RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-10-50-20-20180103
Date de publication : 03/01/2018
Date de fin de publication : 03/10/2018

IS - Fusions et opérations assimilées - Règles fiscales du boni et du mali de fusion

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 5 : Traitement du boni et du mali de fusion
Section 2 : Règles fiscales

Sommaire :

I. Le boni de fusion
A. En cas d'application du régime spécial
B. Lorsque l'opération n'est pas placée sous le régime spécial
II. Le mali de fusion
A. Le vrai mali
1. Absorption d'une société présentant un actif net réel positif
2. Absorption d'une société présentant un actif net réel négatif
a. Opérations réalisées à compter du 1er janvier 2005
b. Opérations réalisées avant le 1er janvier 2005
B. Le mali technique
1. Dans le cadre du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI
a. La constatation d'un mali technique n'est pas constitutive d'une valeur intermédiaire pour l'application du régime spécial
b. Le mali technique constaté ne peut donner lieu à aucune charge déductible en cas de dépréciation ou lors de sa sortie
c. C. Le suivi du mali technique
2. Dans le cadre du régime de droit commun des fusions

I. Le boni de fusion

A. En cas d'application du régime spécial

1

La mise en œuvre du deuxième alinéa du 1 de l'article 210 A du code général des impôts (CGI) conduit à exonérer la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante lors de l'annulation des actions ou parts qui correspondent à ses droits dans la société absorbée.

En conséquence, la quote-part de la plus-value exonérée comptabilisée dans le résultat financier (BOI-IS-FUS-10-50-10) doit faire l'objet d'une déduction extra-comptable au tableau 2058-A-SD (CERFA n°10951). Ce formulaire est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

B. Lorsque l'opération n'est pas placée sous le régime spécial

10

La plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante lors de l'annulation des actions ou parts qui correspondent à ses droits dans la société absorbée est imposable, dans les conditions prévues au a (2ème alinéa) et a quinquies du I de l'article 219 du CGI , si les titres annulés sont des titres de participation détenus depuis au moins deux ans, et au taux de droit commun dans les autres cas.

Pour déterminer le montant de la plus-value fiscale imposable, il y a lieu de faire la différence entre la valeur d'apport de la fraction d'actif net de la société absorbée qui correspond aux droits de la société absorbante et la valeur fiscale des titres de l'absorbée détenus par l'absorbante (BOI-IS-FUS-10-20-50).

Dans l'hypothèse où la plus-value fiscale excède la quote-part du boni de fusion enregistrée en résultat financier en application des dispositions comptables, il y a lieu de procéder à l'imposition de l'écart ainsi constaté conformément au régime fiscal applicable aux titres annulés.

20

Exemple : Soit une société A qui acquiert le 5 janvier N 60% des titres d'une société B pour une valeur de 12 000 €. Ces titres ont la nature de titres de participation au sens du a quinquies du I de l'article 219 du CGI.

A cette date, le bilan de la société B se présente comme suit :

Actif		Passif	
Total des actifs (immobilisés et circulants)	50 000	Capital	15 000
		Réserve légale	550
		Autres réserves	5 450
		Emprunts et dettes	29 000

Le 1er janvier N+4, la société A absorbe sous le régime de droit commun la société B dont le bilan est alors de :

Actif		Passif	
Total des actifs (immobilisés et circulants)	65 000	Capital	15 000
		Réserve légale	750
		Autres réserves	11 000

		Report à nouveau	1 250
		Emprunts et dettes	37 000

Calcul du boni de fusion :

= [(15 000 + 750 + 11 000 + 1 250) x 60 %] - 12 000 = 4 800 €

Calcul de la quote-part des résultats de B mis en réserve et revenant à A :

= [(15 000 + 750 + 11 000 + 1 250) – (15 000 + 550 + 5 450)] x 60 % = 4 200 €

En application des principes comptables, il y a lieu :

- de comptabiliser : 4 200 € en produits financiers,

- de comptabiliser le reliquat soit : 4 800 - 4 200 = 600 € en capitaux propres.

Sur le plan fiscal, l'opération n'étant pas placée sous le régime spécial, il y aura lieu de soumettre la totalité des 4 800 € à l'impôt sur les sociétés, et au cas d'espèce au régime des plus-values à long terme sur titres de participation dans la mesure où les titres sont détenus par A depuis au moins deux ans.

Remarque : sous réserve de l'exonération des plus-values à long terme sur titres de participation prévue par l'article 39 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007.

30

La plus-value d'annulation afférente à des titres de participation dans une société à prépondérance immobilière cotée, détenus depuis au moins deux ans revêt le caractère d'une plus-value à long terme relevant du taux de 19 % pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2009 (16,5 % pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2007 et clos avant le 1er janvier 2009).

40

Lorsque les titres de la société absorbée sont des titres de participation dans une société à prépondérance immobilière non cotée, la plus-value d'annulation est comprise dans le résultat imposable au taux de droit commun lorsqu'elle est réalisée au cours d'un exercice clos depuis le 26 septembre 2007.

II. Le mali de fusion

A. Le vrai mali

1. Absorption d'une société présentant un actif net réel positif

50

Dans cette situation, le vrai mali est en principe constitutif d'une moins-value admissible au régime du long terme prévu à l'article 39 duodecies du CGI si les titres ainsi annulés sont des titres de participation (au sens du troisième alinéa du a ter du I de l'article 219 du CGI) détenus depuis au moins deux ans. Dans le cas où les titres seraient détenus depuis moins de deux ans, la charge représentative du vrai mali est déductible du résultat au taux de droit commun.

Dans cette dernière hypothèse, et dans le cas où les titres ont fait l'objet, avant la fusion, d'une provision pour dépréciation, le vrai mali étant, sur le plan comptable, calculé à partir de la valeur nette comptable des titres, la provision pour dépréciation n'est pas reprise. Par conséquent, il convient de procéder à un retraitement extracomptable lié à la différence de traitement fiscal entre la provision pour dépréciation et la moins-value sur les titres : l'annulation de la provision pour dépréciation doit être soumise au régime des plus-values à long terme (CGI, art. 219, I-a al. 2 et I-a quinquies) et le mali doit être déduit du résultat fiscal soumis au taux normal.

Lorsque la société absorbée est une société à prépondérance immobilière cotée et que les titres sont détenus depuis au moins deux ans, le vrai mali revêt le caractère d'une moins-value à long terme relevant du taux de 19 % pour les exercices clos à compter du 1er janvier 2009 (16,5 % pour les exercices ouverts depuis le 31 décembre 2007 et clos avant le 1er janvier 2009). Dans le cas où les titres sont détenus depuis moins de deux ans, le vrai mali revêt le caractère d'une charge déductible du résultat au taux de droit commun.

Lorsque la société absorbée est une société à prépondérance immobilière non cotée, le vrai mali revêt le caractère d'une perte déductible du résultat imposable au taux de droit commun, quel que soit le délai de détention des titres par la société absorbante, lorsqu'il est constaté au cours d'un exercice clos depuis le 26 septembre 2007.

60

Il est rappelé qu'il appartient à l'entreprise absorbante de démontrer la réalité de la perte liée au vrai mali et qu'elle ne peut être admise que si les titres ont été acquis dans des conditions normales et que l'actif net réel reçu est inférieur au prix d'acquisition desdits titres.

A cet égard, dans l'hypothèse où la constatation d'un vrai mali devait intervenir, alors même que l'administration est en mesure de démontrer que tout ou partie dudit mali résulte du prix d'acquisition des titres par l'absorbante qui intègre les avantages économiques que lui procure la prise de contrôle de l'absorbée, cette fraction de la charge doit demeurer non déductible.

2. Absorption d'une société présentant un actif net réel négatif

a. Opérations réalisées à compter du 1er janvier 2005

70

La perte sur les titres est admise dans les conditions précédemment décrites.

En revanche, et s'agissant des opérations de fusion ou de transmission universelle de patrimoine visées à l'article 1844-5 du code civil, réalisées à compter du 1er janvier 2005, lorsque l'opération se traduit par la transmission d'un actif net négatif (cas où le passif est supérieur à la valeur réelle des actifs), le II bis de l'article 209 du CGI dispose que la charge correspondante n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt. Cette non-déductibilité vaut que l'opération soit ou non placée sous le régime spécial des fusions.

80

Exemple :

La société R, filiale à 100 % de M, est absorbée le 1er janvier N par son associé unique, toutes deux ayant des exercices comptables coïncidant avec l'année civile.

Par hypothèse, les titres de R souscrits lors de la création de sa filiale par M en N-4 pour 100 000 € étaient dépréciés à la clôture de l'exercice N-1 pour 85 000 €.

Le patrimoine de R à la clôture de l'exercice N-1 se présente comme suit :

Actif	(VNC)	Passif	
Fonds commercial	0	Capital social	100000
Immeubles	100000	Résultat de l'exercice	- 95000
Stocks	30000	Report à nouveau	85000
Clients	70000	Dettes	280000
Total actif	200000	Total passif	200000

Par ailleurs, aucune plus-value latente n'est susceptible d'être constatée sur l'un des éléments d'actif.

Dans ces conditions, le complément de perte déductible chez M correspond à la valeur nette comptable des titres soit : 100 000 – 85 000 = 15 000 € et est admissible au régime des moins-values à long terme, cette dernière étant imputable dans les conditions prévues au a et a quinquies du I de l'article 219 du CGI.

En revanche, la charge comptable correspondant à la situation nette négative constatée par M à l'occasion du transfert du patrimoine de R, soit 80 000 €, ne peut faire l'objet d'aucune déduction fiscale.

b. Opérations réalisées avant le 1er janvier 2005

90

Des hésitations ayant pu apparaître sur le traitement fiscal de cette charge, le raisonnement suivant doit être tenu.

100

Lorsque les biens de la société dissoute sans liquidation étaient transmis à leur valeur comptable, l'actif de celle-ci pouvait receler des plus-values latentes sur des éléments incorporels ou corporels.

Parce qu'elles conduisent à majorer l'actif net réel reçu, ces plus-values privent de déductibilité au sens du 1 de l'article 39 du CGI les éventuelles charges constatées comptablement du fait de l'inscription à la valeur comptable des biens transmis lors de l'opération de transmission universelle de patrimoine ou de fusion simplifiée : en effet, dès lors que ces charges ne correspondent pas à une diminution effective de l'actif net de l'entreprise.

Ces plus-values viennent donc minorer, en premier lieu, la situation nette négative telle qu'elle résulte de la reprise des écritures comptables de la société dissoute sans liquidation puis éventuellement, en second lieu, la moins-value constatée à l'occasion de l'annulation des titres de la société dissoute du fait du transfert de son patrimoine pour sa valeur comptable.

Ce sera notamment le cas où l'associé vient d'acquérir les titres de la société dissoute pour une valeur supérieure à la situation nette comptable, la différence entre le prix d'achat et la valeur de l'actif net transféré correspondant le plus souvent à l'avantage résultant de la maîtrise de la société dissoute (gain de clientèle).

110

A défaut de plus-values latentes ou si celles-ci sont insuffisantes pour résorber la situation nette réelle négative, il convient de distinguer deux situations :

- la situation nette réelle négative de la filiale est inférieure ou égale aux dettes qu'elle a contractées à l'égard de la mère. Dans ce cas, à l'instar des règles qui prévalent en matière d'abandon de créances, la charge représentative de cette situation nette est admise en déduction lorsque la reprise du passif de la société confondue se justifie par la volonté de préserver le renom de la société (voir en ce sens CE, arrêt du 17 décembre 1984, n° 52341).

- la situation nette négative de la filiale est supérieure aux dettes contractées vis-à- vis de la mère. Dans ce cas, la transmission universelle de patrimoine permet de reprendre, en plus des sommes avancées par la mère, une fraction du mali provenant de dettes issues de tiers.

> Dans cette hypothèse, il y aurait lieu, en principe, de considérer qu'en reprenant le passif correspondant aux dettes contractées par une société qui lui est juridiquement étrangère, la société absorbante, associé unique, est susceptible d'effectuer un acte incompatible avec une gestion normale de ses intérêts (RM Lemasle n° 7122, JO AN du 16 février 1998, p. 885), notamment si elle reprend dans ce cadre des engagements qui ne peuvent être source que de charges futures en raison de leur nature (engagements de caution par exemple). Toutefois, si la société associée démontre un véritable intérêt financier (préservation du renom) ou commercial (ex : reprises de marchés) à agir de la sorte, il conviendra de ne pas remettre en cause la charge correspondante.

B. Le mali technique

Pour le cas particulier d'un mali technique constaté à l'occasion de l'annulation de titres détenus depuis moins de deux ans ayant fait l'objet d'une dépréciation : se reporter à la précision apporté au II-A-1 § 50 ci dessus.

1. Dans le cadre du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI

a. La constatation d'un mali technique n'est pas constitutive d'une valeur intermédiaire pour l'application du régime spécial

120

Pour l'application du régime spécial, les éléments d'actif immobilisé apportés à la suite d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif doivent être évalués à leur valeur réelle. Cependant, si les apports peuvent être transcrits en comptabilité sur la base de leur valeur comptable, ces mêmes valeurs sont admises du point de vue fiscal.

A cet égard, l'enregistrement chez la société absorbante d'un mali technique dans une sous-rubrique du compte 207 « fonds commercial » n'est pas constitutive d'une valeur intermédiaire susceptible d'écarter l'application de l'article 210 A du CGI et d'augmenter l'actif net imposable par application du 2 de l'article 38 du CGI.

b. Le mali technique constaté ne peut donner lieu à aucune charge déductible en cas de dépréciation ou lors de sa sortie

130

Le 3ème alinéa nouveau du 1 de l'article 210 A du CGI précise que l'inscription à l'actif de la société absorbante du mali technique de fusion consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée ne

peut donner lieu à aucune déduction fiscale ultérieure.

La constatation d'une dépréciation sur le mali ou d'une charge correspondant à tout ou partie de la quote-part de mali affectée à un sous-jacent lors de la cession de cet actif sous-jacent ne doit entraîner par conséquent aucune diminution du résultat imposable.

Cette non-déductibilité se justifie par le fait que ce mali technique est représentatif de tout ou partie des plus-values et profits latents existant chez la société absorbée, lesquels ne font pas l'objet d'une imposition lors de l'apport en application du 1er alinéa du 1 de l'article 210 A du CGI.

140

Les sociétés peuvent appliquer celui-ci aux opérations dont le traité d'apport aura fait l'objet des formalités de dépôt et de publicité prévues par l'article L. 236-6 du code du commerce (C. com.) après le 8 juin 2004 ou aux opérations de dissolution par voie de confusion de patrimoine dont la publication de la décision de dissolution dans un journal d'annonces légales est intervenue après cette date.

La comptabilisation à l'actif d'un mali technique peut donc être effectuée, en application des nouvelles règles comptables, pour des opérations de fusions ou assimilées réalisées avant le 1er janvier 2005 (également en ce sens avis CNC n° 2005-C, question n° 15).

150

Le traitement fiscal du mali constaté dans ces situations doit être identique à celui retenu pour les opérations réalisées à compter du 1er janvier 2005 : d'une part, il ne doit pas être considéré comme constitutif d'une augmentation de l'actif net de la société absorbante, et n'est donc pas imposable, d'autre part, les dépréciations et charges constatées ultérieurement ne peuvent faire l'objet d'aucune déduction fiscale.

En effet, s'agissant en particulier de ce dernier point, une dépréciation ou une perte ne peut être admise en déduction du résultat imposable que si elle porte sur un élément qui répond à la définition d'un actif. Or, sur le plan fiscal (CE, arrêt du 21 août 1993, n° 154488), le mali technique n'est pas constitutif d'un élément d'actif incorporel dès lors qu'il n'est ni représentatif d'une source régulière de profit ni susceptible de faire l'objet d'une cession.

c. C. Le suivi du mali technique

160

Le I de l'article 54 septies du CGI a été modifié pour tenir compte de l'obligation comptable d'inscription à l'actif du mali technique.

Dorénavant, en cas de constatation d'un mali technique lors d'une opération de fusion ou assimilée placée sous le régime spécial de l'article 210 A du CGI, la société absorbante ou l'associé unique devront mentionner sur l'état prévu à l'article 38 quindecies de l'annexe III au CGI la valeur comptable du mali technique et sa valeur fiscale, cette dernière étant en pratique toujours égale à 0.

Bien entendu, au fur et à mesure de la cession des actifs sous-jacents, la valeur comptable du mali technique figurant sur cet état sera diminuée de la quote-part se rapportant auxdits actifs cédés.

170

En l'absence de plus-values en sursis d'imposition antérieures chez la société absorbée ou dissoute sans liquidation, et dès lors que les apports doivent être réalisés à la valeur nette comptable, l'état mentionné au I de l'article 54 septies du CGI ne comportera que les valeurs comptable et fiscale du

mali technique (et éventuellement les malis techniques inscrits auparavant à l'actif de la société absorbée).

2. Dans le cadre du régime de droit commun des fusions

180

Lorsqu'une fusion ou une transmission universelle de patrimoine est placée sous le régime de droit commun, la société absorbée ou confondue doit être imposée sur les plus-values et profits latents existant à la date de l'opération, et ce conformément au 2 de l'article 221 du CGI.

Dans ces conditions, et dès lors que le mali technique est représentatif de tout ou partie de ces plus-values ou profits latents, il convient d'admettre les charges constatées sous forme de dépréciation du mali ou lors de sa sortie du bilan, en déduction du résultat imposable.

190

Toutefois, et à l'instar de la connexité qui existe au plan comptable entre le mali et ses composantes, le traitement fiscal du mali suit, le régime des sous-jacents qui le composent. En conséquence, la déductibilité fiscale de la charge affectée au mali, liée à la dépréciation ou à la sortie d'un sous-jacent, est écartée pour la détermination de l'assiette soumise au taux de droit commun, par exemple dans les cas suivants : lorsque que ce sous-jacent relève d'un régime de plus ou moins-value à long terme (provisions pour dépréciation des titres de participation), lorsqu'il relève d'un régime de neutralité fiscale qui s'attache à la constatation de certains éléments (impôts différés actifs), ou lorsque ce sous-jacent fait parti des biens dont les charges sont visées par des exclusions expresses de déductibilité fiscale (CGI, art. 39,4).

200

Exemple : Absorption, le 1er janvier 2005, en régime de droit commun, par une société A d'une société B dont le bilan se décompose comme suit :

Actif	Valeur nette comptable	Passif	
Terrain	20 000 €	Capitaux propres	55 000 €
Immeubles (dont résidence d'agrément 25 000 €)	60 000 €	Emprunts	30 000 €
Titres de participation	10 000 €	Autres dettes	15 000 €
Stocks	5 000 €		
Clients	3 000 €		
Disponibilités	2 000 €		
	100 000 €		100 000 €

Par ailleurs, la société B a créé un fonds commercial, qui est valorisé à 100 000 € dans le traité d'apport.

Par hypothèse, la valeur réelle des autres éléments d'actif recelant des plus-values a été chiffrée à :

Terrain : 60 000 €

Constructions : 100 000 € (dont résidence d'agrément 40 000 €)

Titres de participation : 30 000 €

Pour les autres éléments d'actif, la valeur réelle correspond à leur valeur nette comptable ; par ailleurs, aucun autre passif n'a été constaté lors de l'apport.

L'intégralité des titres de B avaient été acquis par A pour une valeur de 85 000 €.

- Montant des plus-values latentes = 100 000 (fonds de commerce) + 40 000 (terrain) + 40 000 (immeubles [dont résidence d'agrément 15 000]) + 20 000 (titres) = 200 000 €

- Montant du mali = 85 000 – 55 000 (capitaux propres) = 30 000, lequel est intégralement technique car 30 000 < au montant des plus-values latentes.

Affectation extra-comptable du mali entre les sous-jacents à proportion des plus-values latentes :

- sous-jacent fonds de commerce : 30 000 x (100 000 / 200 000) = 15 000 €,

- sous-jacent terrain : 30 000 x (40 000 / 200 000) = 6 000 €,

- sous-jacent immeubles : 30 000 x (40 000 / 200 000) = 6 000 € [dont sous-jacent résidence d'agrément = 30 000 x (15 000 / 200 000) = 2 250 €],

- sous-jacent titres de participation : 30 000 x (20 000 / 200 000) = 3 000 €

Au 31/12/2005, la situation des biens de l'absorbée repris par l'absorbante se décompose comme suit :

Biens	Valeur réelle au 31-12-2005	Quote-part de mali affectée au 1-1-2005	VNC au 31-12-2005	VNC augmentée du mali	Dépréciation du mali
Fonds de commerce	18 000	15 000	0	15 000	/
Terrain	20 000	6 000	20 000	26 000	6 000
Immeubles	62 000	6 000	58 500	64 500	2 500
dont résidence d'agrément	26 000	2 250	24 400	26 650	650
Titres de participation	10 500	3 000	10 000	13 000	2 500

Fiscalement, la dépréciation du mali technique affecté au terrain est, compte tenu de sa nature, intégralement déductible, la dépréciation sur les immeubles est déductible dans la limite de sa quote-part non affectée à la résidence d'agrément soit :2 500 – 650 = 1 850.

Les titres de participation étant pour leur part soumis à un régime particulier d'imposition conformément au deuxième alinéa du a du I de l'article 219 du CGI pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005 et a quinquies du I du même article pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006), la dépréciation du mali technique qui leur est affectable s'impute si elle est réalisée au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2005 sur les autres plus-values à long terme et, si elle est réalisée au cours d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2006 sur les plus-values faisant l'objet d'une imposition séparée au taux de 8 % conformément au 1er alinéa du a quinquies du I de l'article 219. Au-delà, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2007, la dépréciation du mali technique liée à la dépréciation de titres de participation ne produit plus d'effets fiscaux.

Soit un total de dépréciation du mali imputable sur l'assiette de l'impôt au taux normal de : 6 000 + 1 850 = 7 850 et au taux réduit de 15 % de 2 500.

Remarque : si l'opération avait été placée sous le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI, la dépréciation du faux mali n'aurait pas été déductible.

Traitement combiné de la quote-part de plus-value affectée à un mali technique et de la prise en compte du prix de revient fiscal d'un bien lors de la cession de ce dernier (BOI-IS-FUS-30-20 III-C § 180 et 190).

210

Lorsqu'une fraction de la plus-value latente d'un élément d'actif est entrée dans le calcul du mali technique, la cession de cet actif entraîne corrélativement la sortie de ce mali en charge déductible ou non de l'assiette de l'impôt sur les sociétés au taux normal selon le régime fiscal propre du bien cédé.

Dans ces conditions, seule la fraction de la plus-value fiscale du bien apporté non intégrée dans le calcul du mali technique vient majorer la valeur nette comptable de ce bien prise en compte pour déterminer son coût de revient fiscal lors de sa cession ultérieure par la société bénéficiaire de l'apport (BOI-IS-FUS-30-20 III-B-2-b § 140).

Exemple : VNC d'un bien amortissable à l'occasion d'une opération de fusion : 100

Valeur réelle lors de la fusion : 140

Taxation de la plus-value latente en régime de droit commun = + 40

Quote-part de la plus-value affectée à la constatation d'un mali technique : 15

Cession du bien par la société bénéficiaire de l'apport : 130

Lors de la cession, les dotations aux amortissements pratiquées en propre sur le bien par la société absorbante s'élèvent à : 20

Résultat fiscal de cession = 130 – [(100 –20) + (40-15)] = + 25

Charge déductible liée à la sortie du mali = - 15

Plus-value fiscale globale = + 25 –15 = + 10.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 10/11/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7257-PGP.html/identifiant=BOI-IS-FUS-10-50-20-20180103