

# Plus-values : effets d’une fusion rétroactive sur les conditions d’exonération

**Lire les conclusions de :**

**Jean-Paul Vallecchia**

Conclusions du rapporteur public

## DÉCISIONS DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 17LY00789 – société Arverne participations – 29 janvier 2019 – C+ [↗](#)

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 17LY02289 – société Séville Automobile – 29 janvier 2019 – C [↗](#)

## INDEX

---

### Mots-clés

Impôt sur les sociétés, Plus-values, Exonérations, Article 238 quindecies du code général des impôts, Article 210 A du code général des impôts, Fusion

### Rubriques

Fiscalité

## Résumé Conclusions du rapporteur public

## Résumé

<sup>1</sup> Des dispositions de l'article 238 quindecies du code général des impôts, il résulte que les exonérations totales ou partielles de plus-values qu'elles prévoient sont notamment subordonnées à la condition qu'à la date de la transmission de l'entreprise individuelle ou de la branche complète d'activité, l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. En revanche, lorsque cette activité a été exercée, successivement ou simultanément, dans plusieurs fonds ou établissements, elles n'imposent pas, en outre, que ceux-ci aient été eux-mêmes détenus ou exploités pendant au moins cinq ans à la date de leur cession. [1]

<sup>2</sup> Des dispositions de l'article 210 A du code général des impôts, il résulte qu'une société absorbante qui, dans l'acte de fusion, s'engage à respecter certaines prescriptions n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés à raison des plus-values nettes et des profits dégagés sur les éléments d'actif apportés du fait de la fusion. En adoptant ces dispositions, issues notamment de l'article 15 de la loi du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers et de l'article 25 de la loi du 30 décembre 1991 de finances rectificative pour 1991, dont l'objet était de transposer la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, le législateur a entendu assurer la neutralité au plan fiscal des opérations de fusion des sociétés et, à cette fin, sauf lorsqu'il en a disposé autrement, regarder de telles opérations comme des opérations intercalaires.

<sup>3</sup> Il s'ensuit que la société absorbante est réputée venir aux droits de la société absorbée, notamment pour l'appréciation de la durée de détention des éléments d'actifs apportés au jour de la fusion, lesquels doivent être réputés entrés dans le patrimoine de la société absorbante au jour de leur entrée dans le patrimoine de la société absorbée. [2]

<sup>4</sup> Dans le cas de fusion de deux sociétés, il convient par ailleurs, pour la détermination des bénéfices imposables de la société absorbante, de prendre en compte, le cas échéant, le fait que les deux sociétés ont décidé de donner effet à la fusion à une date antérieure à celle à laquelle la convention est définitivement conclue, et d'en tirer toutes les conséquences. Le fait générateur de l'impôt sur les sociétés est la date de clôture de l'exercice social. [3]

5

En l'espèce, il résulte de l'instruction, et en particulier du traité de fusion-absorption passé entre la société Issoire Control Automobile Club et la société Arverne Participations que cette opération a été placée sous le régime de l'article 210 A du code général des impôts, dont il résulte notamment que 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, à la condition que la société absorbante s'engage, dans l'acte de fusion, à respecter un certain nombre de prescriptions, comme le calcul des plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession de certains de ces actifs apportés d'après la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée. En choisissant de bénéficier de ce régime, la société Issoire Control Automobile Club, société absorbée, a renoncé à faire application, pour son propre compte, des dispositions précitées de l'article 238 *quindecies* du code général des impôts, ainsi que le prévoient les dispositions précitées du VIII de cet article. Cela ne fait toutefois pas obstacle à ce que la société Arverne Participations, société absorbante, demande le bénéfice de ce régime à l'occasion de la cession de l'un des éléments d'actifs apportés lors de la fusion, à condition d'en remplir les conditions, notamment s'agissant de sa durée de détention.

6

Il résulte également de l'instruction que la date de clôture de l'exercice en litige de la SARL Arverne Participations est le 31 octobre 2013. Aux termes du VI du chapitre II du traité de fusion-absorption conclu le 27 août 2013 entre cette société et la SARL Issoire Control Automobile Club : « La SARL Arverne Participations sera propriétaire des biens apportés à compter du jour de la réalisation définitive de la fusion. Elle en aura la jouissance à compter rétroactivement du 1<sup>er</sup> janvier 2013 » et « les opérations, tant actives que passives, engagées par la société Issoire Control Automobile Club jusqu'au jour de réalisation de la fusion seront considérées comme l'ayant été par la SARL Arverne Participations ». Par ailleurs, le B du II de son chapitre VI (Déclarations fiscales et sociales) rappelle que la fusion prend effet au 1<sup>er</sup> janvier 2013 et stipule que, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, « les résultats bénéficiaires et déficitaires produits depuis cette date par l'exploitation de la société absorbée seront englobés dans les résultats imposables de la société absorbante ». Il suit de là que, contrairement à ce que la requérante soutient, la cession par la société Issoire Control Automobile Club de son fonds de commerce, accomplie pendant la période comprise entre la signature du traité de fusion-absorption et la date d'effet de celle-ci, fixée librement par les parties au 1<sup>er</sup> janvier 2013, constitue une opération concourant à la détermination du résultat imposable de la société Arverne Participations et doit être regardée comme ayant été accomplie par cette dernière.

7

Toutefois, compte tenu du caractère intercalaire que le régime de l'article 210 A du code général des impôts a conféré à l'opération de fusion-absorption dont s'agit, la société Arverne Participations doit être regardée comme ayant été propriétaire de ce fonds de commerce dès son entrée dans le patrimoine de la société Issoire Control Automobile Club. Dans la mesure où il est constant que cette dernière exerçait l'activité correspondant au fonds de commerce cédé depuis plus de cinq ans à la date de la cession, la société Arverne Participations était ainsi fondée à demander le bénéfice des dispositions précitées de l'article 238 *quindecies* du code général des impôts. [4]

8

*19-04-01-04-02, Contributions et taxes, Impôt sur les sociétés, Plus-values, Exonérations, Article 238 quindecies du code général des impôts, Article 210 A du code général des impôts, Effets d'une fusion rétroactive sur les conditions d'exonération, Neutralité de la fusion, Existence*

## NOTES

---

[1] Cf. CE 13 juin 2018, n° 401942, société Berthelot Opticiens, au Recueil. [Retour au texte](#)

[2] Cf. CE 11 février 2013, n° 356519, ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, c/ société Heineken France, aux Tables. [Retour au texte](#)

[3] Cf. CE 16 juin 1993, n° 70446, SA Laboratoires Wellcome, au Recueil. [Retour au texte](#)

[4] Pas de précédent. Cf. CAA Lyon, n° 17LY02289, *société Séville Automobile*, 29 janvier 2019 [Retour au texte](#)

# Conclusions du rapporteur public

**Jean-Paul Vallecchia**

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6517](https://doi.org/10.35562/alyoda.6517)

<sup>1</sup> La SAS Séville Automobiles a pour objet le négoce de véhicules automobiles ; elle a acquis au mois de décembre 2005, par traité de fusion-absorption conclu le 22 novembre 2005, le fonds de commerce que la SAS Garage de France exploitait à Bourg en Bresse et l'a cédé, le 31 décembre 2007, à la SAS Europe Garage au prix de 250.000 euros, réalisant une plus-value que la société Séville Automobiles a exonéré d'IS sur le fondement de l'article 238 quindecies du CGI.

<sup>2</sup> Cette société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a porté sur les années 2007, 2008 et 2009 pour ce qui concerne l'impôt sur les sociétés (IS), période étendue jusqu'au 30 juin 2010 en matière de TVA, vérification remettant notamment en cause l'exonération de la plus-value réalisée le 31 décembre 2007, et vérification remettant aussi en cause l'absence de régularisation de TVA pour la vente, le 4 mars 2008 et le 30 décembre 2009, de deux immeubles d'exploitation, l'administration fiscale estimant que la requérante devait reverser une fraction de la TVA ayant grevé l'acquisition des deux immeubles en question, alors que la société Séville Automobiles s'était placée sous le régime de la dispense de l'article 257 bis du CGI.

<sup>3</sup> Des rectifications ont donc été envisagées en matière d'IS et de TVA. Après réponse aux observations du contribuable et saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, qui s'est déclarée incompétente, les rappels en cause, assortis de l'intérêt de retard, ont été mis en recouvrement, le 14 décembre 2012. Après le rejet de sa réclamation, la SAS Séville Automobiles a saisi la juridiction administrative.

<sup>4</sup> Le jugement n° 1502446 du 30 mars 2017 de la 2<sup>ème</sup> chambre du tribunal administratif de Dijon a donc rejeté les demandes de décharges qui lui étaient présentées. Les premiers juges ont considéré, s'agissant de la plus-value, qu'alors même que le fonds de commerce acquis était, du fait de traité de fusion-absorption, réputé figurer dans le patrimoine de la société Séville Automobiles depuis son acquisition par la société absorbée, malgré cela l'activité ne pouvait, selon les premiers juges, être regardée comme ayant été exercée pendant cinq ans par la société Séville Automobiles conformément au II. 1°) de l'article 238 quindecies du CGI. Quant à la dispense de TVA prévue par l'article 257 bis du CGI, les premiers juges ont estimé, sur le fondement de la jurisprudence de la CJCE du 27 novembre 2003, affaire C-497/01, interprétant l'article 5 paragraphe 8 de la 6<sup>ème</sup> directive, que les deux biens cédés ne



constituaient pas, par eux-mêmes, une entreprise ou une partie d'entreprise permettant la poursuite d'une activité économique susceptible d'une exploitation autonome.

5 S'agissant de la SARL Arverne Participations, dont le dossier est déjà venu à l'audience de votre chambre du 13 novembre dernier, mais qui a nécessité, au regard du dossier de la société Séville Automobiles, une nouvelle réflexion, la SARL Arverne Participations a absorbé, en vertu d'un traité de fusion-absorption conclu le 27 août 2013, avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2013, traité approuvé par l'assemblée générale extraordinaire de la société absorbante le 17 octobre 2013, la société Arverne Participations a donc absorbé la société Issoire Control Automobile Club, laquelle avait, le 28 février 2013, cédé son fonds de commerce à la société Gauthier Contrôle Automobile Club en réalisant une plus-value de 165.000 euros.

6 Là aussi, le litige qui vous est soumis s'est noué lorsque l'administration fiscale, saisie par la société Arverne Participation, a refusé de faire droit à la demande de cette dernière tendant au remboursement de son impôt sur les sociétés au titre de 2013, année de la fusion-absorption, demande de remboursement qu'elle fondait, du fait de l'effet rétroactif de la fusion-absorption, sur l'option d'exonération de l'article 238 quindecies du CGI pour la plus-value de cession réalisée par la société Issoire Control Automobile Club.

7 Le jugement n° 1401890 du 20 décembre 2016 de la 1<sup>ère</sup> chambre du TA de Clermont-Ferrand a donc rejeté la demande de décharge qui lui était soumise considérant que la société Arverne Participations, qui ne remplissait pas la condition relative à l'exercice de 5 ans de l'activité cédée prévue par l'article 238 quindecies du CGI, ne pouvait bénéficier de l'exonération prévue par ces dispositions, quand bien même elle avait souscrit cette option dans les délais, le traité de fusion-absorption distinguant selon les premiers juges entre les opérations réalisées par la société Issoire Control Automobile Club jusqu'au jour de la fusion-absorption (c'est l'article VI chapitre II du traité sur le caractère rétroactif de la propriété des biens), et l'impôt sur les sociétés à l'égard duquel la fusion prend effet le 1<sup>er</sup> janvier 2013 (c'est le B du II de l'article VI du traité sur les déclarations fiscales et sociales), qui, selon les premiers juges, implique que la société Arverne Participations est seule redevable de l'impôt sur les sociétés au titre de son résultat de l'exercice 2013.

8 Dans cette affaire vous aviez, le 6 novembre dernier, communiqué aux parties un moyen d'ordre public (MOP) susceptible d'être soulevé d'office aux termes duquel, le VIII de l'article 238 quindecies du CGI prévoit que l'option pour le bénéfice du régime défini au présent article est exclusive de celui des régimes prévus au I de l'article 41, au I ter de l'article 93 quater, aux articles 151 septies, 151 octies et 151 octies A, au II de l'article 151 nonies, et aux articles 210 A à

210 C et 210 E ; or, le traité de fusion-absorption passé entre la société Issoire Control Automobile Club et la société Arverne Participations prévoit que cette fusion est placée sous le régime de l'article 210 A, en vertu duquel « *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. (...)* ».

9 La société Arverne Participations avait répliqué à la communication de ce MOP en soutenant que l'article 238 quindecies du CGI renvoie à l'article 210 A du CGI pour le régime qu'il fixe mais pas pour l'opération qu'il vise expressément. Et nous étions alors d'avis que cette distinction ne nous paraissait pas pouvoir neutraliser l'incompatibilité des deux régimes prévue par le CGI et que la société Arverne Participations ne pouvait fonder sa demande d'exonération, eu égard à la base légale du traité de fusion-absorption, sur l'article 238 quindecies du CGI.

10 A la lumière de l'examen du dossier de la société Séville Automobiles, dans lequel le traité de fusion-absorption est également placé sous le régime de faveur de l'article 210 A du CGI, une solution différente nous paraît devoir être retenue.

11 Revenons à ce dossier société Séville Automobiles.

12 S'agissant de la condition d'exercice effectif de l'activité, la société requérante se réfère à la doctrine administrative (Instruction du 29 décembre 2009 4 B-1 10 n° 12 à 15) qui précise que ce délai court « *à compter de la date du début de l'exercice effectif de l'activité et s'achève à la date de la transmission de l'entreprise individuelle, de la branche complète d'activité, ou des éléments assimilés à une branche complète* ». Et la requérante de soutenir que ni le CGI, ni la doctrine administrative ne prévoient une identité d'exploitant pour que soit satisfaite cette condition de durée de l'activité. Par ailleurs, selon la société Séville Automobiles, le régime de faveur de l'article 210 A du CGI aurait au contraire pour effet de conférer à l'opération de fusion absorption un véritable caractère intercalaire empêchant tout effet interruptif de l'exercice effectif de l'activité. Or, selon la requérante, l'exploitation de l'activité par la société absorbée Garage de France ayant débuté avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001, au moment de la cession, le 31 décembre 2007, la condition des cinq années était remplie.

13 Dans ses écrits en défense l'administration fiscale se réfère à un arrêt de la Cour – et de votre chambre dans une autre composition – arrêt 14LY02123 du 31 mai 2016 SARL Berthelot Opticiens concernant la cession d'une branche complète d'activité qui avait retenu comme point de départ pour le calcul du délai de cinq ans de l'article 238 quindecies du CGI la date d'acquisition de la branche. Mais cet arrêt a été censuré par une décision récente du Conseil d'Etat n° 401942 du 13 juin 2018 société Berthelot Opticiens aux termes de laquelle, nous citons son abstract, « *Il résulte des I et II de l'article 238*



*quindecies du code général des impôts (CGI) que les exonérations totales ou partielles de plus-values qu'elles prévoient sont notamment subordonnées à la condition qu'à la date de la transmission de l'entreprise individuelle ou de la branche complète d'activité, l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. En revanche, lorsque cette activité a été exercée, successivement ou simultanément, dans plusieurs fonds ou établissements, elles n'imposent pas, en outre, que ceux-ci aient été eux-mêmes détenus ou exploités pendant au moins cinq ans à la date de leur cession. ».*

Cette décision constituant l'abandon d'une jurisprudence plus ancienne du Conseil d'Etat, n° 055929 du 27 avril 1988, aux Tables. p. 761.

14

Le rapporteur public devant le Conseil d'Etat Yohann Benard rappelle dans ses conclusions sous cette affaire que la solution Mimoun, qui avait été rendue en dépit de l'avis contraire du Président Martin, et qui opérait donc une distinction entre la durée d'affectation à l'activité et la durée de l'activité, cette décision avait été vivement critiquée par la doctrine, et avait été plus ou moins abandonnée de manière implicite par des décisions statuant sur l'application de l'article 151 septies du CGI : Conseil d'Etat Section n° 70812 du 28 juillet 1993 ou encore Conseil d'Etat n° 136878 du 17 mai 1995 et Conseil d'Etat n° 223084 du 23 octobre 2002, les décisions les plus récentes en la matière jugeant en substance qu'un changement dans les conditions d'exercice juridique d'une activité ne faisait pas obstacle au bénéfice de l'exonération dès lors que cette activité reste la même, Conseil d'Etat n° 301985 et n° 301986 du 13 janvier 2010.

15

La condition de durée de l'article 238 quindecies du CGI n'avait jamais été interprétée formellement par le Conseil d'Etat jusqu'à la décision Berthelot Opticiens. Cette affaire a constitué l'occasion de clarifier et de mettre un terme à l'ambivalence jurisprudentielle et doctrinale qui prévalait, par l'application littérale de la loi fiscale qui mentionne « l'activité exercée » et non la durée d'affectation du bien cédé à cette activité ; activité entendue ici au sens de profession et non d'entreprise, une entreprise ne pouvant être « exercée », contrairement à une profession.

16

Il vous faudra donc prononcer la restitution à la société Arverne Participations de la cotisation d'impôt sur les sociétés acquittée, au titre de l'exercice 2013, sur la plus-value réalisée lors de la cession du fonds de commerce de la société Issoire Control Automobile Club, et décharger la société Séville Automobiles des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés pour les exercices 2007, 2008 et 2009 résultant de la plus-value de cession d'un fonds de commerce ; étant précisé que, dans ce dossier concernant la société Séville Automobiles, un dégrèvement était intervenu en première instance, en matière d'IS au titre de l'année 2009, dégrèvement que le Tribunal avait constaté dans ces motifs mais qui avait été omis

dans le dispositif du jugement : il vous faudra en conséquence constater l'irrégularité partielle du jugement de première instance sur ce point et prononcer le non-lieu qui avait été omis.

17

S'agissant, dans le dossier société Séville Automobiles, de l'absence de régularisation de TVA pour la vente, le 4 mars 2008, à la SCI Nicolas, et le 30 décembre 2009, à la SARL SIC-1, de deux immeubles, l'un à Bourg en Bresse à usage de garage automobile, l'autre à Mâcon comprenant une maison d'habitation et divers bâtiments à usage d'ateliers et d'entrepôts, les deux immeubles en cause, qui ont été acquis dans le cadre de la fusion-absorption de la société Garage de France par la SAS Séville Automobiles, étaient affectés à une activité économique antérieurement à leur cession, l'acquéreur ayant exploité les immeubles et assujetti les loyers perçus à la TVA. La poursuite de l'activité économique nous paraît en conséquence établie, contrairement à ce qu'ont affirmé les premiers juges : voyez sur ce point la décision du Conseil d'Etat n° 375055 du 23 novembre 2015 SCI JM5 SARL, ainsi que l'arrêt de la CAA de Nancy 15NC02338 du 5 août 2016 *ministre c./ SCI JM3 For*.

18

Selon l'administration fiscale les dispositions de l'article 257 bis du CGI ne concerneraient pas les cessions d'actifs isolés, ce que ne confirme pas le texte de ces dispositions, aux termes desquelles : « *Les livraisons de biens, les prestations de services et les opérations mentionnées aux 6°) et 7°) de l'article 257, réalisées entre redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont dispensés de celle-ci lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens. (...) . / Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison de régularisation de la taxe déduite par ce dernier (...)* ».

19

Par ces motifs nous concluons, dans le dossier 17LY00789 de la société Arverne Participations, à l'annulation du jugement attaqué, à la restitution à la requérante, au titre de l'exercice 2013, de la cotisation d'impôt sur les sociétés acquittée sur la plus-value réalisée lors de la cession du fonds de commerce de la société Issoire Control Automobile Club, à ce que soit mise à la charge de l'Etat une somme de 2000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, et au rejet pour ce qui concerne le surplus des conclusions de la requête, et dans le dossier 17LY02289 de la SAS Séville Automobiles, à l'annulation du jugement attaqué en tant qu'il a statué sur les conclusions de la SAS Séville Automobile dirigées contre la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 2009 (10. 664 euros), au non-lieu à statuer sur les conclusions dirigées contre cette cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés, à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés pour les exercices 2007, 2008 et 2009 relatives à la plus-value de cession d'un fonds de

commerce et des rappels de TVA pour les années 2008 et 2009 relatifs à la vente de deux immeubles), à ce que soit mise à la charge de l'Etat une somme de 2000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, et au rejet pour ce qui concerne le surplus des conclusions de la requête.