

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-10-20-50-18/07/2013

Date de publication : 18/07/2013

Date de fin de publication : 03/10/2018

IS - Fusions et opérations assimilées - Régime spécial des fusions - Droits 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 5 : Droits de la société absorbante

Sommaire :

I. Amortissements des éléments de l'actif immobilisé compris dans l'apport

A. Fusion transcrite sur la base des valeurs réelles

B. Fusion transcrite sur la base des valeurs comptables

II. Report des déficits

A. Report en avant des déficits

B. Report en arrière des déficits

III. Transfert des intérêts différés

IV. Transfert du bénéfice des agréments fiscaux accordés à la société absorbante

V. Appréciation de la durée de détention afférente aux éléments de l'actif immobilisé compris dans l'apport

VI. Charges assumées par la société absorbante du chef de la société absorbée postérieurement au traité de fusion

VII. Indemnités de congés payés versés aux salariés d'une société absorbée

VIII. Maintien du régime des sociétés mères et filiales

A. Principe du maintien du régime mère-filles

B. Dispositif anti-abus

IX. Cas particuliers

A. société absorbante détenant des actions ou parts de la société absorbée - Effets de l'annulation des titres

1. Plus-value

2. Moins-value

B. société absorbée détenant des actions ou parts de la société absorbante

1

Il est dans la logique du régime des fusions que la société absorbante hérite de certains des droits acquis par la société absorbée. Au surplus l'imposition des plus-values dégagées par l'apport des éléments amortissables a pour contrepartie l'ouverture de possibilités nouvelles d'amortissement au profit de la société absorbante.

I. Amortissements des éléments de l'actif immobilisé compris dans l'apport

10

Pour l'application des règles relatives à l'amortissement des biens apportés lors d'une fusion, il convient de distinguer selon que l'opération a été transcrite dans les comptes de la société absorbante sur la base des valeurs réelles des éléments apportés ou sur la base de leur valeur comptable.

A. Fusion transcrite sur la base des valeurs réelles

20

En contrepartie de l'imposition des plus-values dégagées par l'apport des éléments amortissables, la société absorbante est autorisée à calculer les amortissements et plus-values ultérieurs afférents à ces éléments d'après leur valeur d'apport.

En droit strict et eu égard au caractère usagé des éléments apportés, l'Administration eût été fondée à refuser à la société absorbante la possibilité d'amortir ces biens selon le mode dégressif. À tout le moins eût-elle pu invoquer le caractère intercalaire de la fusion pour imposer à la société absorbante de reprendre, sans changement, le taux d'amortissement dégressif retenu par la société absorbée.

En fait, il a été décidé de faire abstraction du caractère usagé des biens apportés et d'autoriser la société absorbante à appliquer aux biens reçus par elle le régime d'amortissement correspondant à la nature de ces biens. Il s'ensuit notamment que l'amortissement de ceux des biens apportés qui entrent dans le champ d'application de l'[article 39 A du code général des impôts](#) (CGI) peut être pratiqué selon le mode dégressif.

Il est précisé enfin que la durée d'amortissement est égale à la durée probable d'utilisation des biens apportés, appréciée à la date effective de la fusion. Elle peut donc excéder la durée dont aurait disposé la société absorbée pour achever son plan d'amortissement. Le taux d'amortissement est déterminé en fonction de cette durée probable d'utilisation.

L'exemple reproduit ci-après a pour objet de comparer les solutions énoncées ci-dessus à celles dont l'adoption, théoriquement conforme au régime spécial des fusions, n'est cependant pas imposée aux sociétés absorbantes, ainsi qu'aux règles qui se seraient appliquées à la société absorbée si la fusion n'était pas intervenue.

Exemple :

Soit un bien acquis le 1er janvier par une société A pour un prix de 10 000 €, et amortissable sur 10 ans selon le mode dégressif.

La société A a pratiqué les amortissements suivants (taux : 10 % x 2,5) :

Exercice de l'acquisition du bien : $10\,000 \times 25\%$, soit 2 500 €

2e exercice : $7\,500 \times 25\%$, soit 1 875 €

3e exercice : $5\,625 \times 25\%$, soit 1 406 €

4e exercice : $4\,219 \times 25\%$, soit 1 055 €

5e exercice : $3\,164 \times 25\%$, soit 791 €

Au total, les amortissements pratiqués s'élèvent à 7 627 €, et la valeur comptable résiduelle, à 2 373 €.

Le bien considéré est alors apporté, par la société A à une société B pour une valeur de 5 000 €, dans le cadre d'un apport fusion, avec effet à compter du 1er janvier N+5.

On suppose successivement que B évalue à cinq ans puis à huit ans la durée probable d'utilisation de ce bien.

Le tableau ci-après fait ressortir dans l'une et l'autre hypothèse l'avantage retiré par la société absorbante des solutions, énoncées ci-dessus.

	SOCIETE ABSORBEE	SOCIETE ABSORBANTE (régime spécial)		
		Solution résultant de la stricte application des textes en vigueur	Solution de tempérament possible	Solution admise
	Amortissement dégressif, tel qu'il aurait pu être pratiqué par la société absorbée si la fusion n'était pas intervenue	Amortissement linéaire sur la valeur d'apport	Amortissement dégressif sur la valeur d'apport, avec maintien du taux pratiqué par la société absorbée	Amortissement dégressif sur la valeur d'apport, avec adoption d'un nouveau taux en fonction de la durée probable d'utilisation
Durée probable d'utilisation estimée lors de la fusion de 5 ans	$2\,373 \times 25\% = 593$ $1\,780 : 4 = 445$ $1\,780 : 4 = 445$ $1\,780 : 4 = 445$ $1\,780 : 4 = 445$	$5\,000 \times 20\% = 1\,000$ $5\,000 \times 20\% = 1\,000$	$5\,000 \times 25\% = 1\,250$ $3\,750 : 4 = 937,50$ $3\,750 : 4 = 937,50$ $3\,750 : 4 = 937,50$ $3\,750 : 4 = 937,50$	$5\,000 \times 40\% = 2\,000$ $3\,000 \times 40\% = 1\,200$ $1\,800 \times 40\% = 720$ $1\,080 : 2 = 540$ $1\,080 : 2 = 540$

Durée probable d'utilisation estimée lors de la fusion à 8 ans	2 373 x 25 % = 593 1 780 : 4 = 445 1 780 : 4 = 445 1 780 : 4 = 445 1 780 : 4 = 445	5 000 x 12,50 % = 625	5 000 x 25 % = 1 250	5 000 x 31,25 % = 1 562,50
		5 000 x 12,50 % = 625	3 750 x 25 % = 937,50	3 437,50 x 31,25 % = 1 075
		5 000 x 12,50 % = 625	2 812,50 x 25% = 703	2 362,50 x 31,25 % = 740
		5 000 x 12,50 % = 625	2 109,50 x 25% = 527	1 622,50 x 31,25 % = 505
		5 000 x 12,50 % = 625	1 582,50 : 4 = 396	1 117,50 x 31,25 % = 350
		5 000 x 12,50 % = 625	1 582,50 : 4 = 396	767,50 : 3 = 256,50
		5 000 x 12,50 % = 625	1 582,50 : 4 = 396	767,50 : 3 = 256,50
		5 000 x 12,50 % = 625	1 582,50 : 4 = 396	767,50 : 3 = 256,50

B. Fusion transcrite sur la base des valeurs comptables

30

Lorsque la fusion est transcrite dans les comptes de la société absorbante d'après la valeur comptable des éléments d'actif apportés, celle-ci reprend à son bilan les écritures de la société absorbée et continue de calculer les amortissements à partir de la valeur d'origine des biens dans les écritures de la société absorbée.

II. Report des déficits

A. Report en avant des déficits

40

Le Conseil d'Etat a jugé que la société absorbante peut imputer sur des plus-values à long terme réalisées après la fusion les provisions pour dépréciation de titres constituées par l'absorbée qui suivent le régime des moins-values à long terme et que l'absorbante a reprises à son bilan en application du 3 de l'article 210 A du CGI à l'occasion de l'opération transcrite aux valeurs nettes comptables (CE 30 décembre 2011 n° 316194).

Voir en ce sens le [BOI-SJ-AGR-20](#).

B. Report en arrière des déficits

50

L'option pour le report en arrière des déficits ne peut pas être exercée au titre d'un exercice au cours duquel l'entreprise a procédé à une opération de fusion. Cette règle s'applique en principe aussi bien à la société absorbante qu'à la société absorbée.

Toutefois, il est admis que la société absorbante puisse reporter le déficit constaté au titre de l'exercice au cours duquel l'opération est intervenue, à l'exception, bien entendu, de ceux éventuellement transférés en application du II de l'article 209 du CGI. Ce déficit doit alors remplir les conditions prévues

III. Transfert des intérêts différés

60

Voir [BOI-SJ-AGR-20](#).

IV. Transfert du bénéfice des agréments fiscaux accordés à la société absorbante

70

En cas de fusion, les sociétés absorbées devraient, en principe, être déchues des avantages fiscaux attachés aux agréments accordés lorsqu'elles n'ont pas encore rempli leurs engagements.

Remarque : il en est de même en cas de scission ou d'apports partiels d'actif.

Toutefois il est admis que le maintien des avantages fiscaux ou leur transfert s'opère de plein droit en cas de fusion pour les agréments relatifs à l'exonération temporaire de taxe professionnelle ou de CFE accordée dans le cadre de l'aménagement du territoire ([CGI, art. 1465](#)).

Bien entendu, les sociétés absorbantes doivent respecter les engagements souscrits par la société qui a bénéficié de l'agrément et l'Administration conserve à cet égard son droit de contrôle.

Dans l'hypothèse où ces engagements ne peuvent, du fait de la fusion, être totalement remplis, le maintien et le transfert de l'agrément demeurent subordonnés à une décision particulière.

80

Pour les autres agréments, le bénéfice des avantages acquis peut, par décision spéciale, être maintenu lorsque la société qui continue l'activité de la société absorbée se substitue à elle pour remplir ses engagements.

De même, le bénéfice des avantages non encore acquis peut dans certains cas, être transféré à la société absorbante.

Là encore, les sociétés absorbantes doivent respecter les engagements souscrits par la société qui a bénéficié de l'agrément.

S'agissant des agréments relatifs notamment aux dispositions visées au II de l'[article 209 du CGI](#), à l'[article 210 B du CGI](#), à l'[article 210 C du CGI](#) et au 2 de l'[article 115 du CGI](#), un nouvel agrément devra être sollicité par la société absorbante.

V. Appréciation de la durée de détention afférente aux éléments de l'actif immobilisé compris dans l'apport

90

Pour l'application du régime d'imposition des plus-values, 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.

VI. Charges assumées par la société absorbante du chef de la société absorbée postérieurement au traité de fusion

100

Les charges se rattachant à la gestion de la société absorbée doivent être déduites de ses propres résultats dès lors qu'elles sont connues ou prévisibles à la date de la fusion.

Par suite, les charges dont il s'agit - qui représentent un élément du prix d'acquisition de l'actif de la société absorbée - ne sont jamais déductibles des résultats de la société absorbante même si l'état du passif produit par la société absorbée n'en faisait pas mention.

En revanche, les charges qui ont pris naissance postérieurement à la fusion et que la société absorbante, subrogée dans les droits et obligations de la société absorbée, a été amenée à payer, sont admises en déduction de ses résultats imposables. Lesdites charges se rattachent en effet à la gestion de la société absorbante et demeurent sans influence sur le prix d'acquisition de l'actif net de la société absorbée.

110

L'application de ces principes a fait l'objet de différents arrêts du Conseil d'État :

- l'indemnité qu'une société absorbante a, postérieurement à l'acte de fusion, versée à un ancien dirigeant de la société absorbée en vertu d'un engagement pris par cette dernière doit être regardée comme une dette de la société absorbée qui, en conséquence, réduit la valeur réelle de l'actif net apporté et doit, par suite, être imputée sur la prime de fusion inscrite au passif du bilan de la société absorbante (CE, arrêt du 7 juillet 1972, req. n° 81749, RJ n° II, p. 63) ;

- une société qui, en vertu d'un accord avec une autre société, a reçu, à titre d'apport, une partie de l'actif de cette dernière et accepté en contrepartie, de prendre en charge son passif, ne peut pas déduire de son bénéfice imposable la contribution des patentes due par la société absorbée mais acquittée par elle, car cet impôt, supporté en vertu même de l'accord susvisé, doit être regardé comme un élément du coût d'acquisition de l'actif qu'elle a reçu (CE, arrêt du 26 novembre 1971, req. n° 81743, RJ n° II, p. 200) ;

- le paiement par une société absorbante d'une dette de la société absorbée née antérieurement à la fusion et acquittée au titre des obligations découlant des termes mêmes de l'acte de fusion ne constitue pas une charge se rattachant à la gestion de l'absorbante. La somme en cause ne doit donc pas être regardée comme une charge d'exploitation de cette dernière mais comme un élément du coût d'acquisition des éléments d'actif qu'elle a recueillis, même si l'état du passif produit par la société absorbée n'en faisait pas mention (CE, arrêt du 6 novembre 1974, req. n°s 89562 et 89564, RJ n° II, p.137).

En revanche, la charge que la société absorbante, subrogée dans les droits et les obligations de la société absorbée, a été amenée à payer postérieurement au traité de fusion se rattache à sa propre gestion et constitue pour elle une charge d'exploitation déductible de son bénéfice imposable dès lors qu'elle n'était pas prévisible à la date de la fusion (CE, arrêt du 9 janvier 1974, req. n° 89157, RJ n° II, p. 9).

Le Conseil d'État a également jugé que les primes d'émission et de remboursement afférentes à un emprunt obligataire constituent pour la société émettrice, une charge financière qui doit être imputée sur les résultats de l'exercice au cours duquel elles doivent être versées, c'est-à-dire lors du remboursement des titres. Il a, par suite, estimé que, dans le cas d'absorption de

la société émettrice, les primes attachées aux obligations non encore remboursées 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 peuvent 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, RJ n° II, p. 67).

VII. Indemnités de congés payés versés aux salariés d'une société absorbée

120

Il convient de se reporter au [BOI-BIC-PROV-30-20-10-10](#) au II-B-1-b-2°aux § 130 et 140 et au III-A aux § 150 à 260.

VIII. Maintien du régime des sociétés mères et filiales

A. Principe du maintien du régime mère-filles

130

Certaines restructurations, telles que les fusions ou confusions de patrimoine n'emportent pas rupture de l'engagement de conservation de deux ans des titres éligibles au régime des sociétés mères et filiales prévu aux [articles 145 et 216 du CGI](#) si elles sont placées sous le régime spécial défini par [l'article 210 A du CGI](#). Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-IS-BASE-10-10-10](#).

B. Dispositif anti-abus

135

Pour les exercices clos à compter du 4 juillet 2012, le 4ème alinéa de [l'article 210 A du CGI](#) prévoit que, lorsqu'une société mère absorbe sa filiale moins de deux ans après l'acquisition des titres de celle-ci, la moins-value d'annulation des titres au bilan de la société absorbante n'est pas déductible à hauteur des montants qui lui ont été distribués depuis l'acquisition des titres en application du régime des sociétés mères et filiales.

Il s'agit d'un dispositif, instauré par [l'article 16 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012](#), visant à lutter contre les montages selon lesquels une société mère :

- dans un premier temps, reçoit de sa ou ses filiales, des dividendes exonérés d'impôt sur les sociétés ;
- et, dans un second temps, déduit une moins-value d'annulation des titres de la filiale absorbée ou confondue, au taux de droit commun de l'IS et correspondant au montant des dividendes préalablement perçus, cette distribution ayant pour effet de vider la filiale de toute ou partie de sa substance.

En pratique, le montant des distributions reçues par la société mère en franchise d'impôt constitue un seuil au-delà duquel l'excédent de moins-value demeure déductible à court terme dans les conditions de droit commun.

IX. Cas particuliers

A. société absorbante détenant des actions ou parts de la société absorbée - Effets de l'annulation des titres

1. Plus-value

140

Lorsque la société absorbante détient des actions ou parts de la société absorbée, la dissolution de celle-ci entraîne l'annulation des titres en cause. Le cas échéant, cette annulation dégage une plus-value égale à la différence entre la valeur d'apport de la fraction de l'actif net de la société absorbée qui correspond aux droits de la société absorbante et la valeur fiscale des titres.

Remarque : bien entendu, les provisions pour dépréciation des titres de participation éventuellement constituées et qui deviennent sans objet doivent être comprises dans les plus-values à long terme de l'exercice.

Cette plus-value, qui est normalement imposable, est purement et simplement exonérée, en vertu du 2ème alinéa du 1 de l'[article 210 A du CGI](#).

Cette exonération, qui est acquise quelles que soient l'ancienneté et l'importance de la participation annulée, n'est susceptible de s'appliquer que si la fusion est placée sous le régime spécial défini par l'article 210 A du CGI.

2. Moins-value

150

Dans le cas, sans doute exceptionnel, où l'annulation des actions de la société absorbée fait apparaître une moins-value, celle-ci doit être limitée à la valeur intrinsèque desdites actions.

Le Conseil d'État s'est prononcé à cet égard dans l'affaire suivante :

Une société avait acquis la presque totalité des parts d'une autre société pour un prix très supérieur à l'actif net ressortant du bilan de cette dernière. La différence était justifiée par l'intérêt commercial qu'avait la société acquéreur à transformer en filiale une entreprise dont l'activité et les implantations étaient complémentaires à la sienne.

Jugé que le prix payé, régulièrement inscrit à l'actif du bilan en tant que prix de revient d'actions de société filiale, correspondait en réalité, pour partie, à la valeur intrinsèque de la participation acquise, pour le surplus, à l'augmentation de valeur que la société mère procurait à son propre fonds de commerce par cette prise de participation.

La société filiale ayant été, l'année suivante, absorbée par la société mère, jugé en conséquence que l'augmentation susvisée de la valeur du fonds de commerce de l'absorbante ne pouvait être réputée avoir disparu du seul fait de la fusion et qu'à défaut de dépréciation constatée depuis la prise de participation, la fraction correspondante du prix d'acquisition des actions devait à due concurrence être maintenue à l'actif du bilan parmi les éléments incorporels.

Par suite, pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, la moins-value résultant pour l'absorbante de l'annulation des actions de l'absorbée devait être limitée à la valeur intrinsèque desdites actions, sans que la société puisse valablement opposer un jugement rendu en matière de droit d'apport par un tribunal de l'ordre judiciaire, lequel, pour apprécier la sincérité des évaluations énoncées dans les actes d'apport n'était pas tenu, contrairement au juge de l'impôt sur les

sociétés, de prendre en compte les opérations de toute nature effectuées par la société absorbante (CE, arrêt du 16 mai 1975, req. n° 92372, 7e, 8e et 9e s.-s. réunies, RJ n° II, p. 64).

B. société absorbée détenant des actions ou parts de la société absorbante

160

Dans l'hypothèse où la société absorbée détenait des actions ou parts de la société absorbante, l'apport de ces titres dégage éventuellement une plus-value qui est normalement exonérée au même titre que l'ensemble des plus-values dégagées par la fusion. En contrepartie de cette exonération, la société absorbante est tenue de calculer les plus-values ultérieures afférentes aux titres en cause d'après la valeur qu'ils avaient du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. L'annulation de ces titres, par la société absorbante, fait donc apparaître, le cas échéant, une plus-value égale à la différence entre leur valeur réelle au jour de l'annulation et la valeur fiscale ainsi définie.

Cette plus-value normalement imposable est exonérée d'impôt sur les sociétés ([au 1 de l'article 210 A du CGI](#)).

Cependant, l'administration serait fondée à considérer que les contrats intervenus pour constater la création d'une filiale, suivie de la reconstitution d'une société unique entre la société mère et cette filiale, ne lui sont pas opposables comme déguisant une réalisation de bénéfice et à recourir, le cas échéant, à la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à [l'article L. 64 du LPF](#).