

(source : infodoc-experts)

Les conséquences des opérations de fusions / TUP sur le mécanisme du « carry-back »

Etude Fiscale

3ème trimestre 2008

www.oec-paris.fr



SOMMAIRE

- Présentation générale
- Note technique
- Annexes

Ordre des experts-comptables
Région Paris Ile-de-France



Les conséquences des opérations de fusions/TUP sur le mécanisme du « carry-back »

Présentation générale

Les entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés qui constatent un déficit fiscal à la clôture d'un exercice peuvent choisir entre le report en avant et le report en arrière de ce déficit. Si le report en avant constitue le mode de report de droit commun des déficits, le report en arrière - communément désigné sous l'appellation « carry-back » - présente notamment l'avantage de réaliser effectivement l'économie d'impôt générée par le déficit en cause. L'option pour le report en arrière permet en effet à l'entreprise de disposer d'une créance sur le Trésor public imputable sur l'impôt sur les sociétés. A défaut d'imputation, la créance est remboursable à l'expiration d'un délai de cinq ans. De nombreux assouplissements ont été apportés récemment au mécanisme de carry-back par la jurisprudence.

Des problématiques fiscales particulières se posent pour le « carry-back » à l'occasion des opérations de fusions ou de transmission universelle de patrimoine (TUP). Rappelons en effet qu'une société absorbée ou confondue a la possibilité de transférer à la société absorbante ou confondante, sous certaines conditions, ses déficits en instance de report. Se pose tout d'abord la question du transfert de la créance de « carry-back » éventuellement détenue par la société absorbée ou confondue. Enfin, il convient de déterminer quel sera le montant des déficits susceptibles d'être reportés en arrière lors d'une opération de fusion ou de TUP, et selon quelles modalités.

1. Rappel sur le mode de fonctionnement du mécanisme de « carry-back »

Le report en arrière des déficits suppose que soient remplies cumulativement les deux conditions suivantes: la société est passible de l'impôt sur les sociétés, et elle doit exercer une option.

L'option pour le report en arrière peut porter non seulement sur le déficit du dernier exercice clos, mais aussi sur les déficits reportables subis au cours d'exercices antérieurs. L'option peut n'être exercée que pour une fraction des déficits encore reportables. Le déficit constaté au titre d'un exercice est imputé sur les bénéfices des trois exercices précédents, en commençant par le plus ancien. Lorsque l'option pour le report en arrière des déficits n'est pas exercée immédiatement, le décompte de la période de trois exercices

sur lesquels l'imputation en arrière peut être effectuée est réalisé à partir de l'exercice d'origine des déficits, et non pas à partir de l'exercice de l'option.

La base d'imputation est en principe égale au montant, avant impôt, des bénéfices soumis au taux normal de l'impôt sur les sociétés ou au taux réduit prévu en faveur des PME.

Le champ d'application du report en arrière des déficits a été récemment élargi de manière significative par la jurisprudence. [Le Conseil d'Etat\[1\]](#) a tout d'abord éclairé les modalités d'application du régime de carry-back en confirmant la règle selon laquelle l'option peut porter non seulement sur le déficit du dernier exercice clos, mais également sur les déficits reportables subis au cours d'exercices antérieurs. [Le Conseil d'Etat\[2\]](#) a par ailleurs admis que le bénéfice d'imputation sur lequel des déficits peuvent être reportés en arrière peut inclure des rehaussements de bénéfices issus d'une rectification opérée par l'administration fiscale. Cela permet donc aux entreprises de reporter en arrière des déficits sur des bénéfices rehaussés ou même devenus imposables à la suite de la remise en cause d'une exonération. La demande d'option valant réclamation contentieuse peut ainsi être valablement présentée par la société avant la fin de la deuxième année suivant la mise en recouvrement des suppléments d'impôt.

L'excédent d'impôt sur les sociétés résultant du report en arrière des déficits fait naître au profit de l'entreprise une créance qui est égale au produit du déficit imputé par le taux de l'impôt sur les sociétés applicable à l'exercice de réalisation du bénéfice (taux normal, ou taux réduit dont bénéficient les PME). Cette créance est remboursable au terme d'une période de cinq ans lorsqu'elle n'a pas été utilisée dans ce délai pour le paiement de l'impôt sur les sociétés. Elle peut également être cédée sous certaines conditions pendant la période qui précède son remboursement.

[1] Conseil d'Etat, 4 août 2006, n° 285201.

[2] Conseil d'Etat, 19 décembre 2007, n° 285588 et 294358.

Présentation générale

2. Les conséquences d'une opération de fusion ou de TUP sur le mécanisme de « carry-back »

Une opération de fusion ou de TUP entraîne en principe la perte des déficits fiscaux de la société absorbée ou confondue, en application du principe général d'identité d'entreprise selon lequel les déficits ne peuvent être imputés que sur les bénéfices de la société qui a généré ces déficits. Toutefois, dans le cadre des opérations de fusion ou de TUP placées sous le régime fiscal de faveur des fusions, il est possible pour la société absorbante ou confondante, sous réserve de l'obtention d'un agrément préalable, de reporter sur ses propres résultats, les déficits en instance de report à la date de l'opération chez la société absorbée ou confondue. Cet agrément préalable est de droit lorsque certaines conditions sont cumulativement remplies.

La loi permet par ailleurs un transfert de plein droit (sans agrément préalable), par la société absorbée ou confondue à la société absorbante ou confondante, de la créance née du report en arrière des déficits détenue par la société absorbée ou confondue, et ce, que la fusion soit placée sous le régime de droit commun ou sous le régime fiscal de faveur.

Il est admis qu'une entreprise absorbante ou bénéficiaire d'un apport puisse reporter en arrière le déficit constaté au titre de l'exercice au cours duquel l'opération de fusion ou assimilée est intervenue. Il n'est en revanche pas possible pour la société absorbante ou confondante de reporter en arrière les éventuels déficits en instance de report qui existaient au niveau de la société absorbée ou confondue et qui lui ont été transférés par agrément.

Il semble toutefois que rien ne s'oppose à ce que les déficits provenant de l'exploitation de l'activité transférée par la société absorbée, qui sont intégrés dans le résultat de la société absorbante à compter de la date d'effet de la fusion (ou de la TUP), soient reportés en arrière sur les bénéfices réalisés avant cette date.

Il est admis qu'une entreprise absorbante ou bénéficiaire d'un apport puisse reporter en arrière le déficit constaté au titre de l'exercice au cours duquel l'opération de fusion ou assimilée est intervenue. Il n'est en revanche pas possible pour la société absorbante ou confondante de reporter en arrière les éventuels déficits en instance de report qui existaient au niveau de la société absorbée ou confondue et qui lui ont été transférés par agrément.

Il semble toutefois que rien ne s'oppose à ce que les déficits provenant de l'exploitation de l'activité transférée par la société absorbée, qui sont intégrés dans le résultat de la société absorbante à compter de la date d'effet de la fusion (ou de la TUP), soient reportés en arrière sur les bénéfices réalisés avant cette date.

Les conséquences des opérations de fusions/TUP sur le mécanisme du « carry-back »

« Note technique »

Régi par l'article 220 quinquies du Code général des impôts, le report en arrière des déficits ou « carry-back » permet à une société soumise à l'impôt sur les sociétés d'imputer le déficit constaté à la clôture d'un exercice sur les bénéfices des trois exercices précédant l'exercice déficitaire, ce qui fait naître une créance sur le Trésor. Cette créance est remboursable au terme d'une période de cinq ans lorsqu'elle n'a pas été utilisée dans ce délai pour le paiement de l'impôt sur les sociétés.

Une opération de fusion ou de TUP conduit à s'interroger sur le sort des déficits fiscaux en instance de report des sociétés impliquées dans l'opération, et notamment sur le montant des déficits susceptibles d'être reportés en arrière par la société absorbante ou confondante. Par ailleurs, il convient de déterminer quel sera le bénéfice d'imputation des déficits reportés en arrière. Après avoir rappelé le sort des déficits en instance de report de la société absorbée ou confondue, nous envisagerons les modalités de transfert de l'éventuelle créance de carry-back détenue par cette société. Enfin, nous déterminerons les modalités selon lesquelles la société absorbante ou confondante pourra procéder au report en arrière des déficits, au regard notamment des déficits éventuellement transmis par la société absorbée ou confondue.

I. Rappel du mécanisme de report en arrière des déficits

I.1 Conditions d'application

Le report en arrière des déficits suppose que soient remplies cumulativement deux conditions :

- La société est passible de l'impôt sur les sociétés (sont donc exclues du régime les entreprises individuelles et les **sociétés de personnes**[3]) ;
- La société doit exercer une option à l'aide d'un imprimé fiscal n° 2039 à joindre au relevé de solde d'impôt sur les sociétés de l'exercice au titre duquel elle est exercée. Constituant une décision de gestion, cette option est opposable par l'administration à la société qui l'a exercée.

L'option pour le report en arrière peut porter non seulement sur le déficit du dernier exercice clos, mais aussi sur les

déficits reportables subis au cours **d'exercices antérieurs**[4].

Le **Conseil d'Etat**[5] a par ailleurs récemment posé le principe selon lequel l'option peut n'être exercée que pour une fraction des déficits encore reportables

L'option peut être exercée par une société soumise à l'impôt sur les sociétés, à raison de la quote-part de déficit correspondant à ses droits dans une ou plusieurs sociétés de personnes.

Exemple

Dans le cas où une société a constaté un déficit au titre des exercices N et N+1, l'option pour le report en arrière exercée à la clôture de l'exercice N+1 peut porter sur le seul déficit constaté en N sans inclure celui de N+1 qui est alors reporté en avant. La société peut ainsi décider ultérieurement d'imputer le déficit subi au titre de N+1 sur les bénéfices des trois exercices précédents.

Notons également que l'option pour le report en arrière des déficits ne peut pas en principe être exercée au titre d'un exercice au cours duquel intervient une cession ou cessation totale d'entreprise, une fusion de sociétés ou opération assimilée, ou encore un jugement prononçant la liquidation de biens de la société. Toutefois, nous verrons que des tolérances existent en matière de fusions ou de TUP (confère infra 2.3).

I.2 Modalités de report en arrière des déficits

Le déficit constaté au titre d'un exercice est imputé sur les bénéfices des trois exercices précédents, en commençant par le plus ancien.

Exemple

Une société opte pour le report en arrière d'un déficit de 100 000 euros subi au cours de l'exercice 2008 ; elle dispose d'un bénéfice d'imputation de 70 000 euros au titre de l'exercice 2005, 40 000 euros en 2006 et 20 000 euros en 2007 : le déficit de 100 000 euros sera imputé à concurrence de 70 000 euros sur le bénéfice de 2005 et à hauteur de 30 000 euros sur le bénéfice 2006.

[3] Conseil d'Etat, 4 août 2006, n° 285201.

[4] Conseil d'Etat, 4 août 2006, n° 285201.

[5] Conseil d'Etat, 4 août 2006, n° 285201.

« Note technique »

Exemple

Une société opte pour le report en arrière d'un déficit de 100 000 euros subi au cours de l'exercice 2008 ; elle dispose d'un bénéfice d'imputation de 70 000 euros au titre de l'exercice 2005, 40 000 euros en 2006 et 20 000 euros en 2007 : le déficit de 100 000 euros sera imputé à concurrence de 70 000 euros sur le bénéfice de 2005 et à hauteur de 30 000 euros sur le bénéfice 2006.

Il convient de noter que lorsque l'option pour le report en arrière des déficits n'est pas **exercée immédiatement**[6], le décompte de la période de trois exercices sur lesquels l'imputation en arrière peut être effectuée est réalisé à partir de l'exercice d'origine des déficits, et non pas à partir de l'exercice de l'option (confère infra I.3).

La base d'imputation est en principe égale au montant, avant impôt, des bénéfices soumis au taux normal de l'impôt sur les sociétés ou au taux réduit prévu en faveur des PME.

Sont donc notamment exclus de la base d'imputation :

- Les plus-values à long terme taxées au taux réduit ;
- Les bénéfices exonérés en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A du Code général des impôts ou en vertu des articles 207 à 208 sexies du Code général des impôts (sociétés et collectivités totalement ou partiellement exonérées d'impôt sur les sociétés) ;
- Les bénéfices qui ont donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt ;
- Les bénéfices distribués.

1.3 Récents assouplissements apportés par la jurisprudence

Le champ d'application du report en arrière des déficits a été récemment élargi de manière significative par la jurisprudence.

1.3.1 La décision du Conseil d'Etat en date du 4 août 2006 (n°285201) [7]

Le **Conseil d'Etat** [8] a éclairé les modalités d'application du régime de carry-back en ce qui concerne les déficits reportables et le bénéfice d'imputation. La Haute Assemblée a en effet confirmé la règle selon laquelle l'option pour le report en arrière des déficits peut porter non seulement sur le déficit du dernier exercice clos,

mais également sur les déficits reportables subis au cours d'exercices antérieurs.

Les principes essentiels qu'il convient de retenir de cette décision sont les suivants :

- Le report en arrière des déficits peut ne porter que sur une fraction des déficits reportables, le Conseil d'Etat prévoyant qu'aucune disposition de l'article 220 quinquies du Code général des impôts n'impose à la société de faire porter l'option sur l'ensemble des déficits encore reportables à la clôture de l'exercice à l'issue duquel elle l'exerce ;
- Lorsque l'option est exercée à la clôture d'un exercice postérieur à celui de la constatation du déficit, le bénéfice d'imputation est décompté à partir de l'exercice du déficit, et non à partir de l'exercice d'option pour le report en arrière ;
- L'exercice de naissance du déficit constitue le point de départ du délai de cinq ans au terme duquel la créance est remboursée. Ainsi, le remboursement d'une créance concernant une option effectuée en N, mais relative à un déficit né en N-5, peut intervenir à compter de l'option.

1.3.2 La décision du Conseil d'Etat en date du 19 décembre 2007 (n° 285588 et 294358)

Le **Conseil d'Etat** [9] vient par ailleurs d'admettre que le bénéfice d'imputation sur lequel des déficits peuvent être reportés en arrière peut inclure des rehaussements de bénéfices issus d'une rectification opérée par l'administration fiscale. Cela permet donc aux entreprises de reporter en arrière des déficits sur des bénéfices rehaussés ou même devenus imposables à la suite de la remise en cause d'une exonération.

Rappelons que les dispositions de l'article 46 quater-0 S de l'annexe III au Code général des impôts limitent le bénéfice d'imputation des déficits reportables en arrière au résultat fiscal déclaré. Dès lors, le Conseil d'Etat a implicitement considéré ces dispositions comme illégales.

[6] Conseil d'Etat, 4 août 2006, n° 285201.

[7] Conseil d'Etat, 4 août 2006, n° 285201.

[8] Conseil d'Etat, 4 août 2006, n° 285201.

[9] Conseil d'Etat, 19 décembre 2007, n° 285588 et 294358.

Les conséquences des opérations de fusions/TUP sur le mécanisme du « carry-back »

« Note technique »

De plus, la Haute Assemblée a également précisé le délai dans lequel la société peut valablement opter pour le report en arrière des déficits suite à une rectification de ses bénéfices par l'administration fiscale. La demande d'option valant réclamation contentieuse peut ainsi être valablement présentée par la société avant la fin de la deuxième année suivant la mise en recouvrement des suppléments d'impôt.

1.4 Calcul et utilisation de la créance de carry-back

Conformément aux dispositions de l'article 220 quinquies, I, 3ème alinéa du Code général des impôts, l'excédent d'impôt sur les sociétés résultant du report en arrière des déficits fait naître au profit de l'entreprise une créance. Cette créance sur le Trésor est égale au produit du déficit imputé par le taux de l'impôt sur les sociétés applicable à l'exercice de réalisation du bénéfice (taux normal, ou taux réduit dont bénéficient les PME).

Exemple :

Un déficit de 300 000 € subi au titre de l'exercice 2008 donne naissance, en cas de report en arrière sur les bénéfices de l'exercice 2007, à une créance de $300\,000 \times 33,33\% = 100\,000$ euros (les contributions additionnelles sont sans incidence sur le montant de la créance).

Par ailleurs, lorsqu'un déficit est susceptible d'être reporté en arrière sur les bénéfices d'un exercice soumis pour partie au taux réduit en faveur des PME et pour partie au taux normal de l'impôt sur les sociétés, ce déficit est réputé imputé en priorité sur le bénéfice au taux normal puis sur le bénéfice soumis au **taux réduit**[10].

La créance constitue un produit comptable de l'exercice déficitaire non imposable fiscalement. Dès lors, cette créance doit faire l'objet d'une déduction extra-comptable.

La créance de carry-back peut :

- Être utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés ;
- Faire l'objet d'un remboursement après l'expiration du délai de cinq ans ;
- Être cédée.

La créance de carry-back est utilisée pour payer l'impôt sur

les sociétés (au taux normal ou à un taux réduit) au titre des exercices clos au cours des cinq années suivant celle au cours de laquelle l'exercice déficitaire a été clos, à l'exclusion de l'imposition forfaitaire annuelle et de la contribution sociale visée à l'article 235 ter ZC du Code général des impôts. Ce délai est décompté, par année civile, à partir de l'exercice d'origine du déficit.

Les imputations de la créance pour le paiement de l'impôt sur les sociétés sont à mentionner sur le relevé d'acompte (imprimé n°2571) ou de solde (imprimé n°2572).

Si au terme des cinq années, la créance existe toujours, la société peut en demander le remboursement. A l'expiration du délai de cinq ans, plutôt que d'en demander le **remboursement**[11], l'entreprise peut également choisir d'utiliser la créance de carry-back pour acquitter les autres dettes fiscales (TVA, taxes sur les salaires, taxes d'apprentissage...) dont elle est redevable auprès du comptable **de la DGI**[12].

2. Les conséquences d'une fusion / TUP sur le mécanisme du report en arrière des déficits fiscaux

2.1 Rappel des conséquences d'une fusion sur le sort des déficits en instance de report de la société absorbée

Une opération de fusion ou de TUP entraîne en principe la perte des déficits fiscaux de la société absorbée ou confondue, en application du principe général d'identité d'entreprise selon lequel les déficits ne peuvent être imputés que sur les bénéfices de la société qui a généré ces déficits.

[10] BOI 4 H-4-02, du 11 octobre 2002, n° 155 à 157.

[11] Les entreprises qui font l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire peuvent demander le remboursement anticipé de leur créance dès la date du jugement qui a ouvert ces procédures.

[12] BOI 12 A-1-05, du 26 juillet 2005.

« Note technique »

Toutefois, l'article 209, II du Code général des impôts prévoit une dérogation dans le cadre des opérations de fusion ou de TUP placées sous le régime fiscal de faveur de l'article 210 A du Code général des impôts. Il est ainsi possible pour la société absorbante ou confondante, sous réserve de l'obtention d'un agrément préalable, de reporter sur ses propres résultats, les déficits en instance de report à la date de l'opération chez la société absorbée ou confondue.

Cet agrément préalable est de droit lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- L'opération est placée sous le régime de faveur des fusions (article 210 A du Code général des impôts) ;
- L'opération est justifiée d'un point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;
- L'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé est poursuivie par la société absorbante ou confondante pendant un délai minimum de trois ans.

Il est important de rappeler que pour les opérations réalisées depuis le 1er janvier 2005, l'intégralité des déficits subis par la société absorbée et non encore imputés est susceptible d'être transférée à la société absorbante, sous réserve bien entendu du respect des conditions mentionnées ci-dessus pour obtenir l'agrément.

2.2 Sort de la créance de carry-back détenue par la société absorbée ou confondue.

Aux termes de l'article 220 quinquies I du Code général des impôts, la créance sur le Trésor, issue de l'option pour le report en arrière des déficits, est inaliénable et incessible sauf à titre de garantie à un établissement de crédit et dans le cadre du régime de groupe fiscalement intégré.

Toutefois, l'article 220 quinquies, II du Code général des impôts permet le transfert de plein droit, par la société absorbée ou confondue à la société absorbante ou confondante, de la créance née du report en arrière des déficits par la société absorbée ou confondue, et ce, que la fusion soit placée sous le régime de droit commun ou sous le régime spécial de l'article 210 A du Code général des impôts. Ces dispositions relatives au transfert de la créance de report en arrière du déficit s'appliquent en effet aux opérations de fusions et de scissions telles qu'elles sont définies

par l'article 210-0 A, I, 1ère alinéa du Code général des impôts. Notons à cet égard que cet article englobe dans sa définition des opérations de fusions les opérations de confusions de patrimoine (ou TUP).

Il est toutefois exigé par la loi que la créance de carry-back soit transférée pour sa valeur nominale.

Lorsque les conditions susmentionnées sont remplies, la créance de carry-back est donc transférée de plein droit par la société absorbée ou confondue à la société absorbante ou confondante, et ce, sans qu'un agrément préalable soit nécessaire.

2.3 Modalités de report en arrière des déficits par la société absorbante ou confondante

Aux termes de l'article 220 quinquies II du Code général des impôts, l'option pour le report en arrière des déficits ne peut pas être exercée au titre d'un exercice au cours duquel intervient une cession ou une cessation totale d'entreprise, une fusion de sociétés ou une opération assimilée, ou un jugement prononçant la liquidation judiciaire de la société. L'option pour le report en arrière des déficits ne peut donc pas en principe être exercée au titre d'un exercice au cours duquel l'entreprise a procédé à une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif. Cette règle s'applique en principe aussi bien à l'entreprise absorbante ou bénéficiaire de l'apport qu'à l'entreprise absorbée ou apporteuse.

L'administration fiscale [13] a toutefois admis, à titre de tolérance, que l'entreprise absorbante ou bénéficiaire de l'apport puisse reporter en arrière le déficit constaté au titre de l'exercice au cours duquel l'opération est intervenue. Le déficit reportable en arrière par la société absorbante doit remplir les conditions prévues normalement pour le report en arrière des déficits.

En revanche, l'administration fiscale a bien précisé que cette tolérance ne s'applique pas aux déficits subis par la société absorbée éventuellement transférés à la société absorbante dans le cadre de l'article 209-II du Code général des impôts (confère infra 2.1). En d'autres termes, il n'est pas possible pour la société absorbante de reporter en arrière les éventuels déficits en instance de report qui existaient au niveau de la société absorbée et qui lui ont été transférés par agrément.

[13] Documentation administrative 4 H 2222, n° 8 et 9, en date du 30 octobre 1996.

Les conséquences des opérations de fusions/TUP sur le mécanisme du « carry-back »

« Note technique »

Notons également que les termes de la doctrine administrative précitée [14] (dont la dernière mise à jour date de 1996) ne visent que les opérations de fusion, sans mentionner expressément les opérations de TUP. Toutefois, il convient de rappeler que les opérations de TUP ne sont éligibles au régime fiscal de faveur de fusion (article 210 A du Code général des impôts) que depuis l'entrée en vigueur de la Loi de finances pour 2002. Dès lors les TUP ne bénéficient du régime de transfert des déficits fiscaux de la société confondue vers la société confondante sur agrément (article 209, II du Code général des impôts) que depuis cette même date. Dans la mesure où la doctrine administrative (antérieure à 2002) ne permet pas à une société absorbante de reporter en arrière la quote-part des déficits fiscaux transférés, sur agrément, par la société absorbée, il devrait en être de même pour les déficits transférés par une société confondue à une société confondante. En conséquence, la société confondante ne devrait être en mesure de reporter en arrière que le déficit constaté au titre de l'exercice au cours duquel l'opération de TUP est intervenue, à l'exclusion des déficits fiscaux transférés sur agrément par la société confondue.

Une décision de la **Cour Administrative d'Appel de Douai [15]** a par ailleurs considéré que le déficit subi par une société absorbante au cours de l'exercice suivant celui au cours duquel est intervenue la fusion ne peut être reporté en arrière que sur les seuls bénéfices de cette même société au titre des trois exercices antérieurs.

Une **réponse ministérielle [16]** a également clairement mentionné qu'une société absorbante n'a pas la possibilité de calculer la créance liée au report en arrière des déficits à partir de bénéfices antérieurs des sociétés absorbées.

Selon certains auteurs[17], rien ne s'oppose en revanche à ce que les déficits provenant de l'exploitation de l'activité transférée par la société absorbée, qui sont intégrés dans le résultat de la société absorbante à compter de la date d'effet de la fusion, soient reportés en arrière sur les bénéfices réalisés avant cette date. Cette conclusion nous paraît également applicable en matière de TUP.

Exemple

Une société A, clôturant son exercice fiscal au 31 décembre 2008, absorbe une société B au cours du mois d'août 2008 avec effet rétroactif au 1er janvier 2008.

La société A a généré des résultats fiscaux bénéficiaires au titre de 2007, soit 50 000 euros, mais avait réalisé des déficits fiscaux au titre de 2006 et 2005. La société B a réalisé des bénéfices sur le plan fiscal au titre des trois exercices antérieurs à 2008, soit 30 000 euros en 2007, 20 000 euros en 2006 et 60 000 euros en 2005.

Le résultat fiscal de la société absorbante A au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2008 est déficitaire à hauteur de 100 000 euros (sachant qu'une partie de ces déficits provient de l'exploitation des activités apportées par la société B).

La société A bénéficie donc d'un bénéfice d'imputation égal à 50 000 euros pour reporter en arrière ses déficits générés en 2008.

[14] Documentation administrative 4 H 2222, n° 8 et 9, en date du 30 octobre 1996.

[15] CAA Douai, 17 mai 2000, n° 97-1730, 3ème ch.

[16] Réponse Audinot Gautier publiée au JO du 17 janvier 1994, page 226 (question n° 7104)

[17] La pratique des fusions (Editions Francis Lefebvre, 3e ed.), n° 8500.

Annexes

Références législatives

- **Article 220 quinquies du Code général des Impôts**

I. Par dérogation aux dispositions du troisième alinéa du I de l'article 209, le déficit constaté au titre d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1984 par une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés peut, sur option, être considéré comme une charge déductible du bénéfice de l'antépénultième exercice et, le cas échéant, de celui de l'avant-dernier exercice puis de celui de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non distribuée de ces bénéfices et à l'exclusion des bénéfices exonérés en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 septies, 44 octies, 44 octies A, 44 undecies et 207 à 208 sexies ou qui ont bénéficié des dispositions du premier alinéa du f du I de l'article 219 ou qui ont ouvert droit au crédit d'impôt prévu aux articles 220 quater et 220 quater A ou qui ont donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôts. Cette option porte, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1985, sur les déficits reportables à la clôture d'un exercice en application du troisième alinéa du I de l'article 209.

Le déficit imputé dans les conditions prévues au premier alinéa cesse d'être reportable sur les résultats des exercices suivant celui au titre duquel il a été constaté.

L'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'application du premier alinéa fait naître au profit de l'entreprise une créance d'égal montant. La constatation de cette créance, qui n'est pas imposable, améliore les résultats de l'entreprise et contribue au renforcement des fonds propres.

La créance est remboursée au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option visée au premier alinéa a été exercée. Toutefois, l'entreprise peut utiliser la créance pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos au cours de ces cinq années. Dans ce cas, la créance n'est remboursée qu'à hauteur de la fraction qui n'a pas été utilisée dans ces conditions.

Par exception aux dispositions du quatrième alinéa, les entreprises ayant fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, d'un redressement ou d'une liquidation judiciaires peuvent

demander le remboursement de leur créance non utilisée à compter de la date du jugement qui a ouvert ces procédures. Ce remboursement est effectué sous déduction d'un intérêt appliqué à la créance restant à imputer. Cet intérêt, dont le taux est celui de l'intérêt légal applicable le mois suivant la demande de l'entreprise, est calculé à compter du premier jour du mois suivant cette demande jusqu'au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option a été exercée.

La créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier, ou dans des conditions fixées par décret.

II. L'option visée au I ne peut pas être exercée au titre d'un exercice au cours duquel intervient une cession ou une cessation totale d'entreprise, une fusion de sociétés ou une opération assimilée, ou un jugement prononçant la liquidation judiciaire de la société.

En cas de fusion, de scission ou d'opération assimilée intervenant au cours des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option visée au I a été exercée, la créance de la société absorbée, scindée ou apporteuse peut être transférée à la ou les sociétés bénéficiaires des apports. Le transfert de la créance est effectué pour sa valeur nominale.

En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, la créance est transmise au prorata du montant de l'actif net réel apporté à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports apprécié à la date d'effet de l'opération.

Un décret précise les modalités de transfert de la créance.

III. (Abrogé).

IV. Un décret fixe les conditions d'application du présent article, notamment les obligations déclaratives des entreprises ainsi que les modalités et limites dans lesquelles les dispositions du I sont applicables aux sociétés agréées visées aux articles 209 quinquies et 209 sexies.

Les conséquences des opérations de fusions/TUP sur le mécanisme du « carry-back »

Annexes

- Article 210 A du Code général des impôts

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.

L'inscription à l'actif de la société absorbante du mali technique de fusion consécutif à l'annulation des titres de la société absorbée ne peut donner lieu à aucune déduction ultérieure.

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

3. L'application de ces dispositions est subordonnée à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à respecter les prescriptions suivantes :

a. Elle doit reprendre à son passif :

d'une part, les provisions dont l'imposition est différée ;

d'autre part, la réserve spéciale où la société absorbée a porté les plus-values à long terme soumises antérieurement au taux réduit de 10 %, de 15 %, de 18 %, de 19 % ou de 25 % ainsi que la réserve où ont été portées les provisions pour fluctuation des cours en application du sixième alinéa du 5° du 1 de l'article 39 ;

b. Elle doit se substituer à la société absorbée pour la réintégration des résultats dont la prise en compte avait été différée pour l'imposition de cette dernière ;

c. Elle doit 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 ;

d. Elle doit réintégrer dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables. La réintégration des plus-values est effectuée par parts égales sur une période de quinze ans pour les constructions

et les droits qui se rapportent à des constructions ainsi que pour les plantations et les agencements et aménagements des terrains amortissables sur une période au moins égale à cette durée ; dans les autres cas, la réintégration s'effectue par parts égales sur une période de cinq ans. Lorsque le total des plus-values nettes sur les constructions, les plantations et les agencements et aménagements des terrains excède 90 p. 100 de la plus-value nette globale sur éléments amortissables, la réintégration des plus-values afférentes aux constructions, aux plantations et aux agencements et aménagements des terrains est effectuée par parts égales sur une période égale à la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces biens. Toutefois, la cession d'un bien amortissable entraîne l'imposition immédiate de la fraction de la plus-value afférente à ce bien qui n'a pas encore été réintégrée. En contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de l'apport ;

e) Elle doit inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. A défaut, elle doit comprendre dans ses résultats de l'exercice au cours duquel intervient l'opération le profit correspondant à la différence entre la nouvelle valeur de ces éléments et la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

4. (Dispositions devenues sans objet pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1977 - Loi n° 97-1026 du 10 novembre 1977, article 2).

5. Les droits afférents à un contrat de crédit-bail conclu dans les conditions prévues aux 1 et 2 de l'article L. 313-7 du code monétaire et financier sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé, amortissables ou non amortissables dans les conditions prévues à l'article 39 duodecies A.

Pour l'application du c du 3, en cas de cession ultérieure des droits mentionnés à l'alinéa précédent qui sont assimilés à des éléments non amortissables ou de cession du terrain, la plus-value est calculée d'après la valeur que ces droits avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée.

Annexes

Ces dispositions s'appliquent aux droits afférents aux contrats de crédit-bail portant sur des éléments incorporels amortissables d'un fonds de commerce ou d'un fonds artisanal.

6. Pour l'application du présent article, 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 sont assimilés à des éléments de l'actif immobilisé.

Pour l'application du c du 3, en cas de cession ultérieure des titres mentionnés au premier alinéa, 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.

NOTA:

Loi 2004-1485 2004-12-30 art. 42 II : Ces dispositions sont applicables aux opérations de fusions et assimilées réalisées à compter du 1er janvier 2005.

- **Article 209, II du Code général des impôts**

II. En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs et la fraction d'intérêts mentionnée au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212 non encore déduits 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 et au sixième alinéa du 1 du II de l'article 212.

En cas de scission ou d'apport partiel d'actif, les déficits transférés sont ceux afférents à la branche d'activité apportée.

L'agrément est délivré lorsque :

- a. L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;
- b. L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés bénéficiaires des apports pendant un délai minimum de trois ans.

II bis.-En cas de reprise d'un passif excédant la valeur réelle de l'actif qui est transféré à l'occasion d'une opération mentionnée au 3° du I de l'article 210-0 A, la charge correspondant à cet excédent ne peut être déduite.

- **Article 210-0 A du Code général des impôts**

I.-Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions, prévues au 7 bis de l'article 38, au I ter et au V de l'article 93 quater, aux articles 112, 115, 120, 121, 151 octies, 151 octies A, 151 octies B, 151 nonies, 208 C, 208 C bis, 210 A à 210 C, aux deuxième et quatrième alinéas du II de l'article 220 quinquies et aux articles 223 A à 223 U, 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 ;

- b. Deux ou plusieurs sociétés absorbées transmettent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine à une société absorbante qu'elles constituent, 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 ;

2° S'agissant des scissions, aux opérations par lesquelles la société scindée transmet, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant l'attribution aux associés de la société scindée, proportionnellement à leurs droits dans le capital, de titres des sociétés bénéficiaires des apports 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 ou bénéficiaire de l'apport contre les titres de la société absorbée ou scindée lorsque ces titres sont détenus soit

Annexes

du I de l'article 220 quinquies du code général des impôts :

par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport, soit par la société absorbée ou scindée.

II.-Sont exclues des dispositions prévues au 7 bis de l'article 38, au I ter et au V de l'article 93 quater, aux articles 115, 151 octies, 151 octies A, 151 octies B, 151 nonies, 210 A à 210 C et aux deuxième à quatrième alinéas du II de l'article 220 quinquies, les opérations de fusion, de scission et d'apport partiel d'actif n'entrant pas dans le champ d'application de la directive 90 / 434 / CEE du Conseil du 23 juillet 1990, lorsqu'une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, a son siège dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

NOTA: Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 art. 19 VI : L'article 19 de la loi n° 2007-1824 est applicable aux apports réalisés à compter du 1er janvier 2007.

- **Article 46 quater-0 S de l'annexe III au Code général des impôt**

Pour l'application des premier et deuxième alinéas

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 ou bénéficiaire de l'apport contre les titres de la société absorbée ou scindée lorsque ces titres sont détenus soit du I de l'article 220 quinquies du code général des impôts :

1° Le déficit constaté au titre d'un exercice s'entend du résultat fiscal déclaré passible de l'impôt sur les sociétés au taux normal prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du code précité ;

1° bis : Le bénéfice constaté au titre d'un exercice s'entend du bénéfice fiscal déclaré qui a été soumis à l'impôt sur les sociétés indifféremment aux taux prévus au deuxième alinéa et au b du I de l'article 219 du code général des impôts, à l'exclusion de la fraction de ce bénéfice qui a été distribuée, de celle qui a donné lieu à un impôt payé au moyen de crédits d'impôt et de celle qui a été prise en compte pour la détermination du crédit d'impôt prévu aux articles 220 quater et 220 quater A du même code ;

2° La fraction non distribuée du bénéfice défini au 1° bis est obtenue en déduisant de ce bénéfice le montant des distributions effectuées par prélèvement sur ce même bénéfice ;

3° Seule la fraction du déficit qui n'a pu être imputée sur les bénéfices des exercices précédant l'exercice déficitaire continue d'être reportable dans les conditions prévues au I de l'article 209 du code général des impôts.

Références administratives

- BOI 4 H-4-02 en date du 11 octobre 2002
- BOI 12 A-1-05 en date du 26 juillet 2005
- Documentation administrative 4 H 2222 en date du 30 octobre 1996
- Réponse Ministérielle Audinot Gautier publiée au JO AN du 17 janvier 1994, page 226 (question n° 7104)

2° La fraction non distribuée du bénéfice défini au 1° bis est obtenue en déduisant de ce bénéfice le montant des distributions effectuées par prélèvement sur ce même bénéfice ;

3° Seule la fraction du déficit qui n'a pu être imputée sur les bénéfices des exercices précédant l'exercice déficitaire continue d'être reportable dans les conditions prévues au I de l'article 209 du code général des impôts.

Références administratives

- BOI 4 H-4-02 en date du 11 octobre 2002
- BOI 12 A-1-05 en date du 26 juillet 2005
- Documentation administrative 4 H 2222 en date du 30 octobre 1996
- Réponse Ministérielle Audinot Gautier publiée au JO AN du 17 janvier 1994, page 226 (question n° 7104)

Références jurisprudentielles

- Conseil d'Etat, 4 août 2006, n° 285201

Les conséquences des opérations de fusions/TUP sur le mécanisme du « carry-back »

Annexes

Conseil d'Etat du 4 août 2006

N° 285201

Vu le recours du MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE, enregistré le 16 septembre 2005 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat ; le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt du 19 juillet 2005 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a confirmé le jugement en date du 12 janvier 2004 du tribunal administratif de Paris reconnaissant l'existence d'une créance détenue sur le Trésor par la société Kaufman et Broad Participations, venant aux droits de la société Sefiparim, en raison du report en arrière du déficit constaté au titre de l'exercice clos en 1993, pour un montant de 8 067 854 F ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Anne Egerszegi, Auditeur,
- les observations de Me Ricard, avocat de la société Kaufman et Broad Participations,

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Anne Egerszegi, Auditeur,
- les observations de Me Ricard, avocat de la société Kaufman et Broad Participations,
- les conclusions de M. François Sénors, Commissaire du gouvernement ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SA Sefiparim, aux droits de laquelle

vient la société Kaufman et Broad Participations, a opté le 7 avril 1995, en déclarant les résultats de l'exercice clos le 31 décembre 1994, pour le report en arrière, sur le bénéfice de l'exercice 1990, d'un montant de déficit de 8,06 MF constaté au titre de l'exercice 1993 ; que le MINISTRE DE L'ECONOMIE DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 19 juillet 2005 de la cour administrative d'appel de Paris, confirmant le jugement du 12 janvier 2004 par lequel le tribunal administratif de Paris a reconnu l'existence de la créance détenue sur le Trésor par la société Sefiparim en conséquence de cette option ;

Considérant qu'aux termes de l'article 220 quinquies du code général des impôts, dans sa rédaction applicable en l'espèce : I. Par dérogation aux dispositions des troisième et quatrième alinéa du I de l'article 209, le déficit constaté au titre d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1984 par une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés peut, sur option, être considéré comme une charge déductible du

Annexes

bénéfice de l'antépénultième exercice et, le cas échéant, de celui de l'avant-dernier exercice puis de celui de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non distribuée de ces bénéfices... Cette option porte, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1985, sur les déficits reportables à la clôture d'un exercice en application des troisième et quatrième alinéas du I de l'article 209./ Le déficit imputé dans les conditions prévues au premier alinéa cesse d'être reportable sur les résultats des exercices suivant celui au titre duquel il a été constaté./ L'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'application du premier alinéa fait naître au profit de l'entreprise une créance égale au produit du déficit imputé dans les conditions prévues au même alinéa par le taux de l'impôt sur les sociétés applicable à l'exercice déficitaire .../ La créance est remboursée au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option visée au premier alinéa a été exercée. Toutefois, l'entreprise peut utiliser la créance pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos au cours de ces dix années. Dans ce cas, la créance n'est remboursée qu'à hauteur de la fraction qui n'a pas été utilisée dans ces conditions... ; que le I de l'article 46 quater-0 W de l'annexe III au code général des impôts, pris pour l'application de ces dispositions, précise, dans sa rédaction applicable en l'espèce : L'entreprise qui exerce l'option prévue au premier alinéa du I de l'article 220 quinquies du code général des impôts doit joindre à la déclaration de résultat de l'exercice au titre duquel cette option a été exercée une déclaration conforme au modèle fixé par l'administration... ;

Considérant que les déficits sur lesquels peut porter l'option de report en arrière prévue par le I de l'article 220 quinquies du code général des impôts, s'entendent, non seulement des résultats déficitaires de l'exercice à l'issue duquel cette option est exercée, mais aussi de ceux des exercices antérieurs qui sont encore reportables à la clôture de cet exercice en vertu des troisième et quatrième alinéas du I de l'article 209 du même code ; qu'à cet égard, aucune disposition de l'article 220 quinquies précité n'impose à la société de faire porter son option sur l'ensemble des déficits encore reportables à la clôture de l'exercice à l'issue duquel elle l'exerce ; qu'en outre, il résulte des termes mêmes du premier alinéa du I de l'article 220 quinquies précité que, si la créance détenue sur

le Trésor ne naît qu'après que la société a exercé son option, la computation de l'antépénultième, de l'avant dernier et du précédent exercices sur les bénéfices desquels peut être imputé le déficit au titre duquel l'option est exercée est faite par rapport à l'exercice d'où procède ce déficit ; qu'ainsi, en jugeant que l'exercice de report se computait à partir de l'exercice d'origine du déficit et non à partir de l'exercice à l'issue duquel l'option pour le report en arrière est exercée, ce qui implique que l'exercice d'origine du déficit est également le point de départ du délai de cinq ans pour le remboursement de la créance, la cour n'a pas commis d'erreur de droit ; que, dès lors, le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt du 19 juillet 2005 ; qu'il y a lieu de mettre à la charge de l'Etat, sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, une somme de 3 000 euros au titre des frais exposés par la société Kaufman et Broad Participations et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1er : Le recours du MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE est rejeté.

- **Conseil d'Etat, 19 décembre 2007, n° 285588 et 294358**
- Vu, 1°) sous le n° 285588, le recours, enregistré le 28 septembre 2005 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présenté par le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE ; le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt du 29 juin 2005 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a décidé qu'il sera procédé à un supplément d'instruction avant de statuer sur la requête de la Société anonyme Vérimedia tendant à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Paris du 25 avril 2004, en tant que par ledit jugement ont été rejetées les conclusions de cette société tendant à ce que lui soit accordé le bénéfice du report en arrière du déficit de l'exercice 1994 sur les résultats rectifiés des exercices 1991, 1992 et 1993 ; ¶¶¶¶(Vu, 2°) sous le n°

Les conséquences des opérations de fusions/TUP sur le mécanisme du « carry-back »

Annexes

294358, le recours, enregistré le 14 juin 2006 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présenté par le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE ; le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE demande au Conseil d'Etat (1^{er}) à titre principal, d'annuler l'arrêt du 29 mars 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a fixé la créance sur le Trésor dont est titulaire la Société anonyme Verimédia en raison du report en arrière du déficit afférent à l'exercice clos en 1994 sur les bénéfices des exercices clos en 1991 et 1992, aux sommes respectivement de 4 522 euros et de 3 649 euros (2^e) à titre subsidiaire, de déterminer la créance née du report en arrière des déficits en retenant un taux d'imposition de 33 1/3 % ;

Vu les autres pièces du dossier ; Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ; Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

le rapport de M. Brice Bohuon, Auditeur,

- les observations de Me Spinosi, avocat de la Société anonyme Verimédia,
- les conclusions de Mme Claire Landais, Commissaire du gouvernement ;

Considérant que les deux requêtes présentent à juger la même question ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision ;

Considérant qu'il résulte des pièces soumises aux juges du fond qu'à l'occasion d'une vérification de comptabilité de la Société anonyme Verimédia, l'administration a remis en cause l'exonération en faveur des entreprises nouvelles dont la société avait bénéficié au titre de 1991 et 1992 en se prévalant des dispositions de l'article 44 sexies du code général des impôts ; que la société a demandé à bénéficier, sur le fondement de l'article 220 quinquies du même code, du report en arrière du déficit de l'exercice 1994 sur les bénéfices rectifiés des années 1991, 1992 et 1993 ; que l'administration fiscale a opposé à la Société anonyme Verimédia la tardiveté de la réclamation pour 1991 et 1992 ; que la Société anonyme Verimédia a contesté cette décision devant le tribunal admi-

nistratif de Paris qui a rejeté sa demande ; que, par un arrêt avant-dire droit en date du 29 juin 2005, la cour administrative d'appel de Paris a jugé que la réclamation avait été présentée dans le délai de réclamation ; que sous le n° 285588, le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE se pourvoit en cassation contre cet arrêt ; qu'en outre, par un arrêt du 29 mars 2006, la cour administrative d'appel de Paris a fixé la créance sur le Trésor dont est titulaire la Société anonyme Verimédia en raison du report en arrière du déficit de 1994 sur les bénéfices de 1991 et 1992 ; que, sous le n° 294358, le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE se pourvoit en cassation contre cet arrêt ;

Considérant qu'aux termes du troisième alinéa du I de l'article 209 du code général des impôts relatif à la détermination des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés, dans sa rédaction alors applicable : « Sous réserve de l'option prévue à l'article 220 quinquies, en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire (...) » et qu'aux termes de l'article 220 quinquies du même code, dans sa rédaction alors applicable : « I. Par dérogation aux dispositions des troisième et quatrième alinéas du I de l'article 209, le déficit constaté au titre d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1984 par une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés peut, sur option, être considéré comme une charge déductible du bénéfice de l'antépénultième exercice et, le cas échéant, de celui de l'avant-dernier exercice puis de celui de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non distribuée de ces bénéfices et à l'exclusion des bénéfices exonérés en application de l'article 44 sexies, 44 septies et 207 à 208 sexies ou qui ont bénéficié des dispositions du premier alinéa du f du I de l'article 219 ou qui ont ouvert droit au crédit d'impôt prévu aux articles 220 quater et 220 quater A ou qui ont donné lieu à un impôt payé au moyen d'avoirs fiscaux ou de crédits d'impôts. Cette option porte, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1985, sur les déficits reportables à la clôture d'un exercice en application des troisième et quatrième alinéas du I de l'article 209.

Les conséquences des opérations de fusions/TUP sur le mécanisme du « carry-back »

Annexes

dispositions de l'article L. 761-I du code de justice administrative ;

DECIDE :

¶-----¶

Article 1er : Les arrêts susvisés du 29 juin 2005 et du 29 mars 2006 de la cour administrative d'appel de Paris sont annulés.¶

Article 2 : Le jugement du tribunal administratif de Paris du 25 avril 2004 est annulé en tant qu'il statue sur la demande de report en arrière du déficit de 1994 sur les bénéficiés de 1991 et 1992.

- CAA Douai, 17 mai 2000, n°97DA01730

Cour administrative d'appel de Douai du 17 mai 2008

N° 97DA01730

Vu l'ordonnance en date du 30 août 1999 par laquelle le président de la cour administrative d'appel de Nancy a, en application du décret n 99-435 du 28 mai 1999 portant création d'une cour administrative d'appel à Douai et modifiant les articles R 5, R 7 et R 8 du code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel, transmis à la cour administrative d'appel de Douai la requête présentée pour la société anonyme Verfaillie dont le siège social est à Fouillooy les Corbies (Somme), ..., par Me J. X..., avocat ;

Vu la requête, enregistrée au greffe de la cour administrative d'appel de Nancy le 28 juillet 1997, par laquelle la société anonyme Verfaillie demande à la Cour :

1 d'annuler le jugement n 921059 en date du 29 mai 1997 par lequel le tribunal administratif d'Amiens a rejeté sa demande en décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 décembre 1987 ;

2 de prononcer la décharge demandée ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel ;

Vu la loi n 87-1127 du 31 décembre 1987 ;

Vu le décret n 99-435 du 28 mai 1999 ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience,

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 4 mai 2000

le rapport de M. Nowak, premier conseiller,

et les conclusions de M. Mulsant, commissaire du gouvernement ;

Considérant qu'aux termes du troisième alinéa du I de l'article 209 du code général des impôts, relatif à la détermination des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés : "Sous réserve de l'option prévue à l'article 220 quinquies, en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire II. Sous réserve d'un agrément préalable délivré par le ministre de l'économie et des finances et dans la mesure définie par cet agrément, les fusions de sociétés et opérations assimilées qui entrent dans les prévisions de l'article 210 A peuvent ouvrir droit, dans la limite édictée au troisième alinéa du I, au report des déficits antérieurs non encore déduits soit par les sociétés apporteurs, soit par les sociétés bénéficiaires des apports, sur les bénéfices ultérieurs de ces dernières." ; qu'aux termes de l'article 220 quinquies du même code, dans sa rédaction applicable en l'espèce : "Par dérogation aux dispositions des troisième et quatrième alinéas du I de l'article 209, le déficit constaté au titre d'un exercice ouvert à compter du 1er janvier 1984 par une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés peut, sur option, être considéré comme une charge déductible du bénéfice de l'antépénultième exercice et, le cas échéant, de celui de l'avant-dernier exercice puis de celui de l'exercice précédent, dans la limite de la fraction non

Annexes

distribuée de ces bénéfiques. Cette option porte, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 1985, sur les déficits reportables à la clôture d'un exercice en application des troisième et quatrième alinéas du I de l'article 209. Le déficit imputé dans les conditions prévues au premier alinéa cesse d'être reportable sur les résultats des exercices suivant celui au titre duquel il a été constaté. L'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'application du premier alinéa fait naître au profit de l'entreprise une créance d'un égal montant. La créance est remboursée au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option visée au premier alinéa a été exercée. Toutefois, l'entreprise peut utiliser la créance pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos au cours de ces cinq années." ;

Considérant que la mise en oeuvre du droit au report déficitaire prévu par le I de l'article 209 du code général des impôts est subordonnée à la condition que la personne de l'exploitant et l'objet de l'entreprise soient restés les mêmes ; qu'il résulte des dispositions précitées du I de l'article 220 quinquies de ce code que les déficits sur lesquels peut porter l'option de "report en arrière" prévue par ce texte sont ceux qui sont reportables en application du troisième alinéa du I de l'article 209 ; qu'ainsi, en cas d'absorption d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés par une autre, les bénéfiques sur lesquels peut s'imputer "en arrière" le déficit subi par la société absorbante au cours de l'exercice suivant celui au cours duquel est intervenue la fusion s'entendent des seuls bénéfiques des trois exercices antérieurs de cette dernière alors même que, sous réserve d'un agrément délivré par le ministre de l'économie et des finances, les déficits antérieurs non encore déduits de la société absorbée peuvent être reportés sur les bénéfiques de la société absorbante ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société anonyme Verfaille qui a absorbé en 1986, à effet au 1er janvier, la société à responsabilité limitée Discopal a reporté ses déficits subis au cours des exercices 1986 et 1987, notamment, sur les bénéfiques des exercices antérieurs de cette dernière ; que, dès lors, l'administration était en droit de remettre en cause la créance qui en procédait à concurrence du montant résultant de cette imputation et de lui assigner

les droits d'impôt sur les sociétés dus à raison d'une plus-value à long terme réalisée en 1985 faisant l'objet d'un paiement différé de deux ans en application du I de l'article 39 quinquies du code général des impôts qu'elle avait payés en utilisant cette créance ; que la société Verfaille ne saurait utilement se prévaloir, sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales, d'une interprétation a contrario de l'instruction 4 H-1-85 du 26 mars 1985 qui commente les dispositions relatives au "report en arrière" des déficits en tant qu'elle ne prévoit pas que les bénéfiques d'imputation devront être exclusivement ceux de la société absorbante ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société anonyme Verfaille n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif d'Amiens a rejeté sa demande ;

Article 1er : La requête de la société anonyme Verfaille est rejetée.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société anonyme Verfaille et au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie.