

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

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-10-20-40-20-03/10/2018

Date de publication : 03/10/2018

Date de fin de publication : 08/06/2022

**IS - Régime de droit commun et régime spécial des fusions de sociétés
relevant de l'impôt sur les sociétés - Régime spécial des fusions -
Obligations de la société absorbante - Personne morale passible de
l'impôt sur les sociétés d'après le régime de droit commun sur
l'intégralité de ses résultats - Opérations transcrites selon les valeurs
réelles ou comptables**

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

Sous-section 2 : Personne morale passible de l'impôt sur les sociétés d'après le régime de droit commun sur l'intégralité de ses résultats - Opérations transcrites selon les valeurs réelles ou comptables

Sommaire :

I. Opérations transcrites selon les valeurs réelles

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

B. Éléments de l'actif circulant

1. 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

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

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

1. Calcul de la somme à réintégrer

2. Période de réintégration des plus-values

a. Principe

1° De 15 ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions

2° De 5 ans dans les autres cas

b. Exception

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

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

a. Mention des renseignements nécessaires sur l'état de suivi des sursis et des reports d'imposition

b. Dérogation à cette règle en cas de nouvel apport particulier

5. Existence de moins-values nettes partielles

II. Opérations transcrites selon les valeurs comptables

A. Inscription au bilan des éléments d'actifs immobilisés

B. Éléments de l'actif circulant

I. Opérations transcrites selon les valeurs réelles

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

1

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.

B. Éléments de l'actif circulant

10

En application du e du 3 de l'[article 210 A du code général des impôts \(CGI\)](#), 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.

1. 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

20

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).

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

30

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.

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

40

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 au **I-C-2 § 60 à 100**.

1. Calcul de la somme à réintégrer

50

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 chargé du budget à reporter sur ses propres résultats. La somme à réintégrer se trouve réduite d'autant.

2. Période de réintégration des plus-values

a. Principe

60

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

1° De 15 ans pour les constructions et les droits qui se rapportent à des constructions

70

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 au [I-B-2 § 90 à 190 du BOI-BA-BASE-20-30-10-20](#).

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 défrichage, travaux de viabilité, aménagements de parkings à ciel ouvert, etc.).

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.

2° De 5 ans dans les autres cas

80

C'est-à-dire pour toutes les immobilisations amortissables autres que les constructions et les droits qui s'y rapportent.

90

S'agissant des crédits baux mobiliers et immobiliers, il convient de se reporter au [BOI-BIC-PVMV-40-50-10](#).

b. Exception

100

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.

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

110

La réintégration des plus-values par la société absorbante doit être effectuée par parts égales sur la durée de réintégration définie au [I-C-2 § 60 à 100](#).

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

- 1/5^{ème} 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 ;
- 1/15^{ème} 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.

120

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 1^{er} janvier N. 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 N à N+4 et 200 000 dans celui de chacun des exercices N+5 à N+14.

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 :

Variantes des possibilités de réintégrations

| En K€ | N | N+1 | N+2 | N+3 | N+4 |
|--|-----|------|--------------------|-------|-------|
| 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 N+1 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.

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

130

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.

a. Mention des renseignements nécessaires sur l'état de suivi des sursis et des reports d'imposition

140

La première précision concerne l'obligation pour la société absorbante de mentionner sur l'état prévu à l'[article 54 septies du CGI](#) 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

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 N à une société B les éléments amortissables suivants :

Montant des plus et moins-values par élément

| Éléments autres que des immeubles apportés | Plus-values | Moins-values |
|--|-------------|--------------|
| 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 : $600 / 5 = 120$.

À 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 des plus-values par élément

| | Répartition proportionnelle | Répartition affectée | |
|-----------|------------------------------|----------------------|-----------------|
| | | 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 N+2, la société B doit réintégrer dans les bénéfices de l'exercice clos le 31 décembre N+2 :

Répartition des plus-values par élément en N+2

| | Répartition proportionnelle | Répartition affectée | |
|--|-----------------------------|----------------------|---------------|
| | | 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

b. Dérogation à cette règle en cas de nouvel apport particulier

150

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.

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 à 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 :

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

- ou $150\,000 / 15 - 39\,000 / 13 = 7\,000$ €.

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

5. Existence de moins-values nettes partielles

160

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.

II. Opérations transcrites selon les valeurs comptables

170

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 ré-appréciation des éléments concernés sont taxées, selon le cas, au taux de droit commun ou au taux réduit des plus-values à long terme.

A. Inscription au bilan des éléments d'actifs immobilisés

180

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.

B. Éléments de l'actif circulant

190

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).

200

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