



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Novembre 2021

JURISPRUDENCE

Fusions : les limites à l'antériorité de la date d'effet de la fusion

Arrêt du Conseil d'Etat du 13 septembre 2021, n° 451564, Sté Adis

Source : Légifrance [CE du 13 septembre 2021, 451564, société ADIS](#)

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

Introduction :

Le Conseil d'Etat juge que :

- ⇒ les **effets d'une fusion ne peuvent** remonter à une **date antérieure** à la **plus récente** des **dates d'ouverture** des **exercices des deux sociétés** au cours desquels la convention a été définitivement conclue,
- ⇒ **aucune disposition** ne prévoit qu'il pourrait être **dérogé à l'obligation**, lorsqu'une société **n'a pas clos d'exercice** au cours d'une année, **d'établir l'impôt** sur les bénéfices réalisés au cours de la période écoulée **depuis** la fin de la **dernière période imposée** jusqu'au **31 décembre** de l'année en cause : dans le cas où une société **n'a pas clos d'exercice** au cours de **l'année civile précédant** celle de sa **fusion** avec une autre entité, cette obligation **fait obstacle** à ce que **l'effet rétroactif** de la fusion puisse remonter **antérieurement au 1^{er} janvier** de l'année au cours de laquelle cette opération est conclue.

Résumé Légifrance :

« 1) a) Dans le cas d'une fusion de deux sociétés, qui ont convenu de donner effet à la fusion à une date antérieure à celle à laquelle la convention de fusion a été définitivement conclue, rien ne s'oppose à ce que soient prises en compte toutes les conséquences de la fusion, pour la détermination des bénéfices imposables de la société absorbante, dans le bilan de clôture de l'exercice au cours duquel la convention a été définitivement conclue.....b) Toutefois les effets de la fusion, qui ne saurait exercer une influence sur le bilan de clôture du ou des exercices précédents de chacune des deux sociétés concernées, et donc sur les bénéfices imposables dégagés par celles-ci au cours de ces exercices, ne sauraient remonter à une date antérieure à la plus récente des dates d'ouverture des exercices des deux sociétés au cours desquels la convention a définitivement été conclue.....

2) Dans le cas où une société n'a pas clos d'exercice au cours de l'année civile précédant celle de sa fusion avec une autre entité ou de l'apport de ses actifs à une autre entité, l'obligation dans laquelle elle se trouve, en application du deuxième alinéa de l'article 37 du code général des impôts (CGI), de déterminer le bénéfice résultant des opérations réalisées entre la date de clôture de son précédent exercice et le 31 décembre de l'année considérée et de le soumettre à l'impôt fait obstacle à ce que l'effet rétroactif donné conventionnellement à l'opération de fusion ou d'apport puisse, dans ce cas particulier, remonter antérieurement au 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle cette opération est conclue. ».

LES FAITS

La société Adis a absorbé par voie de fusion la SCI Rocca, et le **traité de fusion**, soumis à une AGE de la société absorbante en **mai 2018**, stipulait une **prise d'effet rétroactive** au **1^{er} janvier 2018**.

Cependant, la société absorbée :

- ⇒ a décidé de **reporter la date de clôture** de son exercice au-delà du 31 décembre 2018, ne **clôturent ainsi aucun exercice en 2018**,
- ⇒ et n'a procédé aux formalités de **publicité** qu'en juillet et septembre **2019**.

L'administration, par une décision du 24 février 2021, a **refusé** de tenir compte de la date d'**effet rétroactif** retenue par les parties, estimant que la fusion ne pouvait rétroagir à une **date antérieure au 1^{er} janvier 2019**.

Cette décision s'appuyait sur la doctrine exprimée aux **paragrophes 80, 90 et 110** des commentaires administratifs publiés au BOFIP **BOI-IS-FUS-40-10-20** (cf infra) et relatifs aux conséquences à tirer des clauses de rétroactivité des traités de fusion :

§ 80, 90 et 110 de l'instruction [BOI-IS-FUS-40-10-20](#) :

« B. La société absorbée ou apporteuse n'a clos aucun exercice au cours de l'année civile précédant l'apport

80

*Lorsque la société **absorbée ou apporteuse n'a pas clos d'exercice au cours de l'année civile N-1** précédant celle de l'apport, l'effet rétroactif donné à l'opération ne saurait dispenser la société absorbée ou apporteuse de déposer au titre de l'année N-1 la déclaration provisoire de résultats conformément au deuxième alinéa de l'article 37 du CGI et au I de l'article 209 du CGI.*

L'effet rétroactif ne peut avoir pour conséquence de dispenser la société absorbée ou apporteuse du respect de ses obligations déclaratives au titre de l'année précédant l'opération de fusion ou d'apport.

90

*L'effet rétroactif est donc **opposable** à l'administration dans la limite du **1^{er} janvier** de l'année au cours de laquelle l'opération est approuvée...*

C. La date d'effet rétroactif est antérieure à l'ouverture de l'exercice de la société bénéficiaire de l'apport

110

*Lorsque la **date d'effet** rétroactif est **antérieure à l'ouverture de l'exercice** de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport au cours duquel l'opération de fusion ou d'apport est approuvée, **les opérations** réalisées par la société **absorbée ou apporteuse entre la date d'effet** conventionnelle et celle de **l'ouverture de l'exercice** de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport **doivent être imposées** au nom de la société **absorbée ou apporteuse**.*

*La **date d'effet** rétroactif reste **sans influence** sur le bilan de clôture de l'exercice précédent de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport. ».*

Suite à ce refus, la **société Adis**, par la voie d'un **recours en excès de pouvoir**, demande au **Conseil d'Etat** d'abroger les paragraphes 80, 90 et 110 des commentaires administratifs publiés sous la référence BOI-IS-FUS-40-10-20 , et **d'annuler cette décision**.

LE DROIT

Afin d'asseoir sa décision, le Conseil d'Etat cite les dispositions des articles **38-2**, et **37** (alinéa 2) du CGI :

[Article 38-2](#)

« **Le bénéfice net** est constitué par la **différence** entre les valeurs de **l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période** dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés ».

[Article 37](#)

" Si **aucun bilan** n'est dressé au cours d'une **année** quelconque, **l'impôt** dû au titre de la même année est **établi** sur les bénéfices de la **période** écoulée depuis la **fin de la dernière période imposée** ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations **jusqu'au 31 décembre** de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lesquels ils sont compris... ".

APPLICATION DES PRINCIPES AUX FAITS

Le **Conseil d'Etat** tire des dispositions de l'article 38-2 la conclusion qu'un **bilan doit être établi à la date de clôture de chaque période** et que ce bilan doit exprimer de manière régulière et sincère la **situation** de l'entreprise, telle qu'elle **résulte à cette date** des **opérations de toute nature** faites par l'entreprise.

Si parmi ces opérations figurent des **contrats conclus** avec des tiers dans le cadre d'une gestion commerciale normale, **les conséquences** de ces contrats pour l'entreprise (qu'il s'agisse des droits et des obligations résultant de leurs stipulations ou des profits et des charges entraînés par leur exécution) doivent donc être **reprises** dans le **bilan** établi à la date de **clôture de la période** au cours de laquelle les contrats ont été conclus.

L'effet rétroactif éventuel d'un contrat **ne peut permettre d'échapper à cette règle légale** : les conséquences d'un contrat doivent en tout état de cause affecter les résultats de l'exercice au cours duquel il a été effectivement conclu.

Par conséquent, les **effets de la fusion** ne peuvent remonter à une date **antérieure à la plus récente** des **dates d'ouverture** des exercices des **deux sociétés** au cours desquels la convention a définitivement été conclue.

Le Conseil d'Etat **valide** ainsi le **§ 110** de l'instruction administrative (cf supra), comme étant conforme aux dispositions de l'article 38-2 du CGI.

Par ailleurs, eu égard aux règles applicables lorsqu'aucun bilan n'est dressé au cours de l'année (**article 37 du CGI**), auxquelles il ne peut être dérogé, notamment par des événements postérieurs au 31 décembre, **l'effet rétroactif** de la fusion **ne saurait dispenser** la société concernée de **déposer au titre de l'année civile** une **déclaration** de résultats.

Dans ces conditions, le Conseil d'Etat en conclut que, **dans le cas** où une société n'a **pas clos d'exercice** au cours de **l'année civile** précédant celle de sa fusion avec une autre entité, **l'obligation de déterminer le bénéfice** résultant des opérations réalisées entre la date de clôture de son précédent exercice et le **31 décembre** de l'année considérée et de le soumettre à l'impôt **fait obstacle** à ce que **l'effet rétroactif** de la fusion puisse remonter **antérieurement au 1er janvier** de l'année au cours de laquelle cette opération est conclue.

Le Conseil d'Etat **valide** ainsi les **§§ 80** (« *L'effet rétroactif ne peut avoir pour conséquence de dispenser la société absorbée ou apporteuse du respect de ses obligations déclaratives au titre de l'année précédant l'opération de fusion ou d'apport* »), **et 90** (« *L'effet rétroactif est donc opposable à l'administration dans la limite du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'opération est approuvée* ») de l'**instruction** publiée au BOFIP.

LA DECISION

Le Conseil d'Etat **rejette** par conséquent le **recours en excès de pouvoir** de la société Adis.

COMMENTAIRES

Cette jurisprudence **confirme** qu'une fusion **ne peut rétroagir** dans ses effets à **une date antérieure** à **l'ouverture de l'exercice** de réalisation de l'opération.

Dans la mesure où une telle opération engage par définition **deux sociétés**, il ne peut s'agir, **si les dates** d'ouvertures de leurs **exercices** respectifs **ne coïncident pas**, que de la date d'ouverture **la plus récente** des deux.

En tout état de cause, une clause **d'effet rétroactif ne peut avoir de conséquences** sur l'imposition du résultat des **exercices précédents**, de la société absorbante comme de la société absorbée, en respect des **principes d'annualité** de l'impôt et **d'intangibilité du bilan d'ouverture**.

Concernant la situation où **aucun bilan n'a été clos** au cours de **l'année civile** précédant la fusion, par l'une et/ou l'autre des sociétés concernées, une **date conventionnelle** comme celle tenant à la rétroactivité **ne peut tenir en échec celle** fixée par une **obligation légale**, à savoir le **31 décembre**, cette dernière permettant d'éviter l'absence d'au moins une imposition au cours de l'année civile.

CONCLUSION

Les règles fixées par l'**instruction** publiée sous la référence BOI-IS-FUS-40-10-20, et notamment dans ces paragraphes 80 à 110, étant parfaitement **conformes** aux dispositions des **articles 38-2 et 37 du CGI**, devront être **appliquées strictement** au moment d'envisager de fixer une **date d'effet rétroactif** à une fusion.