



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Mai 2022

Questions des abonnés

Le sort des déficits reportables dans le cadre d'une TUP

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

La question posée :

Dans le cadre d'une TUP, consistant à faire absorber une filiale par sa société-mère ayant opté pour l'intégration fiscale, quel est le sort du report déficitaire ?

RESUME DE L'ETUDE

Introduction : le contexte général de la TUP

L'**objectif** de la TUP est, comme son nom l'indique, **de transférer l'ensemble** de l'actif et du passif **détenu** par une société, à une autre société qui est son associé unique.

Les **formalités** sont **simplifiées** (pas de nécessité de nommer un commissaire aux apports ni d'obligation de rédiger un traité de fusion notamment).

Sur le plan fiscal, dans le régime de **droit commun**, les opérations de fusion ou de TUP sont considérées comme des **cessions**. Les éventuelles plus-values afférentes à ces opérations doivent être dégagées et imposées au moment de la réalisation de la restructuration.

Toutefois, les opérations de fusion simplifiée ou **de TUP** peuvent bénéficier du **régime fiscal spécial** des fusions applicable par les dispositions combinées des articles [210-0 A](#) et [210 A du CGI](#).

Dans le cadre de ce **régime spécial**, les éventuelles **plus-values** résultant des opérations de fusion ou de TUP sont placées en **sursis d'imposition** et ne sont imposées qu'à la date où elles sont effectivement réalisées. De la même manière, les **provisions** non reprises comptablement au niveau de l'absorbée doivent être **inscrites** au passif de l'**absorbante**.

C'est au moment de la **cession future** éventuelle des actifs transférés que la société absorbante se verra le cas échéant imposée sur les **plus-values**, dont les montants seront calculés à partir de la valeur nette comptable au moment de l'opération de fusion (points 3 à 6 de [l'article 210 A](#)).

Le régime spécial permettra de mettre en œuvre la procédure **d'agrément** visant à **transférer** à la société absorbante les **déficits** reportables et non encore apurés de la société absorbée.

Cependant, dans **certaines situations**, ce transfert peut être **dispensé** d'agrément.

Les reports déficitaires

Le sort des déficits de la société absorbée

Le principe de l'agrément

Dans le cadre de l'**intégration fiscale**, les **déficits** constatés par la filiale pendant la période d'intégration ont été **imputés** fiscalement sur le **résultat d'ensemble** du groupe.

L'opération de **fusion n'a aucun effet « rétroactif »** sur ces imputations antérieures.

Si un **déficit** avait été constaté par la **filiale antérieurement** à l'option pour l'**intégration**, celui-ci **ne pouvait pas être imputé** sur le résultat **d'ensemble** du groupe, et restait **reportable** sur les résultats **propres** de la filiale (sauf cas particuliers, par exemple abandons de créances au sein du groupe), en sorte qu'il peut exister un solde de déficit reportable propre à la filiale à la date de la TUP.

Il en serait de même en l'**absence d'intégration** pour les **déficits** restant à reporter à la **date de la TUP**.

La procédure **d'agrément** visée au II de [l'article 209 du CGI](#) permet de **transférer** ce **déficit** à la société **absorbante**.

Les conditions liées à l'agrément

Comme l'indique le II.1° de l'article 209, la **condition essentielle** de mise en œuvre de cette procédure d'agrément est que la fusion soit placée sous le **régime spécial** des fusions évoqué ci-avant.

Le II de l'article 209 du CGI prévoit par ailleurs que l'agrément est délivré lorsque les quatre **conditions** cumulatives suivantes sont satisfaites :

- ⇒ l'opération est **justifiée** du point de vue **économique** et obéit à des motivations principales autres que fiscales,
- ⇒ **l'activité de l'absorbée**, qui est à l'origine des déficits dont le transfert est demandé, **n'a pas fait l'objet**, pendant la période au titre de laquelle ces déficits ont été constatés, de **changement significatif**, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité,
- ⇒ cette **activité** est **poursuivie** par l' **absorbante** pendant un délai minimal de **trois ans**, **sans** faire l'objet, pendant cette période, de **changement significatif** (selon les mêmes principes que pour l'absorbée),
- ⇒ les déficits susceptibles d'être transférés ne proviennent :
 - **ni** de la gestion d'un **patrimoine mobilier** par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés
 - **ni** de la gestion d'un patrimoine **immobilier**.

Voir aussi les commentaires publiés au BOFIP sous la référence [BOI-SJ-AGR-20-30-10-10](#).

NB : la notion de changement d'activité est similaire à celle retenue par [l'article 221 du CGI](#) au point 5.

On observera que la condition de **poursuite** de l'activité par l'absorbante posée par l'article 209 **ne vise que celle de l'absorbée**.

Une décision de **rescrit** a été publiée assez récemment par l'administration qui vient **confirmer** ce principe (voir [notre article](#) publié le 29 décembre 2021 dans la partie Blog).

La décision de **rescrit**, publiée au BOFIP sous la référence [BOI-RES-IS-000103](#) indique :

*« Une société qui a obtenu l'agrément pour le transfert de déficits subis par une société qu'elle absorbe sous le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI **ne peut pas se voir refuser** le droit d'imputer ses **déficits** au motif qu'après l'opération d'absorption, elle a **changé d'activité**.*

*Les **pertes** d'une entreprise sont imputables sur les résultats de **l'activité** à laquelle **elles se rattachent**. Ainsi, le **changement d'activité** emportant cessation d'entreprise au sens des dispositions du 5 de l'article 221 du CGI se traduit par la **perte** pour l'entreprise du **report** des déficits subis avant le changement sur les bénéfices réalisés postérieurement à ce dernier...*

*En revanche, elle **conserve** le droit de **reporter les déficits** qui lui ont été **transférés** sur agrément. Le changement d'activité de la société absorbante est sans incidence sur le droit d'imputer les déficits qui lui sont régulièrement transférés par la société absorbée dans le cadre des dispositions du II de l'article 209 du CGI... ».*

La dispense d'agrément

Les dispositions de [l'article 209](#), au point 2 du II, **dispensent d'agrément** le transfert des déficits de l'absorbée sous certaines **conditions**, tenant notamment au **montant des déficits** transférés.

Il en résulte que (outre la règle générale selon laquelle l'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales) le transfert **de plein droit** des déficits de l'absorbée est soumis aux conditions suivantes :

- ⇒ le **montant cumulé** des déficits antérieurs, des charges financières nettes non déduites et de la capacité de déduction inemployée mentionnées aux 1 et 2 du VIII de [l'article 212 bis du CGI](#) (ou aux 1 et 2 du VIII de [l'article 223 B bis](#) pour les groupes intégrés) , transférés est **inférieur à 200 000 €**,
- ⇒ les déficits, les charges financières nettes et la capacité de déduction inemployée susceptibles d'être transférés **ne proviennent** :
 - ni de la gestion d'un **patrimoine mobilier** par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés,
 - ni de la gestion d'un patrimoine **immobilier**,
- ⇒ durant la période au cours de laquelle ces déficits, ces charges financières et cette capacité de déduction inemployée ont été constatés, la société **absorbée** n'a **pas cédé ou cessé** l'exploitation d'un fonds de commerce ou d'un établissement.

Voir aussi les commentaires publiés au BOFIP sous la référence [BOI-IS-FUS-10-60-20](#).

Le sort des déficits de la société absorbante

La **TUP** en elle-même n'a **aucune** conséquence sur les **déficits** reportables éventuels de la société **absorbante** à la date de l'opération, et elle conserve le droit à leur report.

Il n'en serait **autrement** que si, par suite de l'opération de fusion, on devait constater un **changement significatif** dans l'activité de la société **absorbante**.

Toutefois, comme le précise la décision de rescrit déjà évoquée supra ([BOI-RES-IS-000103](#)), **seule** la possibilité de **reporter** ses déficits **propres** provenant de son ancienne activité est **perdue** en conséquence de ce changement d'activité.

Etude développée en pages suivantes, selon législation en vigueur au 31 mai 2022.

Toute précision, actualisation et/ou étude complémentaire à cette question peuvent être obtenues sur demande des abonnés.

ETUDE DEVELOPEE

Introduction : le contexte général de la TUP

La TUP (**transmission universelle de patrimoine**) est définie par [l'article 1844-5 du code civil](#) comme étant le fait, pour un **associé unique** personne morale qui détient 100% des parts d'une entité, **d'absorber** cette dernière.

Aussi cette forme de transmission ne peut-elle être envisagée que si la société holding possède **l'intégralité** des titres de sa filiale (qui sera par définition une société unipersonnelle, EURL ou SASU).

L'**objectif** de la TUP est, comme son nom l'indique, **de transférer l'ensemble** de l'actif et du passif **détenu** par une société, à une autre société.

NB : la TUP est **obligatoire** en cas de décision de dissoudre une société unipersonnelle dont l'associé unique est une personne morale.

Les **formalités** sont **simplifiées** (pas de nécessité de nommer un commissaire aux apports ni d'obligation de rédiger un traité de fusion notamment).

L'associé unique :

- ⇒ rédige un **procès-verbal** dans lequel il décide de la **dissolution** avec transmission universelle du patrimoine,
- ⇒ publie une **annonce légale** de dissolution sans liquidation (les créanciers de la société dissoute peuvent s'opposer à la dissolution dans le délai d'opposition de 30 jours à compter de la publication),
- ⇒ **déclare** la dissolution au **RCS**,
- ⇒ dans le délai **d'1 mois** à compter du transfert du patrimoine, remplit une déclaration de **radiation** au RCS.

NB 1 : en pratique, ces deux formalités peuvent être effectuées au même moment.

NB 2 : à compter du 1^{er} janvier 2023, elles seront obligatoirement effectuées sur le site internet du guichet des formalités des entreprises.

Sur le plan fiscal, dans le régime de **droit commun**, les opérations de fusion ou de TUP sont considérées comme des **cessions**. Les éventuelles plus-values afférentes à ces opérations doivent être dégagées et imposées au moment de la réalisation de la restructuration.

Toutefois, les opérations de fusion simplifiée ou **de TUP** peuvent bénéficier du **régime fiscal spécial** des fusions applicable par les dispositions combinées des articles **210-0 A et 210 A** du CGI.

[Article 210-0 A](#)

« I. – Les dispositions prévues ... aux articles... 210 A à 210 C sont applicables :

1° S'agissant des fusions, **aux opérations** par lesquelles :

a. **Une** ou plusieurs sociétés **absorbées transmettent**, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, **l'ensemble de leur patrimoine** à une autre société préexistante **absorbante**, moyennant l'attribution à leurs associés de titres de la société absorbante et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres...

3° **Aux opérations** décrites au 1° et au 2° pour lesquelles il n'est **pas** procédé à l'échange de **titres** de la société absorbante ... contre les titres de la société absorbée ... lorsque **ces titres** sont **détenus**... par la société **absorbante** ... ».

[Article 210 A](#)

« 1. Les **plus-values** nettes et les profits dégagés sur l'ensemble des **éléments d'actif** apportés du fait d'une fusion **ne sont pas soumis à l'impôt** sur les sociétés.

Il en est de même de la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante lors de l'annulation des actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit ou qui correspondent à ses droits dans la société absorbée...

2. **L'impôt** sur les sociétés n'est applicable aux **provisions** figurant au bilan de la société absorbée **que si elles deviennent sans objet**. ».

L'associé unique doit **indiquer** clairement ce **choix** dans la décision de **dissolution**, et prendre des **engagements** qui figurent au point 3 de [l'article 210 A](#).

NB : pour bénéficier du régime fiscal spécial, les sociétés doivent être soumises à l'**IS** ([article 210 C du CGI](#)).

Dans le cadre de ce **régime spécial**, les éventuelles **plus-values** résultant des opérations de fusion ou de TUP sont placées en **sursis d'imposition** et ne sont imposées qu'à la date où elles sont effectivement réalisées. De la même manière, les **provisions** non reprises comptablement au niveau de l'absorbée doivent être **inscrites** au passif de l'**absorbante**.

En effet, ce régime conduit à donner à l'opération de fusion un caractère **intercalaire** : elle n'entraîne aucune imposition immédiate, ni pour la société absorbée à hauteur des plus values latentes qui pourraient être constatées sur les actifs transférés à l'absorbante, ni pour cette dernière.

C'est au moment de la **cession future** éventuelle des actifs transférés que la société absorbante se verra le cas échéant imposée sur les **plus-values**, dont les montants seront calculés à partir de la valeur nette comptable au moment de l'opération de fusion (points 3 à 6 de [l'article 210 A](#)).

Aussi n'est-il **pas indispensable** de constater dans la comptabilité de l'absorbante les **valeurs réelles** des actifs transférés : on peut se contenter **d'inscrire** au bilan les biens pour leur **valeur nette comptable** (il faut toutefois inscrire distinctement au bilan de l'absorbante la valeur d'origine des éléments d'actif, et les amortissements et provisions correspondants).

Ce régime présente donc l'avantage d'éviter la constatation des plus-values latentes (celles-ci ne seraient de toute façon pas imposées) et donc éviter l'estimation de la valeur réelle des éléments transférés, notamment si, par exemple, l'évaluation d'un fonds de commerce antérieurement créé par la société absorbée recèle une difficulté particulière.

NB : la société absorbée doit souscrire la déclaration de cessation et la déclaration de ses résultats dans les 45 et 60 jours de la première publication de la fusion dans le journal d'annonces légales.

S'agissant de la question posée

Le régime spécial permettra de mettre en œuvre la procédure **d'agrément** visant à **transférer** à la société absorbante les **déficits** reportables et non encore apurés de la société absorbée.

Cependant, dans **certaines situations**, ce transfert peut être **dispensé** d'agrément.

Les reports déficitaires

Le sort des déficits de la société absorbée

Le principe de l'agrément

Dans le cadre de l'**intégration fiscale**, les **déficits** constatés par la filiale pendant la période d'intégration ont été **imputés** fiscalement sur le **résultat d'ensemble** du groupe.

L'opération de **fusion n'a aucun effet « rétroactif »** sur ces imputations antérieures.

Si un **déficit** avait été constaté par la **filiale antérieurement** à l'option pour l'**intégration**, celui-ci **ne pouvait pas être imputé** sur le résultat **d'ensemble** du groupe, et restait **reportable** sur les résultats **propres** de la filiale (sauf cas particuliers, par exemple abandons de créances au sein du groupe), en sorte qu'il peut exister un solde de déficit reportable propre à la filiale à la date de la TUP.

Il en serait de même en l'**absence d'intégration** pour les **déficits** restant à reporter à la **date de la TUP**.

Or, à l'exception des plus-values et provisions non taxées du fait du régime spécial, une fusion de sociétés entraîne en principe les conséquences fiscales d'une cessation totale d'entreprise et notamment la perte du droit au report des déficits subis par la société absorbée.

Toutefois, la procédure **d'agrément** visée au II de l'**article 209** du CGI permet de **transférer** ce **déficit** à la société absorbante.

Article 209

« II. – 1. En cas de fusion ou opération assimilée **placée sous le régime de l'article 210 A**, les **déficits** antérieurs, les charges financières nettes non déduites mentionnées au 1 du VIII de [l'article 212 bis](#) et la capacité de déduction inemployée mentionnée au 2 du même VIII par la société absorbée ou apporteuse sont **transférés**, sous réserve d'un **agrément** délivré dans les conditions prévues à [l'article 1649 nonies](#), à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs dans les conditions prévues respectivement au troisième alinéa du I du présent article et aux 1 et 2 du VIII de l'article 212 bis... ».

NB : la demande d'agrément doit être déposée avant la fin du délai d'opposition de 30 jours.

Les conditions liées à l'agrément

Comme l'indique le II.1° de l'article 209, la **condition essentielle** de mise en œuvre de cette procédure d'agrément est que la fusion soit placée sous **le régime spécial** des fusions évoqué ci-avant.

Le II de l'article 209 du CGI prévoit par ailleurs que l'agrément est délivré lorsque les quatre **conditions** cumulatives suivantes sont satisfaites :

- ⇒ l'opération est **justifiée** du point de vue **économique** et obéit à des motivations principales autres que fiscales,
- ⇒ **l'activité de l'absorbée**, qui est à l'origine des déficits dont le transfert est demandé, **n'a pas fait l'objet**, pendant la période au titre de laquelle ces déficits ont été constatés, de **changement significatif**, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité,
- ⇒ cette **activité** est **poursuivie** par l' **absorbante** pendant un délai minimal de **trois ans**, **sans** faire l'objet, pendant cette période, de **changement significatif** (selon les mêmes principes que pour l'absorbée),
- ⇒ les déficits susceptibles d'être transférés ne proviennent :
 - **ni** de la gestion d'un **patrimoine mobilier** par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés
 - **ni** de la gestion d'un patrimoine **immobilier**.

Voir aussi les commentaires publiés au BOFIP sous la référence [BOI-SJ-AGR-20-30-10-10](#).

NB : la notion de changement d'activité est similaire à celle retenue par [l'article 221 du CGI](#) au point 5.

On observera que la condition de **poursuite** de l'activité par l'absorbante posée par l'article 209 **ne vise que celle de l'absorbée**.

Une décision de **rescrit** a été publiée assez récemment par l'administration qui vient **confirmer** ce principe (voir [notre article](#) publié le 29 décembre 2021 dans la partie Blog).

La CAA de Paris avait jugé (par un arrêt qualifié « d'arrêt d'espèce » par la décision de rescrit) qu'une holding de gestion avait changé d'activité dans la mesure où, du fait de l'absorption de deux filiales, elle avait poursuivi elle-même l'activité opérationnelle de ces dernières.

La Cour en avait conclu que la société absorbante avait perdu tout droit au report de ses déficits antérieurs (y compris les déficits transférés des absorbées) conformément aux dispositions de l'article 209 du CGI.

La décision de **rescrit**, publiée au BOFIP sous la référence [BOI-RES-IS-000103](#) indique :

*« Une société qui a obtenu l'agrément pour le transfert de déficits subis par une société qu'elle absorbe sous le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI ne peut pas se voir refuser le droit d'imputer ses **déficits** au motif qu'après l'opération d'absorption, elle a changé d'activité.*

*Les **pertes** d'une entreprise sont imputables sur les résultats de l'**activité** à laquelle **elles se rattachent**. Ainsi, le **changement d'activité** emportant cessation d'entreprise au sens des dispositions du 5 de l'article 221 du CGI se traduit par la **perte** pour l'entreprise du **report** des déficits subis avant le changement sur les bénéfices réalisés postérieurement à ce dernier. Le déficit antérieur n'est pas davantage reportable sur les profits comptabilisés au cours d'un exercice postérieurement au changement mais provenant de l'ancienne activité ([Conseil d'Etat, décision du 4 février 2013, n° 349169, Sté Sodigar...](#)). Ainsi, en cas de **changement d'activité**, la société **absorbante perd** ses **déficits propres**, issus de son ancienne activité.*

*En revanche, elle **conserve** le droit de **reporter les déficits** qui lui ont été **transférés** sur agrément. Le changement d'activité de la société absorbante est sans incidence sur le droit d'imputer les déficits qui lui sont régulièrement transférés par la société absorbée dans le cadre des dispositions du II de l'article 209 du CGI... ».*

La dispense d'agrément

Les dispositions de l'**article 209**, au point 2 du II, **dispensent d'agrément** le transfert des déficits de l'absorbée sous certaines **conditions**, tenant notamment au **montant des déficits** transférés.

[Article 209](#)

*« II. - 2. Le transfert des **déficits** antérieurs, des charges **financières nettes non déduites** et de la **capacité de déduction inemployée** prévus au 1 est **dispensé d'agrément** lorsque :*

- a) Le **montant cumulé** des déficits antérieurs, des charges financières nettes non déduites et de la capacité de déduction inemployée, transférés est **inférieur à 200 000 €**,

b) La condition prévue au d du même 1 est respectée ; (*)

(*) il s'agit de la condition liée à l'**absence de changement** d'activité de l'**absorbée** pendant toute la durée de constatation des déficits **avant la fusion**.

c) **Durant la période au cours de laquelle ces déficits, ces charges financières et cette capacité de déduction inemployée ont été constatés, la société absorbée n'a pas cédé ou cessé l'exploitation d'un fonds de commerce ou d'un établissement...** ».

Il en résulte que (outre la règle générale selon laquelle l'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales) le transfert **de plein droit** des déficits de l'absorbée est soumis aux conditions suivantes :

- ⇒ le **montant cumulé** des déficits antérieurs, des charges financières nettes non déduites et de la capacité de déduction inemployée mentionnées aux 1 et 2 du VIII de [l'article 212 bis du CGI](#) (ou aux 1 et 2 du VIII de [l'article 223 B bis](#) pour les groupes intégrés) , transférés est **inférieur à 200 000 €**,
- ⇒ les déficits, les charges financières nettes et la capacité de déduction inemployée susceptibles d'être transférés **ne proviennent** :
 - ni de la gestion d'un **patrimoine mobilier** par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés,
 - ni de la gestion d'un patrimoine **immobilier**,
- ⇒ durant la période au cours de laquelle ces déficits, ces charges financières et cette capacité de déduction inemployée ont été constatés, la société **absorbée** n'a **pas cédé ou cessé** l'exploitation d'un fonds de commerce ou d'un établissement.

On retrouve donc des **conditions équivalentes** à celles du transfert **sous agrément**, à l'**exception** notable de la **poursuite** sans changement significatif de l'**activité** de l'absorbée **par l'absorbante** pendant la période minimale de 3 ans.

NB : si le montant cumulé est égal ou supérieur à 200 000 €, la procédure d'agrément doit être suivie. Toutefois, il est admis dans ce cas que l'absorbante ne procède au transfert que d'une quote-part de déficits égale à 199 999 € (toutes autres conditions étant remplies), et le surplus de déficits, charges financières nettes et capacité de déduction inemployée est alors définitivement perdu.

Voir aussi les commentaires publiés au BOFIP sous la référence [BOI-IS-FUS-10-60-20](#).

Le sort des déficits de la société absorbante

La **TUP** en elle-même n'a **aucune** conséquence sur les **déficits** reportables éventuels de la société **absorbante** à la date de l'opération, et elle conserve le droit à leur report.

Il n'en serait **autrement** que si, par suite de l'opération de fusion, on devait constater un **changement significatif** dans l'activité de la société **absorbante**.

Toutefois, comme le précise la décision de rescrit déjà évoquée supra ([BOI-RES-IS-000103](#)), **seule** la possibilité de **reporter** ses déficits **propres** provenant de son ancienne activité est **perdue** en conséquence de ce changement d'activité.

0