

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-50-10-20-20160302

Date de publication : 02/03/2016

DGFIP

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Opérations de restructurations du groupe - Absorption de la société mère, ou de l'entité mère non résidente, ou absorption d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe - 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 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 2 : Création d'un nouveau groupe

Sommaire :

I. Conditions de constitution d'un nouveau groupe

A. Conditions relatives à la société absorbante et à la société qui se constitue société mère suite à l'absorption

1. Absorption de la société mère d'un groupe vertical

2. Absorption de la société mère d'un groupe horizontal, ou de l'entité mère non résidente, ou d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe

a. Absorption de la société mère d'un groupe horizontal

b. Absorption de l'entité mère non résidente ou absorption d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe

B. Conditions relatives à l'opération de fusion

1. Conditions relatives à la nature de la fusion

2. Condition relative à la date d'effet de la fusion

C. Cas de l'acquisition de 95 % du capital d'une société mère d'un groupe suivi de l'absorption de la société mère par la société acquéreuse

D. Obligations déclaratives

1. Conditions relatives à l'option : date, forme et durée

2. Conditions relatives à l'accord des filiales

E. Situation particulière

II. Modalités de constitution du nouveau groupe

- A. Ajustement de la durée des exercices
- B. Paiement des acomptes d'impôt sur les sociétés
- C. Reprise des provisions constituées au sein de l'ancien groupe
 - 1. Provisions concernées
 - 2. Conditions d'application
 - 3. Obligations déclaratives
- D. Absence de neutralisation de la quote-part de frais et charges sur produits de participation
- E. Imputation du déficit de l'ancien groupe

I. Conditions de constitution d'un nouveau groupe

1

Dans les développements suivants, l'expression « groupe vertical » renvoie à un groupe formé en application du premier alinéa du I de l'[article 223 A du code général des impôts \(CGI\)](#). L'expression « groupe horizontal » renvoie à un groupe formé en application du deuxième alinéa du I de l'article 223 A du CGI, et défini, ainsi que les notions d' « entité mère non résidente » et de « société étrangère », au [BOI-IS-GPE-10-30-50](#).

La société absorbante peut constituer un groupe, dans les conditions prévues au I de l'article 223 A du CGI, avec les sociétés du groupe formé en application du premier, deuxième, quatrième ou cinquième alinéa du I de l'article 223 A du CGI par la société mère absorbée, dès le début de l'exercice au cours duquel la fusion est intervenue. Elle peut également, si elle est déjà mère d'un groupe, élargir celui-ci à ces sociétés.

Lorsque l'opération consiste en l'absorption de l'entité mère non résidente d'un groupe horizontal, ou en l'absorption d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe, un nouveau groupe peut être constitué avec les sociétés du groupe qui cesse, en application du premier, deuxième, quatrième ou cinquième alinéa du I de l'article 223 A du CGI, dès le début de l'exercice au cours duquel la fusion est intervenue. Ce nouveau groupe est constitué par la société absorbante lorsqu'elle est soumise à l'impôt sur les sociétés, ou, lorsque la société absorbante est une société qui remplit les conditions pour être entité mère non résidente ou pour être société étrangère, par une société qui remplit, avant ou du fait de la fusion, les conditions pour être société mère.

Ces opérations sont soumises aux conditions suivantes.

A. Conditions relatives à la société absorbante et à la société qui se constitue société mère suite à l'absorption

1. Absorption de la société mère d'un groupe vertical

10

La société absorbante doit remplir avant ou du fait de la fusion les conditions prévues aux premiers et troisième alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#) pour être société mère d'un groupe, c'est-à-dire être soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et ne pas être détenue à 95 % au moins par une autre personne morale passible de cet impôt, dans les conditions notamment commentées au [BOI-IS-GPE-10-10](#).

Remarque : En ce qui concerne les restructurations des groupes bancaires mutualistes, des sociétés et organismes du secteur des assurances ainsi que des groupes dont le chainage capitalistique est réalisé par l'intermédiaire de sociétés intermédiaires (aménagements consécutifs à la jurisprudence « Société Papillon) et les groupes horizontaux, il convient également de se reporter respectivement aux [BOI-IS-GPE-50-60-10](#), [BOI-IS-GPE-50-60-20](#) et [BOI-IS-GPE-50-60-30](#).

Elle peut donc bénéficier du dispositif si elle est déjà mère d'un groupe ou si elle en remplit les conditions avant la fusion, mais également si l'opération a pour effet de lui faire remplir les conditions pour être société mère au sens du I de l'article 223 A du CGI. Dans cette dernière situation, la baisse

du taux de détention sous le seuil de 95 % doit être la conséquence directe de la fusion et ne pas résulter d'un événement dissociable de l'opération de fusion (cession par exemple).

20

Le dispositif concerne notamment une filiale membre d'un groupe qui absorbe sa propre société mère ou la société mère d'un autre groupe et qui du fait de la dilution du capital qui en résulte vient à être détenue à moins de 95 % par sa société mère. Dans ce cas, cette société ne remplit pas les conditions pour faire partie du groupe dont elle était filiale et peut former son propre groupe selon les modalités prévues par le c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#).

30

Les sociétés qui avant comme après la fusion ne répondent pas aux conditions pour être société mère sont exclues du dispositif. Tel est le cas notamment des sociétés déjà membres d'un groupe en qualité de filiales et qui restent détenues à 95 % au moins après la fusion.

40

Exemple 1 :

La société M, société mère du groupe formé de F1, F2 et F3 est absorbée par la société A. A est détenue à hauteur de 99 % par une société S qui n'a pas opté pour le régime de groupe.

1^{ère} situation : Après la fusion, le pourcentage de détention de S dans A est de 96 %.

A ne peut pas former un groupe avec les filiales de M, car elle ne remplit pas les conditions pour être société mère.

2^{ème} situation : Après la fusion, le pourcentage de détention de S dans A est de 80 %.

A peut former un groupe avec les filiales de M, car elle remplit, du fait de la fusion, les conditions prévues au premier alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#) pour être société mère.

Exemple 2 :

Les données de l'exemple 1 sont reproduites, mais il est supposé que S et A forment un groupe fiscal.

1^{ère} situation : Après la fusion, le pourcentage de S dans A est de 96 %.

A ne peut pas former un groupe avec les filiales de M, car elle ne remplit pas les conditions pour être société mère. La société S ne pourra comprendre les sociétés filiales de M devenues filiales de A dans le périmètre de son propre groupe qu'à compter de l'exercice suivant celui de la fusion, si les diverses formalités requises sont remplies.

2^{ème} situation : Après la fusion le capital de A est détenu par S à hauteur de 80 %.

A sort du groupe formé par S et peut former un groupe avec les filiales de M, car elle remplit, du fait de la fusion, les conditions pour être société mère.

Exemple 3 :

Une société A est détenue à hauteur de 50 % par une société anonyme et à hauteur de 50 % par une société en nom collectif dont les associés sont des personnes physiques. A absorbe la société mère d'un groupe. Après la fusion, A est détenue à hauteur de 48 % par chacune des deux sociétés.

La fusion ne modifie pas la situation antérieure, c'est-à-dire la non-détention de A à 95 % au moins par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

A pourra donc bénéficier du nouveau dispositif et constituer un groupe avec les filiales de la société absorbée ou élargir à celles de ces sociétés qui auront donné leur accord, le périmètre du groupe qu'elle avait formé auparavant.

Exemple 4 :

La société M, société mère d'un groupe qui comprend aussi F1, F2 et F3, est absorbée par sa filiale F1.

Du fait de cette absorption, F1 est désormais détenue à moins de 95 % par les anciens actionnaires de M.

Elle remplit donc du fait de la fusion, les conditions pour être société mère et peut former un groupe avec les autres filiales de M.

2. Absorption de la société mère d'un groupe horizontal, ou de l'entité mère non résidente, ou d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe

a. Absorption de la société mère d'un groupe horizontal

43

Les précisions figurant au [I § 1 à 40](#) sont applicables en cas d'absorption de la société mère d'un groupe horizontal par une société soumise à l'impôt sur les sociétés qui remplit avant ou du fait de la fusion les conditions pour être société mère d'un groupe vertical ou horizontal, et qui forme un groupe depuis l'ouverture de l'exercice de la fusion, avec les sociétés membres du groupe qui cesse qui remplissent les conditions pour être membres du nouveau groupe.

Exemple :

La société Fm est société mère d'un groupe horizontal qu'elle forme avec les sociétés F2 et F3. Les sociétés Fm et F2 sont détenues directement à 100 % par l'entité mère non résidente ME, et la société F3 est détenue directement à 100 % par la société Fm. Au cours de l'exercice N, la société Fm est absorbée avec effet rétroactif au premier jour de son exercice, par la société A, soumise à l'impôt sur les sociétés et qui remplit les conditions pour être société mère d'un groupe vertical formé en application des dispositions du premier alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#).

Les dispositions prévues au c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) sont applicables à cette opération. La société A peut donc former un groupe vertical dès l'ouverture de l'exercice de la fusion, avec la société F3 dont elle détient les titres du fait de l'opération. En revanche, la société F2, auparavant membre du groupe formé par la société Fm, ne peut pas être membre du nouveau groupe formé par la société A : elle n'en remplit pas les conditions, la société A ne détenant pas son capital.

b. Absorption de l'entité mère non résidente ou absorption d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe

46

En application du 1° du c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), les dispositions du même c sont applicables en cas d'absorption d'une entité mère non résidente ou d'une société étrangère par une société soumise à l'impôt sur les sociétés, sous réserve que la société absorbante forme un groupe vertical ou horizontal depuis l'ouverture de l'exercice de la fusion avec les sociétés membres du groupe qui cesse.

En application du 2° du c du 6 de l'article 223 L du CGI, les dispositions du même c sont applicables en cas d'absorption d'une entité mère non résidente par une autre société ou un autre établissement stable remplissant les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère, sous réserve qu'un nouveau groupe vertical ou horizontal soit formé avec les sociétés membres du groupe qui cesse, depuis l'ouverture de l'exercice de la fusion, par une société qui en remplit les conditions avant ou du fait de la fusion.

Il est admis que ces dispositions s'appliquent également, dans les conditions prévues au 2° du c du 6 de l'article 223 L du CGI, en cas d'absorption d'une société étrangère par une autre société remplissant les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère, lorsque cette opération entraîne la cessation du groupe en application des dispositions de l'[article 223 S du CGI](#), et qu'un nouveau groupe est formé par une société qui en remplit les conditions. Cette tolérance est subordonnée aux conditions prévues au [III-B § 67 du BOI-IS-GPE-50-10-10](#).

Remarque : Lorsque l'entité mère non résidente ou une société étrangère absorbe une société étrangère du même groupe, il est admis que ce groupe ne cesse pas, si les conditions prévues à l'article 223 A du CGI pour former un groupe horizontal demeurent remplies.

La société qui souhaite former un groupe dans les circonstances prévues aux 1° et 2° du c du 6 de l'article 223 L du CGI doit remplir, avant ou du fait de la fusion, les conditions prévues au premier ou au deuxième alinéa du I de l'article 223 A du CGI, et celles prévues au troisième alinéa du même I, pour être société mère d'un groupe vertical ou horizontal. Ces conditions sont respectivement commentées au [BOI-IS-GPE-10-10](#) et au [BOI-IS-GPE-10-30-50](#).

Exemple :

La société Fm est société mère d'un groupe horizontal formé avec la société F2. La société ME, entité mère non résidente de ce groupe, détient les sociétés Fm et F2 directement à 100 %. Au cours de l'exercice N, la société ME est absorbée avec effet rétroactif au premier jour de l'exercice par la société X, qui remplit les conditions pour être entité mère non résidente, et qui détient directement à 100 % la société S, soumise à l'impôt sur les sociétés en France et qui remplit les conditions pour être société mère d'un groupe horizontal.

Un groupe incluant les sociétés S, Fm ou F2 peut être formé au choix par S, Fm ou F2. La société S, par exemple, peut former un groupe horizontal, dès l'ouverture de l'exercice de fusion (N), avec les sociétés Fm et F2, membres du groupe qui cesse (la société mère est choisie librement entre S, Fm et F2).

B. Conditions relatives à l'opération de fusion

1. Conditions relatives à la nature de la fusion

50

Les opérations concernées sont celles répondant à la définition des fusions telle que celle ci-résulte de l'article 210-0 A du CGI. Cette définition est commentée au [BOI-IS-FUS](#).

En particulier, les dispositions du c du 6 de l'article 223 L du CGI sont applicables aux opérations mentionnées aux 1° et 2° du même article, dans les conditions précisées au **I-A-2-b § 46**, dans la mesure où ces opérations répondent à la définition des fusions résultant de l'article 210-0 A du CGI, indépendamment, par ailleurs, de leur régime fiscal.

2. Condition relative à la date d'effet de la fusion

60

Le dispositif s'applique à la condition que la fusion prenne effet au premier jour de l'exercice de la société absorbée en cours lors de l'opération.

70

En conséquence, les opérations pour lesquelles il n'est pas prévu d'effet rétroactif ou pour lesquelles la date d'effet n'est pas le premier jour de l'exercice de la société absorbée en cours lors de l'opération de fusion, n'ouvrent pas droit au bénéfice du dispositif.

80

Si la date d'effet de la fusion est antérieure à la date d'ouverture de l'exercice de la société absorbante, les opérations réalisées par la société absorbée dans la période comprise entre la date d'effet de la fusion et la date d'ouverture de l'exercice de la société absorbante sont imposées au nom de la société absorbée dans le cadre d'une déclaration distincte déposée par la société absorbante ([BOI-IS-FUS-40-10-20 au II-C § 110](#)). Ces résultats ne peuvent être pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe formé par l'absorbante. En revanche, ce résultat d'ensemble est déterminé en tenant compte des résultats réalisés, entre la date d'effet de la fusion et la date d'ouverture de l'exercice de la société absorbante, par les autres sociétés membres du groupe de l'absorbée qui deviennent membres du groupe formé par l'absorbante.

Ces règles s'appliquent y compris en cas d'absorption de la société mère d'un groupe horizontal par une société qui, remplissant les conditions avant ou du fait de la fusion, forme un nouveau groupe depuis l'ouverture de l'exercice de fusion.

A l'inverse, dans le cas particulier des opérations auxquelles s'appliquent les dispositions des 1° et 2° du c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), la société absorbée est l'entité mère non résidente ou une société étrangère, et non la société mère du groupe horizontal qui cesse. Dès lors, si cette société mère devient membre du nouveau groupe formé dans les conditions exposées au [I § 1](#) et au [I-A-2-b § 46](#), son résultat est compris dans le résultat d'ensemble de ce nouveau groupe dès la date d'effet de la fusion, comme celui de toutes les sociétés membres du nouveau groupe qui étaient membres du groupe qui cesse.

C. Cas de l'acquisition de 95 % du capital d'une société mère d'un groupe suivi de l'absorption de la société mère par la société acquéreuse

90

Si la société acquéreuse absorbe la société mère, après avoir acquis au moins 95 % de son capital, l'opération peut bénéficier du dispositif prévu au c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#).

Le dispositif permet, si les conditions fixées par les [articles 223 A et suivants du CGI](#) sont remplies et dès lors que la société absorbée est demeurée, en application du d du 6 de l'article 223 L du CGI, société mère de son groupe fiscal, la formation d'un groupe fiscal dès l'ouverture de l'exercice en cours au moment de la fusion.

Dans cette hypothèse, les sociétés parties à l'opération sont dispensées d'indiquer à l'administration les modalités de l'opération et ses justifications juridiques, économiques ou sociales ([BOI-IS-GPE-50-20-10](#)).

Ces règles s'appliquent également :

- lorsqu'une société soumise à l'impôt sur les sociétés acquiert au moins 95 % du capital de l'entité mère non résidente d'un groupe horizontal, ou d'une société étrangère, qu'elle absorbe au cours du même exercice dans les conditions précisées au [I-A-2-b § 46](#) ;
- lorsqu'une société ou un établissement stable, remplissant les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère, acquiert au moins 95 % du capital de l'entité mère non résidente d'un groupe horizontal, ou d'une société étrangère, qu'elle absorbe au cours du même exercice dans les conditions précisées au [I-A-2-b § 46](#).

D. Obligations déclaratives

100

En application du c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) la société absorbante peut se constituer, depuis l'ouverture de l'exercice de la fusion, seule redevable de l'impôt sur les sociétés du par le groupe qu'elle forme avec les sociétés membres de celui qui avait été constitué par la société absorbée.

Pour se prévaloir des dispositions du c du 6 de l'article 223 L du CGI, la société mère du nouveau groupe doit, dans le délai indiqué au [I-D-1 § 120](#), exercer l'option mentionnée au premier ou au deuxième alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#) et accompagner celle-ci d'un document sur l'identité des sociétés membres de l'ancien groupe et qui ont donné leur accord dans le même délai pour entrer dans le nouveau groupe.

Cette option doit comporter l'indication de la durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de la fusion.

1. Conditions relatives à l'option : date, forme et durée

110

Les conditions d'exercice de l'option pour le régime de groupe sont prévues au III de l'[article 223 A du CGI](#) et à l'[article 46 quater-0 ZD de l'annexe III au CGI](#).

Il est prévu notamment que l'option est notifiée au service des impôts dont relève la société mère du nouveau groupe et auprès duquel la déclaration du résultat d'ensemble sera souscrite.

120

Si la société absorbante, ou, en cas d'application des dispositions du 1° ou du 2° du c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) si une société qui remplit les conditions avant ou du fait de la fusion, souhaite constituer un groupe avec les sociétés qui composaient celui qui avait été formé par la société absorbée ou faire entrer celles-ci dans le groupe dont elle est déjà société mère, l'option prévue au premier ou au deuxième alinéa du I de l'[article 223 A du CGI](#) doit être exercée dans le même délai que le délai d'option initial visé au [I-B § 20 à 40 du BOI-IS-GPE-10-40](#).

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, soit en pratique dans les trois mois décomptés de la date de réalisation de la fusion.

La fusion est réalisée à la date de la dernière assemblée générale d'actionnaires approuvant l'opération.

130

L'option est notifiée sur papier libre selon le modèle établi par l'administration ([BOI-IS-GPE-10-40 au I-C § 50](#) et [BOI-LETTRE-000065](#)). En application des dispositions de la dernière phrase du deuxième alinéa du c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#), l'option doit indiquer la durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de la fusion (cf. [I-D-2 § 150](#) et [II-A § 210](#)).

L'option pour le régime de groupe est valable pour :

- la durée restant à courir de l'option de la nouvelle société mère si celle-ci avait déjà formé un groupe fiscal avant de procéder à l'absorption ;
- une nouvelle durée de cinq ans dans le cas contraire.

2. Conditions relatives à l'accord des filiales

140

L'option exercée par la société absorbante ou par la société mère du nouveau groupe doit être accompagnée d'un document sur l'identité des sociétés membres de l'ancien groupe qui ont donné leur accord pour entrer dans le nouveau groupe. Ce document est adressé dans le même délai que celui prévu pour l'exercice de l'option (cf. [I-D-1 § 110 et suivants](#)).

Il indique pour chaque société sa désignation, l'adresse de son siège social et, s'il est différent, du principal établissement ainsi que la répartition du capital. Il est accompagné des attestations par lesquelles les filiales font connaître leur accord pour que la nouvelle société mère retienne leurs propres résultats pour la détermination du résultat d'ensemble.

150

Dans le cas où la société absorbante ou la nouvelle société mère est déjà société mère d'un groupe, elle adresse à nouveau l'option ainsi que le document mentionnant les sociétés du groupe dissous ayant donné leur accord pour faire partie du groupe constitué auparavant par la société absorbante. Elle joint également la composition du périmètre précédent et indique pour chacune des sociétés du groupe ainsi formé, les dates d'ouverture et de clôture du premier exercice clos après la fusion. En cas de formation d'un nouveau groupe d'intégration fiscale horizontale, elle doit également inclure les accords de l'entité mère non résidente et des sociétés étrangères.

160

Le périmètre du groupe ne peut pas être élargi, à l'occasion de la fusion, à des sociétés autres que celles qui faisaient partie du groupe constitué par la société absorbée, ou par la société dont le groupe cesse, même si ces sociétés remplissent les conditions d'éligibilité au régime.

E. Situation particulière

170

RES N°2011/24 (FE) du 02 août 2011 : Transmission universelle du patrimoine d'une société mère d'un groupe d'intégration fiscale au profit d'une société étrangère disposant d'un établissement stable en France - application du c du 6 de l'article 223 L du CGI.

Question :

La détention à 100 % dans le capital de la société mère d'un groupe fiscal par une société étrangère qui crée en France un établissement stable remet-elle en cause l'existence de ce groupe ?

Cet établissement stable peut-il se constituer en application du c du 6 de l'article 223 L du CGI, tête d'un nouveau groupe formé suite à la transmission universelle du patrimoine (TUP) de la société mère française au profit de la société étrangère ?

Réponse :

Sur les conséquences de la création d'un établissement stable par une société étrangère qui détient à 95 % au moins le capital d'une société mère d'un groupe fiscal français

Conformément au premier alinéa de l'article 223 A du CGI, dès lors qu'une société intégrante vient à être détenue à 95 % au moins par une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, elle ne peut plus prétendre au statut de société intégrante. Dans ce cas, le groupe cesse. Il en va notamment ainsi lorsqu'un établissement stable soumis à l'impôt sur les sociétés en France dans les conditions de droit commun inscrit à son actif au moins 95 % des titres d'une société mère.

Si les titres de la société mère du groupe fiscal ne sont pas inscrits à l'actif de l'établissement stable français de la société de droit étranger mais restent inscrits à l'actif de cette dernière société aux fins de réaliser la transmission universelle du patrimoine (TUP) envisagée, l'existence de cet établissement stable ne remet pas en cause le groupe fiscal formé par la société mère française.

Sur l'application des dispositions du c du 6 de l'article 223 L du CGI à l'établissement stable d'une société étrangère au profit de laquelle est réalisée la TUP d'une société mère française

Il est rappelé que l'établissement stable d'une société de droit étranger peut acquérir, sous conditions, le statut de société intégrante et se constituer seul redevable de l'impôt sur les sociétés dû par lui-même et par les sociétés dont les titres sont inscrits à son bilan fiscal et dont 95 % au moins du capital est détenu, directement ou indirectement, par la société étrangère (BOI-IS-GPE-10-30-40 au II-A § 150), c'est-à-dire dès que la société étrangère remplit, à travers son établissement stable, les conditions prévues à l'article 223 A du CGI pour acquérir le statut de tête de groupe.

Il est également rappelé que le dispositif prévu au c du 6 de l'article 223 L du CGI évite une rupture du régime de groupe en cas de restructuration en cours de vie du groupe. Ces dispositions permettent à une société soumise à l'impôt sur les sociétés

qui absorbe une société mère au sens de l'article 223 A du CGI de se constituer, depuis l'ouverture de l'exercice de la fusion, seule redevable des impôts dus par le groupe qu'elle forme avec les sociétés membres de celui qui avait été constitué par la société absorbée, sous réserve des conditions suivantes :

- la société absorbante doit remplir, avant ou du fait de la fusion, les conditions prévues à l'article 223 A du CGI pour acquérir la qualité de société tête de groupe ;

- la fusion doit prendre effet au premier jour de l'exercice de la société absorbée en cours lors de l'opération (cf. I-B-2 § 60) ;

- la société absorbante doit exercer, au plus tard à l'expiration du délai prévu au septième alinéa de l'article 223 A du CGI décompté de la date de la réalisation de la fusion, l'option pour la formation du nouveau groupe accompagnée d'un document sur l'identité des sociétés membres de ce dernier groupe qui entrent dans le nouveau.

Le b du 1° du I de l'article 210-0 A du CGI permet l'application des dispositions du régime de groupe relatives aux fusions, notamment les dispositions du c du 6 de l'article 223 L du CGI, aux TUP visées à l'article 1844-5 du code civil.

Ainsi, dans le cas d'une TUP, le bénéfice des dispositions du c du 6 de l'article 223 L du CGI peut être accordé sous réserve des conditions rappelées précédemment, notamment que la TUP prenne effet au premier jour de l'exercice de la société confondue en cours à la date de la décision de la TUP et que la société confondante respecte à cette date les conditions prévues par l'article 223 A du CGI.

Or, si la TUP peut avoir un effet rétroactif fiscal et donc prendre fiscalement effet au premier jour de l'exercice de la société confondue en cours lors de la réalisation de la TUP (BOI-IS-FUS-40-40 au I § 110), elle ne peut pas avoir d'effet rétroactif au plan juridique et donc comptable.

Ainsi, l'établissement stable ne peut pas remplir les conditions prévues à l'article 223 A du CGI dès l'ouverture de l'exercice puisqu'il ne peut pas inscrire à son actif, à cette date, les titres des sociétés membres du groupe.

Toutefois, dès lors que ces titres sont détenus indirectement par la société étrangère à cette date, par l'intermédiaire de la société mère française, il est admis que l'établissement stable de cette société étrangère puisse bénéficier des dispositions du c du 6 de l'article 223 L du CGI et se constituer tête du groupe fiscal dès l'ouverture de l'exercice en cours lors de la réalisation de la TUP de la société mère par la société étrangère, sous réserve que la TUP ait un effet rétroactif fiscal à cette date et que les titres des sociétés membres du groupe soient inscrits à l'actif de l'établissement stable dès la date d'effet juridique de la TUP.

Cette tolérance ne s'applique pas à l'établissement stable d'une société étrangère établie ou constituée dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Remarque : Les termes "sociétés étrangères" s'entendent des sociétés établies hors de France.

175

Un groupe fiscal existe à compter de la date d'ouverture du premier exercice au titre duquel la société mère a opté pour la constitution de ce groupe jusqu'à la clôture de l'exercice précédant celui au cours duquel un événement entraîne sa cessation. Dès lors, une société absorbée au cours du premier exercice au titre duquel elle a opté pour être mère d'un groupe fiscal perd rétroactivement sa qualité de société mère de ce groupe. Dans cette situation, le dispositif visé au c du 6 de l'article 223

L du CGI, qui permet d'assurer une certaine continuité dans l'application des règles du régime de groupe en cas d'absorption d'une société mère d'un groupe fiscal, ne peut s'appliquer puisque le groupe formé par la société absorbée n'a, du fait de la fusion, jamais eu d'existence. Par suite, dans cette hypothèse, la société absorbante ne peut constituer un groupe fiscal avec les filiales de la société absorbée ou élargir à celles-ci le groupe qu'elle a déjà formé qu'au titre de l'exercice suivant celui en cours à la date de la fusion (RM de Courson n° 16302, JO AN du 14 septembre 1998, p. 5068).

II. Modalités de constitution du nouveau groupe

A. Ajustement de la durée des exercices

180

Pour permettre l'application du dispositif lorsque la société absorbante ou la société mère du nouveau groupe et les sociétés du groupe formé par la société absorbée ont des exercices dont les dates de clôture sont différentes, le deuxième alinéa du c du 6 de l'article 223 L du CGI prévoit que la durée du premier exercice des sociétés du groupe issu de la fusion peut être inférieure ou supérieure à 12 mois.

Cette disposition constitue une dérogation à la règle selon laquelle les exercices des sociétés du groupe doivent avoir une durée de 12 mois ainsi que des dates communes d'ouverture et de clôture. Il est rappelé que l'autre dérogation permet à toutes les sociétés d'un groupe d'écourter la durée du premier exercice couvert par un renouvellement de l'option pour le régime de groupe.

190

Le dispositif prévu au c du 6 de l'article 223 L du CGI permet en pratique, soit de faire coïncider les dates de clôture des exercices des sociétés du groupe issu de la fusion, soit de changer la date commune de clôture.

Il est toutefois prévu que les dispositions de l'article 37 du CGI s'appliquent en tout état de cause.

200

En application de ces dispositions, si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, l'impôt dû au titre de la même année est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris.

Ces dispositions s'appliquent, pour l'ensemble du groupe, du seul fait que l'une quelconque des sociétés du groupe n'arrête pas de bilan au cours d'une année civile.

210

L'option exercée par la société absorbante ou la société mère du nouveau groupe doit indiquer les dates d'ouverture et de clôture du premier exercice de chacune des sociétés du groupe issu de la fusion.

À compter du deuxième exercice, les dates d'ouverture et de clôture sont fixes et la durée de ces exercices est de 12 mois.

220

Exemple :

Les sociétés d'un groupe (M, la société mère, F1 et F2 les filiales) ont un exercice qui commence le 1^{er} mai.

Le 30 septembre N, M absorbe, avec effet au premier jour de l'exercice de la société absorbée, une société B mère d'un groupe, composé en outre de B1 et B2, dont les exercices sociaux coïncident avec l'année civile. M souhaite incorporer B1 et B2 dans le périmètre de son groupe fiscal.

Il est envisagé trois hypothèses :

- la date de clôture du premier exercice des sociétés du groupe issu de la fusion est alignée sur celle des sociétés du groupe dissous soit le 31 décembre ;
- cette date est ajustée sur celle des sociétés du groupe dont M est la société mère, c'est-à-dire le 30 avril ;
- la date de clôture est fixée le 31 mars.

M doit, avant le 31 décembre N, compléter son option pour le régime de groupe en adressant un document identifiant les sociétés du groupe dissous entrant dans son groupe, à savoir B1 et B2 accompagné des attestations de ces sociétés signifiant leur accord. Le document doit mentionner les dates d'ouverture et de clôture du premier exercice de chacune des sociétés du groupe issu de la fusion, dans sa nouvelle composition après l'entrée des sociétés du groupe dissous (B1 et B2).

Le premier exercice des sociétés du groupe issu de la fusion aura les dates d'ouverture et de clôture suivantes :

- hypothèse 1 :

- M : du 1^{er} mai N au 31 décembre N,
- F1 : idem,
- F2 : idem,
- B1 : du 1^{er} janvier N au 31 décembre N,
- B2 : idem.

Les dispositions de l'[article 37 du CGI](#) ne sont pas applicables en l'occurrence ;

- hypothèse 2 :

- M : du 1^{er} mai N au 30 avril N+1,
- F1 : idem,
- F2 : idem,
- B1 : du 1^{er} janvier N au 30 avril N+1,
- B2 : idem.

Les dispositions de l'article 37 du CGI s'appliquent (B1 et B2). M devra donc déposer une déclaration de résultat d'ensemble provisoire tenant compte, pour chacune des sociétés du groupe, des opérations réalisées depuis le début de leur exercice respectif jusqu'au 31 décembre N ;

- hypothèse 3 :

- M : du 1^{er} mai N au 31 mars N+2,
- F1 : idem,
- F2 : idem,
- B1 : du 1^{er} janvier N au 31 mars N+2,
- B2 : idem.

L'article 37 du CGI s'applique. Des périodes d'imposition partielle devront être arrêtées, pour le groupe, au 31 décembre N et au 31 décembre N+1.

230

Les dispositions autorisant l'ajustement de la durée des exercices dans le cadre des opérations de fusion, scission et acquisition de 95 % au moins du capital de la société mère demeurent applicables même si le groupe a usé de la possibilité offerte par le deuxième alinéa du III de l'[article 223 A du](#)

CGI qui prévoit que la durée des exercices peut, par exception, être inférieure ou supérieure à douze mois une seule fois au cours de la période couverte par une même option ([BOI-IS-GPE-10-10-20 au II-B § 50 et suivants](#)).

B. Paiement des acomptes d'impôt sur les sociétés

240

Le quatrième alinéa du c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) précise que dans la situation où la société mère d'un groupe est absorbée par une autre société passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues par le nouveau dispositif, la société mère du nouveau groupe -à savoir la société absorbante- acquitte les acomptes d'impôt sur les sociétés dus par les sociétés membres du groupe au titre de l'année ou de l'exercice d'entrée dans le groupe. Lorsqu'un nouveau groupe est formé en application du 1° ou du 2° du c du 6 de l'article 223 L du CGI, la société mère de ce nouveau groupe acquitte les acomptes d'impôt sur les sociétés dus par les sociétés membres du groupe au titre de l'année ou de l'exercice d'entrée dans le groupe.

250

Cette disposition constitue une exception à la règle prévue à la première phrase du 1 de l'[article 223 N du CGI](#), en application de laquelle chaque société du groupe verse les acomptes au titre de l'année ou pour l'exercice d'entrée dans le groupe.

260

Elle est justifiée par le fait que l'application du régime au groupe formé par la société absorbante ou la nouvelle société mère avec les sociétés du groupe qui cesse rétroagit au premier jour de l'exercice en cours à la date de réalisation de la fusion, exercice durant lequel la société absorbée a dû normalement acquitter les acomptes d'impôt sur les sociétés pour le compte des sociétés membres du groupe ancien qui vont faire partie du groupe formé par la société absorbante ou la nouvelle société mère.

270

Dans la situation évoquée et en ce qui concerne la période antérieure à la fusion, la société absorbante ou la société mère du nouveau groupe qui vient aux droits et obligations de la société absorbée est réputée avoir acquitté les sommes en cause pour le compte des sociétés de l'ancien groupe qui vont entrer dans le nouveau groupe. Pour la période postérieure à la fusion, la société absorbante ou la société mère du nouveau groupe doit acquitter lesdites sommes en lieu et place des sociétés du groupe ancien qui font partie du nouveau groupe.

280

La dérogation n'a d'effet qu'à l'égard des sommes dues au titre des sociétés membres du groupe ancien pour lesquelles la société mère acquittait, avant la fusion, les acomptes d'impôt sur les sociétés en application des dispositions prévues à l'[article 223 N du CGI](#).

Elle ne concerne pas les sommes dues au titre des filiales entrées dans le groupe qui cesse du fait de la fusion à l'ouverture de l'exercice de fusion, ni celles entrées au titre de ce même exercice dans le groupe formé le cas échéant par la société absorbante ou la société mère du nouveau groupe.

Chacune de ces sociétés est tenue d'acquitter les acomptes d'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 223 N du CGI.

290

Exemple :

M est depuis le 1/1/N la société mère d'un groupe formé en outre de F1 et de F2 entrée dans le périmètre à compter du 1/1/N+4.

A, société mère (depuis le 1/1/N+1) d'un autre groupe formé avec A1, A2 et A3 (entrée le 1/1/N+4), est absorbée par M le 1^{er} juin N+4. M intègre A1, A2 et A3 dans son groupe à compter de l'ouverture de l'exercice.

M et A ont acquitté pour leur groupe respectif les acomptes d'impôt sur les sociétés dus avant la fusion. Toutefois, F2 et A3, qui entraînent dans leur groupe à compter du 1/1/N+4 ont acquitté personnellement les sommes dues à ce titre.

Du fait de la fusion, les sommes acquittées par A pour le groupe dissous sont transférées à la société absorbante M qui doit continuer à verser les acomptes d'impôt sur les sociétés pour le groupe dans sa nouvelle composition, à l'exception des sommes dues par F2 et A3 qui restent redevables des acomptes d'impôt sur les sociétés en application des dispositions du 1 de l'article 223 N du CGI.

C. Reprise des provisions constituées au sein de l'ancien groupe

300

En cas d'absorption de la société mère dans les conditions définies au c du 6 de l'article 223 L du CGI, ou de formation d'un nouveau groupe dans les conditions prévues au 1° ou au 2° du c du 6 de l'article 223 L du CGI (commentées en particulier au I-A-2-b § 46), 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.

1. Provisions concernées

310

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 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 et 140).

320

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 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).

330

Ces dispositions ne sont applicables que si les deux sociétés concernées sont membres d'un groupe créé ou élargi dans les conditions visées au c et 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 ou absorbée selon les modalités prévues par ces dispositions, 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 entrerait 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.

2. Conditions d'application

340

Ces dispositions ne sont applicables que si les deux sociétés concernées sont membres d'un groupe créé ou élargi dans les conditions visées au c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#).

Ne sont considérées comme remplissant cette condition que les sociétés qui, membres d'un groupe qui cesse du fait de l'absorption de sa société mère, ou de son entité mère non résidente, ou d'une société étrangère, selon les modalités prévues par les dispositions du c du 6 de l'article 223 L du CGI, 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 ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble du nouveau groupe même si la dotation initiale avait été antérieurement annulée pour la détermination du résultat ou de la plus-value nette à long terme d'ensemble du groupe existant lors de cette dotation.

3. Obligations déclaratives

350

Les reprises de provisions non imposables doivent être portées sur l'état des rectifications apportées au résultat pour la détermination du résultat ou de la plus ou moins-value nette à long terme d'ensemble (ligne CG ou DE de l'imprimé n° **2058-ER-SD** [CERFA n° 10931], disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires", à souscrire en l'occurrence par la société du groupe qui effectue la reprise de provision et par la société mère au titre du résultat d'ensemble). Cette mention doit être accompagnée d'un document précisant pour chaque provision concernée, outre le millésime de l'exercice de dotation, la dénomination de la société mère qui a rapporté la provision lors de cette dotation et le déroulement des opérations placées sous le régime du c du 6 de l'[article 223 L du CGI](#) (CGI, ann. III, art. 46 quater-0 ZK).

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

360

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.

E. Imputation du déficit de l'ancien groupe

370

Sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-IS-GPE-50-10-30](#).

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-LETTRE-000065-20160302

Date de publication : 02/03/2016

DGFIP

lettre-type ; modèle

LETTRE - IS - Option pour le régime de groupe prevu à l'article 223 A du code général des impôts

Je soussigné (nom, prénom) agissant en qualité de (qualité) de la société (désignation) dont le siège social est à (ville, adresse), déclare que cette société se constitue seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par le groupe formé par elle-même et les sociétés qui figurent sur la liste ci-jointe, en application des dispositions de l'[article 223 A du code général des impôts](#).

Conformément à ces dispositions, la durée d'application de la présente option est de cinq exercices à compter du (date d'ouverture du premier exercice d'application).

La durée du premier exercice de la période couverte par une nouvelle option est de mois.

Les attestations par lesquelles les sociétés filiales membres du groupe donnent leur accord sont ci-jointes.

Fait à....., le.....

Le (qualité)

(Signature)

(Nom, prénom)

Commentaire(s) renvoyant à ce document :

[IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Formation du groupe - Option de la mère, accord des filiales et mise à jour du périmètre](#)

[IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Opérations de restructurations du groupe - Absorption de la société mère, ou de l'entité mère non résidente, ou absorption d'une société étrangère entraînant la cessation du groupe - Création d'un nouveau groupe](#)