

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-40-40-20181003

Date de publication : 03/10/2018

IS - Fusions et opérations assimilées - Rétroactivité des opérations de dissolution sans liquidation

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Fusions et opérations assimilées

Titre 4 : Rétroactivité des opérations de fusions et des opérations assimilées

Chapitre 4 : Rétroactivité des opérations de dissolution sans liquidation

1

La dissolution entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société dissoute à l'associé unique.

Dans les développements suivants il sera traité de la rétroactivité au regard de l'impôt sur les sociétés dans le cadre des régimes fiscaux de droit commun et de faveur.

10

L'article 760-3 du [Plan Comptable Général](#) précise que, dès lors que la rétroactivité des opérations de dissolution par confusion de patrimoine n'est pas prévue par le code civil, les écritures comptables sont reprises chez l'associé unique à l'issue du délai d'opposition des créanciers.

20

Pour l'application des règles fiscales, la date d'effet de l'opération de dissolution-confusion peut différer de sa date de réalisation.

30

Il sera admis que l'associé unique peut décider de donner un effet rétroactif fiscal à l'opération de dissolution sans liquidation visée à l'[article 1844-5 du code civil](#).

40

La clause de rétroactivité ne se présume pas.

50

Dès lors que la décision de dissolution sans liquidation comportera expressément une clause de rétroactivité, cette obligation contractuelle s'imposera à l'associé comme à l'administration fiscale en matière d'impôt sur les sociétés dans les mêmes conditions que celles exposées dans le [BOI-IS-FUS-40-10](#) concernant les opérations de fusions, scissions et d'apports partiels d'actifs.

60

Il est admis qu'en cas de dissolution sans liquidation, une clause de rétroactivité peut remonter jusqu'à la date de création de la société apporteuse.

RES N° 2005/71 du 8 septembre 2005 : portée fiscale d'une clause de rétroactivité

Question :

En cas de dissolution sans liquidation, une clause de rétroactivité peut-elle remonter jusqu'à la date de création de la société apporteuse ?

Réponse :

Une opération de dissolution sans liquidation peut bénéficier de la doctrine fiscale qui prévoit, pour les opérations de scissions, fusions et apports partiels d'actif, que, lorsque la société apporteuse a été créée au cours de l'année civile N-1 et qu'elle est dispensée du dépôt d'une déclaration provisoire au titre de la première année civile d'activité conformément aux dispositions prévues au deuxième alinéa du paragraphe I de l'article 209 du code général des impôts, la date d'effet rétroactif prise en compte peut remonter jusqu'à la date de création de cette société.

En effet, l'administration fiscale admet que l'associé unique peut décider de donner un effet rétroactif à l'opération de dissolution sans liquidation visée à l'article 1844-5 du code civil.

Dès lors que la décision de dissolution sans liquidation comportera expressément une clause de rétroactivité, cette obligation contractuelle s'imposera à l'associé comme à l'administration fiscale en matière d'impôt sur les sociétés dans les mêmes conditions que celles exposées dans l'instruction 4-I-2-00 (n°s 87 à 109) concernant les opérations de fusions, scissions et d'apports partiels d'actif (BOI 4 I-1-03).

Par ailleurs, il convient de préciser que, lorsque la date d'effet rétroactif est antérieure à l'ouverture de l'exercice de la société bénéficiaire de l'apport au cours duquel l'opération d'apport est approuvée, les opérations réalisées par la société apporteuse entre la date d'effet conventionnelle et celle de l'ouverture de l'exercice de la société bénéficiaire de l'apport doivent être imposées au nom de la société apporteuse. En pratique, la déclaration fiscale sera déposée au nom de la société apporteuse par la société bénéficiaire de l'apport.

Dans ce cas, lorsque la société apporteuse a été créée au cours de l'année civile N-1 et qu'elle est dispensée du dépôt d'une déclaration provisoire au titre de la première année civile d'activité conformément aux dispositions prévues au deuxième alinéa du paragraphe I de l'article 209 du code général des impôts (CGI), la date d'effet rétroactif prise en compte peut remonter jusqu'à la date de création de cette société.

Remarque : Lorsque la date d'effet rétroactif est antérieure à l'ouverture de l'exercice de la société bénéficiaire de l'apport au cours duquel l'opération d'apport est approuvée, les opérations réalisées par la société apporteuse entre la date d'effet conventionnelle et celle de l'ouverture de l'exercice de la société bénéficiaire de l'apport doivent être imposées au nom de la société apporteuse. En pratique, la déclaration fiscale sera déposée au nom de la société apporteuse par la société bénéficiaire de l'apport.

70

La portée d'une clause de rétroactivité est uniquement fiscale, ainsi elle n'est pas opposable aux tiers (cf. § 50) et notamment aux créanciers sociaux.

80

Le premier bilan dans lequel les conséquences d'une opération sont prises en compte est le bilan de clôture de l'exercice au cours duquel l'opération de transmission universelle de patrimoine est réalisée.

90

Pour l'application de ces dispositions, il convient d'entendre sur le plan fiscal par date de réalisation de l'opération de dissolution sans liquidation, non pas la date de décision de la dissolution mais la date de transmission du patrimoine, c'est-à-dire 30 jours à compter de la publication de celle-ci dans un journal d'annonces légales ou, dans le cas où une opposition a été valablement formée, à la date où cette opposition a été rejetée en première instance ou à la date à laquelle le remboursement des créances a été effectué ou les garanties constituées.

Remarque : Par opposition valablement formée, il convient d'entendre l'opposition effectuée dans le délai et dans les formes requises par une personne ayant qualité pour agir, nonobstant le bien fondé des prétentions de son auteur.

100

Dans ces conditions, aucun effet différé ne peut être donné par l'associé unique à l'opération de dissolution sans liquidation.

110

Dans le cas où la décision de dissolution est publiée au cours du dernier mois de l'exercice en cours de la société absorbante, l'application stricte du principe selon lequel la date d'effet rétroactif ne peut être antérieure, pour produire ses pleins effets fiscaux, à l'ouverture de l'exercice de la société bénéficiaire de l'apport au cours duquel l'opération est réalisée (ou à l'ouverture de l'exercice de la société confondue si sa date d'ouverture est postérieure), a pour conséquence de ne pas autoriser l'associé unique à prendre en compte dans ses résultats de l'exercice de décision de la dissolution les résultats de la société dissoute réalisés pendant cet exercice.

Toutefois il sera admis que l'effet rétroactif à caractère uniquement fiscal puisse être donné à l'opération de dissolution-confusion, à compter de l'ouverture de l'exercice en cours chez l'associé unique à la date de survenance de la décision de dissolution, sans pouvoir remonter au-delà de la date d'ouverture de l'exercice en cours de la société dissoute à la date de décision de dissolution.

Remarque : La décision de donner un effet rétroactif à la transmission universelle de patrimoine doit être expressément prévue dans la décision de dissolution sans liquidation avec mention de son point de départ.

Cette dernière tolérance est accordée sous réserve qu'il soit tiré toutes les conséquences fiscales de cette rétroactivité et plus particulièrement :

- si la société dissoute est membre d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du CGI ou de l'article 223 A bis du CGI, qu'il soit fait application des dispositions de l'article 223 F du CGI et de l'article 223 R du CGI prévues en cas de sortie du groupe au titre de l'exercice de décision de la dissolution ;
- que les résultats de la société dissoute soient pris en compte par l'associé unique exercice par exercice.

Pour être valable, cette option devra être expressément prévue par une clause de la décision de dissolution précisant son point de départ.

- du 1^{er} janvier au 23 décembre N : + 100 000 €

- du 24 au 31 décembre N : - 1 000 €

- du 1^{er} au 26 janvier N +1 : - 3 000 €.

Chez l'associé unique, les résultats de B seront pris en compte :

- dans la deuxième hypothèse (rétroactivité limitée au 1^{er} janvier N+1) pour un montant de :

- 3 000 € au titre de l'exercice N + 1.

- dans la troisième hypothèse (rétroactivité étendue au 1^{er} janvier N) pour un montant de :

+ 99 000 € (=100 000 € – 1 000 €) au titre de l'exercice N,

- 3 000 € au titre de l'exercice N + 1.

130

L'opposition, le cas échéant, des créanciers est suspensive de la transmission du patrimoine jusqu'à la date de jugement, elle ne remet pas en cause la réalisation de l'opération de dissolution sans liquidation ([BOI-IS-FUS-10-20-10](#) au [II-C § 80 et 90](#)). En effet, le tribunal saisi de l'opposition d'un créancier ne peut remettre en cause la dissolution de la société et la transmission de patrimoine qui en résulte.

140

En cas d'opposition des créanciers, l'appel éventuel de la décision du tribunal n'est pas suspensif du transfert du patrimoine.

(150)