

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-10-20-40-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 04/01/2013

**IS - Fusions et opérations assimilées - Régime spécial des fusions -
Obligations de la société absorbante**

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 4 : Obligations de la société absorbante

Sommaire :

I. Personne morale passible de l'impôt sur les sociétés d'après le régime de droit commun sur l'intégralité de ses résultats

A. Règles indépendantes du mode de transcription des apports

1. Inscription au bilan des éléments d'actifs immobilisés non amortissables

a. Plus-values d'apport bénéficiant du sursis d'imposition

1° Principes

2° Détermination de la valeur fiscale

3° Sort de la dépréciation en cas de cession ultérieure des éléments compris dans l'apport

4° Éléments non amortissables reçus par la société absorbée lors d'un précédent apport

b. Cas particulier des titres de participation

1° Régime applicable

a° Principe

b° Titres exclus du régime du long terme

2° Modalités d'imposition des plus-values de cession

c. Responsabilité du paiement des rappels d'impôts qui incombent à la société absorbée

d. Obligations de la société absorbante au regard de la participation des salariés de la société absorbée aux résultats des entreprises.

2. Réintégration des profits et plus-values non imposés au nom de la société absorbée

a. Plus-values placées sous un régime d'imposition étalée (CGI art. 39 quaterdecies)

b. Étalement des plus-values de cession d'immeubles réalisées à l'occasion d'un lease-back

c. Plus-values d'apport sur biens amortissables ayant bénéficié du régime spécial des fusions (CGI art. 210 A)

d. Résultats sur titres auparavant transférés de compte à compte

e. Subventions d'équipement en instance de réintégration

3. Provisions afférentes aux éléments reçus en apport

a. Inscription au bilan de la société absorbante

- b. Reprise des provisions constituées par la société absorbée
- c. Provisions pour dépréciation d'éléments d'actif apportés constatées ultérieurement par l'absorbante
 - 1° Opérations concernées
 - 2° Calcul de la dépréciation afférente à des éléments d'actif non amortissables reçus dans le cadre de ces opérations
- 4. Sort de la réserve spéciale des plus-values à long terme
 - a. Règles générales
 - b. Cas particulier : réserve spéciale de la société absorbée supérieure à 200 M €
 - c. Reprise de la réserve spéciale des plus-values à long terme
 - 1° Principe de la reprise
 - 2° Modalités de la reprise
 - a° Principes applicables
 - b° Cas particulier : société absorbante détenant une participation dans la société absorbée
- 5. Sort de la réserve spéciale pour fluctuation des cours
 - a. Étendue de l'obligation de reprise
 - b. Modalités de reprise
 - c. Prélèvements opérés par la société absorbante
 - 1° Principe : imposition des sommes prélevées
 - 2° Exceptions
 - a° Dissolution de la société
 - b° Incorporation de la réserve spéciale au capital
 - c° Imputation des pertes sur la réserve spéciale
- 6. Sort des provisions pour dépréciation des créances de la société absorbante sur la société absorbée

B. Opérations transcrites selon les valeurs réelles

- 1. Inscription au bilan des éléments d'actifs immobilisés amortissables
- 2. Éléments de l'actif circulant
 - a. La société absorbante inscrit à son bilan les éléments de l'actif circulant pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée
 - b. La société absorbante inscrit à son bilan les éléments de l'actif circulant pour leur nouvelle valeur
- 3. Réintégration des plus-values afférentes aux éléments amortissables compris dans l'apport
 - a. Calcul de la somme à réintégrer
 - b. Période de réintégration des plus-values
 - 1° Principe
 - 2° Exception
 - c. La réintégration des plus-values doit être effectuée par parts égales sur la durée de réintégration
 - d. Cession d'un bien amortissable pendant la période de réintégration
 - 1° La première concerne l'obligation pour la société absorbante de mentionner sur l'état prévu à l'article 54 septies tous les renseignements nécessaires, notamment le montant des plus-values afférentes à chaque nature des biens, qui n'ont pas encore été réintégrées dans les résultats des exercices clos depuis la fusion
 - 2° La deuxième précision concerne la dérogation à cette règle lorsque le bien concerné fait l'objet d'un nouvel apport dans le cadre d'une opération elle-même soumise au régime spécial
 - e. Existence de moins-values nettes partielles

C. Opérations transcrites selon les valeurs comptables

- 1. Inscription au bilan des éléments d'actifs immobilisés
- 2. Éléments de l'actif circulant

II. Personne morale absorbante non passible de l'impôt sur les sociétés, d'après le régime de droit commun, sur l'intégralité de ses résultats (sociétés en commandite simple, organismes sans but lucratif, sociétés partiellement exonérées d'impôt sur les sociétés)

A. Principes

B. Application des principes

- 1. Associations et collectivités sans but lucratif.
 - a. Transfert des actifs d'une association déclarée à une autre association de même nature
 - b. Absorption d'une société de capitaux par une association

2. Sociétés en commandite simple

1

Compte tenu du caractère intercalaire conféré à l'opération par l'[article 210 A du CGI](#), la réalisation de la fusion n'entraîne en elle-même aucune imposition immédiate pour la société absorbante.

Il ne s'ensuit pas pour autant que la fusion n'entraîne aucune obligation nouvelle à la charge de la société absorbante (I). En effet, le régime spécial repose sur l'assimilation de la fusion à une opération purement intercalaire. Dès lors, la société absorbante doit être considérée comme la continuatrice de la société absorbée. En cette qualité, elle est tenue de s'engager, dans l'acte de fusion, à respecter diverses prescriptions qui ont pour objet de lui faire assumer les obligations fiscales contractées par la société absorbée. La société absorbée n'est affranchie de l'impôt sur les sociétés sur les plus-values réalisées à l'occasion de l'apport de ses éléments d'actif à la société absorbante que si cette dernière a pris, dans l'acte de fusion, tous les engagements énumérés au 3 de l'[article 210 A du CGI](#) (sur ce point, cf. [CE, arrêt du 6 mars 1981, req. n° 15085, RJ n° II, p. 24](#)).

Une première distinction doit être opérée, à cet égard, selon que la personne morale absorbante est ou n'est pas passible de l'impôt sur les sociétés sur l'intégralité de ses résultats.

En contrepartie, la fusion est créatrice de certains droits au profit de la société absorbante ([BOI-IS-FUS-10-20-50](#)).

I. Personne morale passible de l'impôt sur les sociétés d'après le régime de droit commun sur l'intégralité de ses résultats

10

L'exonération d'impôt sur les sociétés des plus-values de fusion et des provisions de la société absorbée n'est applicable 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](#), à savoir :

- reprendre à son bilan certaines écritures de la société absorbée (CGI art. 210 A-3-a et e) ;
- réintégrer dans ses bénéfices imposables des résultats dont l'imposition avait été différée chez la société absorbée (CGI art. 210 A-3-b) ;
- calculer les plus-values ou moins-values résultant de la cession par la société absorbante des éléments non amortissables apportés par rapport à la valeur que ces biens avaient du point de vue fiscal dans les écritures de la société absorbée (CGI art. 210 A-3-c) ;
- si des plus-values ont été dégagées sur l'apport des éléments amortissables, réintégrer de manière échelonnée dans ses bénéfices imposables le montant de ces plus-values, étant précisé que la fraction non encore taxée des plus-values relatives aux biens cédés avant l'expiration de la période de réintégration doit être rattachée aux résultats de l'exercice de cession (CGI art. 210 A-3-d).

Il est rappelé que, selon la situation de contrôle des sociétés fusionnantes au moment de l'opération et le sens dans lequel celle-ci est réalisée, les apports sont obligatoirement transcrits dans les comptes de la société absorbante d'après les valeurs réelles ou les valeurs comptables des éléments transférés, telles qu'elles figuraient dans les écritures de la société absorbée. Ces valeurs sont celles qui doivent figurer dans l'acte de fusion et pour lesquelles la société absorbante doit inscrire à son bilan les éléments reçus de la société absorbée.

Ainsi, bien que la société absorbante soit soumise à un ensemble de règles dont l'application est indépendante du mode de fixation des valeurs d'apport, le mode de valorisation des apports exerce une influence étroite sur la nature des obligations à la charge de cette dernière.

A. Règles indépendantes du mode de transcription des apports

1. Inscription au bilan des éléments d'actifs immobilisés non amortissables

a. Plus-values d'apport bénéficiant du sursis d'imposition

1° Principes

20

Les plus-values dégagées par l'apport des éléments non amortissables, c'est-à-dire, notamment, des fonds de commerce, terrains et titres, bénéficie du sursis d'imposition lors de la fusion.

Conformément au 3-c de l'[article 210 A du CGI](#), la société absorbante doit, en contrepartie, s'engager dans l'acte de fusion à calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui sont apportées, d'après la valeur qu'elles avaient du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

2° Détermination de la valeur fiscale

30

La valeur fiscale dans les écritures de la société absorbée est égale au prix de revient des éléments considérés diminué des provisions pour dépréciation qui n'ont pas été imposées lors de la fusion et des amortissements exceptionnels pratiqués, notamment en vertu de dispositions particulières à certaines catégories de titres (CGI, [art. 39 quinquies A-2 et C](#)).

La valeur ainsi déterminée sert de base au calcul des plus-values ultérieures, même si elle est supérieure à la valeur d'apport.

3° Sort de la dépréciation en cas de cession ultérieure des éléments compris dans l'apport

40

Lorsque la fusion a été réalisée sur la base des valeurs nettes comptables, la fraction des plus-values afférentes aux éléments non amortissables compris dans l'apport qui correspond aux provisions de la société absorbée doit être réintégrée dans les bénéfices d'exploitation de l'exercice de la société absorbante au cours duquel la cession a eu lieu.

Lorsque la fusion a été réalisée sur la base des valeurs réelles, les dépréciations éventuellement constatées par la société absorbée n'ont pas à être reprises au bilan de la société absorbante qui inscrit directement les biens concernés pour leur valeur d'apport. En pratique, ces dépréciations se trouvent comprises dans la plus-value ultérieure de cession dès lors que celle-ci est calculée d'après la valeur fiscale de l'immobilisation cédée. La totalité de la plus-value réalisée par la société absorbante est alors incluse dans ses résultats imposables.

50

Exemple :

Soit une société A dont l'actif se compose notamment d'un terrain acquis pour 100 000 €.

Le terrain a donné lieu à la constitution d'une provision pour dépréciation d'un montant égal à 20 000 €.

La société A est absorbée, sous le régime spécial des fusions, par une société B.

Le terrain est apporté pour 75 000 € et la provision échappe à l'impôt sur les sociétés lors de la fusion.

Ultérieurement, la société B cède le terrain pour 120 000 €.

La plus-value dégagée par cette cession est égale à la différence entre :

- son prix de vente 120 000 €
- et sa valeur fiscale pour la société absorbée 80 000 €
- soit 40 000 €

A concurrence de 20 000 €, la plus-value sur le terrain correspond à la provision constituée par la société absorbée et doit donc être rattachée aux bénéfices d'exploitation de la société absorbante.

Remarque : S'agissant des dispositions particulières prévues à l'[article 40 sexies du CGI](#), il convient de se référer à la **DB 4 B 3122 et 4 D 2482**.

4° Éléments non amortissables reçus par la société absorbée lors d'un précédent apport

60

Lorsque les éléments compris dans l'apport-fusion avaient été reçus par la société absorbée dans un précédent apport réalisé avec le bénéfice de l'[article 210](#) ou de l'[article 210 A du CGI](#), le prix de revient de ces éléments pour la société absorbée est égal à la valeur qu'ils avaient du point de vue fiscal, pour la première société apporteuse.

b. Cas particulier des titres de participation

70

Pour l'application de l'[article 210 A du CGI](#), les titres de participation définis au I-a de l'article 219 quinquies du CGI (**cf 4 B 1 08**) et les titres de capital-risque visés à l'[article 219](#), I-a ter du même code constituent des éléments d'actif immobilisé non amortissables.

Pour l'application du c du 3 de l'[article 210 A du CGI](#), en cas de cession ultérieure par la société absorbante, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces titres avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. L'intégralité de la plus-value (y compris la plus-value d'apport mise en sursis) est alors imposable au nom de la société absorbante dans les conditions et au taux en vigueur au moment de la cession.

1° Régime applicable

a° Principe

80

A l'exception des titres de sociétés de capital-risque qui doivent être détenus au moins cinq ans pour relever du régime du long terme, la plus-value de cession relève du régime des plus-values à long terme, dès lors qu'à la date de leur cession par la société absorbante, les titres étaient détenus depuis au moins deux ans.

Pour l'application de ce régime, la société absorbante est réputée avoir acquis les éléments d'actif de la société absorbée à la date de leur entrée dans le patrimoine de celle-ci (autrement dit, ces éléments sont réputés figurer dans le patrimoine de la société absorbante depuis la date de leur acquisition ou de leur construction par la société absorbée). En vertu de cette règle, la cession d'un bien reçu depuis moins de deux ans, sous le régime des fusions, peut donner lieu, le cas échéant, à l'application du régime des plus-values à long terme dès lors que la cession intervient plus de deux ans à compter de l'entrée du bien dans le patrimoine de la société absorbée.

b° Titres exclus du régime du long terme

90

- titres de portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime du long terme :

Conformément au 6 de l'[article 210 A du CGI](#), les titres du portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime des plus ou moins-values à long terme conformément à l'[article 219 du CGI](#) sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé.

En cas de cession ultérieure des titres mentionnés à l'alinéa précédent, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces titres avaient, du point de vue fiscal, 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 sursis d'imposition énuméré au II de l'[article 54 septies du CGI](#) (échanges, fusions, scissions, apports...), ou s'il s'agit des titres mentionnés aux [articles 209-0 A](#) (titres d'OPCVM) et [238 septies F du code précité](#) (titres de placement à revenus fixes acquis ou souscrits avant 1993).

100

- plus-values de cession titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées réalisée depuis le 26 septembre 2007 au cours d'un exercice clos à compter de cette même date relèvent du régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

110

- Il en est de même des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés implantées dans un Etat ou territoire non coopératif, au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011.

2° Modalités d'imposition des plus-values de cession

120

Les modalités d'imposition des titres de participation sont précisées par le **BOI 4 B 1 08 n° 164 à 169 et le BOI 4 B-1-11 n° 6 et 7** pour les plus-values à long terme relevant du I-a quinquies de l'[article 219 du CGI](#) et complété par le **BOI 4 B-4-09** pour les plus values à long terme imposées au taux réduit réalisées par les sociétés à prépondérance immobilière.

c. Responsabilité du paiement des rappels d'impôts qui incombent à la société absorbée

130

La société absorbante doit être regardée comme l'ayant-cause de la société absorbée. À ce titre elle est personnellement tenue de l'ensemble du passif de cette dernière et notamment redevable à titre principal des impositions régulièrement établies au nom de la société absorbée et mises en recouvrement postérieurement à la fusion.

Par suite, c'est à titre de débiteur principal de l'impôt que la société absorbante peut être recherchée en paiement des impositions dont il s'agit et non en vertu de la responsabilité solidaire que prévoit l'article 1684 du CGI.

Dès lors, les délais impartis par cet article sont inopposables à l'Administration (CE, arrêts du 23 juillet 1974, req. n° 87879, 7e et 9e s.-s., RJ n° II, p. 119 et du 21 janvier 1976, req. n° 95682, 7e et 9e s.-s.).

Les cotisations supplémentaires, mises en recouvrement après la fusion doivent être établies au nom de la « société A (absorbée) par la société B (absorbante) », formule qu'il est recommandé au service d'appliquer dans des situations identiques.

d. Obligations de la société absorbante au regard de la participation des salariés de la société absorbée aux résultats des entreprises.

140

Le sort, en cas de fusion de sociétés, de la réserve spéciale de participation est étudié dans le BOI-BIC-PTP-10-20-20 à laquelle il convient de se reporter au § 70 pour la participation des salariés et au § 110 pour la provision pour investissement de la société absorbée.

2. Réintégration des profits et plus-values non imposés au nom de la société absorbée

150

La société absorbante doit prendre l'engagement de réintégrer dans ses bénéfices d'exploitation les plus-values dont l'imposition avait été différée chez la société absorbée et qui n'avaient pas encore été réintégrées par cette dernière (au 3-b de l'article 210 A du CGI).

a. Plus-values placées sous un régime d'imposition étalée (CGI art. 39 quaterdecies)

160

L'engagement vise les plus-values réalisées par la société absorbée et dont l'imposition a bénéficié d'un régime d'étalement. Tel est le cas actuellement des plus-values résultant :

- de la perception d'indemnités d'assurances ou d'expropriation ;
- d'une opération de reconversion agréée ;
- de la cession de navires de pêche ou de parts de copropriété de navires.

Le montant et le nombre des annuités de réintégration doivent être précisés dans l'acte de fusion. Ils sont égaux, respectivement, au montant et au nombre des annuités que la société absorbée aurait eu à réintégrer si elle n'avait pas été dissoute.

b. Étalement des plus-values de cession d'immeubles réalisées à l'occasion d'un lease-back

170

Lorsque la société absorbée a bénéficié d'un échelonnement de la plus-value de cession réalisée à l'occasion d'une opération de lease-back d'immeuble entre le 23 avril 2009 et le 31 décembre 2010, la société absorbante doit poursuivre les réintégrations échelonnées ([CGI art. 39 novodecies](#))

c. Plus-values d'apport sur biens amortissables ayant bénéficié du régime spécial des fusions (CGI art. 210 A)

180

Le d du 3 de l'[article 210 A du CGI](#) dispose que la cession d'un bien amortissable reçu dans le cadre d'une opération d'apport réalisée sous le régime spécial des fusions entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente au bien cédé qui n'a pas encore été réintégrée.

Il est toutefois dérogé à la règle de l'imposition immédiate lorsque le bien concerné fait l'objet d'un nouvel apport dans le cadre d'une fusion ou d'une opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A du CGI.

Dans cette situation, la société absorbante doit, conformément au b du 3 de l'article 210 A du CGI, se substituer à la société absorbée en ce qui concerne la réintégration de la plus-value d'apport sur biens amortissables afférente aux biens qu'elle a elle-même reçus en apport sous le régime de faveur.

Cette règle qui s'impose à la société absorbante quelles que soient les modalités de transcription des apports appliquées à la deuxième opération de fusion, suppose que le premier apport ait été transcrit sur la base des valeurs réelles des éléments transférés.

d. Résultats sur titres auparavant transférés de compte à compte

190

Aux termes du I-a ter de l'[article 219 du CGI](#), lorsqu'une entreprise transfère des titres du compte de titres de participation à un autre compte du bilan, la plus-value ou la moins-value égale à la différence existant entre leur valeur réelle à la date du transfert et celle qu'ils avaient sur le plan fiscal n'est pas retenue pour le calcul du résultat ou de la plus-value ou moins-value nette à long terme, au titre de l'exercice de transfert. Elle est comprise dans le résultat imposable de l'exercice de la cession des titres et soumise au régime fiscal qui lui aurait été appliqué lors du transfert. Le résultat imposable de la cession des titres transférés est calculé par référence à leur valeur réelle au jour du transfert.

Lorsque des titres, transférés d'un compte de titres de participation à un autre compte du bilan ou inversement, sont apportés, l'apport est assimilé à une cession et entraîne la prise en compte du résultat du transfert au titre de l'exercice de l'apport.

Le b du 3 de l'[article 210 A du CGI](#) dispose toutefois que la société absorbante s'engage, dans l'acte d'apport, à se substituer à la société apporteuse pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de cette dernière. Le report d'imposition du résultat du transfert prendra alors fin au titre de l'exercice au cours duquel les titres reçus seront cédés par la société absorbante.

e. Subventions d'équipement en instance de réintégration

200

En vertu de l'[article 42 septies-1](#), 5ème alinéa du CGI, lorsque l'apport comprend des immobilisations financées à l'aide de subventions d'équipement soumises au régime de l'étalement défini par ce même texte et qui ne sont pas totalement rapportées aux résultats imposables de la société absorbée à la date de la fusion, l'imposition du solde des subventions restant à réintégrer peut, sur option exercée dans le traité de fusion, être reportée sur la société absorbante.

Pour les immobilisations non amortissables, la société absorbante doit réintégrer le solde des subventions correspondantes par parts égales sur la période restant à courir, en se substituant purement et simplement à la société absorbée.

Pour les immobilisations amortissables, la société absorbante doit réintégrer le solde des subventions sur une période correspondant à la durée d'amortissement qu'elle aura fixée pour chacune d'elles et qui dépend du mode de transcription des apports dans ses comptes.

Si la fusion est réalisée sur la base des valeurs réelles des éléments transférés, la société absorbante détermine la période de réintégration du solde de la subvention en fonction de la nouvelle durée d'amortissement qu'elle a retenue à la date de l'opération.

Si la fusion est transcrite d'après les valeurs comptables, la société respecte normalement le plan d'amortissement établi par la société absorbée. Elle échelonnera donc la réintégration du solde de la subvention comme aurait dû le faire la société absorbée par application de l'article 42 septies, 1, 2e alinéa du CGI.

210

Concernant les modalités de réintégration de la subvention cf. [BOI-BIC-PDSTK-10-30-10-20](#).

220

Concernant les modalités de rachat de créances auprès d'un établissement de crédits cf. **BOI 4 A 2-10 n° 16**.

3. Provisions afférentes aux éléments reçus en apport

a. Inscription au bilan de la société absorbante

230

L'application du régime spécial des fusions permet à la société absorbée de ne pas réintégrer dans son résultat des provisions qui, à la date de la fusion, ont conservé l'objet en raison duquel elles ont été constituées.

Conformément au a du 3 de l'[article 210 A du CGI](#) la société absorbante doit en contrepartie reprendre ces provisions au passif de son bilan et deviendra donc taxable, le moment venu, sur le profit né de la reprise de ces provisions en résultat.

Les provisions devenues sans objet et réintégrées par la société absorbée pour déterminer son propre résultat fiscal ne sont pas concernées par l'obligation de reprise incombant à la société absorbante.

b. Reprise des provisions constituées par la société absorbée

240

Le a du 3 de l'article 210 A du CGI fait obligation à la société absorbante de reprendre à son bilan les provisions constituées par l'absorbée et dont l'imposition a été différée.

Cette disposition n'interdit pas à la société absorbante de reprendre également à son bilan les provisions non déductibles par nature qui ont été régulièrement réintégrées dans les résultats de la société absorbée.

Dans ce cas, la reprise comptable de ces dotations par l'absorbante devra être déduite de manière extra-comptable (ex. : dotation pour impôts non déductibles, retraites, charges futures qu'aucun événement en cours ne rend probable à la date d'effet de la fusion ...).

Remarque : En cas de provision non déduite par l'absorbée pour des raisons de convenances personnelles (existence de déficits, par exemple), l'absorbante ne peut déduire des charges qui se rattachent à l'activité de la société absorbée.

c. Provisions pour dépréciation d'éléments d'actif apportés constatées ultérieurement par l'absorbante

250

L'article 39-1-5°, 27^{ème} alinéa, du CGI dispose que la provision éventuellement constituée en vue de faire face à la dépréciation d'éléments d'actif non amortissables reçus lors d'opérations placées sous un régime de sursis d'imposition est déterminée par référence à la valeur fiscale des actifs reçus.

1° Opérations concernées

260

Les dispositions en cause concernent les opérations placées sous l'un des régimes de sursis d'imposition mentionnés au II de l'article 54 septies du CGI dont :

- les opérations d'échanges de titres soumises aux dispositions des 5 bis, 7, 7 bis de l'article 38, de l'article 151 octies B, des articles 248 A et 248 E du CGI, et les opérations d'attribution de titres mentionnées au 2 de l'article 115 du CGI ;
- les opérations de fusion, de scission et d'apport soumises aux dispositions des articles 210 A, 210 B, 151 octies du CGI ;
- les opérations de restructuration de sociétés civiles professionnelles soumises aux dispositions de l'article 151 octies A du CGI ;
- les opérations de cessions d'immeubles soumises aux dispositions du II bis de l'article 208 C du CGI ;
- les opérations de transformation de sociétés commerciales en sociétés coopératives ouvrières de production soumises aux dispositions de l'article 210 D du CGI
- les opérations de transfert des biens du patrimoine fiduciaire soumises aux dispositions de l'article 238 quater K du CGI.

2° Calcul de la dépréciation afférente à des éléments d'actif non amortissables reçus dans le cadre de ces opérations

270

Ces opérations bénéficient de dispositifs de sursis d'imposition des plus-values réalisées.

Ces opérations ayant sur le plan fiscal un caractère intercalaire, les actifs reçus sont corrélativement considérés comme ayant en principe une valeur d'origine égale à la valeur fiscale des actifs auxquels ils se sont substitués, ou qui sont reçus lors de la réalisation de l'opération.

280

La valeur fiscale des actifs reçus correspond :

- à la valeur d'origine des actifs auxquels les biens reçus se sont substitués dans le cas des opérations d'échange de titres susvisées, et à la valeur d'origine des biens non amortissables reçus dans le cadre de fusion, scission, apport, cession, transformation ou transmission visées aux articles [151 octies du CGI](#), [151 octies A du même code](#), [208 C](#), [210 A](#), [210 B](#), [210 D](#) et [238 quater K du CGI](#) ;
- le cas échéant, à la valeur que ces actifs avaient du point de vue fiscal dans les écritures de l'entreprise qui réalise l'opération, ou de l'entreprise qui les avait à son actif avant l'opération considérée. Il en est ainsi notamment si les actifs en cause ont fait l'objet antérieurement d'une opération ayant donné lieu à un sursis d'imposition ou s'ils ont été réévalués.

290

La provision pour dépréciation est déductible pour la détermination du résultat fiscal si elle répond aux conditions habituelles. En particulier, la provision doit effectivement être comptabilisée.

À cet égard, la provision pour dépréciation constituée sur le plan comptable à raison des actifs en cause est calculée par rapport à leur valeur comptable d'origine (c'est-à-dire à leur valeur d'échange, d'apport...) telle qu'elle figure en comptabilité.

Dès lors, les situations suivantes sont susceptibles d'être rencontrées.

- Première situation : la valeur fiscale de l'élément d'actif est supérieure à sa valeur comptable.

La provision admise sur le plan fiscal est bien entendu limitée à la provision constituée en comptabilité. Cette dernière est calculée par référence à la valeur comptable des éléments d'actif considérés.

- Deuxième situation : la valeur fiscale de l'élément d'actif est inférieure à sa valeur comptable.

La provision admise sur le plan fiscal doit être déterminée par référence à la valeur fiscale des actifs reçus. Dès lors, tant que la valeur réelle de ces actifs à la clôture de l'exercice reste supérieure à leur valeur fiscale, aucune provision n'est admise en déduction pour la détermination des résultats imposables.

La provision pour dépréciation constituée en comptabilité n'est donc que partiellement déductible sur le plan fiscal. L'excédent de la provision par rapport à la dotation fiscalement admise en déduction doit être réintégré pour la détermination des résultats imposables de l'exercice de constitution de la dotation en cause. Bien entendu cette dotation est réintégrée en totalité si aucune provision n'est déductible sur le plan fiscal (situation dans laquelle l'évaluation de l'actif considéré à la clôture de l'exercice reste supérieure à sa valeur fiscale).

300

Exemple :

Une société A apporte un actif non amortissable à une société B dans le cadre d'une opération placée sous le régime de l'article [210 B du CGI](#).

L'actif a une valeur dans les écritures de A de 1 000 €.

Lors de l'apport, il est évalué à 1 100 €.

A la clôture d'un exercice ultérieur, l'actif a une valeur de 900 €.

Il en résulte :

- la provision comptable est de : $1\,100 - 900 = 200$ € ;

- la provision admise sur le plan fiscal est de : $1\,000 - 900 = 100$ €.

La société B doit donc réintégrer pour la détermination du résultat fiscal l'excédent constaté en comptabilité : $200 - 100 = 100$ €.

310

Corrélativement, lorsque la provision devient sans objet (notamment en cas de cession des actifs en cause), seule la partie non encore réintégrée sur le plan fiscal constitue un produit imposable. La réintégration comptable de l'excédent non admis en déduction antérieurement doit donc être neutralisée de manière extra-comptable.

4. Sort de la réserve spéciale des plus-values à long terme

a. Règles générales

320

Aux termes du a du 3 de l'article 210 A du CGI, la société absorbante doit notamment reprendre au passif de son bilan la réserve spéciale où la société absorbée a porté les plus-values à long terme imposées antérieurement au taux réduit.

En pratique, cette règle ne s'applique que dans le cas particulier où la société absorbante a maintenu, au premier bilan arrêté à compter du 31 décembre 2004, des sommes au compte de réserve spéciales des plus-values à long terme alors que cette réserve était dotée à cette date à hauteur de plus de 200 M €.

b. Cas particulier : réserve spéciale de la société absorbée supérieure à 200 M €

330

Lorsqu'à la date de la fusion, la société absorbée est encore titulaire d'une réserve spéciale qu'elle avait décidé de maintenir à son bilan, les conséquences qui en résultent pour la société absorbante sur l'obligation de reconstitution de la réserve diffèrent selon que la fusion est réalisée avant ou à partir du 1er janvier 2007.

Lorsque la fusion est réalisée au cours d'un exercice ouvert depuis 2007, la société absorbante est définitivement liée par la décision de la société absorbée. Elle est alors tenue de reprendre au passif de son bilan la réserve spéciale des plus-values à long terme que la société absorbée aura choisi de maintenir à son bilan (correspondant à tout ou partie de la fraction excédant 200 M € et au bilan de clôture de l'exercice 2004).

Lorsque la fusion est intervenue au cours de l'exercice 2006 (avant la fin de la période de libération facultative de la réserve spéciale), la société absorbante était fondée à libérer cette réserve héritée de la société absorbée en acquittant la taxe exceptionnelle. Elle se trouvait donc en pratique dispensée

de reconstituer cette réserve.

c. Reprise de la réserve spéciale des plus-values à long terme

1° Principe de la reprise

340

Conformément aux dispositions du a du 3 de l'[article 210 A du CGI](#), la société absorbante doit reprendre à son passif la réserve spéciale où la société absorbée a porté les plus-values à long terme soumises à un taux réduit de l'impôt sur les sociétés et réalisées avant l'opération de fusion ou éventuellement lors de cette opération. En effet, l'avantage fiscal que constitue la taxation au taux réduit des plus-values à long terme réalisées par les personnes morales relevant de l'impôt sur les sociétés n'est accordé que si les plus-values en cause diminuées de l'impôt les ayant frappées, restent inscrites à un compte de réserve spéciale ouvert au passif du bilan de la société.

L'obligation ainsi mise à la charge de la société absorbante implique -et permet de s'assurer- que les plus values demeurent investies dans l'entreprise absorbante, continuatrice de la société absorbée.

2° Modalités de la reprise

a° Principes applicables

350

La contrepartie de la réserve spéciale des plus-values à long terme figurant le cas échéant au passif du bilan de la société apporteuse se trouve généralement comprise dans la valeur de l'actif net apporté à la société bénéficiaire de l'apport.

Dans ces conditions, il apparaît rigoureux d'obliger la société bénéficiaire de l'apport à reconstituer la réserve spéciale des plus-values à long terme de la société apporteuse par imputation prioritaire sur ses propres bénéfices ou réserves.

En conséquence, il est admis qu'en cas de fusion ou d'opération assimilée, la réserve spéciale correspondant aux plus-values nettes à long terme réalisées par la société apporteuse et qui ont été imposées à un taux réduit au nom de cette dernière, soit reprise au passif de la société bénéficiaire de l'apport par l'imputation prioritaire sur la prime de fusion.

L'excédent éventuel, par rapport à cette prime, de la réserve spéciale dont le montant doit être, en principe, reconstitué est ensuite imputé sur les réserves de la société apporteuse incorporées au capital de la ou des sociétés bénéficiaires de l'apport à l'occasion de l'opération de fusion.

En principe, cette imputation ne s'accompagne d'aucune écriture comptable de virement, l'individualisation de la réserve spéciale étant alors inutile dès lors que le montant des plus-values à long terme antérieurement soumises au taux réduit, ainsi imputées sur les réserves capitalisées visées ci-dessus, se trouve définitivement libéré de l'impôt sur les sociétés en application de l'[article 209 quater du CGI](#).

Si le montant cumulé de la prime de fusion et des réserves de la société apporteuse capitalisées au bilan de la société bénéficiaire de l'apport est insuffisant pour permettre l'imputation de la totalité de la réserve spéciale, le complément de dotation à cette réserve peut alors être prélevé par cette dernière société sur les bénéfices et réserves ordinaires figurant à son bilan à la date de l'opération de fusion et ensuite sur la réserve légale.

La société absorbante a la faculté de doter la réserve spéciale des plus-values à long terme par le débit d'un compte de report à nouveau débiteur si elle a épuisé toutes les autres possibilités d'imputation. Cette dotation doit intervenir dès la clôture de l'exercice de réalisation de la fusion.

Exemple :

L'exemple ci-après permet d'illustrer le cas où la réserve spéciale des plus-values à long terme d'une société absorbée est reprise au passif du bilan de la société absorbante par imputation sur la prime de fusion et sur le capital de cette dernière.

Lorsqu'à l'occasion de l'absorption d'une société A par une société B, l'augmentation de capital de la société B destinée à rémunérer l'apport-fusion par remise de titres excède le montant du capital de la société A, cet excédent correspond au montant des réserves de « A » société absorbée, incorporées au capital de « B », société absorbante, à l'occasion de l'opération de fusion.

Soit les données suivantes :

Capital social de la société « A » absorbée	150 000 €
Valeur réelle de l'actif net apporté par la société « A » à la société « B »	230 000 €
Réserve spéciale des plus-values à long terme figurant, avant fusion, au bilan de la société « A » absorbée (fraction de la réserve supérieure à 200 M € que A a décidé de maintenir à ce poste)	43 000 €
Capital social, avant fusion, de la société absorbante « B »	1 000 000 €
Valeur réelle de l'actif net de la société absorbante « B »	1 150 000 €
Pour rémunérer l'apport de « A », la société « B » augmente son capital de $(230\,000 \times 1\,000\,000) / 1\,150\,000$ soit	200 000 €
Prime de fusion dégagée et comptabilisée au passif de la société absorbante « B » : $230\,000 \text{ €} - 200\,000 \text{ €}$, soit	30 000 €

Les réserves de la société « A » absorbée (réserves au sens large, y compris les plus-values latentes avant la fusion mais dégagées par la valeur d'apport), soit : $230\,000 \text{ €} - 150\,000 \text{ €} = 80\,000 \text{ €}$, se retrouvent, après fusion, au bilan de la société absorbante « B » :

- pour partie dans la prime de fusion d'un montant de 30 000 € ;
- et pour le surplus, à concurrence de $200\,000 \text{ €} - 150\,000 \text{ €} = 50\,000 \text{ €}$ dans le capital social.

La réserve spéciale des plus-values à long terme que la société absorbante est tenue de reprendre au passif de son bilan s'élève à 43 000 €.

Elle sera constituée par imputation :

- en premier lieu de 30 000 € sur la prime de fusion ;
- en second lieu de 13 000 € sur le capital.

b° Cas particulier : société absorbante détenant une participation dans la société absorbée

Les règles exposées ci-dessus s'appliquent aussi lorsque la société bénéficiaire de l'apport détient une participation dans le capital de la société apporteuse et absorbe cette dernière par voie de fusion-renonciation, étant rappelé que, selon ce procédé, seuls sont définitivement comptabilisés au passif du bilan de la société absorbante un montant d'augmentation de capital et un montant de prime de fusion dont le total est égal à la fraction de l'actif net de la société absorbée correspondant aux droits des associés autres que la société absorbante.

Dans une telle situation, c'est seulement à concurrence de la différence positive entre ce total (capital nouveau créé par la société absorbante plus prime de fusion comptabilisée), d'une part, et le capital de la société absorbée, d'autre part, que la réserve correspondant aux plus-values à long terme dégagées par cette dernière et taxées au taux réduit peut être considérée comme reprise au bilan de la société absorbante. La fraction du montant de la réserve spéciale des plus-values à long terme qui excède cette différence doit donc être reconstituée par prélèvement sur les bénéfices et réserves propres de la société absorbante.

En reprenant les données de l'exemple figurant ci-dessus, mais en considérant que la société B détient 40 % des actions de la société absorbée A, la solution est la suivante :

L'augmentation de capital de la société B est limitée à $200\,000 \times 60\% = 120\,000$ €.

- Prime de fusion : on suppose que la société B a acquis les actions de la société A au prix de 80 000 € ; la prime de fusion est de : $230\,000 \text{ €} - (80\,000 \text{ €} + 120\,000 \text{ €}) = 30\,000 \text{ €}$.

- La société B doit, à due concurrence, imputer la réserve spéciale sur cette prime. Aucune imputation ne peut être opérée sur le capital social puisque l'augmentation du capital de la société B (120 000 €) est inférieure au capital de la société A (150 000 €). La société B doit donc reconstituer le solde de la réserve spéciale (soit $43\,000 \text{ €} - 30\,000 \text{ €} = 13\,000 \text{ €}$) sur ses propres bénéfices et réserves.

5. Sort de la réserve spéciale pour fluctuation des cours

a. Étendue de l'obligation de reprise

370

Le régime de la provision pour fluctuation des cours a été supprimé pour les exercices clos depuis le 31 décembre 1997. Les provisions existantes à cette date ont dû en principe être réintégrées sur une période de trois ans, mais les entreprises ont pu porter ces provisions, dans la limite d'un montant de 9 146 941 €, à un compte de réserve spéciale à la clôture du premier exercice clos à partir du 31 décembre 1997.

380

Dès lors, en application du a du 3 de l'[article 210 A du CGI](#) en cas d'opérations soumises au régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI, la société absorbante est tenue de reprendre au passif de son bilan la réserve spéciale pour fluctuation des cours figurant dans les écritures de la société absorbée à la date de la fusion.

390

La société absorbée peut, avant la fusion, soit incorporer à son capital la réserve spéciale, soit annuler cette réserve par imputation de pertes sans avoir à supporter l'imposition prévue en cas de prélèvement sur la réserve. En ce cas, la société absorbante n'est plus tenue de reprendre à son passif la réserve précédemment incorporée au capital ou annulée.

b. Modalités de reprise

400

En premier lieu, la société bénéficiaire des apports doit, le cas échéant, reconstituer la réserve spéciale des plus-values à long terme.

Elle doit ensuite reconstituer la réserve spéciale que la société apporteuse a constituée à la clôture de son premier exercice clos à compter du 31 décembre 1997, par imputation sur ses propres bénéfices ou réserves. Toutefois, la contrepartie de cette réserve se trouve également comprise dans la valeur de l'actif net apporté à la société bénéficiaire de l'apport. En conséquence, il est admis que la réserve spéciale soit reconstituée par imputation prioritaire sur la prime de fusion subsistant après la reconstitution de la réserve spéciale des plus-values à long terme.

410

L'excédent éventuel, par rapport à cette prime, de la réserve spéciale est ensuite imputé sur les réserves de la société apporteuse incorporées au capital de la société bénéficiaire de l'apport à l'occasion de l'opération de fusion, et qui n'ont pas encore été utilisées pour la reconstitution de la réserve spéciale des plus-values à long terme. Cette imputation ne s'accompagne d'aucune écriture comptable de virement.

420

Si le montant cumulé de la prime de fusion et des réserves de la société apporteuse capitalisées au bilan de la société bénéficiaire de l'apport est insuffisant pour permettre l'imputation de la totalité de la réserve spéciale, le complément de dotation à cette réserve doit alors être prélevé par cette dernière société sur les bénéfices et réserves ordinaires figurant à son bilan à la date de l'opération de fusion et ensuite sur la réserve légale.

Remarque : La reconstitution de la réserve spéciale pour fluctuation des cours suit donc des règles identiques à celles appliquées pour la reconstitution de la réserve spéciale des plus-values à long terme. Il est ainsi possible selon nous en dernier recours de débiter un compte de report à nouveau débiteur.

430

La fraction de la réserve spéciale qui n'a pu être reconstituée par la société bénéficiaire de l'apport dans les conditions mentionnées ci-avant est rapportée au résultat imposable au titre du premier exercice clos après la date de réalisation de l'opération de fusion.

440

Exemple :

L'exemple ci-après permet d'illustrer le cas où la réserve spéciale d'une société absorbée est reprise au passif du bilan de la société absorbante par imputation sur la prime de fusion et sur le capital de cette dernière.

Lorsque à l'occasion de l'absorption d'une société « A » par une société « B », l'augmentation de capital de la société « B » destinée à rémunérer l'apport-fusion par remise de titres excède le montant du capital de la société « A », cet excédent correspond au montant des réserves de la société « A », incorporées au capital de la société « B », à l'occasion de l'opération de fusion :

Hypothèses :

Capital social de la société A : 150 000 €

Valeur réelle de l'actif net apporté par la société A à la société B : 230 000 €

Réserve spéciale des plus-values à long terme figurant, avant fusion, au bilan de la société A : 35 000 € (fraction de la réserve excédant 200 M € que la société A a choisi de maintenir à ce poste).

Réserve spéciale « provisions pour fluctuation des cours » figurant avant fusion au bilan de la société A : 50 000 €.

Capital social, avant fusion, de la société absorbante B : 1 000 000 €.

Valeur réelle de l'actif net de la société B : 1 150 000 €.

Pour rémunérer l'apport de la société A, la société B augmente son capital de $230\,000 \times (1\,000\,000 / 1\,150\,000) = 200\,000$ €.

Prime de fusion dégagée et comptabilisée au passif de la société B : $230\,000 - 200\,000 = 30\,000$ €.

Les réserves de la société A qui s'élèvent à 80 000 € ($230\,000 - 150\,000$), se retrouvent, après fusion, au bilan de la société B :

- pour partie dans la prime de fusion d'un montant de 30 000 €,
- et pour le surplus dans le capital social, soit 50 000 € ($200\,000 - 150\,000$).

Solution :

Il convient de reconstituer en priorité la réserve spéciale des plus-values à long terme (35 000 €).

Elle sera constituée par imputation :

- en premier lieu de 30 000 € sur la prime de fusion ;
- en second lieu de 5 000 € sur le capital.

Ensuite, il convient de reconstituer la réserve spéciale « provisions pour fluctuation des cours » (50 000 €). La prime de fusion ayant déjà été totalement utilisée pour la reconstitution de la réserve spéciale des plus-values à long terme, la réserve spéciale « provisions pour fluctuation des cours » ne pourra s'imputer que sur le capital de la société absorbante, dans la limite des réserves capitalisées de la société absorbée, qui n'ont pas été affectées à la réserve spéciale des plus-values à long terme, soit une imputation de 45 000 €. Le solde, soit 5 000 € ($50\,000$ € - $45\,000$ €) devra être reconstitué par prélèvement sur les bénéfices ou les réserves ordinaires de la société.

c. Prélèvements opérés par la société absorbante

Les prélèvements réalisés par la société bénéficiaire des apports sur la réserve spéciale qu'elle a reprise au passif de son bilan lors de la fusion sont soumis aux règles suivantes.

1° Principe : imposition des sommes prélevées

450

En application du quatrième alinéa du I de l'article 6 de la [loi de finances pour 1998 n° 97-1269 du 30 décembre 1997](#), les sommes prélevées sur la réserve spéciale sont rapportées aux résultats de l'exercice en cours lors de ce prélèvement.

460

S'agissant des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, les sommes prélevées comptablement sur la réserve spéciale pour être distribuées aux associés ne donnent pas lieu au paiement du précompte mobilier prévu à l'article 223 sexies du CGI si cette distribution peut être imputée fiscalement sur des bénéfices ou des réserves distribuables en franchise de précompte. A défaut, le précompte exigible ne peut s'imputer sur l'impôt sur les sociétés dû le cas échéant au titre de l'exercice en cours à la date du prélèvement.

Toutefois, les sommes prélevées sur la réserve spéciale et rapportées aux résultats de cet exercice sont susceptibles d'entraîner un accroissement du bénéfice fiscal de l'exercice en cours lors de ce prélèvement et, par suite, une augmentation des capacités de distribution ultérieure en franchise de précompte.

2° Exceptions

470

La règle selon laquelle les sommes prélevées sur la réserve spéciale doivent être rapportées aux résultats imposables au titre de l'exercice au cours duquel ce prélèvement intervient, comporte trois exceptions énumérées au quatrième alinéa du I de l'article 6 de la loi de finances pour 1998. Ces exceptions correspondent aux situations suivantes :

a° Dissolution de la société

480

Les prélèvements sur la réserve spéciale ne sont pas rapportés aux résultats de l'exercice au cours duquel ils sont opérés, lorsque la société est dissoute. Cette règle est étendue aux prélèvements sur la réserve spéciale des plus-values à long terme.

Ces prélèvements s'entendent de ceux effectués au cours de la période de liquidation et également de ceux qui résultent de la dissolution de la société du fait de la transmission universelle du patrimoine de la société dissoute au profit d'une ou plusieurs autres sociétés ou de l'associé unique dans le cadre d'une fusion ou d'une scission non soumises au régime de faveur ou encore de la réunion de toutes les parts en une seule main. La fermeture par une société étrangère qui ne disparaît pas pour autant, de la succursale qu'elle exploitait en France, ne peut être assimilée à une dissolution de société.

Remarque : il est rappelé que la réunion de toutes les parts ou actions en une seule main n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société.

b° Incorporation de la réserve spéciale au capital

490

Les sommes prélevées sur la réserve spéciale ne sont pas rapportées aux résultats de l'exercice en cours lors de ce prélèvement si elles sont incorporées au capital. Cette exonération n'est pas définitive. En cas de réduction de capital avant la fin de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue l'incorporation au capital de la réserve, les sommes qui ont été incorporées au capital sont rapportées aux résultats de l'exercice au cours duquel intervient cette réduction. Le montant de cette reprise ne peut excéder le montant de la réduction de capital.

500

Cette règle s'applique en principe quelles que soient les raisons de la réduction de capital. Toutefois, il est admis que les réductions de capital motivées par des pertes ou l'annulation du capital à la suite de la dissolution de la société n'entraînent pas la taxation des sommes précédemment incorporées au capital.

510

Remarque : Dans l'hypothèse où une société a incorporé à son capital à la fois des bénéfices ayant ouvert droit au taux d'imposition de 19 % prévu [au f du I de l'article 219 du CGI](#) et des sommes prélevées sur la réserve spéciale dans laquelle ont été portées des provisions pour fluctuation des cours, il y a lieu, à titre de règle pratique, d'affecter prioritairement la réduction de capital aux bénéfices soumis au taux réduit si ces bénéfices ne sont pas définitivement libérés de l'imposition complémentaire.

c° Imputation des pertes sur la réserve spéciale

520

Les pertes imputables en franchise d'impôt sur la réserve spéciale s'entendent des pertes comptables correspondant à des déficits fiscaux ou des moins-values nettes à long terme qui n'ont pas été précédemment imputés sur les bénéfices imposables au taux de droit commun ou sur les plus-values à long terme, sans qu'il y ait lieu de rechercher si ces déficits sont encore reportables en vertu des dispositions [du troisième alinéa du I de l'article 209](#) ou du [2 du I de l'article 39 quinquies du CGI](#).

Les déficits et les moins-values ainsi imputés cessent d'être reportables sur les bénéfices ou les plus-values réalisées au cours d'exercices ultérieurs.

6. Sort des provisions pour dépréciation des créances de la société absorbante sur la société absorbée

530

Si la société absorbante détient une créance sur la société absorbée et a constitué une provision pour créance douteuse ou litigieuse, la provision devient sans objet et doit être réintégrée dans les résultats de l'exercice en cours à la date de la fusion.

B. Opérations transcrites selon les valeurs réelles

1. Inscription au bilan des éléments d'actifs immobilisés amortissables

540

En principe, les éléments d'actif immobilisé apportés à la suite d'une opération de fusion doivent être apportés pour leur valeur réelle.

Cette règle ne s'oppose pas, bien entendu, à ce que des biens puissent être apportés pour leur valeur nette comptable lorsque celle-ci correspond à leur valeur réelle. Tel est en particulier le cas pour les matériels et outillages industriels et commerciaux, les autres immobilisations corporelles figurant au compte 218.

2. Éléments de l'actif circulant

550

En application du [e du 3 de l'article 210 du CGI](#), le régime spécial des fusions s'applique à l'ensemble des profits réalisés sur les éléments de l'actif circulant, notamment aux stocks de marchandises et aux titres de portefeuille qui n'ouvrent pas droit au régime des plus-values.

Toutefois, la neutralisation des profits réalisés sur les éléments de l'actif non immobilisé 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.

À défaut, elle comprend dans les résultats de l'exercice au cours duquel intervient l'opération le profit correspondant à la différence entre la nouvelle valeur de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

Dès lors, deux situations peuvent se présenter lorsque l'apport global des éléments de l'actif circulant fait apparaître un profit net.

a. La société absorbante inscrit à son bilan les éléments de l'actif circulant pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée

560

Les résultats de l'apport des éléments de l'actif circulant ne sont pas pris en compte pour la détermination des résultats de la société absorbée.

Ces résultats sont régulièrement imposés lors de la cession des éléments concernés par la société absorbante.

La valeur fiscale est égale au prix de revient des éléments de l'actif circulant diminué, le cas échéant, des provisions pour dépréciation constituées en franchise d'impôt par la société absorbée et qui ne sont pas imposées lors de la fusion.

Dans ce cas, la société absorbante doit reprendre à son bilan les écritures comptables de la société absorbée (prix de revient des éléments considérés, provisions pour dépréciation constituées en franchise d'impôt).

b. La société absorbante inscrit à son bilan les éléments de l'actif circulant pour leur nouvelle valeur

570

Dans cette hypothèse, la société absorbante doit réintégrer, dans le bénéfice imposable de l'exercice de la fusion, le profit correspondant à la différence entre la valeur d'apport des éléments de l'actif circulant et leur valeur fiscale dans les écritures de la société absorbée.

3. Réintégration des plus-values afférentes aux éléments amortissables compris dans l'apport

580

L'engagement souscrit par la société absorbante dans l'acte de fusion doit prévoir, en outre, la réintégration des plus-values afférentes aux éléments amortissables compris dans l'apport-fusion.

La réintégration de ces plus-values a pour contrepartie une majoration des bases d'amortissement des biens apportés.

Bien entendu, la réintégration n'a pas à être opérée lorsque les biens apportés étaient affectés à une exploitation étrangère.

Les plus-values sur éléments amortissables éventuellement diminuées des plus-values nettes à long terme à raison desquelles la société apporteuse a opté pour la taxation au taux réduit doivent être réintégrées dans les résultats de la société bénéficiaire des apports après la fusion. L'engagement souscrit par la société absorbante dans l'acte de fusion doit prévoir la réintégration des plus-values en cause sur une période dont la durée est précisée ci-après.

a. Calcul de la somme à réintégrer

590

Pour ce calcul, il y a lieu de procéder à une compensation entre les plus-values et les moins-values dégagées par l'apport des biens amortissables. Les plus-values à prendre en compte sont les plus-values à court terme ainsi que les plus-values à long terme pour lesquelles la société absorbée n'a pas opté pour l'imposition immédiate au taux réduit. Les plus-values à long terme sont retenues pour l'intégralité de leur montant.

Pour le calcul de la somme à réintégrer, il y a lieu de procéder à une compensation entre les plus-values et moins-values dégagées par l'apport des biens relevant d'une durée de réintégration identique.

La plus-value nette à réintégrer dans les bénéfices d'exploitation de la société absorbante est égale en principe à l'excédent des plus-values dégagé de cette compensation.

Toutefois, dans un souci de simplification, il est admis que la société absorbante peut librement compenser, à la date de la fusion, la plus-value nette afférente aux éléments amortissables compris dans l'apport avec ceux des déficits de la société absorbée qu'elle est autorisée, par l'agrément du ministre de l'Économie et des Finances à reporter sur ses propres résultats. La somme à réintégrer se trouve réduite d'autant.

b. Période de réintégration des plus-values

1° Principe

600

La réintégration des plus-values afférentes aux éléments amortissables compris dans l'apport-fusion s'effectue sur une durée :

- de 15 ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions c'est-à-dire les bâtiments, y compris ceux édifiés sur le sol d'autrui, et l'ensemble des installations, agencements, aménagements et ouvrages d'infrastructures qui s'amortissent dans les mêmes conditions que les bâtiments. Les droits qui se rapportent à des constructions concernent notamment la fraction des droits du preneur d'un contrat de crédit-bail immobilier représentative des constructions.

Ce délai de 15 ans s'applique également aux plantations et aux agencements et aménagements de terrains dont la durée d'amortissement est au moins égale à 15 ans.

Remarque : Le d du 3 de l'article 210 A du CGI s'applique aux biens qui constituent des éléments de l'actif immobilisé à l'exclusion, par conséquent, des biens qui sont considérés comme des stocks pour l'entreprise. Il est rappelé que les plantations constituent des éléments de l'actif immobilisé amortissable, distincts des terres qui les supportent. S'agissant de la définition des dépenses concourant à la formation du prix de revient des plantations de vergers et vignes et des durées d'amortissement présentant un caractère normal, il convient de se reporter à notre documentation (cf [BOI-BA-BASE-20-30-10 n° 290 et s.](#)).

Les agencements et aménagements des terrains (compte 212 du plan comptable général et du plan comptable agricole) s'entendent des travaux destinés à rendre un terrain en état d'utilisation. Le dispositif d'étalement ne concerne que les agencements et aménagements qui aboutissent à une amélioration temporaire (clôture, mouvements de terre, drainage et défrichement, travaux de viabilité, aménagements de parkings à ciel ouvert...).

Parmi les immobilisations précédentes, seuls sont éligibles les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une durée au moins égale à quinze ans. Compte tenu des durées d'amortissement des plantations généralement pratiquées, le dispositif devrait concerner principalement les plantations de certains vergers et vignes.

Pour l'appréciation de cette condition, il convient de retenir la durée normale d'amortissement des biens concernés à la date de leur création indépendamment, en particulier, de la durée d'amortissement retenue par la société absorbante.

- de 5 ans dans les autres cas, c'est-à-dire pour toutes les immobilisations amortissables autres que les constructions et les droits qui s'y rapportent.

610

S'agissant des crédits baux mobiliers et immobiliers cf. [BOI-BIC-PVMV-40-50-10](#).

2° Exception

620

Lorsque la plus-value nette sur les constructions ainsi que sur les plantations et les agencements et aménagements de terrains excède 90 % de la plus-value nette globale sur éléments amortissables, la réintégration des plus-values afférentes aux biens précités est effectuée sur la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces biens.

S'agissant des constructions, cette mesure leur est exclusivement réservée, à l'exclusion des droits immobiliers qui se rapportent à des constructions.

c. La réintégration des plus-values doit être effectuée par parts égales sur la durée de réintégration

630

La réintégration des plus-values par la société absorbante doit être effectuée par parts égales sur la durée de réintégration précédemment définie.

Dès lors, la société absorbante doit réintégrer dans les résultats de chacun des exercices de la période de réintégration :

- 1/5ème de la plus-value d'apport afférente aux biens autres que les constructions, les plantations et les agencements et aménagements de terrains dont la durée d'amortissement est au moins égale à 15 ans ;
- 1/15ème de la plus-value d'apport afférente aux constructions et droits qui se rapportent à des constructions, aux plantations et aux agencements et aménagements de terrains dont la durée d'amortissement est au moins égale à 15 ans ;
- ou, lorsque la plus-value nette sur les constructions, les plantations et les agencements et aménagements de terrains excède 90 % de la plus-value nette globale sur éléments amortissables, une somme égale au rapport existant entre le montant des plus-values afférentes aux constructions et

la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces constructions.

640

Toutefois, la société absorbante pourra, comme par le passé, procéder à la réintégration anticipée de tout ou partie des plus-values à réintégrer.

L'obligation sera ainsi considérée comme satisfaite si le montant cumulé des réintégrations est au moins égal à autant de fractions des plus-values que cette société a effectivement clos d'exercices depuis la fusion.

Exemple :

Une société A est absorbée par une société B, avec effet au 1er janvier 2008. Les plus-values afférentes aux éléments amortissables apportés par A sont les suivantes (en euros) :

- plus-values afférentes aux biens autres que les constructions (à réintégrer sur 5 ans) : 500 000
- plus-values afférentes aux constructions (à réintégrer sur 15 ans) : 3 000 000

La société A n'a pas réalisé de plantations, d'agencements ou d'aménagements de terrains.

Les réintégrations à effectuer annuellement par la société absorbante sont de :

- biens autres que les constructions : $(500\ 000/5) = 100\ 000$
- constructions : $(3\ 000\ 000/15) = 200\ 000$

La société B doit donc réintégrer 300 000 (100 000 + 200 000) dans le résultat imposable de chacun de ses exercices 2008 à 2012 et 200 000 dans celui de chacun des exercices 2013 à 2022.

Elle peut toutefois procéder à des réintégrations supérieures à celles auxquelles elle est légalement tenue. Mais, à la fin de chaque exercice, le montant cumulé des réintégrations opérées doit au moins être égal au montant qui aurait résulté d'une réintégration linéaire.

Le tableau ci-après résume les modalités pratiques de cette tolérance :

En K€	2008	2009	2010	2011	2012
1. Part à réintégrer	300	300	300	300	300
2. Montant cumulé (1)	300	600	900	1 200	1 500
3. Solutions envisageables					
- variante 1	500	400	300	300	-
- variante 2	500	300	100 (2)	300	300
- variante 3 (4)	600	- (3)	500	300	100

- (1) Le montant cumulé des réintégrations est égal à autant de cinquièmes et de quinzièmes des réintégrations globales que la société absorbante a clos d'exercices depuis la fusion.
- (2) Le montant cumulé des réintégrations (500 + 300 + 100) doit être toujours au moins égal à celui mentionné au 2.
- (3) La société peut s'abstenir de réintégrer une fraction des plus-values dès lors qu'elle a réintégré à la clôture de l'exercice 2009 une somme (600) au moins égale à celle qui représente le montant cumulé des parts à réintégrer (600).
- (4) D'autres solutions peuvent être envisagées sous la seule réserve que le total des parts réintégrées soit au moins égal à la clôture de chaque exercice au montant cumulé figurant au 2.

d. Cession d'un bien amortissable pendant la période de réintégration

650

L'engagement souscrit par la société absorbante dans l'acte de fusion doit désormais prévoir que la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente au bien cédé qui n'a pas encore été réintégrée.

Cette imposition est applicable quelles que soient les modalités de cession du bien concerné : vente, don, apport, destruction, mise au rebut, etc.

L'application de cette nouvelle règle appelle deux précisions :

1° La première concerne l'obligation pour la société absorbante de mentionner sur l'état prévu à l'article 54 septies tous les renseignements nécessaires, notamment le montant des plus-values afférentes à chaque nature des biens, qui n'ont pas encore été réintégrées dans les résultats des exercices clos depuis la fusion

660

Lorsque la plus-value nette globale sur les éléments amortissables autres que les constructions, les plantations et les agencements et aménagements de terrains résulte d'une compensation entre plus values et moins-values, il est admis que la société absorbante peut choisir entre une répartition proportionnelle et une affectation sur certains biens pour la détermination des plus-values nettes à réintégrer sur chaque bien.

Dans ce dernier cas, la société doit produire en annexe à l'état prévu à l'article 54 septies du CGI, la quote-part de la plus-value nette affectée à chaque bien.

Exemple : Une société A apporte en 2008 à une société B les éléments amortissables suivants :

Éléments autres que des	Plus-values	Moins-values
immeubles apportés		
Élément 1	600	
Élément 2	300	
Élément 3		300

La plus-value globale à réintégrer dans les résultats de B s'élève à :

$$600 + 300 - 300 = 600.$$

La société B doit donc réintégrer dans les résultats de chacun des exercices de la période de réintégration : $600/5 = 120$.

A la clôture du premier exercice qui suit la fusion, l'entreprise doit mentionner bien par bien, sur l'annexe à l'état prévu à l'article 54 septies du CGI, la répartition des plus-values à réintégrer, lorsqu'elle entend affecter sur certains biens la plus-value nette à réintégrer.

	Répartition	Répartition affectée	
	proportionnelle		
		Variante n° 1	Variante n° 2
Élément 1	$600 \times 600/900 = 400$	$600 - 300 = 300$	600
Élément 2	$600 \times 300/900 = 200$	300	$300 - 300 = 0$

Le choix effectué par l'entreprise d'affecter bien par bien les réintégrations à opérer, constitue une décision de gestion qui lui est opposable. En l'absence d'un tel choix, les réintégrations seront réputées effectuées selon la méthode proportionnelle.

En cas de cession de l'élément 1 au cours de l'année 2010, la société B doit réintégrer dans les bénéfices de l'exercice clos le 31 décembre 2010.

	Répartition	Répartition affectée	
	proportionnelle		
		Variante n° 1	Variante n° 2
Élément 1	240 (1)	180 (2)	360 (3)
Élément 2	40 (4)	60 (5)	-

La fraction des plus-values non réintégrées s'élève à :

(1) 240 $[400 - (80 + 80)]$

(2) 180 $[300 - (60 + 60)]$

(3) 360 $[600 - (120 + 120)]$

La part à réintégrer au résultat de chaque exercice pour l'élément 2 est de :

(4) = 40

(5) = 60

2° La deuxième précision concerne la dérogation à cette règle lorsque le bien concerné fait l'objet d'un nouvel apport dans le cadre d'une opération elle-même soumise au régime spécial

670

Dans ce cas, et conformément aux dispositions du [b du 3 de l'article 210 A du CGI](#), la société absorbante ou bénéficiaire du nouvel apport se substitue à la société apporteuse pour la réintégration des plus-values dont l'imposition avait été différée chez cette dernière.

Bien entendu, la cession du bien concerné par la nouvelle société absorbante ou bénéficiaire entraîne l'imposition immédiate des fractions de plus-values non encore réintégrées.

Exemple :

Une société A est absorbée en N par une société B (l'opération est transcrite sur la base des valeurs réelles des éléments apportés). Les plus-values afférentes aux constructions s'élèvent à 150 000 €. Les réintégrations à effectuer annuellement par la société absorbante sont de 10 000 € (150 000/15).

Au titre de chacun des exercices N et N + 1, la société B a réintégré 10 000 € dans son résultat, soit 20 000 € au total.

En N + 2, la société B est absorbée par une société C. Les plus-values afférentes à ces constructions s'élèvent à 120 000 €.

Les obligations de la société C sont les suivantes :

- réintégration par parts égales des plus-values résultant de la précédente opération, soit 10 000 € au titre de chacun des exercices N + 2 à N + 14 ;
- réintégration par parts égales des plus-values résultant de la nouvelle opération, soit 8 000 € (120 000/15) au titre de chacun des exercices N + 2 à N + 16.

La cession de ces constructions par C au cours de l'année N + 9 entraînera l'imposition immédiate des plus-values non encore réintégrées, soit :

- 60 000 € au titre de la première opération ;
- et 64 000 € au titre de l'absorption de B par C.

Si, en N + 2, il est constaté une moins-value de 39 000 € sur ces constructions, les obligations de la société C seront limitées à la réintégration par parts égales, sur la période N + 2 - N + 14, des plus-values résultant de la précédente opération sous déduction de la moins-value constatée en N + 2, soit à réintégrer au titre de chacun des exercices N + 2 à N + 14 :

$$[150\,000 - (20\,000 + 39\,000)]/13 = 7\,000\text{ €}$$

$$\text{ou } 150\,000/15 - 39\,000/13 = 7\,000\text{ €}$$

Bien entendu, la moins-value de 39 000 € ne peut être déduite ni par la société B ni par la société C.

e. Existence de moins-values nettes partielles

680

Si la compensation des plus-values et des moins-values dégagées par l'apport des biens amortissables fait apparaître une moins-value nette, celle-ci ne saurait en droit strict, être reportée sur les bénéfices ultérieurs de la société absorbante que dans le cadre de l'agrément prévu pour le report des déficits.

Toutefois, par analogie avec la réintégration de la plus-value nette afférente aux éléments amortissables, il est apparu possible d'autoriser le report de plein droit de la moins-value nette afférente aux éléments de cette nature sur les bénéfices de la société absorbante.

En outre, dans le souci de faciliter la réalisation des fusions, et nonobstant le caractère intercalaire de ces opérations, il a paru possible d'autoriser la société absorbée à compenser la moins-value partielle afférente aux éléments amortissables avec ses résultats imposables. Mais corrélativement ladite

moins-value cesse, à due concurrence, de pouvoir être reportée sur les résultats de la société absorbante.

C. Opérations transcrites selon les valeurs comptables

690

Lorsque la fusion est transcrite sur la base des valeurs comptables des éléments apportés, la société absorbante est tenue de reprendre à son bilan, d'une part, la valeur d'origine des éléments reçus, d'autre part, les dépréciations constatées par la société absorbée. Ces modalités d'inscription au bilan concernent aussi bien les éléments de l'actif immobilisé que les éléments de l'actif circulant. Les reprises effectuées par la société absorbante en cas de réappréciation des éléments concernés sont taxées, selon le cas, au taux de droit commun ou au taux réduit des plus-values à long terme.

1. Inscription au bilan des éléments d'actifs immobilisés

700

La réalisation d'une opération de fusion à la valeur nette comptable est subordonnée à la reprise par la société absorbante dans ses comptes de la valeur brute et des amortissements comptabilisés dans les livres de la société absorbée.

Dans cette situation, aucune plus-value n'est dégagée dans les comptes et l'opération revêt un caractère totalement intercalaire.

Lors de la cession ultérieure de ces biens, la plus-value imposable sera déterminée sur la base de leur prix d'acquisition par la société absorbée, diminué des amortissements pratiqués par cette dernière société puis par la société absorbante.

Lorsque la valeur nette comptable diffère de la valeur fiscale du bien, la plus-value réalisée lors de sa cession ultérieure par la société absorbante est calculée d'après la valeur que ce bien avait, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

2. Éléments de l'actif circulant

710

Les résultats de l'apport des éléments de l'actif circulant ne sont pas pris en compte pour la détermination des résultats de la société absorbée.

Ces résultats sont régulièrement imposés lors de la cession des éléments concernés par la société absorbante.

La valeur fiscale est égale au prix de revient des éléments de l'actif circulant diminué, le cas échéant, des provisions pour dépréciation constituées en franchise d'impôt par la société absorbée et qui ne sont pas imposées lors de la fusion.

Dans ce cas, la société absorbante doit reprendre à son bilan les écritures comptables de la société absorbée (prix de revient des éléments considérés, provisions pour dépréciation constituées en franchise d'impôt).

720

Pour davantage de développements sur les règles comptables, se reporter au [BOI-IS-FUS-30](#).

II. Personne morale absorbante non passible de l'impôt sur les sociétés, d'après le régime de droit commun, sur l'intégralité de ses résultats (sociétés en commandite simple, organismes sans but lucratif, sociétés partiellement exonérées d'impôt sur les sociétés)

Certaines sociétés ou organismes sont soumises à des règles particulières pour l'application du régime spécial des fusions.

A. Principes

730

La personne morale absorbante est tenue de prendre les mêmes engagements que si elle était soumise à l'impôt sur les sociétés sur l'intégralité de ses résultats.

Mais, bien entendu, elle ne sera en mesure de respecter ces engagements que si les éléments auxquels se rapportent les plus-values et les provisions exonérées demeurent affectés à une exploitation dont les résultats sont soumis, soit à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, soit à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux (cas des sociétés en commandite simple).

Les plus-values de fusion et les provisions de la société absorbée afférentes à ceux des éléments apportés qui ne seraient pas affectés par la personne morale absorbante à une telle exploitation ou qui cesseraient ultérieurement d'y être affectés, doivent donc être imposées dans les conditions de droit commun, soit au nom de la société absorbée, soit au nom de la personne morale absorbante au titre de l'exercice au cours duquel interviendrait le changement d'affectation.

B. Application des principes

1. Associations et collectivités sans but lucratif.

a. Transfert des actifs d'une association déclarée à une autre association de même nature

740

S'agissant du transfert des actifs d'une association déclarée à une autre association de même nature cf. [BOI-IS-FUS-10-20-20 § 330](#).

b. Absorption d'une société de capitaux par une association

750

Les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 et passibles de l'impôt sur les sociétés à raison des seuls revenus énumérés au [5 de l'article 206 du CGI](#), qui absorbent une société de capitaux passible de l'impôt sur les sociétés, ne sont pas en mesure de satisfaire à l'une des conditions prévues pour l'application du régime spécial des fusions, à savoir qu'elles doivent se substituer à la société absorbée pour la réintégration dans leurs bénéfices imposables des plus-values dégagées

lors de l'apport dont l'imposition a été différée ([b du 3 de l'article 210 A du CGI](#)).

En conséquence, ces plus-values doivent être imposées au nom de la société absorbée dans les conditions de droit commun

Remarque : La règle énoncée ci-dessus s'applique également en cas d'apport-scission ou d'apport partiel d'actif fait à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés au titre de l'article 206-5 du CGI. Il est précisé en outre que les bénéfices et les plus-values en sursis d'imposition doivent, le cas échéant, être assujettis à l'impôt sur les sociétés au nom de la société apporteuse.

2. Sociétés en commandite simple

760

Les exonérations prévues à l'[article 210 A du CGI](#) ne s'appliquent en principe, qu'à l'impôt sur les sociétés.

Lorsque la société absorbée est une société en commandite simple la fraction des plus-values de fusion et des provisions correspondant aux droits des associés commandités devrait donc, en droit strict être soumise à l'impôt sur le revenu. Toutefois il a été décidé d'étendre à cet impôt les exonérations prévues en matière d'impôt sur les sociétés.

Mais bien entendu les éléments apportés auxquels se rapportent les plus-values et les provisions exonérées doivent demeurer affectés à l'exploitation.