

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-10-20-40-10-23/06/2021

Date de publication : 23/06/2021

Date de fin de publication : 08/06/2022

IS - Fusions et opérations assimilées - 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 - Règles indépendantes du mode de transcription des apports

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 1 : Personne morale passible de l'impôt sur les sociétés d'après le régime de droit commun sur l'intégralité de ses résultats - Règles indépendantes du mode de transcription des apports

Sommaire :

I. 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

1° Titres de portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime du long terme

2° Plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées

3° Plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés implantées dans un État ou territoire non coopératif

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

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

A. Plus-values placées sous un régime d'imposition étalée

B. Étalement des plus-values de cession d'immeubles réalisées à l'occasion d'un lease-back (cession-bail)

C. Plus-values d'apport sur biens amortissables ayant bénéficié du régime spécial des fusions

D. Résultats sur titres auparavant transférés de compte à compte

E. Subventions d'équipement en instance de réintégration

III. 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

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

A. Règles générales

B. Cas particulier de la 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 de la société absorbante détenant une participation dans la société absorbée

V. 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

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

VII. Sort de la variation d'actif net de la société absorbante liée à une fusion entre sœurs sans échange de titres

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

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

1. Principes

1

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

Conformément au c du 3 de l'[article 210 A du code général des impôts \(CGI\)](#), 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

10

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 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

20

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.

30

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 €.

À 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.

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

40

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 A du CGI](#) ou de l'[article 210 B 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

50

Pour l'application de l'[article 210 A du CGI](#), les titres de participation définis au a quinquies du I de l'[article 219 du CGI](#) (I § 1 à 270 du [BOI-BIC-PVMV-30-10](#)) et les titres de capital-risque visés au a ter du I de l'article 219 du CGI 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

60

À 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. Cette règle s'applique également aux sociétés bénéficiaires d'une scission ou d'un apport partiel d'actif placés sous le régime spécial.

b. Titres exclus du régime du long terme

1° Titres de portefeuille dont le résultat de cession est exclu du régime du long terme

70

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, etc.), ou s'il s'agit des titres mentionnés à l'[article 209-0 A du CGI](#) (titres d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières [OPCVM]) et à l'[article 238 septies F du CGI](#) (titres de placement à revenus fixes acquis ou souscrits avant 1993).

2° Plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées

80

Les plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées réalisées 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.

3° Plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés implantées dans un État ou territoire non coopératif

90

Il en est de même des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés implantées dans un État ou territoire non coopératif.

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

100

Les modalités d'imposition des titres de participation sont précisées par le [BOI-IS-BASE-20-20-10-20](#) pour les plus-values à long terme relevant du a quinquies du I de l'[article 219 du CGI](#) et complété par le [BOI-IS-BASE-20-20-10-30](#) pour les plus-values à long terme imposées au taux réduit réalisées par les sociétés à prépondérance immobilière cotées.

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

110

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, décision du 23 juillet 1974, n° 87879 et CE, décision du 21 janvier 1976, n° 95682).

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

120

Pour plus de précisions sur le sort, en cas de fusion de sociétés, de la réserve spéciale de participation, il convient de se reporter au [BOI-BIC-PTP-10-20-20](#).

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

130

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

A. Plus-values placées sous un régime d'imposition étalée

140

L'engagement vise les plus-values réalisées par la société absorbée et dont l'imposition a bénéficié d'un régime d'étalement ([CGI, art. 39 quaterdecies](#)). 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 (cession-bail)

150

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* (cession-bail), la société absorbante doit poursuivre les réintégrations échelonnées ([CGI art. 39 novodecies](#); [BOI-BIC-PVMV-40-20-60](#)).

C. Plus-values d'apport sur biens amortissables ayant bénéficié du régime spécial des fusions

160

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

170

Aux termes du a ter du I 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

180

En vertu du cinquième alinéa du 1 de l'[article 42 septies du CGI](#), lorsque l'apport comprend des immobilisations financées à l'aide de subventions d'équipement soumises au régime de l'étalement défini par cet article 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 du deuxième alinéa du 1 de l'article 42 septies du CGI.

190

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

200

Concernant les modalités de rachat de créances auprès d'un établissement de crédit, se reporter au [V § 140 du BOI-BIC-PDSTK-10-20-50](#).

III. Provisions afférentes aux éléments reçus en apport

A. Inscription au bilan de la société absorbante

210

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

220

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 (dotation pour impôts non déductibles, retraites, charges futures qu'aucun événement en cours ne rend probable à la date d'effet de la fusion, etc.).

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

230

Le vingt-sixième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 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

240

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 à 7 ter de l'article 38 du CGI, de l'article 151 octies B du CGI, de l'article 248 A du CGI, de l'article 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 de l'article 210 A du CGI, de l'article 210 B du CGI et de l'article 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 B du CGI ou 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

250

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.

260

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 visées au **III-C-1 § 240**, et à la valeur d'origine des biens non amortissables reçus dans le cadre de fusion, scission, apport, cession, transformation ou transmission visées à l'[article 151 octies du CGI](#), à l'[article 151 octies A du CGI](#), à l'[article 208 C du CGI](#), à l'[article 210 A du CGI](#), à l'[article 210 B du CGI](#), l'[article 210 D du CGI](#), à l'[article 238 quater B du CGI](#) et à l'[article 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.

270

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, etc.) 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. 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).

280

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 €.

À 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 : $200 - 100 = 100$ €.

290

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.

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

A. Règles générales

300

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 de la réserve spéciale de la société absorbée supérieure à 200 M €

310

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 1^{er} 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

320

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

330

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 à l'alinéa précédent, 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 :

Données de l'exemple

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 x 1 000 000) / 1 150 000, soit	200 000 €
Prime de fusion dégagée et comptabilisée au passif de la société absorbante « B » : 230 000 € - 200 000 €, 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 € - 150 000 € = 80 000 €, 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 € - 150 000 € = 50 000 € 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 de la société absorbante détenant une participation dans la société absorbée

340

Les règles exposées au **IV-C-2-a § 330** 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.

Exemple : En reprenant les données de l'exemple figurant au **IV-C-2-a § 330**, 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 : $230\,000 \text{ €} - (80\,000 \text{ €} + 120\,000 \text{ €}) = 30\,000$ € ;

- 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 $43\,000 \text{ €} - 30\,000 \text{ €} = 13\,000$ €) sur ses propres bénéfices et réserves.

V. Sort de la réserve spéciale pour fluctuation des cours

A. Étendue de l'obligation de reprise

350

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.

360

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.

370

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

380

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.

390

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.

400

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 en dernier recours de débiter un compte de report à nouveau débiteur.

410

La fraction de la réserve spéciale qui n'a pu être reconstituée par la société bénéficiaire de l'apport dans les conditions mentionnées au **V-B § 380 à 400** est rapportée au résultat imposable au titre du premier exercice clos après la date de réalisation de l'opération de fusion.

420

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 :

- 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

430

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

440

En application du septième alinéa du 5° du 1 de [l'article 39 du CGI](#), les sommes prélevées sur la réserve spéciale sont rapportées aux résultats de l'exercice en cours lors de ce prélèvement.

450

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](#) (dans sa version antérieure à l'adoption de [l'article 93 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004](#)) 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

460

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 aux huitième à dixième alinéas du 5° du 1 de l'article 39 du CGI. Ces exceptions correspondent aux situations suivantes :

a. Dissolution de la société

470

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

480

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.

490

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.

500

Remarque : Dans l'hypothèse où une société a incorporé à son capital à la fois des bénéfices ayant ouvert droit au taux d'imposition 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

510

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 du CGI](#) 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.

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

520

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.

VII. Sort de la variation d'actif net de la société absorbante liée à une fusion entre sœurs sans échange de titres

530

Conformément à la réglementation comptable, à l'occasion d'une fusion ou scission sans échange de titres au sens du 3° du II de l'[article L. 236-3 du code de commerce](#), la contrepartie des apports dans les comptes de la société absorbante ou des sociétés bénéficiaires est inscrite en report à nouveau ([plan comptable général](#), art. 746-1 nouveau créé par le [règlement n° 2019-06 du 8 novembre 2019 modifiant le règlement ANC n° 2014-03 relatif au plan comptable général concernant les fusions et scissions sans échanges de titres](#)).

La variation des capitaux propres ainsi constatée est sans incidence sur le résultat fiscal de l'exercice de réalisation de l'opération conformément au 2 de l'[article 38 du CGI](#).