



## Fusion simplifiée, TUP et rétroactivité

Lors de l'absorption d'une filiale détenue à 100 %, l'entreprise et son conseil sont confrontés à différents choix sur un plan fiscal. En effet, outre la question de savoir s'il convient de réaliser l'opération par voie de fusion simplifiée ou de dissolution sans liquidation, communément appelée TUP et de la placer ou non sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI en matière d'impôt sur les sociétés<sup>1</sup>, se pose également la question de savoir s'il convient ou non de conférer à l'opération un effet rétroactif. Si, sur un plan fiscal, la rétroactivité présente les mêmes effets<sup>2</sup>, intérêts et inconvénients en cas de fusion simplifiée ou de TUP (1), celle-ci se traduira différemment en pratique dans la mesure où la rétroactivité d'une TUP est uniquement fiscale contrairement à la rétroactivité d'une fusion simplifiée qui est également comptable (2).

### 1. Les enjeux fiscaux de la rétroactivité

La portée fiscale de la rétroactivité, qui trouve à s'appliquer que l'opération soit réalisée ou non sous le régime fiscal de faveur précité de l'article 210 A du CGI, est limitée à l'impôt sur les sociétés et à l'IFA. Elle peut également avoir des conséquences en matière de participation des salariés aux résultats de l'entreprise<sup>3</sup>.

En application de la clause de rétroactivité, la société absorbante ou tupante déterminera son résultat fiscal en prenant en compte l'ensemble des produits et des charges réalisés par la société absorbée ou tupée pendant la période intercalaire, les opérations réciproques entre les deux sociétés, telle que par exemple une distribution de dividendes, étant éliminées sur un plan fiscal.

Sans prétendre ici viser de façon exhaustive les cas dans lesquels la rétroactivité présente un intérêt, nous relèverons particulièrement les situations suivantes.

En présence d'un résultat fiscal de « cessation d'activité » déficitaire, la rétroactivité permettra la « remontée » de celui-ci à la société mère sans qu'il soit nécessaire d'obtenir une décision favorable d'agrément.

En présence d'un résultat fiscal bénéficiaire, la rétroactivité pourra également se révéler intéressante lorsqu'elle permettra de retarder, à une date postérieure à celle qui se serait appliquée sans rétroactivité, le paiement de l'impôt sur les sociétés se rapportant

à ce résultat. Cela sera le cas toutes les fois où l'opération interviendra en cours d'exercice social.

Cela étant, dans certains cas, la rétroactivité sera à écarter. Tel sera le cas, par exemple, dans les deux cas suivants :

- Lorsque, l'opération réalisée sous le régime fiscal de faveur dégage un résultat fiscal de cessation d'activité bénéficiaire, la renonciation à la rétroactivité permettra d'utiliser les déficits fiscaux reportables, sans avoir à en demander leur transfert par voie d'agrément. Cette solution sera appliquée en pratique dès lors que le bénéfice est d'un montant proche de celui des déficits reportables ou que l'agrément n'est pas sollicité.
- Lorsque l'opération, réalisée sous le régime fiscal de droit commun, entraînera chez l'absorbée la constatation de plus-values latentes imposables dans les conditions de droit commun de l'impôt sur les sociétés (devant être dérogées de façon extra-comptable sur l'imprimé 2058A, les apports étant obligatoirement comptabilisés à la valeur nette comptable) pouvant être compensées par des déficits fiscaux antérieurs. En cas de rétroactivité, cette imputation ne pourrait en effet pas être réalisée. Dans un groupe fiscal, l'effet rétroactif sera, en tout état de cause et sauf cas particuliers, généralement appliqué puisqu'il permettra de conserver le résultat de la filiale sortante dans l'intégration fiscale, ce qui ne serait pas le cas en l'absence d'effet rétroactif, la filiale étant réputée sortir du groupe au 1<sup>er</sup> jour de l'exercice. Ceci est intéressant, notamment, en cas de facturation de prestations intragroupe à prix coûtant qui serait critiquable hors intégration fiscale.

La rétroactivité permettra aussi en cas d'absorption de la société mère intégrante par une autre société pouvant se constituer tête de groupe fiscal de constituer immédiatement un autre groupe fiscal intégré sans rupture dans le temps en application de l'article 223 L 6 c du CGI.

Par ailleurs, en matière d'IFA, bien que cela devienne anecdotique à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, l'IFA n'étant plus applicable qu'aux sociétés dont le chiffre d'affaires sera supérieur à 15 M€ et disparaissant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, notons que celle-ci n'est pas due par la société absorbée en cas d'effet rétroactif.

1) Ce qui devrait être le cas dans la plupart des situations compte tenu du fait que désormais sur un plan comptable les apports ne peuvent être transcrits que sur la base des valeurs nettes comptables afin d'éviter les distorsions qui apparaîtraient nécessairement si les opérations étaient réalisées sous le régime fiscal de droit commun (notamment paiement de l'impôt sur les sociétés sur les plus-values latentes sur les éléments d'actif immobilisé alors même que sur un plan comptable les opérations n'entraînent aucune réévaluation de ces éléments d'actif).

2) Notamment en matière d'appréciation de seuils liés au chiffre d'affaires et ce même si la TUP n'est assortie d'un effet rétroactif au plan comptable.

3) La clause de rétroactivité n'est pas opposable à l'administration fiscale en matière de TVA, de taxe professionnelle ou encore de taxe sur les salaires.

Au-delà de l'impôt sur les sociétés au sens strict du terme, il conviendra d'appréhender les enjeux de la rétroactivité en matière de participation des salariés au résultat de l'entreprise, sujet délicat en pratique.

Bien que chaque opération doive faire l'objet d'une analyse au cas par cas, la clause de rétroactivité devrait le plus souvent présenter un intérêt fiscal.

Cela étant, pour le praticien conseil de l'associé unique, il conviendra également d'appréhender les avantages ou inconvénients de certaines différences pratiques entre la fusion et la TUP en matière de rétroactivité.

## 2. Prise en compte de la rétroactivité en présence d'une fusion simplifiée ou d'une TUP

Comme déjà indiqué, si la rétroactivité des fusions simplifiées est expressément prévue par l'article L.236-4 2° du Code de commerce, aucune disposition légale ne prévoit une telle possibilité pour les TUP. Bien que cette position nous semble critiquable, la Chancellerie en a tiré pour conséquence qu'il n'était pas possible, même de façon conventionnelle, d'assortir une opération de TUP d'un effet rétroactif au plan juridique et donc comptable.

Sur un plan fiscal, cette distinction n'existe pas puisque l'administration fiscale admet expressément la possibilité de conférer à une opération de TUP un effet rétroactif fiscal, emportant, comme on l'a vu les mêmes conséquences fiscales qu'en matière de fusion. Cette possibilité est alors subordonnée à une mention expresse en ce sens dans la décision de dissolution de l'associé unique (cf. Instruction 4 I 1-05 du 30 décembre 2005, § 63 et suivants).

Cela étant, il en résulte plusieurs différences pratiques sur un plan fiscal.

D'une part, l'appréciation de la date de la rétroactivité est différente pour la TUP et la fusion simplifiée. En effet, la rétroactivité d'une fusion ne peut pas remonter au-delà de la date d'ouverture de l'exercice en cours de la société absorbante au moment où intervient l'approbation de la fusion. En cas de TUP, la règle

est identique, sauf en cas de TUP publiée au cours du dernier mois de l'exercice social en cours. En pratique, dans ce cas, l'administration fiscale admet que l'associé unique fasse rétroagir l'opération soit au premier jour de son exercice en cours à la date de publication de l'opération, soit au premier jour de l'exercice suivant, exercice de réalisation de l'opération. Cette option doit, bien évidemment, être indiquée en tant que telle dans la clause de rétroactivité fiscale contenue dans la décision de l'associé unique, l'administration fiscale en tirant toutes les conséquences, notamment en matière d'intégration fiscale<sup>4</sup>.

D'autre part, la prise en compte de la rétroactivité s'effectue différemment. En cas de fusion simplifiée rétroactive, les opérations de la période intercalaire étant réputées avoir été accomplies sur un plan comptable par la société absorbante, la société absorbée n'établira pas de comptes sociaux pour l'exercice au titre duquel l'opération prend effet. Sur un plan déclaratif, la déclaration dite de « cessation d'activité » de la société absorbée à produire dans les 60 jours de la date de publicité de la fusion sera donc à « néant ». En cas de TUP, l'absence de rétroactivité comptable entraîne l'établissement des comptes sociaux de la société « tupée » jusqu'à la date d'effet de l'opération, à savoir à l'issue du délai d'opposition des créanciers de 30 jours. La rétroactivité fiscale se traduira donc de façon extra-comptable sur l'imprimé 2058 A de la déclaration de cessation d'activité de la société « tupée », à déposer dans les 60 jours de la date d'effet de l'opération telle que ci-dessus définie. Le résultat fiscal déterminé sera neutralisé à la ligne XG « déductions diverses » ou à la ligne WQ « réintégrations diverses » selon que le résultat fiscal sera bénéficiaire ou déficitaire. Le détail de cette réintégration devra être mentionné en annexe de l'imprimé 2058 A. Corrélativement, la société « tupante » devra procéder dans l'imprimé 2058 A de sa déclaration de résultat établie au titre de l'exercice de l'opération à une réintégration en sens inverse<sup>5</sup>.

En définitive, l'opportunité d'une clause de rétroactivité devra être appréciée de façon globale, en prenant en compte non seulement les effets fiscaux mais également les effets juridiques et comptables qui conduiront à déterminer le choix d'une fusion simplifiée plutôt que d'une TUP... ou inversement.

4) Par exemple, la société mère et la société tupée ont toutes deux un exercice qui s'ouvre au 1<sup>er</sup> janvier. Si la TUP est publiée dans un journal d'annonces légales au cours du mois de décembre N, elle prendra effet juridiquement en janvier N+1. Dans ce cas, la TUP peut rétroagir soit au 1<sup>er</sup> janvier N soit au 1<sup>er</sup> janvier N+1. Si la société tupée est intégrée fiscalement, elle sortira du périmètre d'intégration soit au 1<sup>er</sup> janvier N soit au 1<sup>er</sup> janvier N+1 selon la portée de la rétroactivité choisie.

5) S'il est fait application de la tolérance administrative en cas de TUP publiée au cours du dernier mois de l'exercice pour une rétroactivité « large » au premier jour de l'exercice de publication de la décision (et non au premier jour de l'exercice de date d'effet juridique), le principe de spécialité des exercices conduira à établir dans le délai de 60 jours deux déclarations de résultat distinctes et à procéder à la neutralisation du résultat fiscal au titre de chacun de ces exercices. La reprise du résultat de la société « tupée » chez l'associé unique se fera également au titre de chacun des exercices concernés.