

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-40-10-02/03/2016

Date de publication : 02/03/2016

Date de fin de publication : 15/04/2020

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 entraînant 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 groupes horizontaux

1. Événements affectant la société mère, l'entité mère non résidente, ou les sociétés étrangères

a. Événements affectant la société mère du groupe horizontal

b. Événements affectant l'entité mère non résidente ou les sociétés étrangères

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

C. 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 d'une forme de groupe à une autre

2. Cas des groupes bancaires mutualistes

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

b. Autres restructurations

1

Les dispositions de l'[article 223 S du code général des impôts \(CGI\)](#) 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 sixième alinéa du I 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 premier jour de l'exercice et qui sort dudit groupe au premier jour de l'exercice ayant constaté cette cession, dans les conditions exposées au [II-C-2 § 190 et suivants du BOI-IS-GPE-10-20-10](#) ;
- 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 (il convient de se reporter au [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 décrites au [BOI-IS-GPE-10-30-30](#), par exemple lorsqu'une société intermédiaire perd cette qualité 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 société membre d'un groupe horizontal cesse d'être détenue dans les conditions décrites au [BOI-IS-GPE-10-30-50](#), de telle sorte qu'elle ne remplit plus les conditions pour être membre de ce groupe horizontal (par exemple, le capital de la société membre n'est plus détenu directement ou indirectement à 95 % par l'entité mère non résidente, ou une société qui détient la société membre perd la qualité de société étrangère) ;

- 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 du 3 de l'[article 221 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 ([BOI-BIC-CESS-30-20](#) au II § 200).

40

La sortie du groupe d'une société filiale entraîne en principe la sortie du groupe des sociétés qu'elle détient dès lors que la société mère (ou l'entité mère non résidente, s'il s'agit d'un groupe horizontal formé en application des dispositions du deuxième alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#)) ne détient plus 95 % de leur capital. Il en est ainsi quelle que soit la cause de sortie du groupe de la société filiale.

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 membre du groupe et qui détient des filiales du groupe par une autre société du groupe ;

- absorption d'une société étrangère (telle que définie au [I-D § 110 et suivants du BOI-IS-GPE-10-30-50](#)) et qui détient des filiales du groupe par une autre société du groupe, par l'entité mère non résidente ou par une société étrangère du même groupe, si les conditions prévues à l'article 223 A du CGI pour former un groupe horizontal demeurent remplies ;

- apport partiel d'actif réalisé par la société membre du groupe et 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 du groupe détenant lesdites sous-filiales ;

- cession des titres d'une filiale membre du groupe, à la condition que cette filiale ait cédé, avant sa sortie du groupe, les titres des sous-filiales qu'elle détient à d'autres sociétés du groupe.

50

RES N°2011/15 (FE) du 07 juin 2011 : Absorption ou dissolution sans liquidation d'une filiale intégrée par une autre société du groupe. Conséquences sur le périmètre du groupe fiscal.

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 ?

Réponses :

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 à l'[article 223 A du CGI](#) et au 1 de l'[article 223 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 ([code civil, art. 1844-5](#)).

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 du 2 de l'[article 221 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 (il convient de se reporter au [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, il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-50](#).

B. Cas des groupes horizontaux

1. Événements affectant la société mère, l'entité mère non résidente, ou les sociétés étrangères

a. Événements affectant la société mère du groupe horizontal

112

S'agissant des groupes horizontaux formés en application des dispositions du deuxième alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#), et décrits au [BOI-IS-GPE-10-30-50](#), la cessation du groupe intervient lorsque surviennent les événements décrits au [II-A § 90 à 110](#), affectant la société mère.

Par ailleurs, dans les groupes horizontaux, plusieurs sociétés peuvent répondre concomitamment ou successivement aux conditions pour être société mère. Ainsi, une personne morale qui remplit ces conditions peut opter pour être société mère d'un groupe horizontal déjà formé, soit parce que la société mère ne remplit plus lesdites conditions, soit parce que les options et accords pour qu'elle ait cette qualité sont dénoncés. A cet égard, aux termes du troisième alinéa de l'[article 223 S du CGI](#), lorsqu'une personne morale, autre que la société mère du groupe horizontal, opte pour devenir société mère de ce groupe, cette option entraîne la cessation du groupe.

b. Événements affectant l'entité mère non résidente ou les sociétés étrangères

115

Pour les groupes horizontaux, le régime de groupe cesse également de s'appliquer lorsque interviennent certains événements affectant l'entité mère non résidente ou les sociétés étrangères qui détiennent directement ou indirectement la société mère, lorsqu'elles ne satisfont plus aux conditions prévues à l'[article 223 A du CGI](#). Il s'agit notamment :

- de la modification de la répartition du capital de l'entité mère non résidente, entraînant sa détention, directe ou indirecte, à 95 % au moins par une autre personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, ou soumise à un impôt équivalent dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;
- de l'absorption ou de la scission de l'entité mère non résidente, y compris lorsque la société bénéficiaire des apports est une autre société qui répond aux conditions pour être entité mère non résidente ;
- de la dissolution de l'entité mère non résidente ou de sa transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle ;
- de la modification de la date de clôture de l'exercice de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère qui détient directement ou indirectement le capital de la société mère ;
- du changement de régime fiscal de l'entité mère non résidente ou d'une société étrangère qui détient directement ou indirectement le capital de la société mère.

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

117

Aux termes du deuxième alinéa de l'[article 223 S du CGI](#), lorsque la société mère d'un groupe formé en application du premier ou du deuxième alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#) opte pour la formation d'un nouveau groupe, respectivement selon les modalités du deuxième ou du premier alinéa du même I, cette option entraîne la cessation du groupe, puisqu'elle ne renouvelle pas celle des options qu'elle a exercée. Ainsi, les conséquences de la cessation de groupe prévues à l'[article 223 F du CGI](#), à l'[article 223 R du CGI](#) et à l'[article 223 S du CGI](#) sont applicables.

Remarque : Les conséquences de la cessation du groupe sont atténuées, sous conditions, lorsque la société mère d'un groupe formé en application du premier alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#) opte pour la formation d'un groupe selon les modalités du deuxième alinéa du même I ([BOI-IS-GPE-50-60-30](#)).

C. 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 [I-B-1-d § 60 du BOI-IS-GPE-10-30-20](#), 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 quatrième alinéa du I 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 d'une forme de groupe à une autre

140

Depuis l'adoption de l'[article 33 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009](#), à société mère identique, la transformation d'un groupe « capitalistique » formé en application du premier alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#) en groupe d'assurance formé en application du quatrième alinéa du même I, ou inversement, de transformation d'un groupe d'assurance en groupe « capitalistique », n'entraîne plus la cessation du groupe initial.

Ainsi, les groupes d'assurance admis à se constituer sur la base d'un périmètre de combinaison en application du quatrième alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#) au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} 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 I au cours d'un exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2009, n'encourent plus la cessation du groupe initial.

150

En revanche, 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 quatrième alinéa du I 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. également [II-C-1-a-2° § 130](#).

(160)

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 du I 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 du I 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 1^{er} 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 du I 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 [IV § 140 du BOI-IS-GPE-10-30-10](#), 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 n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 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 cinquième alinéa du I 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.