223 D).

Les reprises qui peuvent être neutralisées sont celles qui correspondent à des dotations qui ont été rapportées à la plus-value nette à long terme d'ensemble lors de leur constitution.

La société mère est libre de choisir l'ordre d'imputation de ces reprises (BOI-IS-GPE-20-20-30-20).

c. Conditions d'application

230

Ces dispositions ne sont applicables que si les deux sociétés concernées sont membres d'un groupe créé ou élargi dans les conditions visées aux deuxième et troisième alinéas du d du 6 de l'article 223 L du CGI.

Ne sont considérées comme remplissant cette condition que les sociétés qui, membres d'un groupe dont la société mère est acquise selon les modalités prévues par les dispositions précitées, donnent leur accord pour faire partie immédiatement du nouveau groupe.

Si l'une au moins de ces deux sociétés ne donnait pas son accord pour être membre de ce nouveau groupe au moment où il est créé ou élargi, mais entrait dans ce groupe lors d'un exercice ultérieur, cette société ne serait pas considérée comme entrant dans un groupe créé ou élargi dans les conditions prévues par la loi.

Dans cette hypothèse, les reprises de provisions afférentes à des opérations entre ces sociétés ne pourraient être déduites du résultat d'ensemble du nouveau groupe même si la dotation initiale avait été antérieurement annulée pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe existant lors de cette dotation.

240

Exemple : La société M a formé en N un groupe avec ses filiales A et B. La société mère a constaté en N+1 une provision d'un montant de 350 000 à raison de la dépréciation d'une créance de 1 000 000 détenue sur A et une provision de 120 000 à raison des risques encourus du fait de B. Ces provisions ont été rapportées au résultat d'ensemble réalisés l'année de leur constitution.

En N+2, la société M est acquise par la société H. B ne donne pas son accord pour faire partie du groupe que H a formé à partir de N+3, en application des deuxième et troisième alinéas du d du 6 de l'article 223 L du CGI.

B entre dans le groupe à compter du 1er janvier N+4.

En N+4, M réintègre les provisions constituées du fait de ses relations avec A et B.

Solution :

Le résultat propre de M est affecté par les reprises de provisions à hauteur de 350 000 et 120 000.

- Provision constituée à raison de A

H pourra retrancher du résultat d'ensemble le montant de la provision pour dépréciation de la créance détenue sur A. En effet, les sociétés à l'origine de la provision (A et M) appartiennent au groupe créé par H en application du d du 6 de l'article 223 L du CGI.

- Provision constituée à raison de B

B, en revanche, n'est entrée dans le groupe qu'à compter de l'exercice suivant celui de la création du groupe. La provision constituée du fait de B ne peut donc être retranchée du résultat d'ensemble.

3. Absence de neutralisation de la quote-part de frais et charges sur produits de participation

250

Lorsqu'en application du c, d ou e du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), les sociétés membres d'un groupe ayant cessé entrent dans un nouveau groupe, la quote-part de frais et charges afférente aux produits distribués par ces sociétés lors de leur premier exercice d'appartenance au nouveau groupe n'est pas neutralisée. Cette disposition s'applique, en particulier, aux distributions réalisées entre sociétés membres du groupe ayant cessé.

4. Paiement des acomptes d'impôt sur les sociétés

260

En application des dispositions mentionnées à la première phrase du 1 de l'[article 223 N du CGI](#), chaque société d'un groupe verse les acomptes au titre de l'année ou pour l'exercice d'entrée dans le groupe.

270

Pour l'application de ces dispositions, il est admis que la société qui était redevable de l'impôt sur les sociétés dus par l'ancien groupe se substitue à l'ensemble des sociétés de ce groupe qui font partie du nouveau groupe. En conséquence, cette société -à savoir la société mère du groupe ayant cessé- doit continuer à acquitter, au titre de l'année ou pour la période en cause, lesdites sommes au lieu et place des sociétés de ce groupe entrées dans le nouveau groupe.

280

Exemple : M est depuis le 1/1/N la société mère d'un groupe formé en outre de F1 et de F2 (entrée le 1/1/N+5).

A, société mère (depuis le 1/1/N+1) d'un autre groupe formé aussi de A1, A2 et A3, est acquise à plus de 95 % par M le 1er juin N+4. M intègre A, A1, A2 et A3 dans son groupe à compter de l'ouverture de l'exercice suivant.

Solution : En ce qui concerne les sommes dues au titre de l'année N+5 :

- A acquitte les acomptes d'impôt sur les sociétés dus par les sociétés A, A1, A2 et A3 ;
- M acquitte les acomptes d'impôt sur les sociétés dus par son groupe ;
- F2 est redevable des acomptes d'impôt sur les sociétés en application des dispositions du 1 de l'[article 223 N du CGI](#).

5. Imputation du déficit de l'ancien groupe

290

Les règles en la matière sont exposées au [BOI-IS-GPE-50-20-20-20](#).

IV. Cas particulier de l'acquisition d'un groupe horizontal

AVERTISSEMENT

Les commentaires contenus au IV § 300 à 370 du présent document font l'objet d'une consultation publique du 6 mai 2015 au 7 juin 2015 inclus. Vous pouvez adresser vos remarques à l'adresse de messagerie : bureau.b1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr. Seules les contributions signées seront examinées. Ces commentaires sont susceptibles d'être révisés à l'issue de la consultation. Ils sont néanmoins opposables dès leur publication.

300

Concernant les groupes horizontaux formés en application des dispositions du deuxième alinéa du I de l'[article 223 A du CGI \(BOI-IS-GPE-10-30-50\)](#) ainsi que pour les notions « d'entité mère non résidente » et de « société étrangère », les commentaires des **I § 1 à III § 290**, concernant les groupes verticaux (formés en application des dispositions du premier alinéa du I de l'article 223 A du CGI) sont applicables sous réserve des particularités suivantes.

A. Création d'un nouveau groupe

310

Pour les groupes horizontaux, les dispositions du d du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) concernent les situations dans lesquelles, selon le cas, le capital de la société mère du groupe horizontal, ou de l'entité mère non résidente, ou d'une société étrangère, vient à être détenu à 95 % dans des conditions non permises par le régime de groupe horizontal. Si le pourcentage de détention de 95 % au moins du capital est encore atteint à la clôture de l'exercice, la société mère demeure seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur le résultat d'ensemble du groupe afférent à l'exercice au cours duquel ce pourcentage de détention a été atteint. Le groupe horizontal cesse à la date de clôture de cet exercice. Dans ces situations, commentées aux **IV-A-1-a § 320 à IV-A-2 § 350**, la formation d'un nouveau groupe est possible à l'ouverture de l'exercice suivant.

1. Acquisition par une société soumise à l'impôt sur les sociétés

a. Acquisition de la société mère

320

Les dispositions du d du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) s'appliquent lorsque le capital de la société mère du groupe horizontal vient à être détenu à 95 % au moins par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés elles-mêmes soumises à l'impôt sur les sociétés.

330

Lorsque cette personne morale atteint encore ce pourcentage de détention de 95 % à la clôture de l'exercice, elle peut constituer un groupe, horizontal ou vertical (c'est à dire formé dans les conditions du premier alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#)) depuis l'ouverture de l'exercice suivant, sous réserve d'en remplir les conditions, avec les sociétés membres du groupe qui cesse. Si la personne morale qui vient à détenir 95 % au moins du capital de la société mère du groupe horizontal est société mère ou membre d'un groupe, elle peut faire entrer dans ce groupe les sociétés membres de celui qui cesse.

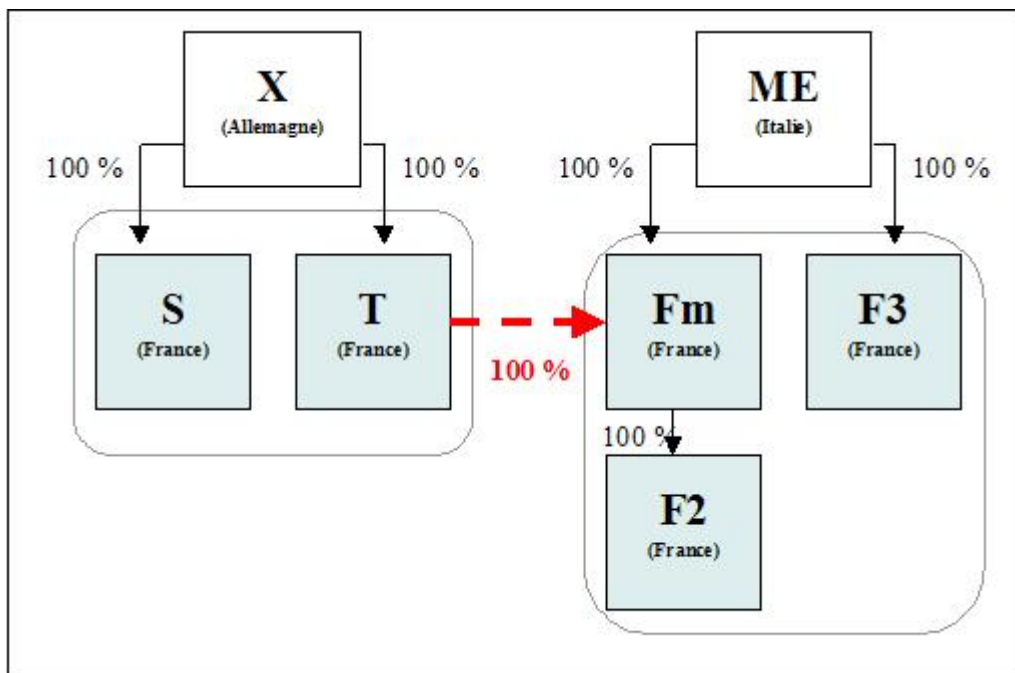
Exemple :

La société Fm est société mère d'un groupe horizontal formé avec les sociétés F2 et F3. La société

Fm détient directement la société F2, et l'entité mère non résidente ME détient directement les sociétés Fm et F3. Par ailleurs, la société S est société mère d'un groupe horizontal formé avec la société T. Les sociétés S et T sont détenues directement par l'entité mère non résidente X. Les exercices de toutes les sociétés coïncident avec l'année civile.

Au cours de l'exercice N, la société T acquiert les titres de la société Fm, qu'elle détient encore à la clôture de l'exercice. Puisque la société T, soumise à l'impôt sur les sociétés détient encore 95 % au moins du capital de la société Fm à la clôture de l'exercice N, le groupe horizontal de la société Fm cesse à cette date. La société Fm demeure redevable de l'impôt sur les sociétés sur le résultat d'ensemble afférent à l'exercice N.

La société T étant membre du groupe horizontal formé par la société S, la société S pourra élargir son groupe aux sociétés du groupe de la société Fm qui cesse, depuis l'ouverture de l'exercice N+1. Les sociétés F2 et F3 pourront devenir membres du groupe de la société S, mais pas la société F3, qui n'en remplit pas les conditions prévues au deuxième alinéa du I de l'article 223 A du CGI.



b. Acquisition de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère

340

En application du 1° du d du 6 de l'article 223 L du CGI, le même d s'applique :

- lorsque le capital de l'entité mère non résidente vient à être détenu à 95 % au moins par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés elles-mêmes soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- lorsque le capital d'une société étrangère vient à être détenu à 95 % dans ces mêmes conditions, et que cette situation entraîne, en principe, la cessation du groupe horizontal, en application des dispositions de l'article 223 S du CGI.

Lorsque la personne morale atteint encore le pourcentage de détention de 95 % à la clôture de l'exercice, elle peut constituer un groupe, horizontal ou vertical (c'est à dire formé dans les conditions du premier

alinéa du I de l'article 223 A du CGI) depuis l'ouverture de l'exercice suivant, sous réserve d'en remplir les conditions, avec les sociétés membres du groupe qui cesse. Si la personne morale qui vient à détenir 95 % au moins du capital de l'entité mère non résidente, ou de la société étrangère, est société mère ou membre d'un groupe, elle peut faire entrer dans ce groupe les sociétés membres de celui qui cesse.

Exemple :

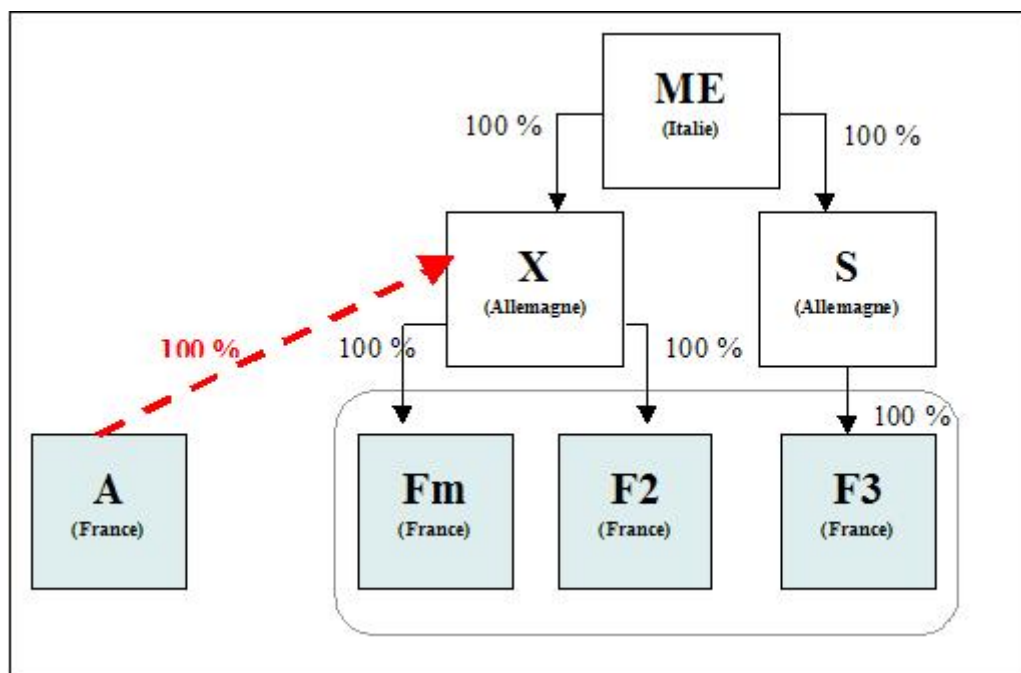
La société Fm est société mère d'un groupe horizontal formé avec les sociétés F2 et F3. Les sociétés Fm et F2 sont détenues directement par la société étrangère X, elle-même détenue directement par la société ME, entité mère non résidente. La société F3 est détenue directement par la société étrangère S, elle-même détenue directement par l'entité mère non résidente ME. Les exercices des sociétés coïncident avec l'année civile.

Au cours de l'exercice N, la société A, passible de l'impôt sur les sociétés, acquiert les titres de la société étrangère X. Elle détient encore 95 % au moins du capital de la société X à la clôture de l'exercice N, de sorte que le groupe cesse à cette date. La société mère Fm demeure redevable de l'impôt sur les sociétés sur le résultat d'ensemble afférent à l'exercice N.

Depuis l'ouverture de l'exercice N+1, la société A peut former un groupe avec les sociétés du groupe de la société Fm, sous réserve de remplir les conditions prévues au premier alinéa du I de l'article 223 A du CGI. Les sociétés Fm et F2 peuvent être membres de ce groupe (mais pas la société F3 qui n'est pas détenue par la société A après l'acquisition). Pour ce faire, la société X doit donner son accord pour être société intermédiaire.

Dans l'hypothèse où la société A ferait l'acquisition au cours de l'exercice N, des titres de la société ME (et non de la société X), le groupe qu'elle pourrait former depuis l'ouverture de l'exercice N+1 pourrait comprendre les sociétés Fm, F2 et F3, à condition que les sociétés ME, X et S donnent leur accord pour être sociétés intermédiaires.

Dans l'hypothèse où la société A ferait l'acquisition, au cours de l'exercice N, des titres de la société étrangère S (et non de la société X), les dispositions du d du 6 de l'article 223 L du CGI ne s'appliqueraient pas, en l'absence de cessation du groupe formé par la société Fm. Cette acquisition aurait seulement pour conséquence la sortie de la société F3 du groupe formé par Fm.



2. Acquisition par une société qui remplit les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère

350

En application du 2° du d du 6 de l'article 223 L du CGI, le même d s'applique lorsque le capital de l'entité mère non résidente vient à être détenu à 95 % au moins par une autre société ou un autre établissement stable qui remplit les conditions pour être entité mère non résidente ou pour être société étrangère.

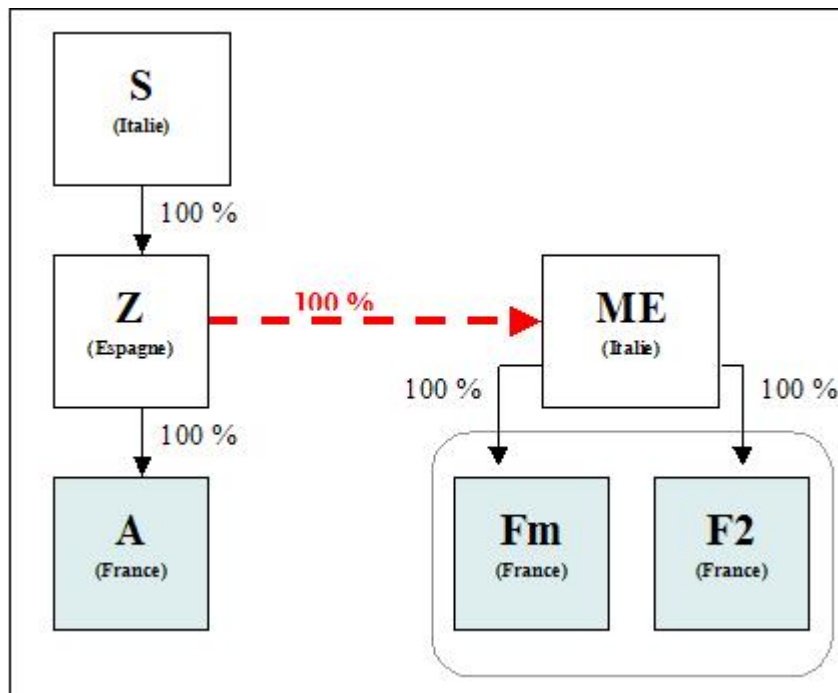
Il est admis que le dispositif prévu au d du 6 de l'article 223 L s'applique également lorsque le capital d'une société étrangère vient à être détenu à 95 % au moins par une autre société ou un autre établissement stable qui remplit les conditions pour être entité mère non résidente ou pour être société étrangère, et que cette situation entraîne, en principe, la cessation du groupe horizontal en application des dispositions de l'article 223 S du CGI.

Exemple :

La société Fm est société mère d'un groupe horizontal formé avec la société F2. Les sociétés Fm et F2 sont détenues directement par la société ME, entité mère non résidente. Par ailleurs, la société A, soumise à l'impôt sur les sociétés, est détenue par la société Z, elle-même détenue par la société S. La société S remplit les conditions pour être entité mère non résidente, et la société Z les conditions pour être société étrangère. Les exercices des sociétés coïncident avec l'année civile.

Au cours de l'exercice N, la société Z acquiert les titres de l'entité mère non résidente ME. A la clôture de l'exercice N, la société Z détient encore 95 % au moins du capital de la société ME, de sorte que le groupe horizontal formé par la société Fm cesse à cette date. La société mère Fm demeure redevable de l'impôt sur les sociétés sur le résultat d'ensemble afférent à l'exercice N.

Depuis l'ouverture de l'exercice N+1, une société qui en remplit les conditions peut constituer un nouveau groupe avec les sociétés membres du groupe qui cesse. Dès lors, un nouveau groupe horizontal peut être formé entre les sociétés A, Fm et F2, la société mère étant librement choisie entre elles. A cet effet, la société S doit donner son accord en tant qu'entité mère non résidente, et les sociétés Z et ME en tant que sociétés étrangères, pour que la nouvelle société mère formule l'option, et pour que les autres sociétés soient membres.



B. Modalités d'application

360

Lorsque persiste à la clôture de l'exercice la détention à 95 % au moins du capital de la société mère d'un groupe horizontal, ou de son entité mère non résidente, ou d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe, le groupe cesse à la clôture de l'exercice au cours duquel est intervenue cette situation de détention, en procédant aux réintégrations commentées au II § 10.

Le déficit d'ensemble du groupe qui cesse s'impute en priorité sur les réintégrations que doit effectuer sa société mère (BOI-IS-GPE-50-10-10). Les règles concernant l'imputation du déficit sont exposées au BOI-IS-GPE-50-20-20-20, notamment concernant le dispositif d'imputation sur une base élargie prévu au 5 de l'article 223 I du CGI.

370

La société qui forme un nouveau groupe dans les conditions prévues au d du 6 de l'article 223 L du CGI doit formuler son option dans les conditions, notamment de délai, commentées au III-A-5 § 100 à 120.

Elle doit accompagner son option de l'accord de l'entité mère non résidente, et, s'il y a lieu, des sociétés étrangères. Pour être membres de ce nouveau groupe, les sociétés doivent accompagner leurs accords de l'accord de l'entité mère non résidente, et, s'il y a lieu, des accords des sociétés étrangères. Ces obligations déclaratives sont commentées au BOI-IS-GPE-10-40 au IV-D § 341 à 345.