RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-40-10-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 30/06/2014

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Sorties et cessation de groupes - Situations entraînant sortie du groupe

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Régime fiscal des groupes de sociétés
Titre 4 : Sorties et cessation de groupes
Chapitre 1 : Situations entrainant sortie du groupe

Sommaire :

I. Sortie des sociétés filiales du groupe
A. Cas général
B. Cas des dissolutions
C. Cas du changement de régime fiscal
D. Cas du transfert du siège social ou d'un établissement à l'étranger
II. Cessation du régime de groupe et sortie de toutes les sociétés membres du groupe
A. Cas général
B. Cas des sociétés et organismes du secteurs des assurances (groupes « combinés ») et des groupes bancaires mutualistes
1. Cas des sociétés et organismes du secteurs des assurances (groupes « combinés »)
a. Changement de la société mère d'un groupe combiné
1° Absorption, acquisition ou scission de la société mère d'un groupe combiné
2° Changement de la désignation de l'entité combinante
b. Passage de l'une à l'autre des deux formes de groupe définies à l'article 223 A du CGI
1° Formation d'un groupe combiné par la société mère d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A du CGI
2° Formation d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A du CGI par la société mère d'un groupe combiné
2. Cas des groupes bancaires mutualistes
a. Passage d'une forme de groupe à une autre
b. Autres restructurations
3. Dispositions applicables aux groupes bancaires mutualistes et aux sociétés et organismes du secteur des assurances pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009

1

Les dispositions de l'article 223 S du CGI définissent les situations qui entraînent la sortie du groupe d'une société filiale ainsi que celles dans lesquelles le régime de groupe cesse de s'appliquer pour l'ensemble des sociétés.

I. Sortie des sociétés filiales du groupe

A. Cas général

10

L'article 223 S du CGI limite les cas des sorties aux situations dans lesquelles les conditions d'accès au régime ne sont plus respectées.

20

Il en est ainsi notamment en cas de :

- réduction à moins de 95 % du taux de détention directe et indirecte par la société mère du capital de ses filiales sous réserve de l'assouplissement prévu au deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI en cas de levée d'options de souscription d'actions par les salariés pendant l'exercice ;

- cession des titres d'une société filiale d'un groupe le 1er jour de l'exercice et qui sort dudit groupe au 1er jour de l'exercice ayant constaté cette cession, dans les conditions exposées au BOI-IS-GPE-10-20-10-II-C-2 ;

- modification de la date de clôture de l'exercice, sous réserves des éléments figurant au BOI-IS-GPE-10-10-20 ;

- modification du régime fiscal de la société filiale ;

- décision de la société mère de ne plus retenir le résultat d'une filiale au titre d'un exercice ;

- dissolution y compris en cas de transmission universelle du patrimoine à l'associé unique (cf. **BOI-IS-GPE-60** pour le cas particulier des sociétés en liquidation ou faisant l'objet d'une procédure collective) ;

- transformation entraînant création d'une personne morale nouvelle ;

- transfert du siège ou d'un établissement tête de groupe à l'étranger ;

- absorption, par fusion, d'une société du groupe, même dans le cas où la société absorbante est une autre société du groupe.

Il en est également ainsi lorsque :

- une société cesse d'être détenue dans les conditions décrite au BOI-IS-GPE-10-30-30 , par exemple lorsqu'une société étrangère perd sa qualité de société intermédiaire de telle sorte que la société mère détient moins de 95 % du capital de sa filiale directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires ;

- une personne morale sort d'un groupe combiné tel que décrit au BOI-IS-GPE-10-30-20 (cas des sociétés et organismes du secteur des assurances).

30

La société qui est affectée par un de ces événements cesse de faire partie du groupe, même si cet événement ne se traduit pas par l'établissement d'une imposition immédiate en raison de l'application soit des dispositions de l'article 221-3 du CGI (changement de nationalité et transfert du siège social dans un pays qui a conclu avec la France une convention spéciale permettant ces opérations et conservant à la société sa personnalité juridique), soit de la tolérance prévue en cas de cessation partielle d'entreprise (cf. BOI-BIC-CESS-30-20-II § 200).

40

La sortie du groupe d'une société filiale entraîne en principe la sortie du groupe qu'elle détient dès lors que la société mère ne détient plus 95 % du capital. Il en est ainsi quelle que soit la cause de sortie du groupe de la société « intermédiaire ».

Toutefois, si les conditions prévues à l'article 223 A du CGI demeurent remplies, il est admis de maintenir dans le groupe les sous-filiales dans les cas suivants :

- absorption de la société qui détient des filiales du groupe par une autre société du groupe ;

- apport partiel d'actif portant sur des titres de sous-filiales au bénéfice d'autres sociétés du groupe ;

- partage des titres des sous-filiales entre sociétés du groupe au moment de la liquidation de la société détenant lesdites sous-filiales .

50

RES N°2011/15 (FE)

***Question** :*

Lorsqu'une société sort du groupe fiscal à la suite d'une fusion-absorption ou d'une confusion de patrimoine réalisée par une autre société appartenant au même groupe fiscal, la sous-filiale détenue par l'intermédiaire de la société absorbée peut-elle être maintenue dans le groupe fiscal ?

Le maintien de la sous-filiale dans le périmètre d'intégration est-il possible lorsqu'il s'agit du premier exercice d'intégration de la filiale absorbée ou confondue et de sa sous-filiale ?

***Réponse** :*

L'appartenance d'une société à un groupe est subordonnée, notamment, à la condition que son capital soit détenu de manière continue au cours de l'exercice,

directement ou indirectement, à 95 % au moins par la société mère ou d'autres sociétés du groupe.

La sortie du groupe, en cours d'exercice, d'une société membre entraîne le non-respect de la condition relative à la détention continue du capital pendant tout l'exercice par des sociétés du groupe.

Cette sortie entraîne donc en principe celle de la filiale de la société sortante, dénommée ci-après « sous-filiale ».

Toutefois, il est admis de maintenir une sous-filiale dans le groupe, si les conditions de l'article 223 A du CGI demeurent remplies, lorsque la filiale qui la détient est absorbée par une société du groupe ou que sa sortie procède d'une confusion de patrimoine avec une autre société du groupe, dès lors que ce dernier conserve, dans les deux cas, le contrôle à 95 % de la sous-filiale pendant tout l'exercice.

Il est également admis d'appliquer cette solution lorsqu'il s'agit du premier exercice d'intégration de la filiale absorbée ou confondue et de sa sous-filiale, sous réserve que les délais d'option pour leur entrée dans le périmètre du groupe fiscal, prévus aux articles 223 A du CGI et 223-1 du CGI, soient respectés.

B. Cas des dissolutions

60

Sur le plan juridique, la dissolution peut s'accompagner soit de la liquidation de la société soit de la transmission universelle de son patrimoine. Il est précisé qu'en cas de transmission universelle du patrimoine à l'associé unique, la sortie du groupe intervient lorsque la personne morale disparaît (cf. article 1844-5 du code civil).

C. Cas du changement de régime fiscal

70

Le changement du régime fiscal d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal constitue une cessation d'entreprise au sens du deuxième alinéa de l'article 221-2 du CGI. Qu'il s'accompagne ou non d'une transformation de la société, le changement de régime fiscal entraîne la sortie du groupe de cette société car elle n'est plus soumise à l'impôt sur les sociétés et ne remplit donc plus une des conditions d'application du régime de groupe.

Si la transformation d'une société de capitaux ou à responsabilité limitée en sociétés de personnes ne s'accompagne pas d'un changement de régime fiscal, celle-ci peut demeurer membre du groupe sous réserve qu'elle ait opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI.

D. Cas du transfert du siège social ou d'un établissement à l'étranger

80

Cette opération entraîne en principe cessation d'entreprise et perte de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Cet événement emporte par conséquent la sortie du groupe de la société qui en est affectée.

II. Cessation du régime de groupe et sortie de toutes les sociétés membres du groupe

A. Cas général

90

Le deuxième alinéa de l'article 223 S du CGI prévoit trois situations qui emportent cessation du régime de groupe et sortie de toutes les sociétés qui le composent :

- la société mère ne renouvelle pas son option à l'issue de la période de cinq ans ;

- la société mère reste seule membre du groupe ;

- le groupe ne satisfait pas à l'une des conditions prévues à l'article 223 A du CGI.

100

Cette dernière situation recouvre les événements ou opérations qui affectent la société mère du groupe, notamment :

- modification de la répartition du capital de la société mère ou des sociétés associées de la société mère entraînant sa détention directe ou indirecte à 95 % au moins par une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ;

- absorption y compris par une société du groupe ;

- dissolution (cf. **BOI-IS-GPE-60** pour le cas particulier des sociétés en liquidation ou faisant l'objet d'une procédure collective), transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle, transfert du siège (ou d'un établissement) à l'étranger ;

- modification de la date de clôture de l'exercice, sous réserves des éléments figurant au BOI-IS-GPE-10-10-20 ;

- changement de régime fiscal.

110

En ce qui concerne le changement d'objet ou d'activité réelle de la société mère ou en cas d'apports en société réalisés par la société mère, voir BOI-IS-GPE-50.

B. Cas des sociétés et organismes du secteurs des assurances (groupes « combinés ») et des groupes bancaires mutualistes

1. Cas des sociétés et organismes du secteurs des assurances (groupes « combinés »)

a. Changement de la société mère d'un groupe combiné

1° Absorption, acquisition ou scission de la société mère d'un groupe combiné

120

L'absorption, l'acquisition ou la scission de la société mère d'un groupe entraîne la cessation du groupe et la sortie du régime de toutes les personnes morales qui le composent, quelle que soit la forme du groupe.

2° Changement de la désignation de l'entité combinante

130

Ainsi qu'il a été exposé au BOI-IS-GPE-10-30-20-I-B-1-d , la société mère d'un groupe combiné doit être l'entité combinante soumise à l'obligation d'établir des comptes combinés prévue par les codes des assurances, de la mutualité et de la sécurité sociale. La désignation de l'entité combinante résulte, soit d'un accord entre les personnes morales membres du périmètre de combinaison, soit de l'application des critères prévus par les codes précités en termes de montant de primes et de cotisations encaissés.

Dès lors, l'entité désignée comme combinante peut changer, soit en raison d'un nouvel accord des personnes morales membres du périmètre de combinaison, soit en raison de l'évolution du montant des primes et cotisations encaissées.

Dans cette situation, le régime de groupe cesse de s'appliquer, dans la mesure où la personne morale qui a opté pour former le groupe combiné, n'est plus l'entité combinante du groupe et donc, ne répond plus aux conditions fixées par le deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI. Dès lors, toutes les conséquences de la sortie du régime de groupe de l'ensemble des membres qui le composent doivent être tirées, en application du troisième alinéa de l'article 223 S du CGI qui prévoit que l'option d'une personne morale, membre d'un groupe combiné et distincte de la mère, pour devenir société mère de ce groupe, entraîne la cessation du groupe.

b. Passage de l'une à l'autre des deux formes de groupe définies à l'article 223 A du CGI

140

Aux termes du troisième alinéa de l'article 223 S du CGI, lorsque la société mère d'un groupe formé en application du premier ou du deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI opte pour la formation d'un nouveau groupe formé respectivement selon les modalités du deuxième ou du premier alinéa du même article, cette option entraîne la cessation du groupe.

1° Formation d'un groupe combiné par la société mère d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A du CGI

150

Lorsqu'un groupe combiné est formé par une société mère qui était auparavant mère d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A du CGI, cette option entraîne, conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'article 223 S du CGI, la cessation du premier groupe et l'ensemble des conséquences qui en découlent en application des articles 223 F du CGI, 223 R du CGI et 223 S du CGI.

2° Formation d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A du CGI par la société mère d'un groupe combiné

160

Lorsque la société mère d'un groupe combiné opte pour la formation d'un groupe relevant du premier alinéa de l'article 223 A du CGI, cette option entraîne la cessation du groupe combiné, les conséquences étant les mêmes que celles exposées au **II-B-1-b-1°**.

2. Cas des groupes bancaires mutualistes

a. Passage d'une forme de groupe à une autre

170

Le passage d'un groupe préexistant, formé en application du premier alinéa de l'article 223 A du CGI, à un groupe bancaire mutualiste dont la tête de groupe est identique se traduit par l'élargissement du groupe initial aux entités du réseau bancaire mutualiste et aux filiales de celles-ci. Dans cette hypothèse, l'opération n'entraîne pas la cessation du groupe préexistant.

180

En revanche, le passage d'un groupe préexistant, formé en application du premier alinéa de l'article 223 A du CGI, à un groupe bancaire mutualiste dont les têtes de groupe diffèrent entraîne la cessation du groupe préexistant au jour de création du nouveau groupe. Cette situation peut notamment être celle d'une caisse appartenant à un réseau bancaire mutualiste, qui avait préalablement formé un groupe d'intégration fiscale avec ses seules filiales détenues à 95 % et qui, lorsque l'organe central du réseau bancaire mutualiste opte pour la formation d'un groupe bancaire mutualiste, rejoint obligatoirement ce nouveau groupe, non en tant que tête de groupe, mais en tant que membre du groupe. Ainsi, l'option formulée par un organe central avec effet au 1er janvier 2009 entraîne la cessation de l'ancien groupe formé par une caisse locale, qui doit en tirer les conséquences dans une déclaration de résultats au titre de l'exercice 2009 déposée en 2010.

190

Dans la situation inverse de transformation d'un groupe bancaire mutualiste en un groupe formé en application du premier alinéa de l'article 223 A du CGI, le groupe ne cesse pas si la tête de l'ancien groupe devient la société mère du nouveau groupe. Une telle transformation peut toutefois entraîner la sortie du groupe de toutes les sociétés qui ne satisfont pas à la condition de détention du capital à 95 % ou plus, notamment celles constituant le réseau bancaire mutualiste.

200

Dans l'exemple de synthèse schématisé au BOI-IS-GPE-10-30-10-IV, si la caisse B1 avait préalablement constitué un groupe intégré avec sa filiale F3 détenue à 100 %, l'option exercée par l'organe central M entraînerait la cessation du groupe formé entre B1 et F3. B1 serait obligatoirement incluse dans le groupe formé par M et perdrait sa qualité de société mère, tandis que sa filiale F3 pourrait être intégrée sur option

b. Autres restructurations

210

L'article 91 de la loi de finances rectificative pour 2008 adapte les dispositions applicables en cas de restructurations de groupe au cas des groupes bancaires mutualistes.

Les groupes formés en application du troisième alinéa de l'article 223 A du CGI sont ainsi soumis aux dispositions habituelles en cas de prise de contrôle de l'intégrante.

L'absorption, l'acquisition ou la scission de la société mère d'un groupe entraîne la cessation du groupe et la sortie du régime de toutes les personnes morales qui le composent, quelle que soit la forme du groupe.

3. Dispositions applicables aux groupes bancaires mutualistes et aux sociétés et organismes du secteur des assurances pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009

220

Les dispositions du premier alinéa de l'article 223 A du CGI prévoient la faculté, pour une société soumise à l'impôt sur les sociétés, d'opter pour se constituer seule redevable de l'impôt dû par elle et les filiales dont elle détient, directement ou indirectement, 95 % ou plus du capital de manière continue au cours de l'exercice. L'article 88 de la loi de finances rectificative pour 2006 (n° 2006 1771 du 30 décembre 2006) a ouvert la possibilité de rejoindre un groupe fiscal aux personnes morales dénuées de capital qui sont incluses dans un périmètre de combinaison comptable, lorsque la société mère du groupe est l'entité combinante et que ce périmètre est établi selon les dispositions légales et réglementaires en matière d'assurance (code des assurances, code de la mutualité et code de la sécurité sociale). Corrélativement à cet aménagement codifié au deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI, certaines des dispositions applicables en matière de détermination du résultat d'ensemble et de cessation du régime de groupe ont été adaptées.

Remarque : Cf., pour plus de précisions II-B-1.

230

L'article 91 de la loi de finances rectificative pour 2008 (n° 2008 1443 du 30 décembre 2008) a ensuite étendu la possibilité de constituer un groupe fiscal aux réseaux bancaires mutualistes, la société mère du groupe pouvant alors être, soit l'organe central, soit, s'agissant du Crédit Mutuel, une caisse départementale ou interdépartementale titulaire d'un agrément collectif. Corrélativement à cet aménagement codifié au troisième alinéa de l'article 223 A du CGI, certaines des dispositions applicables aux restructurations de groupe ont été adaptées.

Remarque : Cf., pour plus de précisions, II-B-2.

240

Jusqu'à présent, les conséquences du passage d'un groupe formé en application du premier alinéa de l'article 223 A du CGI (groupe « capitalistique ») à un groupe formé en application du deuxième alinéa de ce même article (groupe d'assurances), ou inversement, différaient des conséquences du passage d'un groupe formé en application du premier alinéa de l'article 223 A du CGI (groupe « capitalistique ») à un groupe formé en application du troisième alinéa de ce même article (groupe bancaire mutualiste), ou inversement. A société mère identique, ces passages entraînaient, dans le premier cas, la cessation du groupe initial en application du troisième alinéa de l'article 223 S du CGI, alors que dans le second cas, ils étaient considérés comme la continuation du groupe initial et n'entraînaient pas sa cessation.

250

Le 2° du VII et le XI de l'article 33 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009 1674 du 30 décembre 2009) rapprochent le régime applicable aux transformations de groupes « capitalistiques » en groupes d'assurances, ou inversement, de celui applicable aux transformations de groupes « capitalistiques » en groupes bancaires mutualistes, ou inversement. A société mère identique, ces transformations n'entraînent plus la cessation du groupe initial.

260

En revanche, il est rappelé que le changement de société mère, accompagné ou non d'un changement dans la forme du groupe, entraîne toujours la cessation du groupe préexistant. En particulier, lorsqu'une personne morale membre d'un groupe formé en application du deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI, autre que la société mère, opte pour devenir la société mère de ce groupe, cette option entraîne toujours la cessation du premier groupe.

Remarque : Cf. II-B-1.

270

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009 aux conséquences des options exercées à compter du 1er janvier 2008. Ainsi, les groupes d'assurance mutuelle admis à se constituer sur la base d'un périmètre de combinaison en application du deuxième alinéa de l'article 223 A du CGI au titre des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008 qui viendraient à se restructurer, sans changement de société mère, sous la forme d'un groupe constitué en application du premier alinéa de ce même article au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2009, n'encourent plus la cessation du groupe initial.