RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-10-20-30-11/02/2013
Date de publication : 11/02/2013
Date de fin de publication : 19/02/2014

IS - Fusions et opérations assimilées - Conséquences du régime spécial des fusions au regard de la société absorbée

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Fusions et opérations assimilées
Titre 1 : Régime de droit commun et régime spécial des fusions de sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés
Chapitre 2 : Régime spécial des fusions
Section 3 : Conséquences au regard de la société absorbée

Sommaire :

I. Plus-values et profits de fusion
A. Détermination de la plus-value de fusion
1. Création d'une société nouvelle
2. Apport à une société préexistante
a. Lorsque la fusion est opérée par voie d'apport à une société préexistante propriétaire d'actions ou de parts de la société absorbée
b. Lorsque la fusion est opérée par voie d'apport à une société préexistante qui ne détient pas d'actions de la société absorbée
B. Régime fiscal des plus-values et profits de fusion
1. Principe : exonération
a. Plus-values nettes sur éléments d'actif immobilisé ou assimilés
1° Principe
2° Sort de la moins-value nette partielle
3° Apport de titres détenus en portefeuille
a° Champ d'application de la mesure
b° Portée de la mesure
c° Calcul des résultats des cessions ultérieures
d° Obligations déclaratives
b. Profits sur éléments d'actif circulant apportés
2. Cas particulier des coopératives agricoles et leurs unions

a. Le bénéficiaire de l'apport est une coopérative agricole totalement exonérée d'impôt sur les sociétés
1° Le bénéficiaire de l'apport est passible en tout ou partie de l'impôt sur les sociétés.
a° Principe
b° L'opération est soumise au régime spécial des fusions, scissions et opérations assimilées.
II. Provisions constituées par la société absorbée
A. Provisions pour dépréciation
B. Provisions pour risques
C. Provisions réglementées
III. Résultats de la société absorbée
A. Éléments imposables
B. Report des déficits
C. Dispositions applicables en cas d'apport d'immobilisations subventionnées
1. Règle générale
2. Dispositions particulières à certaines opérations
a. Subvention afférente à une immobilisation amortissable
b. Subvention afférente à une immobilisation non amortissable
D. Primes d'émission et de remboursement relatives aux emprunts obligataires et non échues à la date de la fusion
E. Indemnité compensatrice de congés payés
IV. Obligations à la charge de la société absorbée

1

Le régime spécial comporte, en principe, l'exonération chez la société absorbée de toutes les plus-values dégagées par l'apport des éléments de l'actif immobilisé ainsi que, sous certaines conditions, des profits réalisés sur les éléments de l'actif circulant.

Quant au sort fiscal des plus-values, il se trouve réglé en fonction d'une distinction fondamentale entre la plus-value ou moins-value nette afférente aux éléments amortissables et la plus-value ou moins-value nette afférente aux éléments non amortissables.

10

Toutefois, la société apporteuse peut opter pour l'imposition immédiate, au taux réduit de la plus-value à long terme afférente aux éléments amortissables ; bien entendu, la société absorbante échappe, à due concurrence, à l'obligation de réintégration. L'option doit être globale : elle doit porter sur la totalité de la plus-value nette à long terme afférente aux éléments amortissables.

Par ailleurs, afin de simplifier les suites de l'opération de la fusion, il est admis que la société absorbante peut librement compenser la plus-value nette sur les éléments amortissables avec les déficits de la société absorbée qu'un agrément l'a autorisée à reporter sur ses propres résultats. Bien entendu, les déficits utilisés pour cette compensation cessent de pouvoir être reportés ; mais la somme à réintégrer dans les résultats de la société absorbante se trouve réduite d'un montant égal à celui des déficits ainsi utilisés.

I. Plus-values et profits de fusion

20

Lorsque les sociétés fusionnantes sont placées sous contrôle commun ou lorsque l'opération réalisée à l'envers entre des sociétés sous contrôle distinct, la réglementation comptable impose la transcription des apports par la société absorbante pour leur valeur comptable dans les comptes de la société absorbée. Aucune plus-value d'apport n'est alors dégagée en comptabilité. Les développements qui suivent, relatifs aux plus-values et profits de fusion, ne concernent donc que les opérations de fusion qui sont transcrites sur la base des valeurs réelles des éléments apportés.

Pour plus de précisions sur les règles comptables, se reporter au BOI-IS-FUS-30.

A. Détermination de la plus-value de fusion

25

Une distinction doit être opérée, à cet égard, selon que la fusion entraîne la création d'une société nouvelle ou s'effectue par voie d'apport à une société préexistante.

1. Création d'une société nouvelle

30

Dans cette situation, chacune des sociétés absorbées reçoit en rémunération de son apport des actions ou des parts sociales de la société nouvelle.

En outre, il est de règle que la société nouvelle prenne à sa charge le passif dû aux tiers par la société absorbée.

Le montant de la plus-value ou de la moins-value de fusion est obtenu en ajoutant, à la valeur réelle des actions ou des parts remises en contrepartie de l'apport, le montant du passif pris en charge par la société nouvelle, puis en retranchant du total ainsi obtenu, la valeur comptable nette de l'actif apporté (prix de revient de cet actif diminué des amortissements).

40

Dans ce calcul, on retient d'une manière générale, comme expression de la valeur réelle des titres remis à la société absorbée, l'estimation nette attribuée, dans le bilan de la société nouvelle, aux biens apportés. Cette estimation est obtenue, le cas échéant, en retranchant de la valeur pour laquelle ces biens sont portés à l'actif du bilan de la société nouvelle, le montant des charges grevant les mêmes biens et reprises au passif de ladite société.

Ainsi, le Conseil d'État a jugé que la plus-value réalisée par la société absorbée dans le cadre d'une fusion est représentée par la différence entre le prix de cession des éléments apportés et leur prix de revient tel qu'il figure au bilan de la société absorbée, diminuée des amortissements effectivement pratiqués (CE, arrêt du 17 décembre 1955, req. n° 73075).

2. Apport à une société préexistante

a. Lorsque la fusion est opérée par voie d'apport à une société préexistante propriétaire d'actions ou de parts de la société absorbée

50

Il est sans intérêt pour elle d'émettre des actions nouvelles en représentation de la partie du fonds social de la société absorbée qui correspond à ses droits dans cette société.

En fait, elle s'abstient donc d'émettre d'autres actions que celles nécessaires pour remplir de leurs droits les associés de la société absorbée autres qu'elle même et se borne à constater à son passif une réserve corrélative (« prime de fusion »).

La valeur réelle des actions émises ne représente dès lors, en règle générale, qu'une fraction de celle du patrimoine apporté.

60

Pour déterminer la plus-value réalisée par la société absorbée, il ne suffit pas de tenir compte - comme dans le cas d'une société nouvelle- de la valeur réelle des actions ou des parts sociales remises à la société absorbée en rémunération de ses apports par la société absorbante. Il faut ajouter à cette valeur celle qui -calculée sur la même base- doit être attribuée à la partie des apports qui n'est pas effectivement rémunérée parce qu'elle se compense avec les droits que possédait déjà la société absorbante dans la société absorbée. Par exemple, si la participation de la société absorbante était d'un tiers du capital de la société absorbée, la valeur réelle des actions délivrées à cette dernière doit être multipliée par 3/2, c'est-à-dire majorée de moitié pour déterminer la valeur totale de l'actif net apporté, qui doit servir de base au calcul de la plus-value.

Ainsi le Conseil d'État a jugé que dans l'hypothèse où la société absorbante étant déjà détentrice d'un certain nombre d'actions de la société absorbée, se borne à émettre les actions nouvelles nécessaires seulement à remplir de leurs droits les autres actionnaires de la société absorbée, le prix de cession effectif doit être calculé en ajoutant à la valeur des actions nouvelles réellement émises -qui, en pareil cas, ne représente en effet qu'une fraction de la valeur du patrimoine apporté- la valeur, calculée sur la même base, de la partie des apports correspondant aux droits sociaux que possédait déjà la société absorbante dans la société absorbée, c'est-à-dire aux actions de cette dernière société déjà détenues par la société absorbante (CE, arrêt du 17 décembre 1955, req. n° 73075).

b. Lorsque la fusion est opérée par voie d'apport à une société préexistante qui ne détient pas d'actions de la société absorbée

70

Les règles sont identiques à celles prévues en cas de création d'une société nouvelle (cf. I-A-1).

Ainsi, lorsqu'à l'occasion d'une fusion de sociétés, la société absorbée reçoit en contrepartie de son apport des actions nouvelles de la société absorbante, émises sous forme d'augmentation de capital, la valeur de ces actions, représente le prix de cession des éléments apportés. Cette valeur doit être déterminée d'après la

valeur réelle, à la date de la fusion, de l'actif social correspondant et non d'après la seule valeur nominale attribuée aux actions dans l'acte de fusion (CE, arrêt du 31 juillet 1953, req. n° 73789).

80

Remarque : La valeur des actions nouvelles doit être déterminée d'après leur valeur réelle à la date de la fusion.

D'une manière générale, on retient comme expression de la valeur réelle des titres remis à la société absorbée, l'estimation nette attribuée, dans le bilan de la société absorbante, aux biens apportés. Cette estimation est obtenue, le cas échéant en retranchant de la valeur pour laquelle ces biens sont portés à l'actif du bilan de la société bénéficiaire des apports, le montant des charges grevant les mêmes biens et reprises au passif de ladite société.

Toutefois, dans cette évaluation, l'Administration n'est pas liée par l'estimation des parties fondée sur la valeur nominale attribuée aux actions dans l'acte de fusion. Cette valeur peut être déterminée d'après le cours unitaire résultant de la première cotation ayant suivi la réalisation de l'apport (CE, arrêts des 31 juillet 1953, req. n° 73789 et 17 décembre 1955, req. n° 73075).

B. Régime fiscal des plus-values et profits de fusion

1. Principe : exonération

90

Le 1 de l'article 210 A du code général des impôts (CGI) dispose que les plus-values nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actif apportés du fait d'une fusion ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés (BOI-IS-FUS-10-20-40).

a. Plus-values nettes sur éléments d'actif immobilisé ou assimilés

1° Principe

100

L'exonération couvre l'intégralité de la plus-value nette afférente aux éléments apportés même pour la fraction qui, par suite de la prise en charge du passif de la société absorbée, ne donne pas lieu en fait à l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales.

Cette exonération s'applique de plein droit dès lors que les conditions d'application du régime spécial sont remplies, à moins que les sociétés n'aient renoncé à l'application de ce régime.

110

Selon la jurisprudence du Conseil d'État (CE, arrêt du 6 mars 1981, req. n° 15085), la société absorbée n'est exonérée de l'impôt sur les sociétés sur les plus-values de fusion que si la société absorbante a pris, dans l'acte de fusion, tous les engagements énumérés au 3 de l'article 210 A du CGI (voir en ce sens, le BOI-IS-FUS-10-20-40).

Il est rappelé que le sort fiscal de cette plus-value est différent selon qu'elle est afférente aux éléments amortissables ou aux éléments non amortissables :

- l'imposition de la plus-value nette dégagée par l'apport des éléments non amortissables se trouve toujours reportée au moment de la cession ultérieure de ces biens par la société absorbante (BOI-IS-FUS-10-20-40) ;

- lorsque les opérations sont transcrites d'après les valeurs réelles, la plus-value nette afférente aux éléments amortissables est réintégrée dans les résultats imposables de la société absorbante.

2° Sort de la moins-value nette partielle

120

Il peut se faire que l'apport dégage une moins-value nette partielle, soit sur les éléments amortissables, soit sur les éléments non amortissables.

La moins-value nette partielle dégagée par l'apport des éléments non amortissables ne peut être déduite par la société absorbée, mais la déduction se trouve automatiquement reportée au profit de la société absorbante, puisque cette dernière, lors de la cession ultérieure de ces éléments, calculera la plus-value ou moins-value nouvelle par rapport à la valeur que le bien cédé avait, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

130

En revanche, à s'en tenir strictement à la lettre de l'article 210 A du CGI, la moins-value nette partielle dégagée par l'apport des éléments amortissables ne pourrait être déduite, ni par la société absorbée, ni par la société absorbante. Toutefois, par analogie avec la réintégration de la plus-value nette afférente aux éléments amortissables, il est apparu possible d'autoriser le report de la moins-value nette afférente aux éléments de cette nature sur les résultats de la société absorbante. Ce report qui n'est pas subordonné à un agrément préalable est opéré dans les conditions et limites du report déficitaire.

140

Au surplus, dans un souci de simplification et d'allégement, il est admis que la société absorbée peut compenser la moins-value partielle dont il s'agit avec ses résultats imposables ; bien entendu, la société absorbante perd, à due concurrence, le droit de reporter cette moins-value.

3° Apport de titres détenus en portefeuille

a° Champ d'application de la mesure

150

Le premier alinéa du 6 de l'article 210 A du CGI vise les titres du portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime des plus-values ou moins-values à long terme conformément à l'article 219 du CGI.

160

Le deuxième alinéa du 6 de l'article 210 A du CGI précise qu'en cas de cession ultérieure de ces titres, la plus-value est calculée d'après la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

170

Cette mesure est susceptible de concerner l'ensemble des titres du portefeuille à l'exception des titres de participation, des parts de fonds commun de placement à risque remplissant les conditions prévues au 1° bis du II de l'article 163 quinquies B du CGI et qui sont détenues depuis au moins cinq ans, ainsi que les parts de sociétés de capital risque remplissant les conditions prévues à l'article 1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985, également détenues depuis au moins cinq ans.

L'assimilation des titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme à des immobilisations ne concerne que les opérations placées sous le régime de faveur prévu à l'article 210 A du CGI (fusions, scissions ou apports partiels d'actif).

b° Portée de la mesure

180

Le 6 de l'article 210 A du CGI issu de l'article 41 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 a confirmé la doctrine applicable en matière de titres de portefeuille détenus par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Les titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme constituent des éléments de l'actif circulant. Toutefois, par exception, ces titres sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé pour l'application du régime de faveur des fusions quelle que soit leur durée de détention par l'entreprise.

190

L'apport des titres de placement pour leur valeur réelle n'entraîne plus l'imposition immédiate, par la société bénéficiaire des apports, des profits ainsi dégagés.

L'assimilation des titres du portefeuille entrant dans le champ d'application de l'article 41 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994 à des éléments de l'actif immobilisé supprime l'obligation d'apporter les titres en cause à leur valeur fiscale, pour que l'opération ne génère aucune imposition immédiate chez la société bénéficiaire de l'apport.

Ainsi, l'apport à la valeur réelle de ces titres n'entraîne plus l'imposition immédiate des profits réalisés à cette occasion par la société apporteuse lorsque les conditions mentionnées à l'article 210 A du CGI sont respectées. Cette imposition est reportée chez la société bénéficiaire de l'apport dans les conditions prévues au c du 3 de l'article 210 A du CGI pour les immobilisations non amortissables. De même, lorsque l'opération d'apport génère une perte pour les titres de placement considérés, la déduction de la perte est reportée dans les mêmes conditions chez la société bénéficiaire de l'apport.

c° Calcul des résultats des cessions ultérieures

200

De la même manière que pour les autres éléments de l'actif immobilisé non amortissables, la société bénéficiaire de l'apport doit prendre l'engagement de calculer le résultat de cession ultérieure des titres en cause d'après la valeur fiscale qu'ils avaient dans les écritures de la société absorbée.

Cette valeur peut être différente de la valeur comptable lorsque les titres ont été placés avant cette opération sous un régime de report d'imposition énuméré au II de l'article 54 septies du CGI ou s'il s'agit des titres mentionnés aux articles 209-0 A du CGI et 238 septies F du CGI.

d° Obligations déclaratives

210

Comme toutes les entreprises qui cessent leur activité, la société absorbée est tenue de souscrire, dans les soixante jours de la première publication de la fusion dans un journal d'annonces légales, la déclaration spéciale prévue en cas de cessation ou de cession d'entreprise par l'article 201 du CGI en vue de l'établissement de l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés et du paiement de l'impôt sur les sociétés éventuellement exigible. Cette règle s'applique à la société absorbée quel que soit le régime sous lequel est placé la fusion.

220

Il est rappelé que les sociétés qui bénéficient du régime de faveur prévu à l'article 210 A du CGI sont soumises aux obligations déclaratives prévues à l'article 54 septies du CGI. Le contenu de ces obligations est précisé à l'article 38 quindecies de l'annexe III au CGI.

Par conséquent, si des titres exclus du régime des plus ou moins-values à long terme sont apportés dans le cadre d'une opération bénéficiant du régime de faveur prévu à l'article 210 A du CGI, l'entreprise est soumise aux mêmes obligations déclaratives que celles relatives à l'apport de biens non amortissables (tenue du registre, production de l'état spécial).

b. Profits sur éléments d'actif circulant apportés

230

La neutralisation des profits réalisés sur les éléments de l'actif circulant est subordonnée à la condition que la société absorbante inscrive à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

Dans le cas contraire, la société bénéficiaire des apports doit comprendre dans ses résultats de l'exercice au cours duquel intervient l'opération d'apport, le profit correspondant à la différence entre la nouvelle valeur de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point du vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée (BOI-IS-FUS-10-20-40-20).

Remarque: En cas de fusions ou d'opérations assimilées placées sous le régime prévu aux articles 210 A du CGI, 210 B du CGI, 210 B bis du CGI et 210 C du CGI, le bois sur pied transféré est soumis au régime prévu pour les éléments de l'actif circulant.

2. Cas particulier des coopératives agricoles et leurs unions

240

Le régime fiscal applicable aux plus-values réalisées dans le cadre d'une opération d'apport est fonction de la situation, au regard de l'impôt sur les sociétés, de la société apporteuse ou absorbée et de celle de la société bénéficiaire de l'apport ou absorbante.

Dès lors, deux situations doivent être envisagées :

- la coopérative agricole apporteuse est totalement exonérée d'impôt sur les sociétés. Dans ce cas, les plus-values sont exonérées, quelle que soit la situation du bénéficiaire du transfert au regard de cet impôt ;

- la coopérative apporteuse est partiellement imposable à l'impôt sur les sociétés et, dans cette hypothèse, les règles suivantes sont applicables.

a. Le bénéficiaire de l'apport est une coopérative agricole totalement exonérée d'impôt sur les sociétés

250

Le régime spécial prévu aux articles 210 A du CGI et 210 B du CGI n'est pas applicable.

En conséquence, les plus-values sont taxables chez l'apporteuse dans les conditions prévues dans le BOI-IS-CHAMP-30-10-10-30 au V-A.

1° Le bénéficiaire de l'apport est passible en tout ou partie de l'impôt sur les sociétés.

a° Principe

260

Les plus-values sont imposables chez la coopérative apporteuse dans les conditions prévues dans le BOI-IS-CHAMP-30-10-10-30 au V-A.

b° L'opération est soumise au régime spécial des fusions, scissions et opérations assimilées.

270

Lorsque le bénéficiaire du transfert est passible de l'impôt sur les sociétés pour la totalité de son activité, le régime spécial des fusions, scissions et opérations assimilées, est applicable dans les conditions de droit commun.

En particulier, les plus-values dégagées sur les biens amortissables et non amortissables sont imposables dans les conditions prévues aux c et aux d du 3 de l'article 210 A du CGI.

De même, lorsque le bénéficiaire est une coopérative partiellement imposable à l'impôt sur les sociétés, le régime spécial peut s'appliquer si la coopérative bénéficiaire prend le double engagement de taxer :

- les plus-values constatées lors de l'apport selon les règles prévues aux articles 210 A du CGI et 210 B du CGI et dans la proportion définie dans le BOI-IS-CHAMP-30-10-10-30 au V-A-1-c ;

- ces plus-values dans la proportion qui aurait été appliquée par la société apporteuse si le régime spécial n'avait pas été appliqué, lorsque la proportion de la société bénéficiaire de l'apport est inférieure au titre de l'exercice concerné à celle de l'apporteuse.

Le tableau suivant récapitule les différentes situations.

récapitulatif des situations

Apporteur	Bénéficiaire	
	Coopérative exonérée	**Coopérative partiellement imposée ou société**
Coopérative totalement exonérée	Plus-values (PV) non imposables	PV non imposables
Coopérative partiellement imposée	PV taxables chez l'apporteuse	a) PV taxables chez l'apporteuse ou b) régime spécial des fusions

280

Exemple :

Une coopérative agricole A est absorbée en N avec effet rétroactif au 1er janvier N par une autre coopérative B. Les plus-values sur matériels lors de l'opération de fusion s'élèvent à 10 000 €. B opte pour le régime spécial. La réintégration de ces plus-values doit être effectuée par 1/5 sur les résultats des exercices clos de N à N+4. La proportion imposable de la société B s'établit comme suit, étant précisé que celui de la société A était de 16 % au titre de l'exercice clos en N-1.

Proportion imposable de B

	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Société B	15 %	18 %	10 %	17 %	19 %

L'assiette imposable des plus-values est donc égale au produit de la fraction réintégrable au titre de chaque exercice, soit 2 000 € (10 000 / 5), par la proportion de la société B pour les exercices

clos en N+1, N+3 et N+4. En revanche, pour les exercices clos en N et N+2, exercices au cours desquels le rapport de B est inférieur à celui de A, l'assiette imposable est de 320 € (2 000 € x 16 %).

Récapitulatif de la fraction des plus-values effectivement soumise à l'impôt

	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Base	2 000 €	2 000 €	2 000 €	2 000 €	2 000 €
Proportion	16 %	18 %	16 %	17 %	19 %
Fraction imposable	320 €	360 €	320 €	340 €	380 €

II. Provisions constituées par la société absorbée

290

Aux termes du 2 de l'article 210 A du CGI, l'impôt sur les sociétés n'est applicable aux provisions de la société absorbée que si elles deviennent sans objet.

Comme pour les plus-values de fusion, cette exonération est étendue à l'impôt sur le revenu lorsque la société absorbée est une société en commandite simple (BOI-IS-FUS-10-20-40-30 au II-B).

Pour l'application de cette disposition, il y a lieu de régler à part le sort des provisions pour dépréciation avant d'examiner celui, plus général, des provisions pour risques et d'exposer les mesures libérales prises à l'égard de certaines provisions exceptionnelles ou calculées selon un mode forfaitaire.

A. Provisions pour dépréciation

300

Ces provisions échappent à l'impôt lors de la fusion transcrite d'après les valeurs comptables, dans la mesure où la valeur d'apport des éléments non amortissables auxquels elles se rapportent n'excède pas le prix de revient de ces éléments, diminué des provisions correspondantes.

Inversement, lorsqu'une fusion est transcrite d'après les valeurs réelles, si la valeur d'apport de certains biens non amortissables excède leur prix de revient diminué des provisions constituées par la société absorbée, celles-ci doivent être, à concurrence de l'excédent :

- soit réintégrées dans les résultats de la société absorbée, si elles se rapportent à des éléments autres que des titres ;

- soit ajoutées aux plus-values à long terme réalisées par cette même société, si elles concernent des titres de portefeuille. Elles ne peuvent être compensées avec l'excédent éventuel des moins-values dégagées par l'apport d'autres éléments non amortissables sur les provisions afférentes à ces mêmes éléments.

Remarque : pour les exercices ouverts depuis le 1er janvier 1994, les dispositions du a ter du I de l'article 219 du CGI trouvent leur application pour les provisions pour dépréciation des titres exclus du régime des plus-values et moins-values à long terme.

La réintégration des provisions pour dépréciations des titres de participation qui répondent à la définition du a quinquies du I de l'article 219 du CGI est exonérée dès lors que la fusion prend effet au cours d'un exercice que la société absorbée a ouvert à compter de 2007.

B. Provisions pour risques

310

Les provisions pour risques constituées par la société absorbée conservent leur objet, et sont donc exonérées lors de la fusion, si la société absorbante est appelée à assumer effectivement les risques qui avaient été provisionnés par la société absorbée.

C. Provisions réglementées

320

Les provisions qui font l'objet d'un mode de calcul forfaitaire ou qui revêtent un caractère exceptionnel relèvent du régime de droit commun et deviennent donc, en principe, imposables lors de la fusion.

Toutefois, l'exonération prévue au 2 de l'article 210 A du CGI a été étendue aux provisions pour hausse des prix (CGI, art. 39, 1-5°), pour reconstitution de gisements pétroliers et miniers (CGI, art. 39 ter et CGI, art. 39 ter B), pour risques afférents aux opérations de crédit à moyen et à long terme ainsi qu'aux crédits à moyen terme résultant de ventes ou de travaux effectués à l'étranger (CGI, art. 39, 1-5°), spéciales des entreprises de presse (CGI, art. 39 bis et CGI, art. 39 bis A), pour investissement constituées par les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise (CGI, art. 237 bis A, II-3), pour charges exceptionnelles des entreprises d'assurance (CGI, art. 39 quinquies G).

III. Résultats de la société absorbée

A. Éléments imposables

330

La société absorbée fait l'objet d'une imposition immédiate à raison des résultats -y compris les plus-values- réalisés au cours de la période d'imposition close par la fusion (sous réserve des effets de la rétroactivité de la fusion (BOI-IS-FUS-40-10)), augmentés, le cas échéant des provisions devenues sans objet.

Les bénéfices d'exploitation ainsi augmentés sont diminués, le cas échéant de la moins-value nette partielle dégagée par l'apport des éléments amortissables. La compensation s'effectue l'euro pour l'euro.

Il est rappelé que cette moins-value nette peut être soit reportée par la personne morale absorbante sur ses propres résultats dans les mêmes conditions que celles du report déficitaire (cf. I-B-1-a-2° § 130), soit compensée avec les résultats imposables de la société absorbée lors de la fusion.

La moins-value nette partielle éventuellement dégagée lors de l'apport des éléments non amortissables est en revanche automatiquement reportée chez la société absorbante (cf. I-B-1-a-2° § 120).

B. Report des déficits

340

Il convient de se reporter au BOI-SJ-AGR-20-30-10-10.

C. Dispositions applicables en cas d'apport d'immobilisations subventionnées

1. Règle générale

350

Il résulte de l'article 42 septies du CGI qu'en cas de cession d'une immobilisation amortissable ou non amortissable financée totalement ou en partie par une subvention éligible au dispositif d'étalement, le solde de cette subvention non encore rapporté aux bases de l'impôt doit être compris dans le bénéfice imposable de l'entreprise bénéficiaire au titre de l'exercice au cours duquel intervient la cession.

Ce solde est imposable au taux normal de l'impôt sur les sociétés ou majore le bénéfice taxable au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

2. Dispositions particulières à certaines opérations

360

En cas d'opérations placées sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI l'imposition de la fraction de la subvention non encore rapportée aux résultats de la société absorbée, peut, sur option exercée dans l'acte d'apport ou le traité de fusion, être mise à la charge de la société bénéficiaire de l'apport ; cette fraction est alors comprise dans le résultat imposable de cette dernière sur une période qui varie selon la nature de l'immobilisation apportée.

a. Subvention afférente à une immobilisation amortissable

370

Le solde de la subvention est rapporté par parts égales aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport, sur une période correspondant à la nouvelle durée d'amortissement du bien retenue par la société et qui correspond à sa durée normale d'utilisation appréciée à la date de réalisation de

l'apport.

b. Subvention afférente à une immobilisation non amortissable

380

Le solde de la subvention est rapporté par parts égales aux résultats de la société bénéficiaire de l'apport sur la période de réintégration, initialement retenue par la société absorbée, qui reste à courir à la date de réalisation de l'apport.

En d'autres termes, la société bénéficiaire des apports doit réintégrer dans ses résultats la subvention comme aurait dû le faire l'entreprise apporteuse.

Le bénéfice des dispositions qui précèdent est subordonné à l'exercice, par les entreprises concernées, d'une option dans l'acte d'apport ou le traité de fusion. L'apporteur ou la société absorbée devra en outre y mentionner la durée de réintégration résiduelle de la subvention à la date d'apport. À défaut, le solde de la subvention est rapporté en totalité aux résultats de l'apporteur au titre de l'exercice en cours à la date d'apport.

L'article 42 septies du CGI prévoit également qu'en cas de cession ultérieure par la société de ces immobilisations, l'éventuelle fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans son résultat imposable au titre de l'exercice au cours duquel intervient cette cession.

390

Exemple :

Soit l'apport par une société dont l'exercice coïncide avec l'année civile, placé sous le régime prévu à l'article 210 A du CGI. Cet apport est réalisé le 30 juin N.

L'apport comprend notamment une immobilisation amortissable sur 10 ans selon le mode linéaire acquise le 1er avril N-2 pour 40 000 € HT et subventionnée à hauteur de 50 % de son prix de revient HT (soit une subvention de 20 000 €) et un bien non amortissable acquis le 1er décembre N-2 pour 60 000 € HT et également subventionné à hauteur de 50 % de son prix de revient HT. La subvention afférente à l'immobilisation non amortissable n'est pas affectée d'une clause d'inaliénabilité. La société choisit de ne pas pratiquer d'amortissement au titre de l'exercice clos par l'opération d'apport.

La société créée en N-12 clôture ses exercices le 30/09 de chaque année.

détail du sort des subventions

Situation de l'apporteur ou de la société absorbée à la date de l'apport (30/06/N)	Immobilisation amortissable	Immobilisation non amortissable (CGI, art. 42 septies)
Prix de revient HT	40 000	60 000
Date d'acquisition	01/04/N-2	01/12/N-2
Montant de la subvention	**20 000**	**30 000**

Date de versement	31/03/N-2	31/12/N-2
Amortissements pratiqués	3 000 au 31/12/N-2 4 000 au 31/12/N-1 0 au 30/06/N	
Total des amortissements pratiqués	7 000 au 30/06/N	
Fraction de la subvention réintégrée	1 500 au 31/12/N-2 2 000 au 31/12/N-1 0 au 30/06/N	0 au 31/12/N-2 3 000 au 31/12/N-1 3 000 au 30/06/N
Total de la subvention réintégrée	**3 500** au 30/06/N	**6 000** au 30/06/N
Subvention non encore imposée lors de l'apport	**16 500**	**24 000**

Situation de la société bénéficiaire des apports au 30/09/N (date de clôture de l'exercice social)	**Immobilisation amortissable**	**Immobilisation non amortissable**
Montant total de la subvention au 30/06/N bénéficiant d'un étalement d'imposition	**16 500**	**24 000**
Nouvelle durée d'amortissement	6 ans	
Durée résiduelle de réintégration		(10-2) = 8
Réintégration à effectuer au titre de l'exercice clos le 30/09/N	16 500 / 6 = 2 750	3 000

D. Primes d'émission et de remboursement relatives aux emprunts obligataires et non échues à la date de la fusion

400

Les « primes d'émission et de remboursement » afférentes à un emprunt obligataire attachées aux obligations non encore remboursées au moment de l'absorption de la société émettrice ne peuvent, quelles que soient les modalités convenues par les parties au traité de fusion pour calculer la valeur nette d'apport du patrimoine de la société absorbée, constituer qu'une charge de la société absorbante déductible au fur et à mesure des remboursements effectifs.

Elles ne sauraient donc être retranchées globalement des résultats du dernier exercice de la société absorbée (CE, arrêt du 25 mai 1973, req. n° 73725, 7e, 8e et 9e s.-s. réunies ; dans le même sens, CE, arrêt du 26 mai 1993, req. n° 78157).

E. Indemnité compensatrice de congés payés

410

Les développements concernant l'indemnité compensatrice de congés payés sont exposés au BOI-BIC-PROV-30-20-10-10.

IV. Obligations à la charge de la société absorbée

420

Conformément aux dispositions du 2 de l'article 221 du CGI la société absorbée doit souscrire la déclaration de cessation et la déclaration de ses résultats prévue aux 1 et 3 de l'article 201 du CGI dans les soixante jours de la première publication de la fusion dans un journal d'annonces légales.

Elle doit, en outre, s'il y a lieu, acquitter le solde de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable à l'expiration de ce délai de soixante jours. La majoration de recouvrement de 5 % prévue à l'article 1731 du CGI s'applique aux sommes impayées le 15 du mois suivant.

Si la société ne produit pas les documents visés ci-dessus et si elle s'abstient de régulariser sa situation dans les trente jours de la notification d'une première mise en demeure, les bases d'imposition sont arrêtées d'office. Dans cette hypothèse, le bénéfice imposable est déterminé, et les sanctions appliquées dans les conditions exposées au BOI-CF-IOR-50.

Remarque : Concernant les obligations déclaratives édictées par l'article 54 septies du CGI, voir BOI-FUS-60.