

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-50-10-30-20150506

Date de publication : 06/05/2015

Date de fin de publication : 02/03/2016

### **IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Absorption de la société mère, de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère - Opérations de restructurations du groupe- Sort des déficits et intérêts différés 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 3 : Sort des déficits et intérêts différés de l'ancien groupe

#### **Sommaire :**

I. Sort du déficit de l'ancien groupe

A. Principe

1. Transfert sur agrément du déficit d'ensemble à la société absorbante

2. Imputation par la société absorbante du déficit transféré sur agrément

B. Modalités d'application lorsque l'absorbante a opté pour le régime de groupe

1. Conditions d'octroi et procédure relative à l'agrément

2. Modalités d'imputation du déficit

a. Détermination du déficit qui peut être imputé sur une base élargie

1° Principe

2° Précisions

a° Conséquences de la cessation de l'ancien groupe

b° Sélection des sociétés bénéficiant du dispositif d'imputation sur une base élargie

b. Imputation de la partie du déficit de la société absorbante ayant bénéficié de l'agrément

3. Perte du déficit en cas de sortie du groupe

a. Principe

b. Précisions concernant les exercices ouverts après le 1er janvier 2010

C. Cas particulier des groupes horizontaux

II. Sort des intérêts différés

## **I. Sort du déficit de l'ancien groupe**

1

Le déficit d'ensemble du groupe dont la société mère est absorbée s'impute en priorité sur les réintégrations qui doivent être effectuées, du fait de la cessation du groupe, par la société absorbante au titre de l'exercice de réalisation de la fusion (il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-50-10-10](#)).

## A. Principe

---

### 1. Transfert sur agrément du déficit d'ensemble à la société absorbante

---

10

Conformément aux dispositions de l'[article 223 S du code général des impôts \(CGI\)](#), le déficit d'ensemble subsistant, après imputation, le cas échéant, sur les réintégrations consécutives à la cessation du groupe dont la mère est absorbée ([CGI, art. 223 F](#) et [CGI, art. 223 R](#)), est alloué à la société absorbée pendant un instant de raison avant son absorption ([BOI-IS-GPE-40-20-20 au I-D § 50 et suivants](#)).

20

Il est précisé que lorsque la société absorbante n'opte pas pour la constitution d'un nouveau groupe fiscal dans les conditions prévues au c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), ce déficit d'ensemble du groupe dissous attribué à l'ancienne société tête de groupe peut être transmis, sur agrément prévu au II de l'[article 209 du CGI](#), à la société absorbante en tant que déficit propre ([BOI-SJ-AGR-20-30](#)).

30

En cas de fusion d'une société mère d'un groupe fiscal suivie de la constitution d'un nouveau groupe fiscal par la société absorbante dans les conditions prévues au c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), la société mère du nouveau groupe fiscal peut demander l'agrément prévu au 6 de l'[article 223 I du CGI](#) autorisant le transfert des déficits d'ensemble du groupe ayant cessé. La troisième condition de l'agrément ([CGI, art. 223 I, 6-c](#)) encadre le montant des déficits susceptibles d'être transférés en fonction de l'origine du déficit d'ensemble attribué à la société mère du groupe dissous (cf. [II § 390](#)).

### 2. Imputation par la société absorbante du déficit transféré sur agrément

---

40

Dans le cas où l'agrément prévu au 6 de l'[article 223 I du CGI](#) est accordé, la fraction du déficit transférée présente, pour la société absorbante, le caractère d'un déficit subi avant l'entrée dans le groupe. La fraction du déficit transférée s'impute donc en principe sur les bénéfices propres de cette société, déterminés dans les conditions et limites prévues au troisième alinéa du I de l'[article 209 du CGI](#) et au 4 de l'[article 223 I du CGI](#).

## B. Modalités d'application lorsque l'absorbante a opté pour le régime de groupe

---

50

Il est précisé que les commentaires figurant ici au **I-B § 50** et suivants sont applicables aux situations où la société absorbante a créé un nouveau groupe ou a élargi le groupe qu'elle avait formé auparavant.

## 60

Le 5 de l'article 223 I du CGI prévoit que, dans le cas de la situation d'absorption de la société mère visée au c du 6 de l'article 223 L du CGI, la fraction transférée du déficit qui n'a pu être reportée au titre d'un exercice sur les bénéfices de la société absorbante peut, dans la mesure où le déficit correspond à celui des sociétés membres du groupe ayant cessé et qui font partie du nouveau groupe, s'imputer sur les résultats déterminés dans les conditions prévues au 4 de l'article 223 I du CGI, des sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe et prises en compte pour l'application du dispositif d'imputation sur une base élargie.

## 1. Conditions d'octroi et procédure relative à l'agrément

### 70

Les modalités d'octroi de cet agrément sont exposées aux [BOI-SJ-AGR-20-30](#) et suivants.

## 2. Modalités d'imputation du déficit

### a. Détermination du déficit qui peut être imputé sur une base élargie

#### 1° Principe

### 80

Les modalités d'application de la règle prévue au 5 de l'article 223 I du CGI sont précisées à l'article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI.

### 90

L'article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI prévoit que pour l'application des dispositions du 5 de l'article 223 I du CGI, la fraction du déficit correspondant à celui des sociétés membres du groupe ayant cessé et qui font partie du nouveau groupe et pour lesquelles le bénéfice de ces dispositions est demandé est calculé par application au déficit restant à reporter après, le cas échéant, les réintégrations mentionnées au c du 6 de l'article 223 L du CGI, du rapport existant, pour chaque exercice, entre la somme des déficits pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble au titre de ces sociétés et la somme des déficits de même nature pris en compte pour l'ensemble des sociétés du groupe.

Le déficit pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble est, pour une société donnée, le montant mentionné à la ligne DA de l'imprimé n° **2058 ER** (CERFA n° 10931) disponible sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) à la rubrique "Recherche de formulaire".

### 100

Le 5 de l'article 223 I du CGI dispose que, dans la situation de fusion prévue au c du 6 de l'article 223 L du CGI, le déficit transmis au groupe par la société mère absorbée peut être pris en compte pour le calcul de la quotité de déficit imputable sur une base élargie bien que cette société ayant cessé d'exister du fait de son absorption, ne puisse donc être regardée comme faisant partie du nouveau groupe.

### 110

Pour chaque exercice clos ayant dégagé, pour le groupe dissous, un déficit d'ensemble encore reportable, la partie de ce déficit qui peut faire l'objet de l'imputation spécifique prévue au 5 et au 6 de l'article 223 I du CGI résulte de l'application, à ce déficit d'ensemble, au titre de chacun de ces exercices, du rapport existant entre, d'une part la somme des déficits transférés au groupe dissous par les sociétés de ce groupe qui font partie du nouveau groupe et pour lesquelles l'application du dispositif est demandé et d'autre part la somme des déficits transférés au groupe dissous par toutes les sociétés déficitaires de ce groupe.

Ces montants sont répartis, exercice par exercice et au prorata de leur contribution, entre les sociétés ayant concouru à la formation du déficit.

Le tableau figurant au [BOI-ANNX-000173](#) permet de déterminer le montant du déficit qui peut s'imputer sur une base élargie. Celui-ci figure dans les deux dernières colonnes du tableau.

Pour les exercices clos à compter du 30 décembre 2011, le déficit d'ensemble de l'ancien groupe qui subsiste après les réintégrations effectuées en application de l'article 223 S du CGI et transféré sur agrément à la société absorbante, peut s'imputer sur une base élargie constituée par les bénéfices ultérieurs de la société absorbante et ceux des filiales de l'ancien groupe qui sont membres du nouveau groupe, dans les limites et conditions prévues au dernier alinéa du I de l'article 209 du CGI (pour plus de précisions, se reporter au [BOI-IS-DEF-10-30 au III § 100 à 120](#)). Conformément au 5 de l'article 223 I du CGI, on applique les règles de plafonnement du déficit imputable à la base élargie et non un plafonnement à raison du bénéfice d'imputation de chaque filiale composant la base élargie.

## **2° Précisions**

---

### **a° Conséquences de la cessation de l'ancien groupe**

---

#### **120**

Le 1 de l'article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI précise que le déficit qui peut bénéficier d'une imputation sur une base élargie dans les conditions prévues au 5 et au 6 de l'article 223 I du CGI est celui qui subsiste après imputation des réintégrations qui doivent être effectuées du fait de la cessation du groupe.

Il s'agit des retraitements mentionnés à l'article 223 F du CGI et à l'article 223 R du CGI (essentiellement les résultats de cession, entre sociétés du groupe, d'immobilisations ou de titres de placement, les subventions et les abandons de créance consentis par une société du groupe à une autre société du groupe, neutralisés lors de leur réalisation ou de leur octroi).

### **b° Sélection des sociétés bénéficiant du dispositif d'imputation sur une base élargie**

---

#### **130**

Par ailleurs, conformément au 1 de l'article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI, la société mère du groupe créé ou élargi peut ne pas retenir, pour le bénéfice de la mesure de report sur une base élargie, l'ensemble des sociétés dont le déficit est susceptible d'être pris en compte pour ce calcul.

Le 5 de l'article 223 I du CGI ouvre en effet pour la société titulaire du déficit une simple possibilité d'imputation des déficits des sociétés membres du groupe ayant cessé et qui font partie du nouveau groupe, sur une base élargie aux bénéfices de ces sociétés.

**140**

En application du 1 de l'article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI, la société mère du nouveau groupe doit joindre, à l'option prévue au premier, deuxième, quatrième ou cinquième alinéa du I de l'article 223 A du CGI (sous réserves des éléments figurant au BOI-IS-GPE-50-60), la liste des sociétés pour lesquelles le bénéfice des dispositions du 5 de l'article 223 I du CGI est demandé ; il est rappelé que celle-ci doit être exercée dans le délai prévu au deuxième alinéa du III de l'article 223 A du CGI suivant la réalisation de l'opération de fusion, conformément aux dispositions du c de l'article 223 L du CGI (BOI-IS-GPE-10-40 au I-B § 20 à 40).

De plus, en application du a du 6 de l'article 46 quater-0 ZL de l'annexe III au CGI, la société mère du nouveau groupe doit joindre à la première déclaration intervenant après l'opération, un état faisant apparaître la quotité du déficit qui peut s'imputer sur les résultats des sociétés membres du groupe ayant cessé ou des sociétés apportées et qui font partie du nouveau groupe, mentionnée au 5 de l'article 223 I du CGI, et la quote-part de ce déficit qui provient de chacune des sociétés pour lesquelles le bénéfice de cette imputation a été demandé.

**150****Exemple :**

La société A qui forme un groupe avec ses filiales A1, A2 et A3 depuis le 1er janvier N-3 est absorbée par une société H en N.

L'opération remplit toutes les conditions pour bénéficier du dispositif prévu par le c du 6 de l'article 223 L du CGI.

La société H forme donc un groupe fiscal avec les sociétés A1, A2 et A3 à compter de la date d'ouverture de l'exercice en cours à la date de la fusion, soit le 1er janvier N.

Au 31 décembre N-1, le groupe dissous dispose, compte tenu des résultats des différentes sociétés du groupe et des rectifications du résultat d'ensemble, des reports déficitaires suivants (en €) :

**Reports déficitaires du groupe dissous**

Exercice	A	A1	A2	A3	Total	Total général
N-3	-10 000	5 000	-1 500	-6 000	-12 500	-34 000
N-2	-3 000	500	100	200	-2 200	
N-1	-2 000	-15 000	-800	-1 500	-19 300	

La société H sollicite l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI pour l'utilisation du déficit d'ensemble attribué à la société A lors de la cessation du groupe. Toutes les conditions nécessaires à l'obtention de l'agrément (BOI-SJ-AGR-20-30) sont supposées remplies. La société H envisage de céder la société A3 au cours de l'exercice N+1 et ne souhaite donc pas retenir cette société pour le calcul du déficit imputable sur une base élargie.

Les retraitements liés à la cessation du groupe formé par A se traduisent par une réintégration de 500 € au titre d'un résultat de cession antérieurement neutralisé au titre de N-3.

**160**

Déficit d'ensemble susceptible d'être transféré à la société H :

Le déficit d'ensemble total du groupe dissous est attribué à la société A, en application des dispositions de l'article 223 S du CGI pour un montant de 34 000 €.

Le déficit d'ensemble reportable au titre de N-3 est imputé en premier lieu sur les réintégrations de sortie qui doivent être effectuées par la société H à hauteur de 500 €. Il reste donc au titre de cet exercice N-3 un déficit reportable de 12 000 €. Au titre de N-2 et N-1, le déficit d'ensemble reportable est respectivement de 2 200 € et de 19 300 €.

## 170

### **Quote-part du déficit d'ensemble imputable sur une base élargie :**

Les déficits de la société A sont susceptibles d'être imputés par H sur une base élargie aux bénéfices des sociétés A1, A2 et A3 pour leur fraction qui correspond aux déficits des sociétés du groupe dissous qui donnent leur accord pour faire partie du nouveau groupe.

La société H choisit de ne retenir, pour le calcul de la quote-part de déficit imputable sur une base élargie que les déficits transmis au groupe par les sociétés A1 et A2 ainsi que ceux transmis par la société A.

Dans ces conditions, la quotité de déficit imputable sur une base élargie est déterminée en appliquant, exercice par exercice, au déficit d'ensemble encore reportable, le rapport existant entre d'une part les déficits transmis au groupe par les sociétés A, A1 et A2 et d'autre part la totalité des déficits subis par l'ensemble des sociétés déficitaires du groupe dissous :

- Au titre de N-3 :

Part du déficit imputable sur une base élargie et correspondant à A :

$$12\,000 \times [10\,000 / (10\,000 + 1\,500 + 6\,000)] = 6\,857 \text{ €}.$$

Part du déficit imputable sur une base élargie et correspondant à A2 :

$$12\,000 \times [1\,500 / (10\,000 + 1\,500 + 6\,000)] = 1\,028 \text{ €}.$$

Total pour N-3 : 7 885 €.

- Au titre de N-2 :

L'intégralité du report déficitaire, d'un montant de 2 200 €, est imputable sur une base élargie correspondant à A :  $2\,200 \times (3\,000 / 3\,000) = 2\,200 \text{ €}$ .

- Au titre de N-1 :

Part du déficit imputable sur une base élargie et correspondant à A :

$$19\,300 \times [2\,000 / (2\,000 + 15\,000 + 800 + 1\,500)] = 2\,000 \text{ €}.$$

Part du déficit imputable sur une base élargie et correspondant à A1 :

$$19\,300 \times [15\,000 / (2\,000 + 15\,000 + 800 + 1\,500)] = 15\,000 \text{ €}.$$

Part du déficit imputable sur une base élargie et correspondant à A2 :

$$19\,300 \times [800 / (2\,000 + 15\,000 + 800 + 1\,500)] = 800 \text{ €}.$$

Total pour N-1 : 17 800 €.

## 180

### Déficits transférés à la société H :

Les déficits transférés sur agrément à la société H et imputables sur les résultats propres de H et, en cas d'insuffisance, sur les bénéfices réalisés par A1 et A2 calculés dans les conditions mentionnées au 4 de l'[article 223 I du CGI](#), sont les suivants :

#### Déficits transférés sur agrément à la société H

Année d'origine	Déficits transférés à H et imputables sur une base élargie (en €)
N-3	7 885
N-2	2 200
N-1	17 800
Total	27 885

### b. Imputation de la partie du déficit de la société absorbante ayant bénéficié de l'agrément

## 190

Après agrément, la société absorbante peut disposer de déficits subis par elle-même avant son entrée dans le groupe et de déficits imputables sur une base élargie au titre du 5 de l'[article 223 I du CGI](#) (et déterminés dans les conditions prévues au [I-B-2-a § 80 et suivants](#)) qui lui sont transférés dans le cadre de l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI.

## 200

L'ensemble de ces déficits présentent le caractère de déficits subis par la société absorbante avant son entrée dans le groupe et s'imputent donc sur les bénéfices ultérieurs déterminés dans les conditions prévues au 4 de l'[article 223 I du CGI](#), c'est-à-dire après neutralisation de certains profits résultant de réévaluation, d'apports ou d'opérations réalisées avec d'autres sociétés du groupe.

## 210

En application du 5 de l'[article 223 I du CGI](#), la fraction transférée du déficit qui n'a pu être reportée par la société absorbante sur ses bénéfices ultérieurs peut s'imputer sur les résultats des sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe et pour lesquelles le bénéfice des dispositions du 5 de l'article 223 I du CGI est demandé.

La base d'imputation maximale du déficit ayant fait l'objet de l'agrément prévu au 5 de l'article 223 I du CGI est constituée au titre d'un exercice du total des bénéfices de ces sociétés déterminés dans les conditions prévues au 4 de l'article 223 I du CGI.

Il est indifférent, à cet égard, que la base d'imputation soit constituée, en tout ou partie, de bénéfices de sociétés n'ayant pas contribué au déficit transféré à la société absorbante et imputable sur une base élargie.

## 220



Si au titre d'un exercice, le déficit imputable excède le bénéfice de la société agréée, l'excédent ainsi constaté doit être comparé d'une part, à la somme des bénéfices des sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe et pour lesquelles le bénéfice des dispositions du 5 de l'[article 223 I du CGI](#) est demandé, d'autre part au montant du déficit de cette société imputable sur une base élargie, calculée selon les modalités prévues à l'[article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI](#). À cet égard, l'imputation du déficit sur le bénéfice de la société agréée diminue le déficit imputable sur une base élargie à hauteur de l'excédent du déficit imputé sur la partie du déficit ne bénéficiant pas d'une extension d'imputation.

Si l'excédent est inférieur à cette somme ou à ce montant, il s'impute en totalité et annule le déficit reportable. Si l'excédent est supérieur à cette somme et à ce montant, ou à l'un d'entre eux, l'imputation est limitée au moins élevé des deux et vient diminuer à due concurrence la partie du déficit reportable susceptible de s'imputer sur une base élargie.

En d'autres termes, lorsque la société absorbante dispose à la fois de déficits imputables sur une base élargie et de déficits qui ne peuvent être imputés que sur ses résultats propres, il convient d'imputer par priorité les déficits qui n'ouvrent pas droit au mécanisme d'imputation sur une base élargie.

Le tableau figurant au [BOI-ANNX-000174](#) permet de suivre l'imputation du déficit, y compris pour sa partie imputable sur une base élargie.

### **3. Perte du déficit en cas de sortie du groupe**

---

#### **a. Principe**

---

#### **230**

Le dernier alinéa de l'[article 223 R du CGI](#) dispose que la partie du déficit afférente à une société, calculée dans les conditions prévues au 5 de l'[article 223 I du CGI](#) et qui demeure reportable ne peut plus être imputée si cette société sort du groupe.

Lorsqu'une société qui a contribué à la formation du déficit d'ensemble attribué à la société absorbée puis à la société absorbante et imputable sur une base élargie, après obtention de l'agrément prévu par les textes, sort du groupe, le déficit encore reportable réputé provenir de cette société tombe en non-valeur.

Pour l'application des dispositions du dernier alinéa de l'article 223 R du CGI qui prévoient la perte d'une partie du déficit non encore imputé en cas de sortie d'une société retenue pour le calcul de la quotité de déficit imputable sur une base élargie, la sortie de la société absorbante qui emporte la cessation du groupe, entraîne également la perte du droit au report de la fraction du déficit provenant de la société mère absorbée, non encore imputée à cette date.

L'[article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI](#) prévoit que pour l'application du dernier alinéa de l'article 223 R du CGI :

- la partie du déficit qui ne peut plus être imputée si la société qui y est mentionnée sort du groupe est calculée en considérant que les déficits déjà imputés correspondent à ceux de cette société ;

- la somme ainsi calculée est imputée sur le déficit encore reportable subi au titre de l'exercice le plus ancien ;



- la partie du déficit qui demeure imputable sur une base élargie est réduite à due concurrence. L'état dont le modèle est joint au [BOI-ANNX-000175](#) permet de calculer le déficit reportable en cas de sortie du groupe.

## **b. Précisions concernant les exercices ouverts après le 1er janvier 2010**

### **240**

Conformément aux dispositions du 5 de l'[article 223 I du CGI](#), les déficits d'ensemble d'un groupe qui vient à cesser du fait d'une restructuration peuvent être imputés selon un mécanisme dit d'imputation sur une base élargie : ces déficits d'ensemble, qui, après la cessation du groupe, sont désormais des déficits individuels de l'ancienne société mère ou, le cas échéant, des sociétés auxquelles ils ont été transmis, peuvent non seulement être imputés sur les bénéfices individuels de ces sociétés, mais également sur ceux des sociétés qui étaient membres de l'ancien groupe et sont devenues membres du nouveau groupe.

Pour le terme « restructuration » cité à l'alinéa précédent, se référer au 6 de l'[article 223 L du CGI](#), qui vise notamment les cas de fusion, scission ou acquisition d'une société mère par une personne morale qui forme un nouveau groupe avec les sociétés de l'ancien groupe, ou élargit un groupe préexistant à ces sociétés.

Par ailleurs, conformément au troisième alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), lorsqu'un groupe bénéficie du dispositif d'imputation de ses déficits antérieurs sur une base élargie, la partie de ce déficit afférente à une société qui sort du nouveau groupe et qui n'a pas encore été imputée à la date de sortie ne peut plus être imputée.

De plus, si la société titulaire de ce déficit imputable sur une base élargie vient à faire l'objet d'une fusion avec une autre société du groupe, ce déficit peut certes être transmis à la société absorbante dans les conditions prévues au II de l'[article 209 du CGI](#), mais après cette transmission ne peut plus être imputé selon le mécanisme de la base élargie.

### **250**

Le dernier alinéa de l'[article 223 R du CGI](#), applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010, a apporté quelques assouplissements.

D'une part, lorsqu'une société sort du nouveau groupe en raison de sa fusion avec une autre société du groupe placée sous le régime prévu à l'[article 210 A du CGI](#), la partie du déficit imputable sur une base élargie afférente à la société absorbée peut continuer à être imputée.

D'autre part, le bénéfice de l'imputation sur une base élargie est maintenu lorsque la société qui est titulaire du déficit est absorbée par une autre société du groupe, sous réserve que le déficit soit transmis à la société absorbante dans les conditions prévues au II de l'[article 209 du CGI](#).

### **260**

#### **Exemples de situations visées par l'aménagement décrit ci-dessus:**

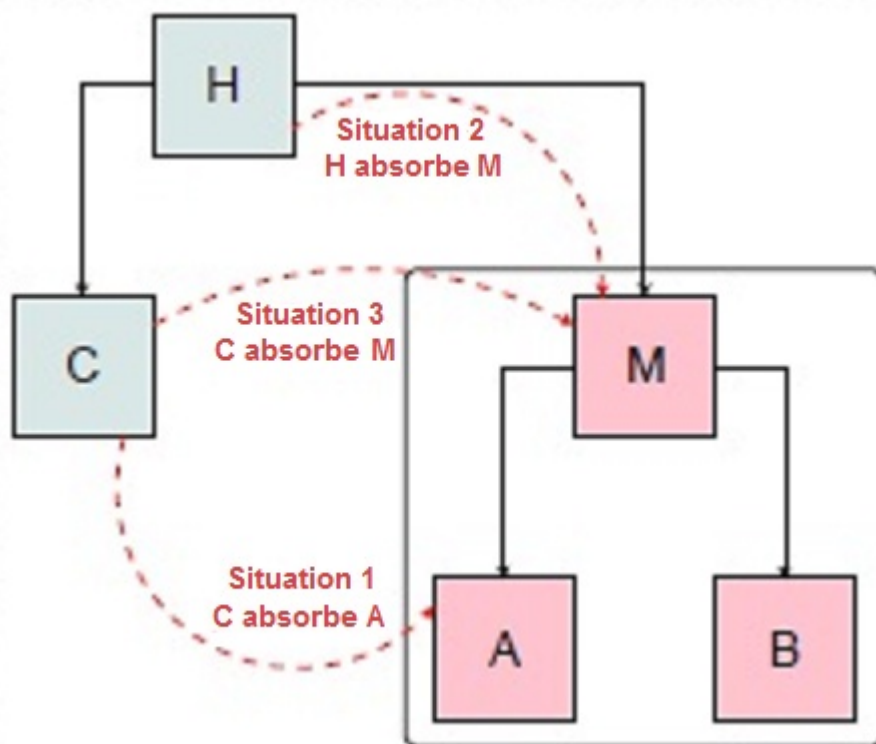
La société M est la société mère d'un groupe fiscal formé avec ses filiales A et B. La société H est la société mère d'un groupe fiscal formé avec sa filiale C. Au cours de l'exercice N, la société H acquiert le capital de la société M à plus de 95 % ; le groupe dont la société M est la société mère cesse à la clôture de l'exercice d'acquisition. Au titre de l'exercice N+1, la société H formule l'option pour élargir le périmètre de son groupe aux membres du groupe dont la société M était la société mère, conformément au d du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) ; les déficits du groupe dont la société M était la société mère peuvent continuer d'être imputés sur une base élargie, c'est-à-dire

non seulement sur les bénéfices ultérieurs de la société M, mais également sur ceux des sociétés A et B.

Situation 1 : la société C absorbe la société A, l'opération étant placée sous le régime de l'article 210 A du CGI. La part du déficit provenant du groupe dont la société M était la société mère, qui est afférente à la société A ne tombe pas en non-valeur bien que la société A sorte du groupe fiscal en raison de sa fusion avec la société C.

Situation 2 : la société H absorbe la société M, l'opération étant placée sous le régime de l'article 210 A du CGI et les déficits de la société M étant transmis à la société H dans les conditions prévues au II de l'article 209 du CGI. Le déficit attribué à la société H ayant pour origine le déficit d'ensemble de l'ancien groupe dont la société M était la société mère peut continuer à être imputé non seulement sur les bénéfices de la société H mais également sur les bénéfices ultérieurs des sociétés A et B.

Situation 3 : la société C absorbe la société M, l'opération étant placée sous le régime de l'article 210 A du CGI et les déficits de la société M étant transmis à la société C dans les conditions prévues au II de l'article 209 du CGI. Le déficit attribué à la société C ayant pour origine le déficit d'ensemble de l'ancien groupe dont la société M était la société mère peut continuer à être imputé non seulement sur les bénéfices de la société C mais également sur les bénéfices ultérieurs des sociétés A et B.



270

#### Exemple récapitulatif :

Un groupe formé en N-4 par M (mère) et ses filiales A, B et C cesse au 31 décembre N-1 du fait de l'absorption de M par H, société imposable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et non détenue à 95 % par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés. La dernière assemblée générale d'actionnaires approuvant l'opération a lieu le 30 juin N et la fusion prend effet au premier jour de l'exercice ouvert par M en N soit le 1<sup>er</sup> janvier.

Au 31 décembre N-1, le groupe disposait d'un déficit d'ensemble reportable se décomposant comme suit :

#### Décomposition du déficit reportable

Année d'origine	Déficit reportable (en €)
N-3	120 000
N-2	150 000
N-1	200 000

Par ailleurs, en N-2, le résultat d'ensemble avait été diminué d'un abandon de créance de 17 000 € et d'une plus-value à court terme de 3 000 €.

Avant le 30 septembre N, H opte pour le régime de groupe et accompagne son option d'un document identifiant les sociétés du groupe dissous qui ont donné leur accord pour faire partie du groupe qu'elle a constitué, à savoir les sociétés A et D (les sociétés B et C ont été cédées et la société D est entrée dans le groupe en N-2). H dépose également la liste des sociétés dont les bénéficiaires vont servir concurremment à l'imputation du déficit d'ensemble reportable, à savoir A et D.

La société absorbante H dispose d'un déficit reportable de 50 000 € subi au titre de l'exercice clos en N-3.

H sollicite le bénéfice de l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI. Toutes les conditions nécessaires à l'obtention de l'agrément (BOI-SJ-AGR-20-30-10-10 au III § 120) sont supposées remplies, et la société absorbante obtient donc cet agrément. A sort du groupe en N+1 (sans satisfaire aux conditions du deuxième alinéa de l'article 223 E du CGI).

Les résultats (en €) de la société absorbante H et des sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe, réalisés au titre des exercices postérieurs, sont les suivants :

#### Résultats de la société absorbante H

Sociétés du groupe	N	N+1
H	15 000	18 000
A	-15 000	-
D	15 000	70 000

Les résultats de A et D sont ceux transmis au groupe après imputation, le cas échéant, des déficits plus anciens, dans les conditions prévues à l'article 223 I du CGI.

Il est supposé que le bénéfice de H est égal au bénéfice d'imputation des déficits antérieurs déterminé dans les conditions prévues au 4 de l'article 223 I du CGI.

280

#### Déficit d'ensemble susceptible d'être transféré à la société absorbante H :

Le déficit d'ensemble reportable à la date d'effet de la fusion, soit en N, est le même que celui qui était reportable au 31 décembre N-1.

Le déficit de N-3 s'impute sur les réintégrations consécutives à la cessation du groupe c'est-à-dire à hauteur de 20 000 €, soit 17 000 € + 3 000 €.

Le déficit susceptible d'être transféré à H est donc le suivant (sous réserve de la décision d'agrément) :

#### Déficit susceptible d'être transféré à H

Année d'origine	Déficit d'ensemble reportable (en €)
N-3	100 000 (120 000 - 20 000)
N-2	150 000
N-1	200 000

290

#### Fraction du déficit de H imputable sur une base élargie :

Il s'agit du déficit qui correspond à celui de l'ancienne société mère du groupe dissous (M) et à ceux des sociétés membres du groupe ayant cessé et qui font partie du nouveau groupe c'est-à-dire en l'occurrence les sociétés A et D.

Ce déficit peut être déterminé en fonction des éléments figurant dans le tableau ci-après :

#### Détermination du déficit

Sociétés membres	Année d'origine	Déficits des sociétés du groupe dissous (en €)			
		Subis par les sociétés restant dans le nouveau groupe			Subis par l'ensemble des sociétés déficitaires du groupe dissous <sup>(1)</sup>
		Société A	Société D	Société M	
M A B C	N-3	24 000	-	-	240 000
M A B D	N-2	16 800	-	85 200	180 000
M A D	N-1	20 000	80 000	100 000	20 000

(1) Le déficit du premier tableau de l'exemple est égal à ces sommes diminuées des résultats des sociétés bénéficiaires membres du groupe.

- Année N-3 :

Part du déficit N-3 correspondant à la société A :

$$100\ 000 \times 24\ 000 / 240\ 000 = 10\ 000 \text{ €}.$$

- Année N-2

Part du déficit N-2 correspondant aux sociétés A et M :

$$\text{Société A : } 150\ 000 \times 16\ 800 / 180\ 000 = 14\ 000 \text{ €}.$$

Société M :  $150\ 000 \times 85\ 200 / 180\ 000 = 71\ 000\ €$ .

Total : 85 000 €.

- Année N-1

Part du déficit N-1 correspondant aux sociétés A, D et M :

Société A :  $200\ 000 \times 20\ 000 / 200\ 000 = 20\ 000\ €$ .

Société D :  $200\ 000 \times 80\ 000 / 200\ 000 = 80\ 000\ €$ .

Société M :  $200\ 000 \times 100\ 000 / 200\ 000 = 100\ 000\ €$ .

Total : 200 000 €.

### 300

#### Déficits imputables par la société agréée :

Exercices	Déficit de H après agrément (en €)	Dont imputable sur une base élargie <sup>(2)</sup>
N-3	60 000 <sup>(1)</sup>	10 000
N-2	85 000	85 000
N-1	200 000	200 000
Total	345 000	2 950

(1) Soit 50 000 € de déficit subi par H au titre de l'exercice clos en N-3 et 10 000 € de déficit transféré dans le cadre de l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI.

(2) Somme maximale imputable sur le total des bénéfices des sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe.

### 310

#### Modalités d'imputation au titre de l'exercice clos en N :

- Imputation du déficit sur le bénéfice propre de H :

Déficit N-3 imputable sur le bénéfice propre de H calculé dans les conditions prévues au 4 de l'article 223 I du CGI : 15 000 €.

Déficit N-3 encore reportable après cette imputation :

$60\ 000 - 15\ 000 = 45\ 000\ €$  dont 10 000 € bénéficiant d'une base d'imputation élargie.

- Imputation du déficit à hauteur du bénéfice de D :

#### Imputation du déficit à hauteur du bénéfice de D

Bénéfice de D (en €)	15 000
----------------------	--------

<b>Déficit N-3 imputé sur une base élargie au résultat de D (en €)</b>	10 000
<b>Déficit N-2 imputé sur une base élargie au résultat de D (en €)</b>	5 000
<b>Déficit N-3 encore reportable après cette imputation (en €)</b>	35 000 (45 000 - 10 000) dont 10 000 - 10 000 = 0 bénéficiant d'une base élargie
<b>Déficit N-2 encore reportable après imputation (en €)</b>	80 000 (85 000 - 5 000) dont 85 000 - 5 000 = 80 000 bénéficiant d'une base élargie

- Au titre de l'exercice N, H transmettra au groupe un résultat déterminé selon la procédure suivante :
  - résultat de droit commun rectifié dans les conditions prévues à l'article 223 B du CGI ;
  - détermination du bénéfice d'imputation des déficits antérieurs en application des dispositions de l'article 223 I du CGI ;
  - imputation du déficit propre dont disposait la société absorbante (H) ou du déficit transféré dans le cadre de l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI sur le résultat de H ;
  - imputation du déficit subsistant dans les conditions prévues au 5 de l'article 223 I du CGI, sur une base élargie aux bénéfices de A et D, eux-mêmes déterminés après application du 4 de l'article 223 I du CGI.
- Le résultat de H transmis au groupe est donc le suivant :

**Résultat de H**

<b>Résultat de H rectifié dans les conditions prévues à l'article 223 I du CGI (en €)</b>	15 000
<b>Déficits imputés sur le bénéfice propre de H (en €)</b>	-15 000
<b>Déficits imputés à hauteur des bénéfices de D (en €) (N-3 : - 10 000 ; N-2 : - 5 000)</b>	-15 000
<b>Total</b>	-15 000

Après ces diverses imputations, le tableau de suivi des déficits dont dispose H à la clôture de l'exercice fait apparaître les soldes suivants.

**Solde du tableau de suivi des déficits**

<b>Exercices</b>	<b>Déficit reportable (en €)</b>	<b>Dont imputable sur une base élargie (aux bénéfices de A et D)</b>
N-3	35 000	0
N-2	80 000	80 000
N-1	200 000	200 000
Totaux	315 000	280 000

Incidence de la sortie de A en N+1 sur les déficits reportables au 1er janvier N+1, la sortie de A en N+1 entraîne la perte du déficit encore reportable afférent à cette société.

- Situation du report déficitaire au 31/12/N-1 afférent à A :

#### Report déficitaire afférent à A

Exercices	Déficits
N-3	10 000
N-2	14 000
N-1	20 000
Total	44 000

- Sommes déjà imputées : 30 000 €.

Le déficit déjà imputé est réputé correspondre à celui de la société qui sort (A) (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZJ bis).

L'excédent des sommes correspondant à A sur les sommes déjà imputées ne peut plus être reporté.

Le déficit déjà imputé (30 000 €) étant inférieur au déficit correspondant à A (44 000 €), la différence entre les deux sommes est perdue, soit  $44\,000 - 30\,000 = 14\,000$  €.

Le déficit reportable par H et sa fraction qui bénéficie d'une base d'imputation élargie dans les conditions prévues au 5 de l'article 223 I du CGI doivent donc être diminués, en partant du millésime le plus ancien, d'une somme de 14 000 €.

À l'ouverture de l'exercice N+1, le déficit N-3 reportable par H est de  $35\,000 - 14\,000 = 21\,000$  €. Le déficit N-2 imputable sur une base élargie est égal à  $80\,000 - 14\,000$  €.

- Déficit reportable compte tenu de la sortie de A :

#### Déficit reportable

Exercices	Déficit reportable (en €)	Dont imputable sur une base élargie (aux bénéfices de D)
N-3	21 000	0
N-2	80 000	66 000
N-1	200 000	200 000
Totaux	30 1000	266 000

### 320

**Au titre de l'exercice clos en N+1**, compte tenu des conséquences afférentes à la sortie de A, les imputations à opérer au titre de l'exercice clos en N+1 sont les suivantes :



- Imputation du déficit sur le bénéfice propre de H :

Déficit N-3 imputable en priorité sur le bénéfice propre de H :  $18\ 000 - 18\ 000 = 0$ .

Déficit N-3 reportable :  $21\ 000 - 18\ 000 = 3\ 000$  €.

- Imputation du déficit à hauteur du bénéfice de D :

Le déficit encore reportable s'impute à hauteur des bénéfices de D, dans la limite du montant imputable sur une base élargie aux sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe. Bénéfice de D : 70 000 €.

Déficit N-3 imputé sur une base élargie au bénéfice de D : 0.

Déficit N-2 imputé sur une base élargie au bénéfice de D : 66 000 €.

Déficit N-1 imputé sur une base élargie au bénéfice de D : 4 000 €.

Résultat de H transmis au groupe :  $18\ 000 - 18\ 000 - 70\ 000 = -70\ 000$  €.

- Déficits reportables après ces imputations :

#### Déficits reportables après imputations

Exercices	Déficit reportable (en €)	Dont imputable sur une base élargie (aux bénéfices de D)
N-3	3 000	-
N-2	14 000	-
N-1	196 000	196 000
Totaux	213 000	196 000

## C. Cas particulier des groupes horizontaux



**Les commentaires contenus au I-C § 330 à 380 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](mailto: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.**

### 330

Dans les développements suivants, un groupe horizontal est un groupe formé en application du deuxième alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#). Ces groupes ainsi que les notions d' « entité mère non résidente » et de « société étrangère » sont définis au [BOI-IS-GPE-10-30-50](#).

### 340

En cas d'absorption 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 dispositif d'imputation sur une base élargie du déficit d'ensemble du groupe qui cesse, prévu au 5 de l'[article 223 I du CGI](#), s'applique. Les commentaires du [I § 1 à 320](#) sont applicables à ces situations, sous réserve des particularités développées au [I-C § 350 à 380](#).

### 350

Dans ces situations, le déficit d'ensemble du groupe qui cesse s'impute en priorité sur les réintégrations qui doivent être effectuées, de ce fait, par la société tenue d'y procéder (il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-50-10-10](#)). Il s'agit, selon le cas, de la société absorbante, ou de la nouvelle société mère lorsque par exemple une société qui remplit les conditions pour être entité mère non résidente absorbe l'entité mère non résidente du groupe horizontal et qu'un nouveau groupe est formé par une société qui en remplit les conditions, selon les dispositions du c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#).

### 360

En cas d'absorption de la société mère d'un groupe horizontal par une société soumise à l'impôt sur les sociétés qui forme un groupe avec les sociétés membres du groupe qui cesse du fait de l'opération (1° du c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#)), le dispositif d'imputation sur une base élargie du déficit d'ensemble du groupe qui cesse s'applique dans les conditions prévues au [I § 1 à 320](#).

### 370

Lorsque l'opération consiste en l'absorption de l'entité mère non résidente, ou en l'absorption d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe (2° du c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#)), le transfert à la société absorbante du déficit d'ensemble du groupe qui cesse n'est pas possible, puisque l'ancienne société mère n'est pas elle-même absorbée, et dans certains cas l'absorbante n'est pas établie en France. Dans ce cas, le déficit d'ensemble du groupe qui cesse est transmis à l'ancienne société mère. Ce déficit d'ensemble est imputable sur une base élargie au sein du groupe formé par la nouvelle société mère, à condition que la société mère du groupe qui cesse en soit membre.

### 380

Pour l'application des dispositions prévues au 5 de l'[article 223 I du CGI](#), relatives à l'imputation sur une base élargie du déficit d'ensemble du groupe qui a cessé, l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du CGI n'est requis qu'en cas d'absorption de la société mère du groupe horizontal par une autre société soumise à l'impôt sur les sociétés.

## II. Sort des intérêts différés

### 390

Se reporter au [BOI-SJ-AGR-20-30](#).