

N° 450183
SAS GS Technologies

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 13 mai 2022
Décision du 24 juin 2022

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

Le bénéfice du régime spécial des fusions, prévu par l'article 210 A du code général des impôts (CGI), est subordonné à l'engagement par la société absorbante, dans l'acte de fusion, de respecter un certain nombre de prescriptions. Cette condition peut-elle cependant être levée lorsque l'ensemble de ces prescriptions serait sans objet, en raison de la teneur du bilan de la société absorbée ? Telle est la principale question posée par cette affaire.

L'affaire met en cause deux sociétés liées en vue de la réalisation d'un projet inabouti de construction à Toulouse. Par un acte notarié du 30 novembre 2006, la SCI Malepère a cédé des parcelles d'un terrain situé route de Labège à la SCI de la ZAC de Cornebarrieu pour un prix de 267 562 euros, le versement d'un complément de prix étant prévu sous la condition suspensive de l'obtention d'un permis de construire par cette dernière SCI. Par un acte complémentaire du 26 juillet 2007, la SCI Malepère s'est engagée, en cas de refus du permis, à racheter l'ensemble des parts sociales de la SCI de la ZAC de Cornebarrieu. Le permis de construire a été refusé le 26 août 2009 et la SCI Malepère a racheté l'intégralité des parts sociales de la SCI de la ZAC de Cornebarrieu le 23 décembre 2009. La dissolution sans liquidation de la SCI de la ZAC de Cornebarrieu a été décidée par l'assemblée générale de la SCI Malepère le 4 mai 2011, en application de l'article 1844-5 du code civil, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2011. Le transfert du terrain dans le patrimoine de la SCI Malepère a été constaté par un acte notarié du 11 juillet 2011, pour une valorisation à hauteur de 820 000 euros, et le terrain a enfin été cédé le 17 décembre 2011 à une société tierce, la SA HLM des Chalets, pour un prix de 3 800 000 euros.

Sur le plan fiscal, l'administration a remis en cause l'application du régime spécial à l'absorption de la SCI de la ZAC de Cornebarrieu, au motif qu'il s'agissait d'une société de construction vente ne relevant pas de l'impôt sur les sociétés en application de l'article 239 *ter* du CGI. Elle en a déduit que dans le cadre du régime de droit commun, la cessation de son activité entraînait l'imposition immédiate de ses bénéfices réalisés au cours de l'exercice clos en 2011, en vertu des articles 201 et 221-2 du même code. Elle a en outre estimé que la valeur

du terrain devait être réévaluée de 820 000 à 3 300 000 euros et a taxé le supplément de bénéfice en résultat entre les mains de la SCI Malepère, associée unique de la SCI de la ZAC de Cornebarrieu et soumise quant à elle à l'impôt sur les sociétés. La SAS GS Technologie, venue aux droits de la SCI Malepère, se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 31 décembre 2020 de la cour administrative d'appel de Bordeaux qui a confirmé le rejet de sa demande de décharge.

1. Contrairement à ce qui est soutenu en premier lieu, la minute de l'arrêt pouvait être signée par le seul président de la chambre, en application des dispositions dérogatoires propres à l'état d'urgence sanitaire¹ (article 5 du décret n° 2020-1406 du 18 novembre 2020 portant adaptation des règles applicables devant les juridictions de l'ordre administratif).

2. La société soutient ensuite que la cour a commis une erreur de droit, dénaturé les pièces du dossier et insuffisamment motivé son arrêt en jugeant qu'elle ne pouvait bénéficier du régime spécial des fusions faute d'avoir pris l'engagement prévu par l'article 210 A du CGI, alors que cet engagement était sans objet compte tenu de la teneur du bilan de la société absorbée. En effet, si l'administration avait justifié la remise en cause du régime spécial par l'absence d'assujettissement à l'IS de la SCI de la ZAC de Cornebarrieu, la cour a préféré se fonder sur l'absence d'engagement dans l'acte de fusion.

2.1. Quelques rappels sur le régime applicable sont utiles avant d'examiner ce moyen. En application des articles 201 et 221-2 du CGI, la dissolution d'une société ou sa fusion entraîne en principe l'imposition immédiate des bénéfices réalisés au cours de l'exercice de la cessation d'activité, notamment celle des plus-values constatées à la date de la dissolution ou de la fusion sur les éléments d'actif apportés. Depuis une loi du 12 juillet 1965², le législateur a cependant prévu un régime spécial, souvent qualifié de « régime de faveur », garantissant la neutralité fiscale des opérations de fusion afin d'en favoriser la réalisation. Ce régime, défini notamment par les articles 210 A à 210 C du CGI, assure aujourd'hui la transposition de la directive sur le régime fiscal des fusions pour les opérations impliquant des sociétés de deux Etats membres de l'Union européenne³, tout en régissant selon les mêmes termes les opérations purement internes telles que celles de l'espèce. Il n'est applicable qu'aux opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (1. de l'article 210 C).

Dans le cadre de ce régime de faveur, « *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* » (1. de l'article 210 A). Il en va de même des provisions figurant au bilan de la société absorbée et qui conservent leur objet à la date de l'opération (2. de l'article 210 A), alors que l'application du régime de droit commun entraînerait leur reprise et donc la taxation

¹ Qui avait été déclaré par le décret n° 2020-1257 du 14 octobre 2020 déclarant l'état d'urgence sanitaire et prorogé jusqu'au 16 février 2021 par la loi n° 2020-1379 du 14 novembre 2020 autorisant la prorogation de l'état d'urgence sanitaire et portant diverses mesures de gestion de la crise sanitaire.

² Loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers.

³ Cf. aujourd'hui la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre.

du résultat correspondant dans le cadre de l'imposition des derniers bénéfices de la société absorbée.

Ces avantages sont toutefois subordonnés à l'engagement par la société absorbante de respecter un certain nombre de prescriptions, qui tendent à garantir la reprise dans son propre bilan de l'ensemble des composantes du bilan de la société absorbée qui auraient pu donner lieu à une taxation ultérieure si celle-ci avait poursuivi son activité. Le 3. de l'article 210 A dispose que cet engagement doit être pris « *dans l'acte de fusion* ». Il énumère ensuite les prescriptions à respecter, qui consistent notamment à reprendre à son passif les provisions dont l'imposition est différée (a), à calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables apportées d'après leur valeur, « *du point de vue fiscal* », dans les écritures de la société absorbée (c), à réintégrer de manière échelonnée dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables (d) et enfin à inscrire au bilan les éléments de l'actif circulant à leur valeur fiscale (e).

Depuis la loi de finances pour 2002, l'article 210-0 A du CGI prévoit expressément que ces dispositions sont applicables aux opérations de dissolution par confusion de patrimoine réalisées dans le cadre de l'article 1844-5 du code civil (I-3° de cet article). Vous avez toutefois jugé que les opérations antérieures en 2002 pouvaient également bénéficier du régime spécial, en interprétant la loi à la lumière de la directive communautaire sur le régime fiscal des fusions, y compris en ce qu'elle s'applique à des opérations purement internes (CE, 17 juin 2011, *SARL Méditerranée Automobiles*, n° 324392, Rec.). Pour ces opérations qui ne font pas l'objet d'un traité de fusion entre deux sociétés mais seulement d'une décision unilatérale de la société absorbante, l'engagement prévu par le 3. de l'article 210 A doit figurer dans cet acte (CE, 20 janvier 2016, *SARL EBS*, n° 376980, Tab.).

2.3. Sur le plan de la motivation, il est exact que l'arrêt ne répond pas de manière explicite à ce moyen. Toutefois, vous pourrez lire l'arrêt comme affirmant l'exigence de souscription de l'engagement en toutes circonstances, ce qui vous met à même d'exercer votre contrôle de cassation.

L'argumentaire de la requérante repose sur le fait qu'aucune provision ne figurait au passif de la société absorbée et que l'actif de celle-ci n'était constitué que d'un terrain, qui est par nature non amortissable et qui n'avait pas en l'espèce le caractère d'une immobilisation : ayant été acquis par la SCI de la ZAC de Cornebarrieu en vue d'y réaliser une construction, il se serait agi d'un stock.

Cette thèse peut séduire un instant au nom de l'absence de formalisme : après tout, si les prescriptions ne sont pas pertinentes dans un cas particulier, à quoi bon reprocher à la société absorbante de ne pas s'être engagée à les respecter ? Plusieurs arguments nous dissuadent cependant d'entrer dans cette voie.

Ils se fondent d'abord sur la lettre et l'économie générale du texte. L'article 210 A ne prévoit aucune exception à l'obligation de souscription d'un engagement. Celui-ci est la contrepartie directe de l'absence d'imposition immédiate de la société absorbée : il existe un parallélisme strict entre les impositions dont celle-ci est dispensée et les prescriptions

énumérées par le 3. de cet article, qui visent toutes à éviter la disparition d'une matière imposable grâce à la reprise par l'absorbante de ces différentes composantes à son bilan ou dans ses résultats imposables. La thèse de la société viendrait enfoncer un coin dans une obligation qui a été constamment affirmée par le législateur depuis 1965⁴. Les praticiens n'affichent d'ailleurs guère de doute à ce sujet : selon la documentation experte Francis Lefebvre, ces engagements « *doivent (...) impérativement figurer dans l'acte de fusion* » et « *leur seul respect par la société absorbante n'est pas suffisant pour autoriser l'application du régime de faveur à l'opération* » (« Impôt sur les sociétés », §7025).

Votre jurisprudence affirme également le caractère incontournable de cet engagement. La décision précitée *SARL EBS* retient que même s'il n'est pas prévu par la directive communautaire, il ne rend pas « *pratiquement impossible l'application du régime de faveur* » et son application aux fusions transfrontalières est donc compatible avec la directive. Dans le cas d'une fusion où était apporté à la société absorbante tant une construction que son terrain d'assiette et où l'absorbante n'avait pris d'engagement qu'en ce qui concerne la construction (actif amortissable), en omettant de prendre celui relatif au terrain (actif non amortissable), la déchéance du régime de faveur est complète (CE, 6 mars 1981, *Société X*, n° 15085, Rec.).

En réalité, la thèse de la requérante repose sur une omission. En effet, le 3. de l'article 210 A comporte aussi un engagement relatif à l'actif circulant, dont le stock : le e) prévoit que l'absorbante 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* » et qu'à défaut, elle doit intégrer dans les résultats de l'exercice de 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* ». A supposer que le terrain en cause ait eu le caractère d'un élément de stock, l'une des prescriptions prévues par la loi avait donc bien un objet. La circonstance que le terrain ait été ensuite cédé par la SCI Malepère au cours de l'année-même de l'apport, mise en avant par la société requérante devant la cour, est sans incidence sur la nécessité de souscrire l'engagement dans l'acte de dissolution.

Nous en déduisons, au-delà du cas d'espèce, qu'il n'existe en réalité aucune situation dans laquelle aucune des prescriptions n'aurait un objet, sauf à imaginer une société absorbée qui n'aurait aucun actif, ni immobilisé ni circulant. Vous écarterez donc ce moyen.

3. Les moyens suivants vous retiendront moins longtemps.

3.1. La société soutient que le fait qu'elle ait sollicité le bénéfice du régime de faveur dans sa réclamation préalable auprès de l'administration fiscale lui aurait permis de régulariser sa situation. Toutefois, la jurisprudence qu'elle invoque (CE, 11 mai 2015, *Min. c/ SCS Sicli*, n° 372924, Tab. ; 20 décembre 2017, *Société Worms & Cie*, n° 414974, Tab.) est relative aux avantages fiscaux demandés par voie déclarative, l'omission initiale de l'option dans la déclaration n'entraînant pas en principe la déchéance de ces avantages ; elle n'est pas applicable au régime spécial des fusions puisque la loi elle-même prévoit que c'est l'acte de fusion qui doit comporter cet engagement.

⁴ Article 15.4 de la loi précitée du 12 juillet 1965.

3.2. Sur le terrain de la doctrine, la société ne pouvait se prévaloir ni de l'instruction du 11 août 1993 (BOI n° 4 I-1-93), puisque celle-ci prévoyait, certes à tort, que le régime de faveur n'était pas applicable aux opérations de dissolution par confusion de patrimoine, ni de celle du 7 juillet 2003 (BOI n° 118), qui indique sans ambiguïté que l'application du régime spécial à ces opérations implique que l'absorbante « *s'engage à respecter les dispositions figurant au 3 de l'article 210 A du même code concernant les opérations de fusion* », et ce dans la décision de dissolution (§6 et 7).

3.3. S'agissant de la valorisation du terrain, la requérante ne peut utilement soutenir que les règles comptables imposent, dans le cas d'une opération réalisée entre sociétés sous contrôle commun, la transcription des apports à leur valeur comptable dans les comptes de la société absorbante. En effet, il s'agit d'une question distincte de celle de l'imposition de la société absorbée : en l'absence d'application du régime spécial, l'imposition immédiate se traduit nécessairement par le calcul de leur plus-value d'après leur valeur réelle. La décision *SAS Sofinad* (CE, 8 juin 2005, n° 270967, Rec.), qui juge seulement que le pouvoir réglementaire n'a pas empiété sur la compétence fiscale du législateur en homologuant ces règles comptables, ne dit rien de contraire.

3.4. La cour n'a pas commis l'erreur de droit qui lui est reprochée en adoptant les motifs des premiers juges quant à l'évaluation du terrain : celui-ci s'est bien fondé, conformément à la jurisprudence (CE, 15 février 2016, *SARL LG Services*, n° 380400, Tab.) sur quatre ventes de terrains à bâtir réalisées à des dates proches de l'opération en cause et en périphérie de Toulouse. C'est de manière favorable à la société que l'administration a accepté de pondérer ces ventes récentes par l'historique des opérations, mêmes plus anciennes, réalisées par la SCI Malepère. Les multiples éléments mis en avant par la requérante qui disqualifieraient les termes de comparaison (variabilité du prix entre ces termes, caractère un peu moins périphérique, superficie moindre, délivrance de permis de construire, restrictions entraînées par l'appartenance du terrain en litige à une ZAC) ne vous convaincront pas d'une dénaturation.

3.5. S'agissant des majorations de 40 % pour manquement délibéré, le principe de personnalité des peines n'a pas été méconnu. Certes, la majoration a bien été infligée à la SCI Malepère en tant que telle et non en ce qu'elle venait aux droits de la SCI de la ZAC de Cornebarrieu, de sorte que la jurisprudence *Société Rueil Sports* (CE, 4 décembre 2009, n° 329173, Rec.) invoquée par le ministre ne nous paraît pas applicable. Cependant, comme l'a retenu la cour, il appartenait à la SCI Malepère, dans sa propre déclaration pour l'IS, de tirer les conséquences des plus-values réalisées par la société qu'elle détenait, et en tant que professionnel de l'immobilier, elle ne pouvait ignorer ni la non-application du régime de faveur résultant du non-assujettissement à l'IS de l'absorbée, ni la sous-évaluation du terrain. En outre, le pourvoi ne contredit pas la mention de l'arrêt selon laquelle les deux sociétés avaient le même gérant.

Enfin, contrairement à ce qui est soutenu, la réponse aux observations du contribuable mettait la requérante en mesure de connaître l'assiette de la majoration, celle-ci ayant été ramenée aux seuls rehaussements découlant de la réévaluation du terrain, à l'exclusion de la plus-value d'annulation des titres qui avait été incluse à tort dans l'assiette par la proposition

de rectification. L'arrêt est suffisamment motivé sur ce point et le moyen tiré de ce que les « motifs de fait » de la majoration n'auraient pas été suffisamment exposés est nouveau en cassation.

PCMNC au rejet du pourvoi.