

UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA

**FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES SCIENCES
DE GESTION**

DEPARTEMENT : DES SCIENCES DE GESTION

Mémoire

En vue de l'obtention du diplôme de Master en sciences de gestion

OPTION : Finance d'entreprise

Thème

***Les incidences fiscales des opérations de
fusion et de scission des sociétés***

Elaboré par :

M. CHIKHI YUGURTA

Encadré par :

M. FRISSOU MAHMOUD

Membres de jury :

M. Mammeri moussa

M. Ifourah hocine

- Session juin 2017-

Remerciements

Je voudrais, tout d'abord, dire merci à mes parents qui m'ont permis d'être là aujourd'hui. Un grand merci aussi à ma femme, mes frères et à ma sœur pour leur soutien.

Ma profonde gratitude et mon plus profond respect au corps enseignant du département des sciences de gestion, lequel a su nous assurer un enseignement de qualité. Sans oublier mon encadreur M. FRISSOU M., chef de département des sciences de gestion, pour sa patience et les précieux conseils qui n'a cessé de me prodiguer, pour l'élaboration de ce mémoire.

Une pensée amicale à Mme SADI (ma cousine) pour son aide et ses conseils, à mon ami M. BOUHALI S., pour son aide dans le domaine informatique.

*Aux membres de jury, je dirai **merci** d'avoir accepté d'évaluer ce travail. Enfin, un remerciement à tous ceux qui ont contribué, de près ou de loin, à la réalisation de ce travail.*

CHIKHI Y.

SOMMAIRE

Remerciements

Sommaire

Liste des figures

Introduction Générale..... 02

Chapitre I : Spécificités juridiques et comptables des opérations de fusion et de scission des sociétés

I.1 Aspects juridiques..... 07

I.1.1 Définitions légales..... 07

I.1.2 Les différentes phases de réalisation et les conditions de réussite..... 11

I.1.3 Les effets juridiques..... 15

I.2 Traitement comptable des opérations de fusion et de scission..... 17

I.2.1 Comptabilisation d'une opération de fusion..... 17

I.2.2 Comptabilisation d'une opération de scission..... 22

Chapitre II : Incidences fiscales des opérations de fusion et de scission des sociétés

II.1 Régime de droit commun des fusions et des scissions..... 30

II.1.1 En matière d'IBS..... 31

II.1.2 En matière d'IRG et d'autres droits et taxes..... 40

II.2 Régime fiscal des fusions et des scissions en Algérie..... 48

II.2.1 En matière d'IBS..... 49

II.2.2 En matière d'IRG et d'autres droits et taxes..... 57

Conclusion Générale..... 63

Références bibliographiques

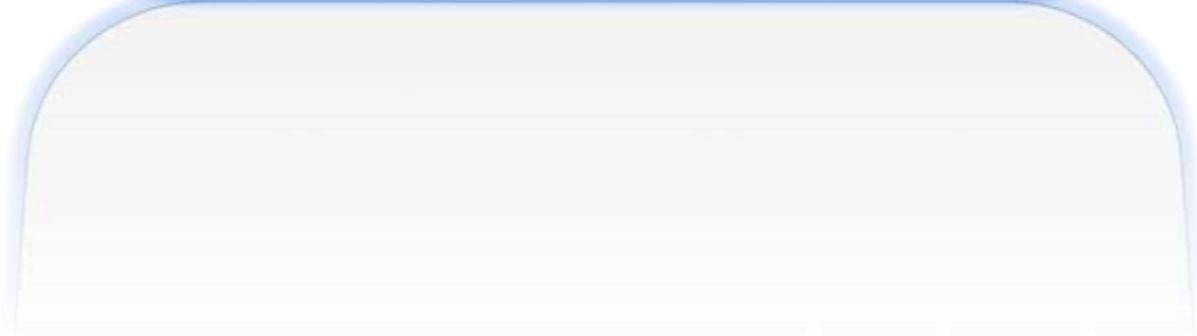
Table des matières

LISTE DES FIGURES

Figure I.1 : Schématisation d'une opération de fusion-absorption.....	08
Figure I.2 : Schématisation d'une opération de fusion-réunion.....	09
Figure I.3 : Schématisation d'une opération de scission.....	11



**INTRODUCTION
GENERALE**



Introduction Générale :

L'un des phénomènes qui attire beaucoup d'attention dans la littérature économique ces dernières années est celui en relation avec les fusions, les scissions et d'une manière générale les restructurations touchant le paysage économique plus particulièrement des pays développés.

La fusion, fusion-acquisition ou scission sont des vocables qui renvoient à des stratégies diverses dont l'objectif demeure toujours la consolidation et le regroupement des entreprises afin de donner naissance à des entreprises de plus en plus grandes.

En effet, la finalité ultime de telles stratégies est de permettre à ces nouvelles entités de disposer d'un avantage par rapport aux autres entreprises du secteur ou même des autres secteurs.

C'est ainsi que les stratégies de fusions et acquisitions se manifestent souvent entre les entreprises du même secteur : une firme pharmaceutique peut acquérir une autre firme pharmaceutique. Elles peuvent parfois se manifester de manière transversale à travers des secteurs différents pour répondre à des impératifs de diversification, de synergies et /ou de développement en dehors des métiers de base, lorsque ce dernier est arrivé à maturité (perspectives d'accroissement faibles).

Les incidences de ce genre de stratégie sont diverses et multidimensionnelles. Sur le plan concurrentiel, ces stratégies peuvent donner aux entreprises concernées une avance concurrentielle sur les autres du fait de l'exploitation des avantages résultant des économies d'échelle qui, elles sont le résultat direct de la ventilation des frais fixes sur une échelle de production de plus en plus importante ce qui fait réduire ainsi les coûts unitaires.

Par ailleurs, la stratégie d'implantation géographique multiple (plusieurs pays) peut être adoptée pour des considérations d'ordre comptable, mais singulièrement fiscal « bénéfice d'avantages fiscaux et taux d'imposition moins élevés ».

En Algérie, ce phénomène a commencé à se manifester, potentiellement, dès le début de la deuxième moitié de la décennie 80. Cette période a été caractérisée par des restructurations douloureuses des entreprises publiques.

En effet, la double chute du prix du pétrole et celui du dollar ont eu de profonds impacts notamment sur les ressources financières du pays (recettes en devises et recettes budgétaires) exigeant une reconsidération notamment du rôle de l'Etat dans la sphère économique en tant qu'Etat providentiel.

Conséquemment, cette double chute a réduit considérablement les ressources disponibles qui sont nécessaires au fonctionnement normal de l'économie algérienne. Par conséquent, elle réduit d'une manière drastique la marge de manœuvre des autorités politiques de l'époque en terme de solutions à préconiser et à mettre en œuvre en vue de faire face à une telle crise.

Durant les années 90, il a été mis en place un cadre légal devant organiser ces changements. Ainsi, des centaines d'entreprises publiques ont été soit privatisées, soit fermées ou restructurées. L'introduction du concept des holdings et des SGP (société de gestion de participation) ont été les outils utilisés par les pouvoirs publics afin de remodeler les entreprises publiques d'une manière générale.

Ainsi, on a assisté à des partenariats public-privé soit entre des étrangers et des locaux, soit entre les entreprises locales, à l'exemple du groupe Cevital et du groupe Benamor qui ont acquis de nombreuses entreprises publiques.

Fondamentalement, ces opérations de restructuration, fusion et scission n'ont pas été neutres sur le plan juridique, fiscal et comptable. Concrètement, les effets de l'opération de fusion et de scission sont nombreux. Nous pouvons souligner au passage les effets à l'égard des dirigeants, des associés, des salariés et des tiers. Sur le plan comptable, les opérations de fusion et de scission s'enregistrent différemment dans l'entreprise absorbante et dans l'entreprise absorbée.

De plus, ces opérations ne sont pas neutres également sur le plan fiscal. Les incidences fiscales portent essentiellement sur la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), l'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IBS), l'Impôt sur le Revenu Global (IRG), les provisions, les plus-values, les droits d'enregistrement.

Dès lors, et compte tenu de l'importance de la variable fiscale dans le recours à ces opérations de fusion et de scission, nous allons tenter d'explorer son impact dans ce domaine. Ainsi, notre problématique peut être formulée comme suit :

- Quelles sont les incidences fiscales des fusions et scissions des sociétés en Algérie à l'issue des changements qu'a connu l'économie algérienne.

Des questions subsidiaires peuvent également être posées afin d'orienter et d'approfondir notre étude, à savoir :

- Qu'est-ce qu'on entend par « opérations de fusion et de scission » ?
- Quel est le cadre légal qui régit ce genre d'opération en Algérie ?
- Quelle est l'incidence fiscale et comptable de ce genre de stratégies ?

Afin de répondre à notre problématique ainsi qu'aux questions subsidiaires, nous avons structuré notre travail comme suit :

Tout d'abord, le premier chapitre sera l'occasion d'une présentation détaillée des spécificités juridiques et comptables des opérations de fusion et de scission des sociétés. Il portera également sur les aspects juridiques des opérations de fusion et de scission ainsi que les étapes nécessaires qui aboutissent à la mise en place de ces stratégies. Les effets de ces opérations seront abordés dans ce chapitre.

Le deuxième chapitre portera sur les incidences fiscales des opérations de fusion et de scission des sociétés. Plus concrètement, on sera amené à décrire les incidences sur les différents impôts et taxes, à l'exemple de la TVA, de l'IBS, de l'IRG, des plus-values de cession ainsi que les différents droits d'enregistrement.

CHAPITRE I

Introduction :

L'étude des opérations de fusion et de scission constitue un champ de recherche important car elle porte sur plusieurs disciplines et touche divers aspects souvent interdépendants tels que la comptabilité, la fiscalité, le droit des affaires et l'aspect organisationnel.

En effet, ces opérations ne manqueront pas d'impacter non seulement l'organisation des sociétés concernées, de leurs activités, et de leurs implantations mais également de ses stratégies futures ce qui exige donc la maîtrise de l'ensemble de ces conséquences immédiates et futures. Elles exigent, en outre, le service de plusieurs intervenants à l'instar des notaires, des experts comptables, des fiscalistes, des juristes, des commissaires aux apports ...etc.

Dans ce contexte, il est fort utile de souligner que l'examen de ces opérations est au carrefour de nombreuses disciplines telles que la stratégie d'entreprise et la finance. Toutefois, il est à préciser que ces opérations s'accompagnent d'un certain nombre de règles à respecter et de formalisme à effectuer pour que ces projets aboutissent.

Aussi, nous allons au préalable essayer de définir ces opérations, de connaître leur contexte juridique et enfin de présenter l'enregistrement comptable de ces opérations au sein des entreprises participantes à la fusion ou à la scission.

I.1 Aspects juridiques :

La fusion et la scission sont d'abord, en terme procédural, une opération faisant appel à des textes et métiers de droit.

I.1.1 Définitions légales :

Le Code de commerce Algérien, dans ses différentes sections, évoque les opérations de fusion et autres opérations de restructuration. En effet, les articles 744, 747 et 749 donnent des définitions précises des termes et présentent les conditions générales des opérations de fusion au sens large (fusion et scission).

Ainsi, la fusion et la scission sont définies selon les termes suivants¹ : « une société même en liquidation, peut être absorbée par une autre société ou participer à la constitution d'une société nouvelle, par voie de fusion. Elle peut aussi faire apport de son patrimoine à des sociétés existantes ou participer avec celles-ci à la constitution de sociétés nouvelles, par voie de fusion-scission. Elle peut enfin faire apport de son patrimoine à des sociétés nouvelles, par voie de scission ».

Toutefois, il y a lieu de souligner qu'il existe une autre forme de fusion appelée « apport partiel d'actif », non mentionnée explicitement dans le Code de commerce. Cette notion est définie dans la littérature économique comme étant²: « l'opération par laquelle une personne morale apporte une partie de ses éléments d'actifs à une autre personne morale et reçoit en échange des titres émis par la société bénéficiaire des apports ».

I.1.1.1 L'opération de fusion :

Au sens strict, l'opération de fusion peut être définie comme étant l'opération par laquelle plusieurs sociétés mettent en commun leur patrimoine n'en formant ainsi qu'une seule. Cette fusion peut être une fusion-absorption ou une fusion par création d'une société nouvelle³.

1 Article 744 du Code de commerce, Edition 2014.

2 Equipe rédactionnelle de la revue fiduciaire, « Le régime fiscal des sociétés », Les publications fiduciaires SA, 1995, p.363.

3 La définition de ces concepts adoptée par la législation fiscale Française est plus complète (article L371 alinéa 01) : on entend par fusion la transmission du patrimoine d'une ou plusieurs sociétés :

-soit à des sociétés existantes ;

-soit à des sociétés nouvelles qu'elle constitue -Mémento pratique Francis Lefebvre, comptable 1998, Edition Francis Lefebvre, 1998, p 1176-.

a) La fusion-absorption :

La fusion-absorption est une transmission universelle du patrimoine (addition des actifs et passifs des deux sociétés) qui entraîne la dissolution de la société absorbée. La rémunération des parts de la société absorbée se fait via l'émission de nouvelles parts de la société absorbante. Ces nouveaux titres sont la contrepartie de l'apport et peuvent être assimilés à une augmentation de capital.⁴

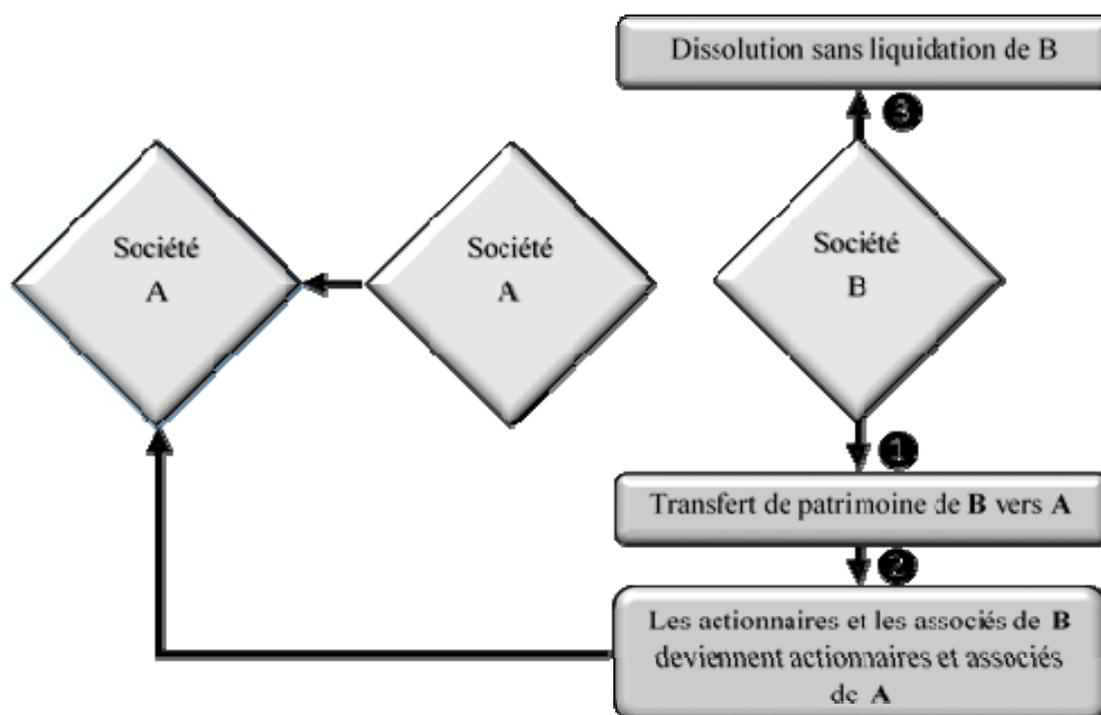


Figure I.1 : Schématisation d'une opération de fusion-absorption

Cette forme de fusion se caractérise par le maintien de la personnalité morale de la société absorbante et le transfert des dettes et des créances. Elle n'entraîne donc pas, à titre d'exemple, les risques de perte de clientèle inhérents à une cessation d'entreprise⁵. Par contre, elle engendre la dissolution de la société absorbée et l'attribution des titres de l'absorbante aux associés de la société absorbée.

⁴ « La fusion-absorption c'est que la société absorbée disparaît et l'absorbante s'enrichit de sa valeur ; les capitaux de l'absorbante augmentent d'autant indépendamment de l'augmentation du capital, il faut tenir compte de l'éventuel prime de fusion » -Cozian Maurice, « Précis de fiscalité des entreprises », Edition Juris-classeur, 2002, p584-.

⁵ Guyon Yves, « Droit des affaires », Tome 1, Edition Economica, 1996, p.652.

Lorsque la société absorbante détient 100% du capital d'une société absorbée, la fusion est qualifiée de « fusion simplifiée ». Ce type de fusion permet d'écarter un certain nombre d'obligations existantes dans le cadre d'une procédure normale de fusion⁶.

Une autre situation à envisager dite « de confusion de patrimoine », consiste à réunir toutes les parts sociales d'une société entre les mains d'un seul et unique associé : si cet associé n'est pas une personne physique, la dissolution de la société entraîne la transmission universelle de patrimoine sans qu'il y ait liquidation.

b) La fusion par création de société nouvelle :

La fusion par création de société nouvelle (ou fusion-réunion) est une opération engendrant la disparition des deux sociétés initiales au profit d'une troisième nouvellement créée⁷ qui se substitue aux premières.

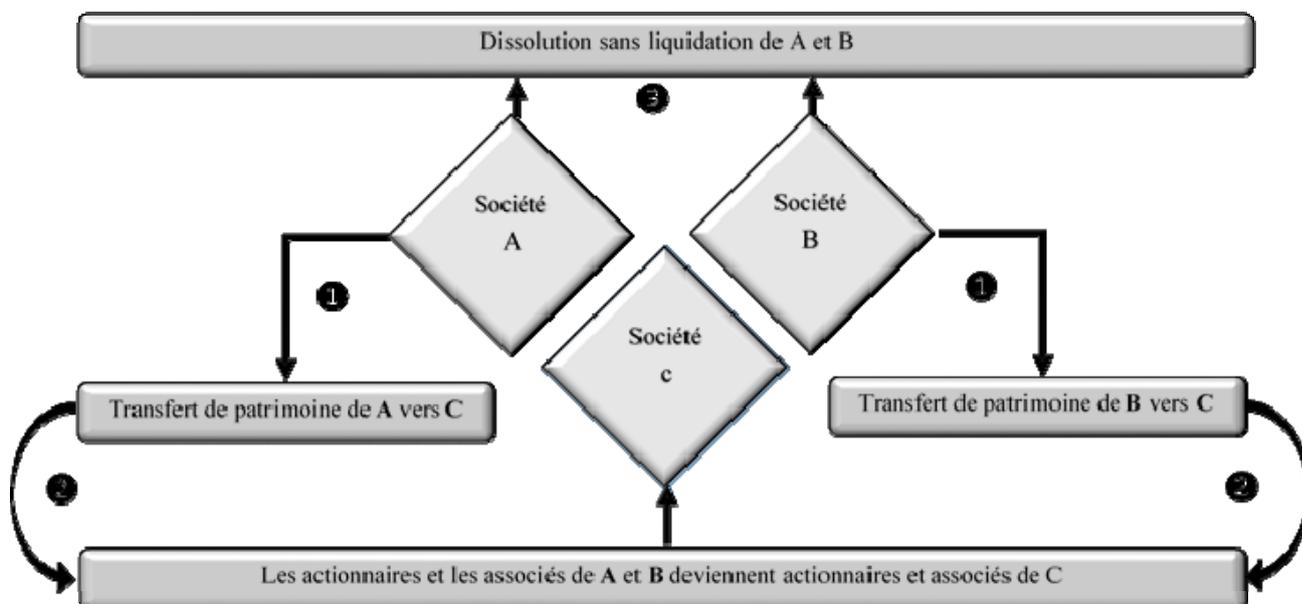


Figure I.2 : Schématisation d'une opération de fusion-réunion

6 Ces obligations sont (à titre indicatif) :

- de faire approuver la fusion par l'assemblée générale extraordinaire de la société absorbée ;
- de faire appel au commissaire à la fusion pour l'établissement des rapports ;
- d'établir le rapport du conseil d'administration, du directoire ou du gérant sur la fusion -Dinh Yanick, « les fusions scission et apports partiels d'actif », Edition ESKA, 2000 p.45-. Ces procédures sont également valables par référence à la législation Algérienne.

7 Bertin E., Godowski C. et Khelassi R., « Manuel Comptabilité et Audit », Edition Berti, 2013, p.86.

Cette forme d'opération engendre à la fois la création d'une société nouvelle qui ne jouit de la personnalité morale qu'à compter de son immatriculation au registre de commerce et la dissolution des sociétés absorbées sans liquidation. Ces dernières transfèrent à la nouvelle société l'ensemble de leur patrimoine, (actif et passif), moyennant l'attribution à leurs actionnaires d'actions de la société nouvelle⁸.

Il est à remarquer que sur le plan pratique, la « fusion-réunion » s'avère être moins utilisée que la fusion-absorption et ce pour les motifs suivants :

- L'opération de « fusion réunion » nécessite la redéfinition d'un ensemble d'éléments pour le nouvel ensemble, (exemple : organe de direction, redistribution des tâches, filialisation de certaines activités ...etc.).
- Une hausse substantielle des travaux à réaliser au niveau des deux sociétés qui fusionnent tels que les travaux de réévaluation comptables.

Parfois, s'agissant des économies très développées disposant d'un marché boursier très actif, les fusions et les absorptions peuvent intervenir entre des sociétés cotées en bourse par le biais d'OPA « offre public d'achat ». Ces opérations sont très complexes tant au plan comptable que juridique car portant sur des niveaux de capitalisation extrêmement élevés⁹ avec implantation dans plusieurs pays et un niveau de dispersion important de l'actionnariat (personnes physiques, personnes morales, résidents, non-résidents).

⁸ Guyon Yves, *op.cit*, p.62.

⁹ Avant de prendre la décision, les négociations peuvent « trainer » des mois car il s'agit d'opérations très complexes. On peut citer à titre d'exemples :

- Exxon et mobil : l'opération de fusion de ces deux sociétés pétrolières, était annoncée le 1^{er} décembre 1998, pour un montant de 85,13 milliards de dollars et elle s'était réalisée le 30 novembre 1999.

- AOL et Time Warner, deux sociétés dans le secteur de communication. AOL a absorbé Time Warner pour un montant de 181,57 milliards de dollars. Cette opération est annoncée le 10 janvier 2000 et elle est terminée le 12 janvier 2001.

- Pfizer et Warner-Lambert, deux sociétés dans le secteur pharmaceutique se sont fusionnées pour un montant de 88,77 milliards de dollars, l'opération est annoncée le 04 novembre 1999 et elle est terminée le 19 juin 2000 -source : www.journaldunet.com.-

I.1.1.2 L'opération de scission :

L'opération de scission (ou la scission d'une société) est l'éclatement par apport de la totalité de son patrimoine à des sociétés nouvelles (scission pure et simple) ou à des sociétés préexistantes (fusion-scission)¹⁰. Il n'est pas indispensable que les sociétés bénéficiaires soient toutes des sociétés existantes ou toutes des sociétés nouvelles.

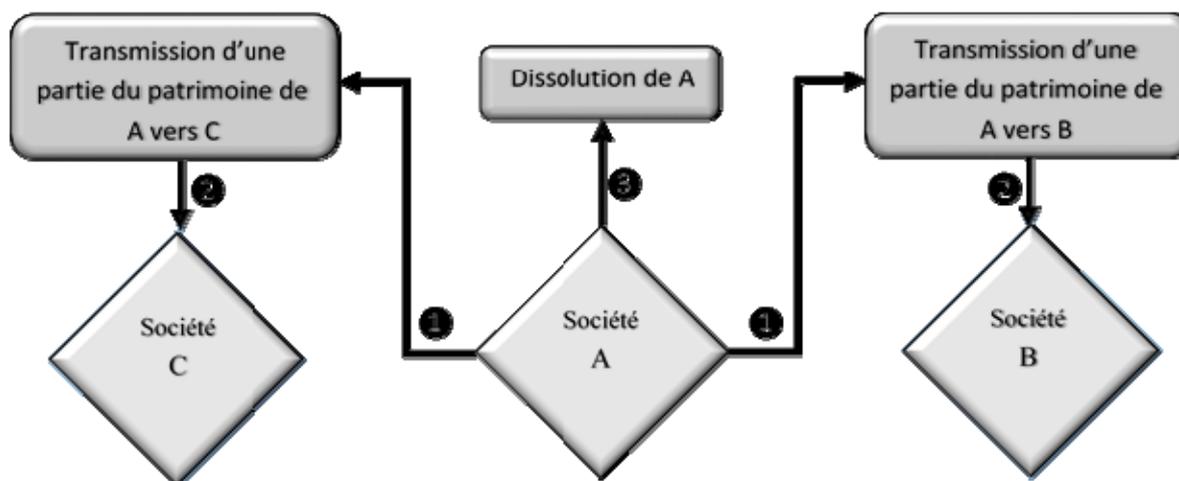


Figure I.3 : Schématisation d'une opération de scission

Cette forme d'opération est souvent utilisée dans le cadre d'opération de restructuration de groupe pour aboutir à une concentration d'entreprises si ces dernières sont des sociétés préexistantes. Elle entraîne la dissolution sans liquidation de la société scindée, la transmission universelle de son patrimoine aux sociétés bénéficiaires et l'attribution aux associés de la société des titres émis par les sociétés bénéficiaires.

I.1.2 Les différentes phases de réalisation et les conditions de réussite :

Par référence au Code de commerce algérien, il est à relever que le cadre légal régissant les opérations de scission est très proche de celui des opérations de fusion dans la mesure où l'article 758¹¹ stipulant la scission renvoie aux articles 751, 754 et 759 traitants de l'opération de fusion.

¹⁰ *Dictionnaire de la comptabilité, Edition publication fiduciaire France, 1993 et 1996.*

¹¹ *Code du commerce, Edition 2014.*

De ce fait, trois grandes phases peuvent intervenir lors d'une opération de fusion ou de scission, à savoir :

- La phase préparatoire.
- La phase finale d'approbation du projet de fusion.
- La phase d'enregistrement et de publicité de la fusion ou de la scission.

I.1.2.1 La phase préparatoire :

Cette phase préparatoire comprend l'élaboration du projet, son approbation par le conseil d'administration et sa publicité.

a) L'élaboration du projet de fusion ou de scission :

Le projet de fusion ou de scission débute par une phase de négociations entre les dirigeants des sociétés concernées afin d'élaborer une présentation générale du projet. L'un de ses enjeux est la détermination de la parité d'échange des titres dont va dépendre la répartition des pouvoirs entre les associés.

Les négociations dudit projet, doivent porter d'abord sur les motifs, buts et conditions de la fusion ou de la scission, (par exemple : avoir une certaine taille afin d'obtenir un maximum de synergie pour mieux affronter la concurrence, le partage de clientèle, le partage de projets et de risques ...).

La phase suivante porte sur la désignation et l'évaluation de l'actif et du passif dont la transmission aux sociétés absorbantes ou nouvelles est envisagée. Elles doivent également définir la parité d'échange qui est le rapport entre la valeur de l'action de la société absorbée et la valeur de l'action de la société absorbante¹²

Enfin, ces négociations doivent indiquer les dates auxquelles ont été arrêtés les comptes des sociétés intéressées et utilisées pour établir les conditions de l'opération¹³ et les montants prévus au titre de la prime de fusion ou de scission¹⁴.

¹² *En supposant que ce rapport donne 1/4, alors l'échange se fera sur la base d'une action de la société absorbante pour 4 actions de la société absorbée.*

¹³ *Ce sont des opérations de longue haleine qui nécessitent de longues périodes de maturité et de mise en œuvre effective : exemple : cas de fusion entre ORASCOM avec LAFARGE qui est devenue effective après deux années de prise de décision.*

¹⁴ *Article 747 du Code de commerce précité.*

Ainsi, cette phase de négociation se concrétise par la rédaction du projet de fusion ou de scission à soumettre pour validation aux instances dirigeantes des deux sociétés et aux assemblées générales respectives.

b) Le rôle des conseils d'administration (ou directoires) :

Une fois que le projet de fusion ou de scission est rédigé, il sera soumis à l'approbation préalable des conseils d'administration des sociétés concernées par la fusion ou la scission. Il y a lieu de préciser aussi que le conseil d'administration a pour rôle d'adopter le rapport, qui sera mis à la disposition des actionnaires ainsi que les résolutions proposées aux assemblées générales qu'ils ont la faculté et la charge de convoquer.

c) La publicité du projet de fusion ou de scission :

La publicité du projet de fusion ou de scission intervient après que l'étape d'approbation préalable est terminée. Elle commence alors par le dépôt du projet de fusion ou de scission auprès du notaire du lieu du siège social des sociétés absorbante et absorbée suivant l'article 784 du Code de commerce. Elle se poursuit avec une insertion pour chaque société participante dans un journal d'annonces légales. Enfin, ce projet doit être communiqué à un (ou plusieurs) commissaire aux comptes¹⁵ désigné par les sociétés concernées sur requête des dirigeants des différentes sociétés.

Cependant, si l'une des sociétés concernées fait appel publiquement à l'épargne, la publicité se fait par insertion d'un avis au Bulletin d'Annonces Légales Obligatoires (BOAL) et dans le cas où elle (société qui fait appel publiquement à l'épargne) est cotée en bourse, le projet doit faire l'objet d'une communication auprès de l'autorité de la commission des opérations boursières (COSOB).

I.1.2.2 La phase finale d'approbation du projet de fusion :

Cette phase consiste d'abord à mettre à la disposition des actionnaires, au moins un mois avant la date de l'assemblée générale extraordinaire (AGE), les documents d'information du projet de fusion ou de scission, les comptes annuels approuvés par les assemblées générales ainsi que les rapports de gestion et un état comptable.

¹⁵ Article 751 du Code de commerce précité.

Ensuite, il doit être déposé au siège social de chaque société le rapport du commissaire aux comptes, mais dans certains cas le projet est soumis aux créanciers obligataires de la société absorbée.

Enfin, les sociétés concernées réunissent les assemblées générales extraordinaires des sociétés absorbée et absorbante pour approuver les différentes résolutions, et ce, après avoir mis à la disposition des actionnaires (au moins 15 jours avant) le texte des résolutions, le rapport du conseil d'administration et la liste des administrateurs et directeurs généraux :

- chez « l'absorbée », l'AGE se prononce sur le rapport du conseil d'administration et approuve la fusion ou la scission ainsi que la dissolution de la société ;
- chez « l'absorbante », l'AGE se prononce sur le rapport du conseil d'administration, constate la dissolution de la société absorbée et la réalisation de l'augmentation de capital, approuve définitivement la fusion ou la scission et vote pour les modifications des statuts.

Toutefois, si l'une des sociétés faisant appel publiquement à l'épargne est cotée en bourse, elle sera dans l'obligation de communiquer le rapport du commissaire aux comptes à la COSOB et de publier également au BOAL un avis indiquant les résolutions projetées.

I.1.2.3 La phase d'enregistrement et de publicité de la fusion ou de la scission :

La législation algérienne exige que l'opération de fusion ou de scission soit enregistrée, puis publiée dans un journal d'annonces légales au BOAL et auprès de l'administration fiscale.

a) La procédure d'enregistrement :

Pour qu'il y ait enregistrement de l'opération de fusion ou de scission, l'acte de ces dernières, les procès-verbaux des assemblées générales extraordinaires et le rapport du commissaire aux comptes relatif aux apports en nature ainsi que tout autre document nécessaire doivent être déposés auprès du notaire.

En outre, et dans les mêmes circonstances, le registre de commerce des sociétés devra être modifié :

- Chez « la société absorbée », il s'agit d'une radiation assimilée à une dissolution d'une société.
- Au niveau de « la société absorbante », c'est une inscription modificative car il s'agit d'une augmentation de capital.

b) La procédure de publicité :

La décision de fusion ou de scission doit faire l'objet de diverses mesures de publicité qui s'opèrent au sein des différents journaux et auprès des différents organismes. Dans un premier temps la dissolution de la société absorbée et l'augmentation de capital de la société absorbante doivent être publiés dans un journal d'annonces légales. Ensuite, à la fin, il faut entreprendre la démarche nécessaire auprès de l'administration fiscale¹⁶.

Toutefois, il y a lieu de préciser que pour la société absorbée, les formalités à accomplir sont celles applicables aux dissolutions de sociétés. S'agissant des sociétés absorbantes préexistantes, les formalités à accomplir sont celles applicables lors d'une augmentation de capital.

I.1.3 Les effets juridiques :

I.1.3.1 La date d'effet de la fusion ou de la scission :

Conformément aux dispositions du Code de commerce, la fusion ou la scission prend effet en cas de création d'une ou plusieurs sociétés nouvelles, à la date d'immatriculation au centre de registre de commerce, de la nouvelle société ou de la dernière d'entre elles.

Dans d'autres cas, la fusion ou la scission prend effet également, soit à la date de la dernière assemblée générale (sauf si le contrat de fusion ou de scission prévoit une autre date

¹⁶ *Les formalités dont il s'agit portent essentiellement sur :*

- *l'information du service gestionnaire que la société absorbée n'existera plus pour que les actes de gestion doivent être portés à la connaissance de la société absorbante ;*
- *la clarification sur les éventuelles poursuites s'il y a des dettes de la société absorbée au niveau de la recette pour qu'à l'avenir l'administration fiscale va poursuivre la société absorbante ;*
- *l'identification du bénéficiaire d'éventuels remboursements quelconques. Elle doit être ordonnancé au profit de la société absorbante ;*
- *les conséquences en cas de contrôle qui doivent être établies au nom de la société absorbante.*

d'effet, laquelle ne doit être ni postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la ou des sociétés bénéficiaires, ni antérieure à la date du dernier exercice clos de la société ou des sociétés qui transfèrent leurs patrimoines), soit à la date du dernier exercice clos de l'absorbée ou de la scindée (date d'effet comptable et fiscal), ou bien à la date de clôture de l'exercice en cours du bénéficiaire d'apport (date de transfert de propriété).

I.1.3.2 Effets au sein des sociétés¹⁷ :

a) Effets à l'égard des dirigeants :

Le statut des dirigeants des sociétés va disparaître du fait des négociations préalables à la fusion ou la scission. Par conséquent, ces deux dernières opérations de restructuration ont une incidence directe sur le sort des dirigeants de l'entreprise absorbée ou scindée.

Cependant, en cas de fusion de deux sociétés par actions, le nombre de membres du conseil d'administration en Algérie est porté de 12 à 24 maximum, pendant un délai de six mois¹⁸.

Par contre, en France le nombre maximal de membres du conseil d'administration (ou de conseil de surveillance) est porté de 24 membres à 30, pendant un délai de trois ans¹⁹.

b) Effets à l'égard des associés :

Les associés des sociétés qui disparaissent deviennent associés des sociétés bénéficiaires, et ce, dans les conditions prévues par le contrat de fusion ou de scission.

c) Effets à l'égard des salariés :

Le Code de travail Algérien stipule qu'en cas de fusion ou de scission, tous les contrats de travail en cours subsistent entre le nouvel employeur et le personnel de l'entreprise, ce qui veut dire que l'ancienneté des travailleurs est maintenue ainsi que leurs droits aux congés²⁰. Cependant, le nouvel employeur peut appliquer son propre règlement intérieur, lequel régit les avancements, la révision des salaires, les sanctions...etc.

17 *Dinh Yanick, op.cit, p.40.*

18 *Article 610 et 611 du Code de commerce précité.*

19 *Article 152 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales fixant le nombre maximal des membres de conseil d'administration et de conseil de surveillance, ce dispositif est actuel*

20 *Voir Article 70 de la loi 90-11 relative aux relations de travail. En France ce principe est le même, il a été cité à l'article L.1224-1 du Code de travail.*

I.1.3.3 Effets à l'égard des tiers :

Le transfert du patrimoine à la société absorbante ou bénéficiaire est de plein droit. De ce fait, cette transmission porte sur tous les biens et créances, ainsi que sur toutes les dettes des sociétés qui disparaissent même si certaines d'entre elles n'ont pas été mentionnées dans le traité de fusion ou de scission. De même, la fusion ou la scission s'impose aux bailleurs des locaux et la société bénéficiaire des apports devient locataire en lieu et place de la société qui a disparue²¹.

Il est à noter que les opérations de fusion ou de scission prennent effet, à l'égard des tiers, à la date de réalisation définitive de l'opération quelle que soit la date d'effet choisie par les sociétés participantes à l'opération²².

I.2 Traitement comptable des opérations de fusion et de scission :

I.2.1 Comptabilisation d'une opération de fusion :

Suivant les différentes définitions, la fusion est la transmission du patrimoine d'une ou plusieurs sociétés soit à une société existante soit à une nouvelle société qu'elle constitue. Dans la pratique, on assiste souvent à la fusion-absorption, opération qu'on a choisi d'expliquer « comptablement ».

En effet, sur le plan comptable, la fusion-absorption s'analyse²³ comme une double opération : une opération de dissolution de la société absorbée et une augmentation de capital de la société absorbante. Toutefois, dans ce type d'opération, il convient de distinguer les situations suivantes :

- la société absorbante détient préalablement à la fusion une participation dans la société absorbée ;
- la société absorbée détient préalablement à la fusion une participation dans la société absorbante ;
- les sociétés absorbantes et absorbées détiennent préalablement à la fusion des participations réciproques ;

21 Article 756 du Code de commerce précité.

22 Dinh Yanick, *op.cit*, p.40.

23 Lacroix Monique, « Comptabilité approfondie et révision », Edition Vuibert, 1994, p.181.

- les sociétés absorbantes et absorbées ne détiennent aucune participation préalable l'une sur l'autre.

Il importe de préciser que les exemples pratiques qui seront développés ci-dessous porteront sur le dernier cas.

I.2.1.1 Comptabilisation chez la société absorbée :

a) Situation de la société absorbée :

➤ Clôture des comptes à la date d'effet de la fusion :

Comme point de départ à la fusion, la société absorbée dresse un bilan et un inventaire comptable qui constituent la base juridique aux estimations ultérieures. Cependant, la date d'arrêt des comptes est généralement confondue avec la date de clôture de l'exercice²⁴, et ce, par souci de simplification. Les comptes comprennent le compte de résultat, le bilan ainsi que l'annexe qui doivent être soumis à l'approbation des associés.

➤ Détermination extracomptable de l'actif net apporté :

La société absorbée transmet à la société absorbante ses éléments d'actifs sous déduction du passif sur la base des valeurs comptables ou des valeurs corrigées. Dans le cas d'apport sur la base des valeurs comptables, l'actif net apporté est égal au capital de la société augmenté des réserves de toute nature, du report à nouveau et des provisions réglementaires.

Par contre, les valeurs corrigées des éléments apportés sont des valeurs plus proches de la réalité car elles aboutissent le plus souvent à des ré estimations²⁵ de certains éléments immobilisés afin de dégager des écarts entre valeur retenue et valeur comptable. Cette différence peut être, soit une plus-value, ou une moins-value de fusion.

24 *Mémento pratique Francis Lefebvre comptable, op.cit, p.1187.*

25 *Une immobilisation corporelle est comptabilisée à son coût diminué du cumul d'amortissement et du cumul des pertes de valeur (coût historique). Toutefois, une entité est autorisée à comptabiliser les immobilisations à leur juste valeur (coût réévalué)-Article 121-20 de l'Arrêté 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes-*

b) Les enregistrements à réaliser par la société absorbée :

L'enregistrement comptable chez la société absorbée consiste :

- en la cession des éléments du patrimoine (débiter le compte 46 et autres comptes de dettes et créditer les comptes d'actif) ;
- au paiement effectué par la société absorbante (débit du compte 27 et le cas échéant le 512 s'il y a soulte par le crédit de 46) ;
- en l'annulation des capitaux propres (débiter le compte des capitaux propres et créditer le 456) ;
- au partage de l'actif (débit du compte 456 contre le crédit du compte 27 et du compte 512 s'il y a éventuellement une soulte).

I.2.1.2 Comptabilisation chez la société absorbante :

a) Situation de la société absorbante :

➤ **Clôture des comptes :**

Généralement la société absorbante arrête ses comptes à la même date que ceux de la société absorbée. Si cette date correspond à la date normale de clôture de l'exercice, les comptes établis sont présentés dans les formes habituelles et ils sont approuvés par les associés. Dans le cas contraire, il est dressé une situation provisoire dans les mêmes conditions qui sert de référence pour la fusion.

➤ **Augmentation de capital :**

En cas de fusion, la société absorbante va émettre de nouvelles actions en fonction de la parité d'échange qui peuvent être attribuées aux actionnaires de la société absorbée ce qui donne lieu pour la société bénéficiaire à augmenter son capital. Cependant, la parité d'échange²⁶ est le rapport entre la valeur de l'action de la société absorbée et la valeur de l'action de la société absorbante. En supposant que ce rapport donne 1/4, l'interprétation est la suivante : l'échange se fera sur la base d'une action de la société absorbante pour 4 actions de la société absorbée.

26 Bertin E., Godowski C. et Khelassi R., *op.cit*, p.99.

b) Les enregistrements à réaliser par la société absorbante :

L'enregistrement comptable chez la société absorbante consiste à établir :

- Le constat d'une augmentation de capital (débit du compte 456 pour le crédit du 101 et le cas échéant du 103 et du 512 en cas de soulte éventuelle).
- Le constat des apports de la société absorbée (débit des comptes d'actifs et créditer les comptes de dette et de 456).

I.2.1.3 Exemple d'application :

Deux sociétés A et B décident de se fusionner en fusion-absorption avec la société A qui absorbe B. Nous avons les informations suivantes : La société absorbante est une SPA au capital de 5000 KDA réparti en 2000 actions d'une valeur nominale de 250 DA. La société B est également une SPA au capital de 2500KDA réparti en 2500 actions d'une valeur nominale de 1000 DA. Les bilans de la société A et de la société B sont les suivants :

Bilan de la société A au 31/12/N en KDA

ACTIF				PASSIF	
	Brut	Amor et prov	Net		Net
Immobilisations incorporelles	100	10	90	Capital social	5000
Immobilisations corporelles	10500	2100	8400	Réserves	4500
Immobilisations financières	1200		1200	Résultat	550
Stocks et en-cours	1100	100	1000	Provisions	100
Créances d'exploitation	4200		4200	Dettes financières	4700
Disponibilité	360		360	Dettes d'exploitation	400
Total	17460	2210	15250	Total	15250

Bilan de la société B au 31/12/N en KDA

ACTIF				PASSIF	
	Brut	Amor et prov	Net		Net
Immobilisations incorporelles	300		300	Capital social	2500
Immobilisations corporelles	8000	1500	6500	Réserves	100
Stocks et en-cours	1000	200	1500	Résultat	220
Créances d'exploitation	1700		620	Dettes financières	4400
Disponibilité	620		620	Dettes d'exploitation	2700
Total	11620	1700	9920	Total	9920

En outre, une évaluation de la valeur économique de chaque titre a été réalisée : les titres de la société A ont été évalués à une valeur unitaire de 400 KDA, alors que la valeur de l'action de la société B est de 1200 KDA, donc la parité d'échange est $1200/400 = 3$. Il en résulte que la société A devra émettre $3 \times 2500 = 7500$ nouvelles actions pour un montant total de $7500 \times 250 \text{ DA} = 1875 \text{ KDA}$.

Enfin, les apports de la société B transmis à la société A sont évalués à la valeur comptable comme suit (KDA) :

Eléments d'actifs apportés		9920
Immobilisations incorporelles	300	
Immobilisations corporelles	6500	
Stocks et en-cours	1000	
Créances d'exploitation	1500	
Disponibilité	620	
Total		9920
-Eléments de passifs apportés		7100
Dettes financières	4400	
Dettes d'exploitation	2700	
Total	7100	
Valeurs comptables des apports		2820

Solution :

a) Enregistrement comptable chez la société absorbante (KDA) :

456	101	103	Associé opération sur capital	2820	1875	945
			Capital social			
			prime de fusion			
			<i>Augmentation de capital de la société A</i>			
20	21	3	41	51	164	40
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
			20	21	3	41
	</					

Remarque :

Capital social 7500 actions à 250 DA soit 1875 KDA

Prime de fusion = augmentation de capital - apports nets²⁷ = 2820 - 1875 = 945 KDA

b) Enregistrement comptable chez la société absorbée (KDA) :

46	Débiteurs divers et créiteurs divers	2820	
281	Amortissement des immobilisations corporelles	1500	
491	Pertes de valeurs sur comptes des clients	200	
164	Dettes financières	4400	
40	Fournisseurs et comptes rattachées.	2700	
20	Immobilisations incorporelles		300
21	Immobilisation corporelles		8000
3	Stocks et en-cours		1700
41	Clients et comptes rattachés		620
51	Banques et établissements financiers		
	<i>Transfert des actifs et dettes à la société A</i>		
27	Autre immobilisations financière	2820	
46	Deb.diver et cré.divs (cession ste A)		2820
	<i>Paiement par la société A</i>		
101	Capital social	2500	
106	Réserves	100	
12	Résultat	220	
456	Associés opérations sur capital		2820
	<i>Augmentation des capitaux propres</i>		
456	Associés opération sur capital	2820	
27	Autres immobilisations financières		2820
	<i>Echange des actions de B</i>		

I.2.2 Comptabilisation d'une opération de scission :

L'opération de scission doit être réalisée au profit d'au moins deux sociétés. Si tel n'est pas le cas, l'opération revêt juridiquement le caractère de fusion. En outre la société scindée doit disparaître après l'opération ; faute de disparition l'opération revêt non le caractère de scission mais d'apport partiel²⁸.

27 Dictionnaire de comptabilité, op.cit, p.658.

28 Chadfaux Martial, « Les fusions des sociétés-Régime juridique et fiscal », Groupe revue fiduciaire, 1999, p.296.

De ce fait, la comptabilisation d'une opération de scission engendre des écritures au sein de la société scindée et chez les sociétés bénéficiaires des apports.

I.2.2.1 Comptabilisation chez la société scindée :

a) Situation de la société scindée :

Suivant les dispositions du Code de commerce : « la société scindée fait apport, à plusieurs sociétés nouvelles ou existantes, de ses valeurs d'actifs et de passifs dans le projet de scission. Les principes généraux d'élaboration du projet de scission, d'évaluation et de rémunération des apports, sont semblables à ceux exposés à propos des opérations de fusion »²⁹.

En vertu de cet article, on comprend bien que la situation de la société scindée est identique à celle qui fusionne (l'absorbée) puisque ce sont les mêmes principes qui s'appliquent.

b) Les enregistrements à réaliser par la société scindée :

Les écritures dans les comptes de la société scindée sont identiques à celles enregistrées dans la société absorbée au moment de la fusion détaillée ci-dessus.

I.2.2.2 Comptabilisation chez les sociétés bénéficiaires :

a) Situation des sociétés bénéficiaires :

La société scindée fait apport de son patrimoine à deux ou plusieurs sociétés qui peuvent être soit des sociétés existantes, soit des sociétés nouvelles. De ce fait, on peut avoir deux situations :

- Une situation identique à celle d'une société absorbante où l'on assiste à une augmentation de capital.
- Une autre, assimilée à une situation d'une société nouvelle.

b) Enregistrement à réaliser par les sociétés bénéficiaires :

Dans le cas où les sociétés bénéficiaires des apports sont des sociétés existantes, les écritures comptables doivent être identiques à celle enregistrées dans la société absorbante.

²⁹ Article 747 du Code de commerce précité.

Mais, si elles sont des sociétés nouvelles résultant d'une « fusion-réunion »³⁰, l'enregistrement comptable consistera :

- à la libération des apports (débit d'un compte d'actifs et crédit du 456 et des dettes),
- à la création de la société (débit du compte 456 par le crédit du 101).

I.2.2.3 Exemple d'application :

La société Palace décide de scinder son activité en deux sociétés nouvelles. L'activité « Biscuit » sera reprise par la société nouvelle X alors que l'activité « gâteaux de toutes variétés » sera reprise par la société Y.

Le bilan de la société Palace présente un capital social de 5000³¹ (50000 actions d'une valeur nominale de 100 DA), des réserves de 7800 et les titres reçus en rémunération seront partagés entre les actionnaires de la société Palace. Les apports de la société X sont les suivants :

- ✓ Fonds commercial pour une valeur comptable de 100 et une valeur d'apport de 120.
- ✓ Terrain acquis à 800 et dont la valeur d'apport est de 1000.
- ✓ Construction acquise pour 2800, amortie à hauteur de 1500 et dont la valeur d'apport est de 2500.
- ✓ Matériels acquis pour 4500 amortis à hauteur de 3800 et dont la valeur d'apport est estimée à 2500.
- ✓ Dettes d'une valeur comptable identique à la valeur d'apport pour un montant de 2000.

Les apports à la société Y sont les suivants :

- ✓ Terrain acquis pour 1000 et d'une valeur d'apport de 1200.
- ✓ Construction acquise pour 2700, amortie pour 800 et d'une valeur d'apport estimée à 4000.
- ✓ Outillages industriels pour 6000, amortis pour 2000 et dont la valeur d'apport est estimée à 4000.
- ✓ Stocks d'une valeur comptable de 3000, équivalente à la valeur d'apport.
- ✓ Créances d'une valeur comptable de 3500 et d'une valeur d'apport de 3800.
- ✓ Dettes d'une valeur comptable de 6500 identique à la valeur d'apport.

³⁰ Bertin E., Godowski C. et Khelassi R., *op.cit*, p.139.

³¹ L'ensemble des chiffres repris dans cet exemple est exprimé en KDA.

Solution :

a) Comptabilisation chez la société Palace :

Elément	Valeur d'acquisition	Amortissements et dépréciations	Valeur comptable nette	Valeur d'apport
Fonds commercial	100		100	120
Terrains	800		800	1000
Constructions	2800	1500	1300	2500
Matériels	4500	3800	700	2500
Stocks	5000		5000	5000
Dettes	-2000		-2000	-2000
			5900	9120

Le résultat de scission concernant les apports effectués à la société X est de :

$$9120 - 5900 = 3220$$

Elément	Valeur d'acquisition	Amortissements et dépréciations	Valeur comptable nette	Valeur d'apport
Terrains	1000		1000	1200
Constructions	2700		1900	2000
Outillage industriel	6000	800	4000	4000
Stocks	3000	2000	3000	3000
Créances clients	3500		3500	3800
Dettes	-6500		-6500	-6500
			6900	7500

Le résultat de scission concernant les apports effectués à la société Y est de :

$$7500 - 6900 = 600$$

4621	Créances sur cession- société X	9120	
281	Amortissements (1500+3800)	5300	
4	Dettes	2000	
205	Concessions et droits similaires, brevets...		100
211	Terrains		800
213	Constructions		2800
215	Insta .tech .Mat et out .industriels		4500
3	Stocks		5000
128	Résultats de scission		3220
	<i>Apport à la société X</i>		

262	Autres titres de participation	16620	
4621	Créances sur scission-société X		9120
4622	Créances sur scission-société Y		7500
	<i>Rémunération des apports</i>		

101		Capital	5000	
106		Réserves	7800	
128		Résultat de scission	3820	
	456	Associés opérations sur capital		16620
		<i>Constatation des droits des actionnaires</i>		

	456	Associés opérations sur capital	16620	
	262	Autres titres de participation		16620
		<i>Echange des titres</i>		

b) Comptabilisation au sein des sociétés bénéficiaires (société X et Y) :

	456	Associés opérations sur capital	9120	
	101	Capital social		9120
		<i>Création de la société X</i>		

205		Concessions et droits similaires, brevets...	120	
211		Terrain	1000	
213		Constructions	2500	
215		Insta .tech .Mat et out .industriels	2500	
3		Stocks	5000	
	4	Dettes		2000
	456	Associés opérations sur capital		9120
		<i>Réalisation des apports</i>		

	456	Associés opérations sur capital	7500	
	101	Capital social		7500
		<i>Création de la société Y</i>		

211		Terrain	1200	
213		Constructions	2000	
215		Insta .tech .Mat et out .industriels	4000	
3		Stocks	3000	
411		Créances clients	3800	
	4	Dettes		6500
	456	Associés opérations sur capital		7500
		<i>Réalisation des apports</i>		

Conclusion :

Au plan légal, l'opération de scission est traitée au plan procédural indistinctement aux opérations de fusion et absorption.

Ainsi, il a été fait état des spécificités juridiques et comptables propres aux opérations de fusion ou de scission tout en faisant le parallèle à ce qui est adopté par d'autres législations.

A ce titre, on peut conclure que la législation des sociétés garantit à chaque participant la sauvegarde de ses intérêts du fait que ces opérations doivent être accomplies selon les règles indiquées dans le Code de commerce et qu'elles doivent aussi faire l'objet d'une comptabilisation sincère et régulière.

De même, elle garantit les droits des tiers qu'il s'agissent d'institutions, de commerçants, de banques ou autres.

CHAPITRE II

Introduction :

L'opération de fusion ou de scission de sociétés consiste, de manière concomitante, en une dissolution de la société absorbée ou scindée et une augmentation de capital ou une constitution de société nouvelle.

Cependant, le coût fiscal de l'opération est excessif et peut constituer un réel obstacle aux opérations de restructuration pour les sociétés.

Afin de ne pas entraver les mouvements de restructuration, le législateur algérien n'a pas conçu un régime spécial répondant au régime fiscal des fusions, mais il a cité certaines incidences fiscales concernant ce genre d'opération. En effet, le principe sous-jacent à ce régime est de considérer que la société absorbée ou scindée poursuit son activité au sein de la société absorbante.

Dès lors, il sera présenté le régime de droit commun des fusions et des scissions de sociétés. Ensuite nous allons identifier le régime fiscal des fusions et des scissions (régime spécial).

II.1 Régime de droit commun des fusions et des scissions :

Le régime de droit commun considère que les opérations de fusion ou de scission comme étant une double opération d'imposition qui s'opère non seulement au niveau de la société absorbée ou scindée mais aussi au niveau de la société absorbante ou bénéficiaire des apports.

De ce fait, la fusion ou la scission de sociétés entraîne d'une part la cessation et la dissolution de la société absorbée (ou scindée), d'autre part soit la constitution d'une société nouvelle soit une augmentation de capital si la société est déjà existante.

Par conséquent, le coût fiscal est double et il comprend :

a) les conséquences fiscales d'une cessation d'entreprise, à savoir :

- ✓ L'imposition des plus-values de cession des éléments d'actifs qui comprennent la différence positive entre le prix de cession de bien immobilisé et sa valeur nette comptable.
- ✓ L'imposition des résultats réalisés entre la clôture du dernier exercice et la date effective de la fusion ou de la scission.
- ✓ L'obligation de reverser la tva déduite par la société absorbée ou scindée sur les achats de marchandises et d'investissements qu'elle a effectués.
- ✓ Le paiement des droits d'enregistrement concernant l'acte de dissolution y compris les droits de timbre.

b) les conséquences fiscales d'une constitution d'une société nouvelle ou d'une augmentation de capital qui sont généralement les droits d'enregistrement.

Toutefois, les incidences fiscales des opérations de fusion ou de scission touchent non seulement les sociétés qui participent à l'opération mais aussi ses associés.

De ce fait, nous allons aborder ses incidences telles que retenues par le régime de droit commun au regard de l'IBS, de l'IRG « catégorie des revenus des capitaux mobiliers » ainsi d'autres impôts et taxes.

II.1.1 En matière d'IBS :

II.1.1.1 A l'égard de la société absorbée ou scindée :

Sur le plan fiscal, les sociétés absorbées ou scindées, dans le cadre des opérations de restructuration, sont considérées dans le régime de droit commun, comme des entreprises dissoutes.

De ce fait, elles doivent arrêter un bilan de cessation d'activité et acquitter l'impôt sur le bénéfice¹, et ce, à la date d'effet de la fusion ou de la scission.

Cependant, pour aboutir au résultat fiscal à la date de fusion ou de scission, il y a lieu d'examiner les conséquences fiscales des éléments entrant dans sa détermination. A ce niveau il n'est pas opportun d'exposer l'intégralité², néanmoins nous allons étudier certains d'entre eux tant leurs conséquences sont importantes :

a) Plus-value de cession :

1- Définition :

La plus-value de cession des éléments d'actifs immobilisés est égale à la différence qui existe entre la valeur de cession d'une part et la valeur nette comptable des biens cédés d'autre part³.

L'actif immobilisé comprend l'ensemble des valeurs durables utilisé comme moyens d'exploitation qui peuvent être :

- ✓ soit des valeurs corporelles (matériel, terrain, mobilier...),
- ✓ soit des valeurs incorporelles (fonds de commerce, brevet...).

L'article 172 du CID dispose que : « sont également assimilées à des immobilisations, les acquisitions d'actions ou parts ayant pour effet d'assurer à l'exploitant la pleine propriété de

1 Article 195 du Code des impôts directs et taxes assimilées, Edition 2014.

2 Les fusions posent des problèmes organisationnels en termes de fusion, de structure, de questions juridiques ...etc. On peut citer quelques exemples :

Exemple 1 : contraintes vis-à-vis de l'administration douanière : la société absorbante doit gérer les problèmes de transition ou la société absorbée continue à exister jusqu'à la finalisation de certaines opérations en cours.

Exemple 2 : incidences juridiques sur des contrats ou engagements en cours signés par la société absorbante.

3 Cozian Maurice, op.cit, p.147.

10% au moins du capital d'une tierce entreprise. Sont considérées comme faisant partie de l'actif immobilisé, les valeurs constituant le portefeuille des entrées dans le patrimoine de l'entreprise depuis deux (02) ans au moins avant la date de la cession ».

Toutefois, il convient de distinguer ces plus-values (citées ci-dessus) réalisées dans le cadre d'une activité professionnelle, des plus-values réalisées par les particuliers dans le cadre de la gestion privée de leur patrimoine. Depuis l'intervention de la loi de finance pour 2009, ces dernières sont exclues de toute imposition en matière d'IRG (catégorie plus-value de cession immobilière)⁴.

2- Principe d'imposition des plus-values de cessions⁵ :

Au plan fiscal, et en application de l'article 173-1 du CID, les plus-values résultant de la cession d'un élément de l'actif dans le cadre d'une activité professionnelle selon qu'elles soient à court terme ou à long terme sont à réintégrer au résultat imposable suivant les modalités ci-après :

- ✓ 70% du montant de la plus-value à réintégrer dans la mesure où elle provient de la cession d'éléments acquis ou créés depuis 03 ans au moins (plus-value à court terme),
- ✓ 35% du montant de la plus-value sera réintégrée lorsqu'elle provient de la cession d'éléments acquis ou créés depuis plus de 03 ans (plus-value à long terme).

En ce qui concerne les moins-values résultant de la cession d'un élément de l'actif, les règles comptables et fiscales se rejoignent ; elles sont déductibles, sans condition particulière, du résultat fiscal de l'année de leur constatation.

A cet effet, il convient de souligner que les plus-values de cession réalisées sur les éléments de l'actif par la société absorbée ou scindée sont à réintégrer au résultat fiscal arrêté à la date de fusion suivant les modalités prévues par la législation fiscale en vigueur.

4 Ce sont des personnes physiques qui vendent des biens immeubles. Exemple : terrain nu, immeubles...etc. il s'agit d'un acte civil et non pas commercial. Antérieurement à 2009 la plus-value dont il s'agit subissait un prélèvement libératoire de 15%.

5 L'article 172 -2 du CID prévoit une exonération des plus-values réinvesties. En effet, cet article dispose : «par dérogation aux dispositions de l'article 140-1, les plus-values provenant de la cession en cours d'exploitation des éléments de l'actif immobilisé, ne sont pas comprises dans le bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel elles ont été réalisées, si le contribuable prend l'engagement de réinvestir en immobilisations dans son patrimoine avant l'expiration d'un délai de 03 ans, à partir de la clôture de cet exercice... ».

Exemple :

Soit, un bien amortissable acquis pour 1.000.000 DA amorti suivant le mode linéaire durant 02 années au taux de 20%.

Durant la troisième année, ce bien a fait l'objet d'une cession, dans le cadre d'une fusion pour un montant de 700.000 DA soit :

- Prix d'acquisition = 1.000.000 DA
- Amortissements cumulés = $1.000.000 \times 20\% \times 2 = 400.000$ DA
- VNC = $1.000.000 - 400.000 = 600.000$ DA
- Plus-value = Prix de cession – VNC = $700.000 - 600.000 = \mathbf{100.000}$ DA

Remarque :

Pour déterminer la plus-value imposable à rattacher au bénéfice, il y a lieu de prendre en considération la durée de conservation de bien cédé (02 ans).

Ainsi, la PVC imposable = $100.000 \times 70\% = 70.000$ DA

b) Les subventions :

Les subventions et les dons peuvent être accordés à des entités commerciales et non commerciales par des organismes étatiques, ses démembrements et par des « mécènes ». Les subventions ont des conséquences tant au plan fiscal que comptable.

Ainsi, les subventions que les entreprises reçoivent de l'Etat ou de ses démembrements entraînent une augmentation de l'actif net ; elles constituent conséquemment un élément du bénéfice imposable.

Toutefois, les modalités de leur rattachement au résultat imposable diffèrent selon qu'il s'agit de subventions d'équipements ou de subventions d'exploitation et d'équilibre.

1- Les subventions d'exploitation et d'équilibre :**Définition :**

Ce sont des aides financières accordées par l'Etat, les collectivités publiques ou par des tiers, qui peuvent être soit définitivement acquises soit susceptibles d'être remboursées⁶.

⁶ S'agissant des subventions d'exploitation, il s'agit de subventions accordées à des sociétés pour faire face à leur problème de trésorerie et qui n'arrivent pas à équilibrer leurs ressources financières. Concernant les subventions d'équilibre, celles-ci sont versées pour faire face à des injonctions administratives ou à des sujétions de mission d'utilité publique (pain, lait...etc.).

Principe d'imposition :

Les subventions d'exploitation sont en principe imposables au titre de l'exercice au cours duquel leur octroi est certain⁷.

Donc, par application à cette règle, en cas de fusion ou de scission de sociétés, la société apporteuse doit en principe réintégrer le montant de cette subvention dont le résultat fiscal arrêté à la date de fusion ou de scission de l'exercice auquel elle a été accordée.

2- Les subventions d'équipements :**Définition :**

Elles sont des subventions dont bénéficie l'entreprise en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées⁸.

Il est à noter que lorsqu'une immobilisation est acquise ou créée à l'aide d'une subvention d'équilibre, les règles générales d'évaluation s'appliquent dans les conditions de droit commun⁹

Principe d'imposition :

Les subventions d'équipement ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur versement ; elles sont rapportées, par fractions égales, aux bénéficiaires imposables de chacun des cinq (05) exercices suivants. Toutefois, les subventions destinées à acquérir des équipements amortissables sur une durée supérieure à cinq (05) ans sont rapportées dans les conditions définies ci-dessus aux exercices afférents à la période d'amortissement¹⁰.

Depuis le 1^{er} janvier 2014, les subventions d'équipement sont comprises dans le résultat comme suit :

⁷ Article 144 du CID précité.

⁸ Allali Chérif-Jacques, « Introduction aux normes IFRS -Comptes individuels- 32 thèmes de comptabilité financière - PCG 2014 et normes IFRS », Edition CJA, 2014, p 457.

⁹ Autrement dit, la subvention obtenue n'a aucune incidence sur l'évaluation du bien à la date d'entrée dans le patrimoine :

- l'immobilisation acquise entre dans le patrimoine à son coût d'acquisition ;

- l'immobilisation créée entre dans le patrimoine à son coût de production.

¹⁰ Article 144 du CID précité.

✓ les subventions destinées à l'acquisition de biens amortissables :

Ces subventions sont rapportées aux résultats sur une durée semblable à celle de l'amortissement de biens acquis, et ce, à compter de la date de constatation des annuités d'amortissement.

✓ les subventions destinées à l'acquisition de biens non amortissables :

Elles sont rapportées aux résultats, par fractions égales, sur une durée à cinq (05) années, et ce, à compter de la date d'utilisation des biens acquis.

Pendant, en cas de cession des immobilisations acquises par une subvention, pour le calcul de la plus-value imposable ou de la moins-value à déduire, la fraction de la subvention non encore rapportée est retranchée, comme suit :

- ✓ de la valeur comptable nette, pour les biens amortissables,
- ✓ du prix d'acquisition des immobilisations pour les biens non amortissables.

En règle générale, l'opération de fusion ou de scission peut engendrer une imposition immédiate des subventions non encore imposées à la date de fusion ou de scission que la société apporteuse doit supporter.

Toutefois, la société absorbante ou bénéficiaire des apports peut s'engager dans l'acte de fusion ou de scission à se substituer à l'obligation fiscale de la société absorbée ou scindée.

c) Les Provisions :**1- Définition :**

La provision est définie comme étant « un prélèvement sur les résultats de l'exercice en vue de faire face à des pertes ou des charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables à la fin de l'exercice »¹¹.

Toutefois, la perte ou la charge doit être précise quant à son objet, probable quant à sa réalisation et incertaine quant au montant.

11 Article 141-5 du CID précité.

2- Conditions de déductibilités des provisions :

Les provisions obéissent à des règles précises que la législation fiscale a fixées, dans le but d'éviter certaines pratiques irrégulières¹².

Conditions de fond¹³ :

D'abord, la provision doit être nettement précisée quant à sa nature et son montant c'est-à-dire qu'elle est probable et non purement éventuelle, car l'éventualité de la perte ou de la charge résulte d'un risque à caractère général. Elle doit être vraisemblable :

- si une charge est certaine dans son principe, elle sera comptabilisée en charge,
- si une charge est incertaine dans son principe mais vraisemblable, elle sera comptabilisé en provision,
- si une charge est uniquement éventuelle elle ne sera pas comptabilisée. Les pertes et charges doivent être évaluées avec approximation et non de façon aléatoire. L'administration fiscale admet le recours à des méthodes statistiques pour évaluer des provisions¹⁴.

Ensuite, la perte ou la charge doit avoir son origine dans l'exercice au plus tard à la clôture de l'exercice comptable. Donc, Toute provision formée à la suite d'un événement ayant pris naissance après cette date doit être rejetée. La perte ou la charge pour laquelle elle a été, à tort, créée, devra être supportée par l'exercice suivant¹⁵.

Ainsi, ne sera pas déductible une provision pour créances douteuses motivée par une mise en redressement intervenue après la clôture.

En revanche, peuvent être provisionnées les charges ou pertes intervenues avant la clôture de l'exercice mais connues après la date de clôture¹⁶.

12 *C'est l'impôt différé c'est-à-dire la constatation irrégulière de la provision pour réduire la charge fiscale.*

13 *L'article 39-1-5 du Code général des impôts français stipule que « sont déductibles les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou des charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables ». En effet, cet article énonce les conditions de fond qui sont pareilles par rapport à la législation fiscale algérienne.*

14 *Ferré Françoise, « Fiscalité des entreprise et des particuliers », Edition Bréal, 2009, p. 92*

15 *Article 141-5 du CID précité.*

16 *Ferré Françoise, op.cit, p. 92.*

Toutefois, il est à préciser que les règles auxquelles doivent obéir les provisions interdisent aux entreprises de supporter des charges qui ont un caractère normal et régulier. Par conséquent, ne sont pas admises comme provisions déductibles, les provisions pour impôts, les provisions pour frais de publicité, les provisions pour congés payés...etc.

Enfin, la charge pour laquelle une provision est constituée doit être déductible fiscalement (exemple d'une provision pour payer une amende -charge non déductible- ne sera pas admise)¹⁷.

Conditions de forme :

La provision doit être constatée dans les écritures comptables et cette opération doit avoir lieu avant l'expiration de délai de déclaration fiscale des résultats. Elle doit également figurer sur un relevé détaillé qui fait partie des documents annexés à la déclaration annuelle des résultats¹⁸.

3- Principe d'imposition :

Le dernier alinéa de l'article 141-5 du Code des impôts directs et taxes assimilées, dispose que : « Les provisions qui, en tout ou partie, reçoivent un emploi non conforme à leur destination, ou deviennent sans objet au cours de l'exercice suivant celui de leur constitution sont rapportées aux recettes dudit exercice. Lorsque le rapport n'a pas été effectué par l'entreprise elle-même, l'administration procède aux redressements nécessaires ».

Compte tenu de cette disposition et de celles qui régissent les provisions, il convient de comprendre que la provision est utilisée conformément à son objet lorsque la perte ou la charge pour laquelle elle a été constituée se réalise par la suite. La déduction de la provision devient dans ce cas définitive, et ce, dans la limite du montant de la perte ou de la charge, si ce dernier montant est inférieur à celui de la provision. Le surplus est considéré comme étant sans objet, et doit être rapporté aux résultats de l'exercice en cause.

Dans le régime du droit commun, la fusion entraîne la cession ou la cessation d'entreprise dont les conséquences sont énumérées à l'article 195 du CID ; c'est-à-dire que les résultats de la société apporteuse seraient immédiatement taxés y compris les provisions.

17 Article 141-6 du CID précité.

18 Article 152 du CID précité.

De ce fait, les provisions constituées par la société absorbée ou scindée devenues sans objets doivent faire partie du résultat de l'exercice de la fusion. Bien entendu, il s'agit des provisions qui ont été déduites du résultat fiscal, à titre d'exemple :

- les provisions pour créances douteuses ou litigieuses,
- les provisions pour dépréciation du stock,
- les provisions pour risque de crédit à moyen et à long terme...etc.

Lorsque les provisions, dont il s'agit, n'ont pas fait l'objet d'une déduction, celles-ci ne feront pas l'objet de réintégration au résultat de la société absorbante.

d) Le report déficitaire :

1- Principe :

L'article 147 du CID dispose qu'en cas de déficit subit pendant un exercice, ce déficit est considéré comme charge de l'exercice. Si le 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 quatrième exercice qui suit l'exercice déficitaire.

Cet article précise d'une manière très claire que le report déficitaire ne doit pas dépasser le délai légal de 04 ans (prescription) ; sinon dans le cas contraire, la fraction de déficit non encore imputée ne peut plus faire l'objet d'imputation comme charge¹⁹.

2- Règles de déduction des reports déficitaires :

D'abord, le déficit doit résulter d'une comptabilité réelle régulière et complète. Ensuite, le déficit à reporter est le déficit fiscal c'est-à-dire le déficit comptable majoré des redressements justifiés par la réglementation fiscale.

Toutefois, en cas de coexistence de plusieurs déficits successifs, le report est effectué déficit par déficit en reportant en premier lieu les déficits les plus anciens.

Enfin, il importe de souligner que le report déficitaire doit être opéré de manière extra-comptable.

¹⁹ DGI-DRV Brochure portant « Procédures et déroulement du contrôle sur pièce », Edition 2003, p.35.

Exemple :

Un déficit subit au cours de l'exercice 2010 pourra être reporté sur l'exercice 2011 et en cas de besoin, sur les exercices 2012, 2013 et 2014.

En cas de coexistence de plusieurs déficits successifs, les déficits les plus anciens doivent être reportés ; le report s'effectue déficit par déficit et non pas en considérant l'ensemble des déficits, afin de faire apparaître les déficits qui se trouveraient atteints par le délai de report.

3- Sort des déficits non reportés :

En se référant aux règles régissant le report déficitaire, on comprend bien, que si la société apporteuse en cas de fusion ou de scission, n'a pas épongé ces déficits, celle-ci le perdra définitivement ; la société bénéficiaire n'aura pas non plus le droit de les déduire ultérieurement.

Toutefois, le déficit éventuel réalisé depuis le 1^{er} janvier de l'année et jusqu'à la date de la fusion fera partie du résultat de la société bénéficiaire des apports et deviendra, éventuellement, reportable selon les règles de droit commun si la fusion ou la scission rétroagit²⁰.

II.1.1.2 A l'égard de la société absorbante ou bénéficiaire des apports :

Normalement, dans le régime de droit commun, la société bénéficiaire des apports (absorbante ou nouvelle) ne devrait subir aucune conséquence fiscale ni même profiter de quelque manière que ce soit de l'opération de fusion ou de scission. Par contre, la société apporteuse considérée comme dissoute, doit immédiatement supporter les conséquences fiscales d'une cessation d'entreprises²¹ et ne peut bénéficier ni de sursis légal d'imposition ni d'aucune autre facilité quelconque.

Dans cette situation, le bilan de la société absorbée ou scindée est soldé par des déclarations fiscales à la date de la fusion ou de la scission et l'apurement éventuel partiel ou

20 Soit un effet rétroactif qui engendre l'existence d'une période intercalaire durant laquelle il y a un transfert de l'usufruit des biens mais tout en continuant pour l'absorbée d'accomplir les actes de gestion courante. Cette période peut engendrer une perte intercalaire venant diminuer la valeur des apports.

21 Article 195 du CID précité.

total²² des déficits ; ce qui amène à dire que la société absorbante ou nouvelle héritera d'une situation active et passive nette de toute charge fiscale et ne peut prétendre à la déduction des déficits de l'apporteuse.

Mais, une question demeure posée au niveau du type d'amortissement à pratiquer par la société bénéficiaire des apports sur ses biens qui lui sont apportés dans le cadre des opérations de restructuration, dans la mesure où la société absorbée ou scindée a supporté l'impôt sur les plus-values dégagées par la fusion ou la scission et que la société bénéficiaire des apports est en droit d'amortir les biens en question sur la base de leur valeur d'apport.

Toutefois, les sociétés fusionnantes peuvent convenir de la prise en charge par la société bénéficiaire des apports du coût fiscal de la fusion ou de la scission incombant généralement à la société apporteuse (clause de rétroactivité comprise dans le contrat de fusion ou de scission)²³. Dans ce cas, les conséquences fiscales ne sont pas différentes puisque pour l'administration fiscale comme pour les intérêts du trésor public, l'impôt sur les bénéfices réalisés jusqu'à la date de fusion ou de scission y compris les plus-values de cession sera finalement acquitté.

II.1.2 En matière d'IRG et d'autres droits et taxes :

II.1.2.1 En matière d'IRG (catégorie revenus des capitaux mobiliers) :

a) Les revenus distribués (Dividendes)²⁴ :

1- La notion fiscale de revenus distribués :

La notion fiscale de revenus distribués est très large : elle regroupe l'ensemble des bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ainsi que toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

Il s'agit des dividendes versés aux associés, et toutes les sommes ou valeurs désinvesties de l'entreprise. La distribution peut prendre des formes très variées : distribution de sommes

22 Si la société apporteuse n'a pas épongé son déficit à la date de fusion bien que la durée quadriennale de report soit de 04 ans, elle va perdre ce droit.

23 Dinh Yanick, *op.cit*, p.40.

24 Les revenus réputés distribués sont repris à l'article 46 du CID.

d'argent (dividendes, intérêt...), d'avantage en nature (mise à disposition d'un véhicule, d'un appartement...), d'une remise de dette à un associé,... etc²⁵.

Les revenus distribués aux associés personnes physiques²⁶, par les sociétés soumises à l'IBS, sont imposés à l'impôt sur le revenu global catégorie des capitaux mobiliers.

2- Taux d'imposition des dividendes (IRG/RCM) :

Les dispositions de l'article 104 du CID énoncent que les dividendes énumérés à l'article 46 du CID sont imposés à l'IRG, au taux de 15% libératoire d'impôt.

Toutefois ce taux est ramené à 10% lorsque les personnes bénéficiaires sont des résidents en Algérie, ce qui veut dire que les non-résidents sont imposés au taux de 15%²⁷.

Dans le modèle de convention fiscale OCDE, la retenue à la source à prélever devra être limitée à 15% du montant brut des dividendes. Ce taux devra être réduit à 5% dans le cas où la participation à laquelle se rattache le dividende est détenue par une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25% du capital de la société qui paie le dividende²⁸.

b) Situation des associés qui fusionnent :

1- Situation des associés de la société absorbée ou scindée :

En principe, les revenus des capitaux mobiliers énumérés ci-dessus sont imposables à l'IRG que lorsqu'il y a distribution. De ce fait, la non distribution ou non mise à la disposition des associés de ces bénéfices n'entraîne pas l'imposition à l'IRG/RCM (revenus disponibles).

Toutefois, en cas de dissolution ou de cessation d'activité d'une société, ses bénéfices mis en réserves ou incorporés au capital ne sont pas exonérés mais imposables à l'IRG/RCM.

En application de cette règle, nous pouvons déduire que la société absorbée ou scindée considérée comme dissoute, subit dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission les conséquences ci-après au titre de l'impôt sur le revenu global :

25 Zitoune T. et Goliard F., « Droit fiscal des entreprises », Edition Berti, 2007, p.162.

26 Si le bénéficiaire de la distribution est une société soumise à l'impôt sur les bénéfices des sociétés, la distribution est alors exonérée d'impôt-Article 147bis du CID précité-.

27 Article 54 du CID précité.

28 Winandy Jean-Pierre, « Précis de droit fiscal », Edition Legithec, 2011, p.145.

- Imposition immédiate à l'IRG dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers des bénéfices mis en réserves ou incorporés au capital.
- Imposition immédiate à l'IRG dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers, des plus-values de cession d'actions ou de parts sociales²⁹ réalisées par des personnes physiques qu'elles soient résidentes ou non-résidentes respectivement aux taux libératoires de 10% et de 15%.

En revanche, les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursement d'apport lors de la cessation d'entreprise, ces revenus ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu global car ils ne sont pas considérés comme des revenus distribués³⁰.

Cependant, le désintéressement d'un ou plusieurs associés de la société absorbée se fait par paiement en numéraire sur la base de l'évaluation à la juste valeur de ses apports. Fiscalement, le remboursement de ses apports n'est pas soumis à l'IRG catégorie capitaux mobiliers, au sens de l'article 49 du CID.

Aussi, ne sont pas considérés comme revenus distribués et ne sont pas imposables à l'IRG/RCM les plus-values dégagées à l'occasion d'un échange de titre.

L'article 88-2 du CID dispose que : « sont exonérées de l'IRG, dans le cas de distribution de bénéfices, les réserves ou provisions de toute nature, incorporées sous forme d'augmentation de capital ou de fusion de société...l'attribution gratuite d'actions ou les plus-values résultantes de cette distribution ».

En effet, les associés de la société absorbée (ou scindée) deviennent à la faveur d'un échange de titres associés de la société absorbante (ou bénéficiaire des apports). Les titres anciens sont annulés et remplacés par des titres nouveaux émis par la société absorbante dans le cadre de l'augmentation de son capital. Cette substitution peut mettre en relief une plus-value qui jusque-là n'était que latente³¹.

Les titres reçus par les associés de la société absorbée (ou scindée) en échange de leurs apports, sont calculés sur la base des actifs et des passifs. On distingue la valeur historique des

29 Article 104 du CID précité.

30 Article 49 du CID précité.

31 Cozian Maurice, *op.cit*, p. 502.

titres et la valeur mathématique « intrinsèque » ; cette dernière tient compte de la valeur des biens immobilisés et des actifs circulant à la date de fusion³².

En principe, les titres reçus en échange sont à évaluer à leur valeur vénale, sauf lorsque la transaction d'échange n'a pas de substance commerciale, c'est-à-dire que les flux de trésorerie futurs ne sont pas modifiés à l'issue de cette transaction ; ou bien lorsque la valeur vénale des titres reçus ou donnés en échange ne peut être évaluée de manière fiable. Dans ces deux cas, le coût des titres acquis est évalué à la valeur comptable des titres cédés³³.

En cas de fusion réalisée entre des sociétés détenues à 100% par un même actionnaire, la valeur comptable des titres remis à l'échange est à retenir pour évaluer les titres reçus en échange³⁴.

2- Situation des associés de la société absorbante ou bénéficiaire des apports :

Normalement, la situation des associés de la société absorbante (ou bénéficiaire des apports) lors de la fusion ou de la scission reste inchangée puisqu'ils ne participent pas à l'augmentation de capital.

Ainsi, la situation des associés de la société absorbante ou bénéficiaire des apports se caractérise par l'absence d'incidences fiscales, et ce, pour deux raisons :

- en premier lieu, la fusion comportant augmentation du capital de la société absorbante, peut entraîner la participation de ses associés diminuée en valeur relative,
- en second lieu que la société absorbée soit au nombre des associés de la société absorbante ; par voie de conséquence, la société absorbante a vocation de recevoir ses propres titres en apport lors de la fusion³⁵.

II.1.2.2 En matière de TVA :

Le principe de la déduction de la tva³⁶ consiste à déduire de la tva exigible celle ayant grevée le prix de revient d'une opération imposable.

32 En effet, la valeur vénale a été traitée par le SCF à travers l'arrêté du 26 juillet 2008 précité

33 PCG, article 321-3.

34 Lopater C. et al, « Fusions et opérations assimilées », Edition Francis Lefebvre 2006, P248

35 Chadefaux Martial, *op.cit*, p.290.

36 Article 29 du Code des taxes sur le chiffre d'affaire, Edition 2014.

Toutefois, le droit de la déduction n'est pas automatique, puisqu'en vertu des dispositions de l'article 32 du CTCA, la déduction de la taxe n'est valable que si, les matières, produits, objets ou services ayant supporté la taxe, sont utilisés dans une opération effectivement soumise à la tva. Cette disposition est désignée sous le nom de «règle du boutoir».

En d'autres termes, si les matières premières, produits ou services ayant supporté la taxe ne sont pas utilisés dans une opération donnant lieu obligatoirement à une imposition à la tva, les redevables concernés ne doivent pas récupérer cette taxe.

En effet, l'article 58 dispose que les personnes ou sociétés qui cessent d'être assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, sont tenues de reverser la taxe afférente aux marchandises en stock et dont l'imputation a déjà été réalisée.

En cas d'opération de fusion ou de scission, la société absorbée ou scindée, dans le régime de droit commun, est considérée, comme une société dissoute. De ce fait, elle devra supporter les conséquences fiscales d'une cessation totale d'entreprise.

Elle est tenue, alors de reverser la tva afférente aux marchandises en stock et dont l'imputation a déjà été réalisée. En outre, elle devra dans les dix (10) jours qui suivent cette cessation faire une déclaration au bureau de l'inspection (déclaration de cessation).

Si la société n'a pas établi de déclaration, la cessation est prononcée d'office par le directeur des impôts de wilaya au vu d'un procès-verbal motivé, rédigé par les agents dudit service³⁷.

Il est à noter enfin que dans le régime de droit commun la société absorbante ne subit aucune incidence fiscale en matière de tva en termes de redressement.

II.1.2.3 En matière de droits d'enregistrement :

Dans ce régime, la fusion ou la scission de sociétés s'analyse comme une opération qui consiste à réaliser simultanément une dissolution de la société absorbée (ou scindée) et une augmentation de capital de la société bénéficiaire des apports si cette dernière est déjà existante.

De ce fait, nous allons mettre l'accent sur les droits d'enregistrement qui frappent ces actes de sociétés.

³⁷ Article 57 du CTCA précité.

a) Augmentation de capital chez la société bénéficiaire des apports :

L'augmentation du capital au moyen d'apports nouveaux est assimilée à une véritable constitution de société³⁸. Elle est donc soumise au droit d'apport sur les apports purs et simples ou bien au droit de mutation sur les apports à titre onéreux.

1- Les apports purs et simples :**Définition :**

Les apports purs et simples sont ceux qui confèrent à l'apporteur -en échange de sa mise- de simples droits sociaux (part d'intérêt ou d'action) exposés à tous les risques de l'entreprise³⁹.

Tarif du droit d'apport :

Conformément au Code d'enregistrement, les actes de fusion ou de scission de sociétés assimilées à une augmentation de capital sont assujettis à un droit de 0,5% sur le montant global des apports mobiliers et immobiliers effectués à titre pur et simple⁴⁰, sans que ce droit ne puisse être inférieur à 1.000 DA (minimum de perception).

Toutefois, dans le cas de sociétés par actions, ce droit ne peut être inférieur à 10.000 DA et supérieur à 300.000 DA⁴¹. Enfin ce droit est exigible, à condition qu'il y ait :

- Apport pur et simple.
- Une véritable société.
- Un acte authentique.

Assiette du droit d'apport :

D'après l'article 24 du Code d'enregistrement le droit d'apport est liquidé sur le montant total des apports mobiliers et immobiliers, déduction faite du passif.

38 BNA, « Fiscalité de l'entreprise », Tome second, Juris Group, 1992, p.636.

39 BNA, *op.cit*, p.629.

40 Il est à noter qu'en France les droits d'enregistrement sur les apports purs et simples à une SARL par exemple dépendent de la nature du bien apporté et du régime d'imposition de l'apporteur.
Exemple :

- l'apporteur est une personne physique qui apporte un immeuble, donc les droits d'enregistrement sont de 5%.

- L'apporteur est une société soumise à l'IS qui apporte un fond de commerce, donc pas de droits d'enregistrement...etc. - Dénos Pascal, « Guide pratique de la SARL et de l'EURL », Editions Eyrolles, 2011, p.43 et 44-.

41 Article 248 du Code de l'enregistrement, Edition 2014.

Toutefois, ces apports nouveaux y compris éventuellement les primes d'émission doivent être évalués à la valeur réelle.

2- Apports à titre onéreux :

Définition :

Il s'agit d'apports rémunérés par un prix convenu à l'instar d'une vente ou par la prise en charge par la société d'un passif incombant à l'apporteur. La contrepartie est totalement indépendante des risques sociaux. Au plan fiscal, il est fait application de taux applicables aux ventes qui sont dus⁴² (Droit de mutation).

Tarif du droit de mutation :

Le droit de mutation est déterminé suivant les mêmes modalités applicables aux ventes de biens meubles et immeubles.

En ce qui concerne les biens meubles le taux applicable est de 2,5%, tandis que pour les autres biens (biens immeubles) le taux retenu est de 5%⁴³.

Assiette du droit de mutation :

Le droit de mutation à titre onéreux est perçu sur le prix augmenté des charges ou sur la valeur vénale des biens si elle est supérieure. Il est à préciser que l'imposition du droit d'apport ou de mutation est exigible :

❖ pour une SPA :

- ✓ sur la déclaration notariée de versement, et ce, dans le cas d'augmentation de capital en numéraire,
- ✓ sur le procès-verbal de l'assemblée de vérification des apports, et ce, dans le cas d'augmentation concernant des apports en nature ou des avantages particuliers.

❖ pour les autres sociétés :

- ✓ sur l'acte constatant l'augmentation ou à défaut, sur une déclaration spéciale.

⁴² Spiridion Eric, « L'essentiel de la fiscalité d'entreprise », Edition Eyrolles, 2011, p.168.

⁴³ Madjene Djamel - Enseignant à l'IEDF, Cours droits d'enregistrement, Edition 2014. Il est à noter qu'en France, les régions sont seules compétentes pour fixer le tarif du droit de mutation (Article 3 et 4 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 de financement des communautés et des régions.-Navez Edouard-Jean et Culot André, « Droit fiscal et pratique notariale : Évolutions récentes et questions d'actualité », Edition Larcier, 2009, p.62 -.

b) Dissolution de la société absorbée :**1- Définition de la dissolution de la société :**

La dissolution de la société est l'acte par lequel est constaté ou prononcé la disparition de la société⁴⁴. On peut dire aussi qu'il s'agit de la fin de la structure sociale d'une société.

Cependant, il convient de faire la distinction entre fusion et dissolution normale d'une société du point de vue des conséquences, du fait qu'il y a disparition totale de la société à la date de clôture de la société quand elle est dissoute.

S'agissant de la fusion, scission, c'est la date de fin de la société qui doit être retenue. Autrement dit, la fusion emporte dissolution immédiate de la société, sans survie possible de la personnalité morale pour les besoins de la liquidation.

2- Actes portant dissolution de sociétés :

Conformément à l'article 212 du Code d'enregistrement, les actes constatant la dissolution d'une société sont soumis obligatoirement à l'enregistrement au droit fixe de 3000 DA, lorsqu'ils ne portent aucune transmission de biens entre les associés ou autres personnes.

Dans le cas de fusion ou scission de société, on est en présence de transmission de biens, donc le droit appliqué à ce type d'acte est le droit proportionnel⁴⁵.

44 BNA, *op.cit*, p.645.

45 Articles 6, 7 et 8 du Code de l'enregistrement qui s'inspire de la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes. En effet, cette théorie est scindée comme suit :

- *théorie des dispositions indépendantes* : si dans un acte civil, judiciaire ou extrajudiciaire les dispositions sont indépendantes « ne dérivant pas les unes des autres », il est dû un droit particulier sur chaque disposition selon son espèce. Toutefois certaines exceptions sont à retenir :
 - les dispositions indépendantes, les unes soumises aux droits fixes et les autres aux droits proportionnels, on applique les droits proportionnels.
 - les dispositions indépendantes soumises aux droits fixes, on applique le droit fixe le plus élevé.
 - les dispositions indépendantes soumises aux droits proportionnels, perception de tous les droits proportionnels.
- *théorie des dispositions dépendantes* : c'est-à-dire qu'il y a corrélation entre les dispositions de l'acte. Dans ce cas, on applique le droit le plus élevé ou le droit de la convention principale -Madjene Djamel -Enseignant à l'IEDF, *op.cit.*-.

II.2 Régime fiscal des fusions et des scissions en Algérie :

La législation fiscale algérienne n'est pas très « étoffée » en matière de traitement des opérations de fusion et de scission car ces dernières ne sont pas traitées spécifiquement. Cette situation peut être expliquée par la libéralisation tardive de l'économie nationale et les changements dans la législation qui s'adaptent en fonction de l'évolution des situations et non le contraire.

En effet, le peu d'opérations de fusion et de scission réalisées en Algérie concernent des entreprises publiques et n'obéissent pas à des impératifs économiques contemporains tels que l'accroissement financier, industriel ou productif ou le renforcement de sa position sur le marché, mais à des situations et des conjonctures entrant dans le cadre de réaménagements sectoriels et de restructurations diverses (exemple : Sonatrach, Sonelgaz, Sonacom...etc.).

Étant donné que le problème ne s'est posé que récemment et que la législation fiscale algérienne s'étant inspirée de la législation française dans la majorité de ses textes, le traitement fiscal français des opérations de fusion et de scission est étudié à titre comparatif.

Cependant, le système fiscal français prévoit un régime spécial pour les opérations de fusion et de scission appelé « régime de faveur » qui, comparativement au régime de droit commun, considère que la société absorbée ou scindée poursuit son activité au sein de la société absorbante et que les opérations de fusion et de scission sont assimilées à des opérations intercalaires⁴⁶ sous certaines conditions⁴⁷. Lorsque ces dernières ne sont pas respectées, elles sont soumises au régime de droit commun.

Dans cette section, nous allons aborder les fusions et les scissions dans le régime fiscal (spécial) Algérien, car ces opérations ont été traitées par les différents codes des impôts⁴⁸.

Ainsi, nous allons voir quelles sont les incidences fiscales des opérations citées ci-dessus dans le régime fiscal algérien en matière d'IBS, d'IRG et d'autres impôts et taxes.

46 *Cosian Maurice, op.cit, p.499.*

47 *Dinh Yanick, op.cit, p.125.*

48 *Les articles sont :*

- 49-51-88-143 du Code des impôts directs et taxes assimilées (CID) ;
- 35-58 codes des taxes sur le chiffre d'affaire (CTCA) ;
- 12 -24-58-248-251 du Code de l'enregistrement (CE).

II.2.1 En matière d'IBS :

II.2.1.1 A l'égard de la société absorbée ou scindée :

a) Exonération des plus-values réalisées provenant des fusions et des scissions de sociétés ou d'apport d'actifs de société à société :

Pour les sociétés absorbées ou scindées, lorsque la valeur des actions nouvelles de la société bénéficiaire des apports est supérieure à la valeur nette comptable (valeur comptable de l'acte remis moins le montant du passif dont la société est déchargée) elles donnent lieu à la constatation d'une plus-value. Dans le cas contraire, s'il s'agit d'une moins-value elle sera déduite du bénéfice du dernier exercice.

En principe, les plus-values résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales à la suite de fusion ou de scission de sociétés sont de par la loi exonérées de l'impôt sur les bénéfices.

L'article 143 alinéa 1 du Code précité dispose que les plus-values, autres que celles réalisées sur les marchandises, résultant de l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales (parts de capital), à la suite de fusions de sociétés par actions en sociétés à responsabilité limitée, sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Ce régime est aussi applicable lorsqu'une société par actions ou à responsabilité limitée apporte :

- ✓ l'intégralité de son actif à deux ou plusieurs sociétés constituées à cette fin sous l'une de ces formes,
- ✓ une partie de ses éléments d'actif à une autre société constituée sous l'une de ces formes.

De ce fait, les sociétés concernées par la fusion ou la scission doivent avoir obligatoirement la forme de société par actions.

Toutefois les dispositions ci-dessus sont applicables à condition⁴⁹ de constater obligatoirement dans l'acte de fusion ou de scission, le calcul des amortissements annuels à prélever sur les bénéfices et des plus-values ultérieures résultant de la réalisation de ces

⁴⁹ Article 143 paragraphe deux du CID précité.

éléments d'après le prix de revient qu'ils comportaient pour les sociétés fusionnées ou pour la société apporteuse, déduction faite des amortissements déjà réalisés par elles.

Cette obligation incombe à la société absorbante ou bénéficiaire des apports proportionnellement à la valeur des éléments d'actifs qui leurs sont attribués⁵⁰.

A la lecture de l'article 143 du CID et par application du principe de continuité⁵¹, il apparaît donc pour la société absorbée que l'exonération en matière d'IBS porte en principe sur l'ensemble des plus-values nettes afférentes aux éléments qu'elle a apportés, qu'il s'agisse d'actif immobilisé, d'actif circulant, ou bien de titre de portefeuille⁵².

Enfin, lorsque l'apport des éléments amortissables fait apparaître une moins-value nette, celle-ci peut être soit imputée par la société absorbée ou scindée, soit par la société absorbante ou bénéficiaire des apports.

b) Conséquences de dissolution de la société absorbée ou scindée :

Le but du régime spécial étant de conférer un caractère intercalaire à l'opération de fusion et à d'autres opérations assimilées, c'est pour cela d'ailleurs que la société absorbée n'est pas imposée à raison des plus-values de fusion.

En effet, les obligations ainsi que les éventuelles impositions sont transférées chez la société absorbante (ou bénéficiaire des apports).

Les éléments qui composent le patrimoine de la société absorbée (ou scindée) sont ainsi transmis à la société absorbante (ou bénéficiaire des apports) sans imposition⁵³.

Par conséquent la société apporteuse des apports est dissoute et il convient donc de tirer les conséquences d'une cessation d'entreprises. Ces conséquences fiscales sont détaillées ci-après :

50 *Idem.*

51 *La continuité d'exploitation est une Situation normale de l'entité selon laquelle elle est présumée n'avoir ni l'intention, ni la nécessité de mettre fin à ses activités ou de les réduire de façon importante dans un avenir prévisible-Définition donnée par l'annexe 03 de l'arrêté du 26 juillet 2008 précité-.*

52 *Article 172 du CID précité.*

53 *Chadefaux Martial, op.cit, p.162.*

1- Imposition immédiate des bénéfices réalisés au cours de l'exercice de fusion (sous réserve de la rétroactivité) :

Il s'agit des résultats réalisés pendant la période intercalaire. Cette période débute à l'ouverture de l'exercice au cours duquel intervient la fusion et se termine à la date effective de la fusion⁵⁴.

L'article 195 du CID dispose que dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie d'une entreprise soumise au régime d'imposition du bénéfice réel, l'impôt dû en raison des bénéfices qui n'ont pas encore été taxés, est immédiatement établi.

En effet, la société absorbée (ou scindée) fait l'objet d'une imposition immédiate à raison des résultats réalisés au cours de la période d'imposition close par la fusion, augmentée, le cas échéant des provisions devenues sans objet du fait de la fusion⁵⁵.

2- Imposition des provisions devenues sans objet :

Les provisions qui ne sont pas reprises au bilan de la société bénéficiaire des apports sont, suivant l'article 141-5 du Code des impôts directs qui, en tout ou partie, reçoivent un emploi non conforme à leur destination, ou deviennent sans objet au cours de l'exercice suivant celui de leur constitution, rapportées aux résultats dudit exercice.

De ce fait, les provisions sans objet qui figurent dans le bilan de la société absorbée ou scindée sont taxées à l'IBS, par contre, celles qui ne deviennent pas sans objet ne sont pas imposables mais elles doivent être reprises au bilan de la société absorbante.

Cette règle donc, illustre d'une manière très claire le principe de continuation entre les deux sociétés.

54 *Mercier J.Y. et Plagnet B., « les impôts en France-Traité de fiscalité 1998-1999 », Edition Francis Lefebvre », 1999, p.434.*

55 *Equipe rédactionnelle de la revue fiduciaire, op.cit, p.342.*

II.2.1.2 A l'égard de la société absorbante ou bénéficiaire des apports :

a) Les obligations de la société bénéficiaire des apports :

L'exonération d'IBS prévue ⁵⁶pour la société absorbée (ou scindée) n'est applicable qu'à la condition que la société absorbante s'engage dans l'acte d'apport, à respecter un certain nombre d'obligations⁵⁷. Ces obligations concernent les aspects ci-après :

1- Les plus-values : la société absorbante est appelée à se substituer à la société absorbée pour la réintégration des plus-values dont l'imposition avait été différée chez cette dernière.

Exemple :

La société absorbante était auparavant (avant la fusion) exonérée d'impôt sur la plus-value réalisée sur la cession d'un élément de l'actif immobilisé, et ce, à condition⁵⁸ qu'elle réinvestisse une somme égale au prix des disponibilités dégagées (prix de cession + amortissements ou plus-value augmentée du prix d'acquisition du bien), et en outre, que la plus-value ainsi exonérée soit affectée à l'amortissement de l'immobilisation acquise en réemploi. Le réinvestissement des plus-values est subordonné à certaines conditions :

- Il doit être effectué dans un délai de 03 ans à compter de la date de clôture de l'exercice de réalisation.
- L'exonération de la plus-value est subordonnée à la production d'un engagement de réinvestir annexé à la déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel la plus-value a été réalisée.

Toutefois, la société apporteuse n'a pas respecté ses engagements de réinvestir dans le délai légale. Dans cette situation, la société absorbante est contrainte pour la réintégration des plus-values dont l'imposition avait été différée chez cette dernière.

⁵⁶ Article 143 alinéa 01 du CID précité.

⁵⁷ L'Article 143 alinéa 02 du CID dispose que : « L'application des dispositions du présent article est subordonnée à l'obligation (constatée dans l'acte de fusion ou d'apport) de calculer, en ce qui concerne les éléments autres que les marchandises comprises dans l'apport, les amortissements annuels à prélever sur les bénéfices ainsi que les plus-values ultérieures résultant de la réalisation de ces éléments d'après le prix de revient qu'ils comportaient pour les sociétés fusionnées ou pour la société apporteuse, déduction faite des amortissements déjà réalisés par elles. Cette obligation incombe dans le cas visé au paragraphe ci-dessus, à la société absorbante ou nouvelle et, dans les cas visés au paragraphe 2».

⁵⁸ Article 173-2 du CID précité : exonération des plus-values réinvesties.

Elle doit également réintégrer la plus-value d'apports dans son résultat fiscal sur les éléments amortissables apportés par la société absorbée (ou scindée). Cette réintégration est effectuée par parts égales sur cinq ans, durée portée à 15 ans pour la construction.

Il arrive que l'apport porte sur des immobilisations décomposées⁵⁹. Dans ce cas et suivant la norme IAS 16⁶⁰, il convient d'inscrire séparément à l'actif les différents composants des immobilisations et de les amortir selon leur propre durée d'utilité⁶¹.

Par contre, en France on prend en compte, en ce qui concerne ces immobilisations, la durée moyenne pondérée d'amortissement calculée à partir de la durée d'amortissement fiscal de chacun des composants et de la structure, pondérée en fonction de la valeur de chaque composant dans la valeur totale de l'immobilisation⁶².

Elle doit aussi calculer les plus-values de cession ultérieure des actifs non amortissables. Ces plus-values sont imposables et elles sont calculées par rapport à la valeur fiscale des éléments figurants au bilan de la société absorbée (ou scindée).

En outre, elle doit réintégrer dans le résultat fiscal le profit correspondant à la différence entre la valeur réelle des éléments acquis au titre de l'actif circulant par la société absorbante et la valeur qu'ils avaient dans le bilan de la société apporteuse : ce qui veut dire que la neutralisation des plus-values sur les éléments de l'actif circulant ne s'applique que si la fusion est aux valeurs réelles.

Enfin elle doit se substituer à la société absorbée pour la déduction de la moins-value nette résultant des apports d'éléments amortissables seulement.

Il est à préciser que les plus-values dégagées par la société absorbante lors de l'annulation des actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit et qui correspondent à ses droits dans la société absorbée (ou scindée) sont exonérées d'IBS.

2- Les provisions : la société absorbante est appelée à reprendre au passif les provisions réglementaires dont l'imposition est déferée à l'exception des amortissements dérogatoires,

59 Une immobilisation décomposée est un actif composé de plusieurs éléments dont les durées de vie sont différentes.

60 Article 121-4 alinéa 3 de l'arrêté 26 juillet 2008 précité.

61 Maillet-Boudrier C. et Le Manh A., « Les normes comptables internationales », Edition Berti 2007, p.50.

62 Morel Gervais, « Fiscalité des entreprises », Edition Revue Banque, 2004, p.231.

qui seront ajoutés aux plus-values sur immobilisations amortissables pour déterminer la charge fiscale.

Elle doit également constater une provision pour impôts enregistrée en compte 155⁶³ pour la plus-value nette dégagée sur les immobilisations amortissables apportées par la société absorbée ou scindée, qui doit être, par conséquent, réintégrée dans son résultat fiscal.

Toutefois, la société absorbante n'est pas tenue de constater une provision pour impôt pour les plus-values dégagées sur les apports des immobilisations non amortissables et des titres de placement tant que la société absorbante conserve ces éléments dans son actif (pas de cession).

De plus, elle n'est pas astreinte à la constatation d'une provision pour impôt pour les plus-values dégagées sur les éléments de l'actif circulant puisque ces dernières sont immédiatement imposables au nom de la société absorbante ou bénéficiaire des apports.

b) Sort des déficits reportables :

En principe, les déficits que la société absorbée a subi antérieurement à la date d'effet de la fusion ne sont pas déductibles des bénéfices ultérieurs de la société absorbante⁶⁴. Tandis que, les déficits nés au cours de la période de rétroactivité sont transmis en principe à la société absorbante⁶⁵.

Néanmoins, le régime fiscal des fusions (scission) autorise le transfert sans limitation de plafond des déficits de l'absorbée à l'absorbante sous condition d'agrément ministériel⁶⁶. L'agrément est délivré lorsque :

- ✓ l'opération est justifiée du point de vue économique et qu'elle ne répond pas qu'à des motivations purement fiscales,
- ✓ l'activité à l'origine des déficits, dont le transfert est demandé, est poursuivie par la bénéficiaire des apports pendant un délai de cinq ans.

Il est à noter qu'en cas de scission, les déficits sont transférés aux sociétés bénéficiaires des apports au prorata de l'actif net transmis.

63 Arrêté du 26 juillet 2008 précité.

64 *Mémento pratique Francis Lefebvre, fiscal 1998, Edition Francis Lefebvre 1998, p.492.*

65 *Chadefaux Martial, op.cit., p.141.*

66 *Morel Gervais, op.cit, p.231*

Enfin, l'absence de dispositions fiscales prévoyant la transmission des déficits à la société bénéficiaire des apports, peut entraîner la renonciation à mettre l'opération sous le régime spécial des fusions et des scissions, et la traiter ainsi comme une dissolution de la société absorbée (ou scindée) suivie d'un apport à une autre société⁶⁷.

c) Traitement fiscal du passif de l'absorbée (ou de la scindée) chez la société bénéficiaire des apports :

Le transfert de l'actif net de la société absorbée (ou scindée) vers la société bénéficiaire des apports est rémunéré par la remise d'actions nouvelles, dont la valeur réelle est représentée par l'augmentation de capital et par la prime de fusion.

De ce fait, la doctrine fiscale⁶⁸ en déduit que les dettes transférées de la société apporteuse vers la société bénéficiaire des apports ont été forcément prises en compte dans le calcul de la rémunération des apports. S'il y a une omission (avant fusion) dans l'estimation du passif de l'apporteur, la société bénéficiaire des apports doit, en principe, supporter et déduire la dette omise dans l'évaluation de l'actif net de la prime de fusion, et non pas de son résultat : cela traduit systématiquement une surestimation de la rémunération.

La société bénéficiaire des apports donc est amenée à supporter les conséquences d'une dette transmise dans le passif de l'absorbée.

En effet, le système de rattachement des dettes de l'apporteur repose sur la date de leur naissance⁶⁹:

- ✓ si les dettes sont nées avant la fusion, elles doivent être imputées sur la prime de fusion, car ces dettes, leurs conséquences sont analysées comme un élément du coût d'acquisition de l'actif net de l'absorbée (scindée).

Cette notion de prix d'acquisition global de l'actif net repose sur la transmission universelle du patrimoine et couvre même les éléments de ce patrimoine qui auraient été omis dans l'évolution des apports⁷⁰,

- ✓ si les dettes sont nées après la fusion, elles doivent être imputées sur le résultat de l'absorbante.

⁶⁷ D'après l'article 209-11 du Code général français : la transmission de déficit à la société absorbante est subordonnée à un agrément ministériel. Cependant, il importe de préciser qu'en Algérie ce dispositif n'existe pas. Par conséquent, le transfert n'est subordonné à aucun agrément.

⁶⁸ Il s'agit de la doctrine Française.

⁶⁹ Kergos Y. et Raffin M. H., « Fiscalité des fusions et apports partiels d'actifs », Edition Litec, 1994, p.65.

⁷⁰ Kergos Y. et Raffin M. H., op .cit, p.64.

Dans ce passage, il est à noter que les dettes nées pendant la période intercalaire, leur rattachement fiscal pose un problème :

- la notion de prix d'acquisition global écarte la dette de toute déduction de résultat de l'absorbante,
- par contre, la doctrine sur la réactivité inclut ces dettes dans les éléments courants à la détermination de résultat de l'absorbante pour l'exercice en cours lors de la fusion.

Pour éviter ce genre de contradiction, on devrait limiter la théorie du prix d'acquisition aux dettes nées avant la date rétroactive de la fusion. Cette date de rétroactivité correspond à la date de détermination du prix d'acquisition⁷¹.

d) Traitement fiscal de la transcription des apports :

Depuis la mise en œuvre du SCF en Algérie⁷², les apports résultant de l'opération de fusion et de scission sont évalués soit à la valeur comptable, soit à la valeur réelle.

En matière fiscale, les éléments d'actifs immobilisés ainsi que d'autres éléments du patrimoine apportés doivent, en principe, être évalués à la valeur réelle à la date de l'opération de fusion ou de scission. Il peut y avoir donc un décalage entre la transcription comptable et la transcription fiscale.

En effet, lorsque l'ensemble des apports sont transcrits en comptabilité à la valeur comptable, ces mêmes valeurs de point de vue fiscal sont admises à condition :

- ✓ que les apports soient et demeurent soumis à l'IBS,
- ✓ que la société bénéficiaire des apports refasse à son bilan les écritures comptables de la société absorbée ou scindée (amortissements, valeur d'origine...), et qu'elle continue de calculer la dotation à l'amortissement sur la base de la valeur d'origine qu'avaient les biens dans les écritures de la société apporteuse.

⁷¹ Kergos Y. et Raffin M. H., *op .cit*, p.65

⁷² Application en 2010 conformément à la loi n°07-11 du 25 Novembre 2007.

e) Traitement fiscal du boni de fusion :

1- Définition :

« Le boni de fusion représente l'écart positif entre l'actif net reçu par la société absorbante à hauteur de sa participation détenue dans la société absorbée, et la valeur comptable de cette participation »⁷³.

Autrement dit, si la valeur comptable des titres de participation de la société bénéficiaire des apports détenus au sein de la société apporteuse est inférieure à la valeur d'apport de la fraction de l'actif net apporté par la société absorbée ou scindée, la différence constituera un boni de fusion ou une prime de fusion additionnelle à celle éventuellement constatée à raison des actions nouvelles.

Il est à souligner que le boni de fusion apparaît lors de l'annulation des titres auquel se substitue le patrimoine de la société absorbée.

2- Principe d'imposition :

Les plus-values éventuelles dégagées par l'absorbante (ou bénéficiaire des apports) lors de l'annulation des actions ou parts sociales qui correspond à ses droits dans la société absorbée sont :

- ✓ exonérées à condition que l'opération soit placée sous le régime des fusions et des scissions. De ce fait, la quote-part des plus-values exonérée doit faire l'objet d'une déduction extracomptable,
- ✓ imposables, dans le cas contraire, suivant le régime des plus-values à long terme si les titres de participation annulés sont des titres détenus chez l'absorbée (ou scindée) depuis longtemps.

II.2.2 En matière d'IRG et d'autres droits et taxes :

II.2.2.1 En matière d'IRG (catégorie des capitaux mobiliers) :

Les opérations de fusion ou de scission de sociétés s'analysent comme étant des opérations sur actions ou parts sociales. Selon la législation fiscale algérienne ces revenus sont classés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (RCM).

⁷³ Avis n°2004-01 du 25 mars 2004 du conseil national de la comptabilité Algérien relatif au traitement des fusions et opérations assimilées.

a) Produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés :

Les produits des actions ou parts sociales et les revenus assimilés comme étant des revenus distribués, réalisés par les SPA, SARL, sociétés civiles constituées sous la forme de société par actions, et les sociétés de personnes et les sociétés en participation ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux sont définies par le législateur fiscal en vigueur⁷⁴.

De plus, la législation fiscale algérienne précise les taux applicables à ces produits pour les personnes soumises à l'IRG catégorie revenus des capitaux mobiliers⁷⁵.

De toutes les façons cela a été suffisamment expliqué lorsqu'on a abordée l'IRG catégorie revenus des capitaux mobiliers dans le régime de droit commun⁷⁶.

En effet, la répartition des bénéfices et réserves autres que la réserve légale sont des revenus distribués ; par contre, les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursement d'apport ou de prime d'émission ne sont pas considérées comme des revenus distribués.

En ce qui concerne les primes de fusion c'est-à-dire les sommes incorporées au capital et aux réserves à l'occasion d'une fusion (ou de scission) de sociétés, elles ne sont pas considérées par référence à la législation algérienne à l'instar des apports⁷⁷, mais elles sont réputées comme étant des revenus de capitaux mobiliers assujettis à l'impôt sur le revenu global.

Enfin, l'article 51 du CID dispose qu'en cas de fusion, l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales par la société absorbante ou nouvelle aux membres de la société apporteuse n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers dès lors que les sociétés ayant participé à l'opération de fusion ont la forme de SPA ou de SARL.

Ces dispositions s'appliquent également aux apports partiels d'actifs ou d'apport total et simultané d'actifs à deux ou plusieurs sociétés (scission).

74 Article 147 du CID précité.

75 Article 104 du CID précité.

76 Voir plus de détail à la page 41 du présent mémoire.

77 Article 49 du CID précité.

b) Revenu imposable :**1- Définition :**

Le revenu imposable peut être défini comme étant le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable. Ce revenu net est déterminé en tenant compte des :

- ✓ capitaux que possède le contribuable,
- ✓ revenus de la profession qu'il exerce,
- ✓ traitements, salaires, pensions et rentes viagères qu'il perçoit,
- ✓ bénéfices de toute opération lucrative à laquelle il se livre.

Il est déduit les charges ouvrant droit à déduction⁷⁸.

2- Exonération :

Lors de l'opération de fusion ou de scission, les associés de la société absorbante ou scindée vont recevoir en contre partie de leurs droits, des titres de la société absorbante ou bénéficiaire des apports et généralement cet échange se caractérise par la neutralité fiscale.

En effet, aux termes de l'article 88-2 du CID : « sont exonérées de l'impôt sur le revenu global, dans le cas de distribution de bénéfices, réserves ou provisions de toute nature sous la forme de fusions de sociétés, l'attribution gratuite d'actions ou de parts sociales ou les plus-values résultant de cette distribution ».

Par contre, les distributions provenant ultérieurement de la répartition, entre les associés ou actionnaires, de bénéfices, réserves ou provisions de toute nature incorporés au capital ou aux réserves (primes de fusion) à l'occasion de la fusion, sont comprises dans les bases de l'impôt sur le revenu.

Il est à préciser qu'en France, l'attribution des titres ou actions aux associés de la société absorbée soumis à l'IRP dans le cadre de la fusion (ou de la scission) n'est pas considérée comme un revenu. Quant aux plus-values réalisées lors de l'échange des titres, elles bénéficient du sursis ou de report d'imposition, selon que les titres sont attribués à une personne physique ou à une entreprise⁷⁹.

⁷⁸ Voir plus de détail à ce sujet à l'article 85 du CID.

⁷⁹ Morel Gervais, *op.cit*, p.232.

II.2.2.2 En matière de TVA :

En cas de cessation d'activité ou d'abandon de la qualité de redevable, l'assujetti est tenu de reverser la TVA afférente aux marchandises en stocks et dont l'imputation a déjà été réalisée.

En effet, l'article 58 du CTCA dispose que : « les personnes ou sociétés qui cessent d'être assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, sont tenues de reverser la taxe afférente aux marchandises en stock et dont l'imputation a déjà été réalisée ».

Toutefois, en cas de concentration, fusion ou transformation de la forme juridique d'une entreprise, la taxe ou le reliquat de la taxe sur la valeur ajoutée, réglée au titre des biens et marchandises ouvrant droit à déduction est transférée sur la nouvelle entreprise⁸⁰.

Donc, en cas de fusion, scission, d'apport en société ou de transformation dans la forme juridique de l'entreprise, le reversement de la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas exigé, à condition que la ou les nouvelles entités (absorbante ou bénéficiaire des apports) s'engagent à acquitter la taxe correspondant au fur et à mesure des opérations taxables⁸¹.

Cette situation trouve sa justification dans le fait que la continuité de l'activité assujettie à la Tva est assurée, malgré l'extinction de l'entité juridique ancienne et l'apparition d'une nouvelle entité.

II.2.2.3 En matière de droits d'enregistrement :

Les opérations de fusion des sociétés doivent être enregistrées dans un délai d'un mois à compter de leur réalisation⁸² qu'elles soient ou non constatées par un acte.

Les fusions peuvent s'effectuer :

- ✓ soit par voie d'absorption d'une ou plusieurs sociétés par une société existante,
- ✓ soit par voie de dissolution d'une ou plusieurs sociétés qui vont être absorbées par une société spécialement créée pour les absorber.

Dans les deux cas, il y a apport à titre onéreux du fait que la société qui subsiste prend à sa charge le passif des sociétés qui sont dissoutes.

80 Article 38 du CTCA.

81 Article 58 du CTCA précité.

82 Article 58 du CE précité.

En matière fiscale, l'absence d'acte constatant la fusion ou la scission de sociétés ne fait pas obstacle à la poursuite pour la perception des droits, taxes et pénalités exigibles.

Toutefois, les droits et taxes antérieurement acquittés lors de l'accomplissement des formalités de l'enregistrement portant sur l'acte conforme à la législation ne sont plus exigibles.

Conformément au Code d'enregistrement, les actes de fusion de sociétés qui ne contiennent pas transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou les autres personnes, le droit d'enregistrement est liquidé au taux de 0,5 % sur le montant total des apports mobiliers et immobiliers déduction faite du passif. Le montant du droit ne peut être inférieur à 1000 DA. Dans le cas d'une SPA, ce droit est compris entre 10.000 DA et 300.000 DA⁸³.

En ce qui concerne les opérations de division ou de scission de sociétés, on applique le régime fiscal des fusions⁸⁴.

Conclusion :

En guise de conclusion, nous pouvons affirmer qu'il y a trois conditions pour pouvoir bénéficier du régime fiscal des fusions et des scissions qui constitue un régime de faveur par rapport au régime de droit commun en considérant que la société absorbée ou scindée poursuit son activité au sein de la société absorbante.

Ainsi, il est exigé que :

- les sociétés concernées par l'opération doivent être passibles de l'impôt sur les bénéfices des sociétés,
- l'exonération de l'IBS est soumise au respect par la société absorbante ou bénéficiaire des apports d'un certain nombre d'obligations,
- la nationalité de la société est d'un pays conventionné.

Lorsque les conditions ci-dessus pour l'application du régime spécial ne sont pas remplies, les fusions (ou les scissions) sont soumises au régime de droit commun.

⁸³ Article 248 du CE précité.

⁸⁴ BNA, *op.cit*, p.641.



**CONCLUSION
GENERALE**

Conclusion Générale :

Au terme de ce travail, nous pouvons dire, que cette étude a porté sur la présentation du cadre légal dans lequel s'opèrent les restructurations portant fusions et scissions des sociétés.

Ainsi, il a été présenté les dispositions traitant de cet aspect dans la législation algérienne en faisant parfois des rapprochements par rapport à l'expérience d'autres pays (France en particulier) où ces opérations interviennent régulièrement.

De même, il a été précisé les incidences fiscales ainsi que les traitements comptables par référence au SCF (nouveau système comptable financier) algérien qui, en réalité, s'inspire des normes internationales IAS-IFRS.

Au préalable, il importe de faire remarquer que les opérations de fusion et de scission des sociétés ne sont pas très répandues dans notre paysage économique pour diverses raisons. Parmi ces raisons, il y a lieu de relever la forte prépondérance des sociétés de personnes et des sociétés familiales, alors que ce genre d'opérations est l'apanage des sociétés de capitaux par excellence.

En outre, le terrain de prédilection de ces opérations est la bourse. Quand bien même l'Algérie dispose d'une bourse, celle-ci n'est pas du tout active car le nombre de participants et de capitalisation boursière est extrêmement faible ; en effet, l'offre ne concerne que quelques sociétés dominantes sur le marché telles que Sonelgaz, Sonatrach, Cevital...etc.

Il y a lieu également de souligner que la majorité des restructurations n'a touché que les entreprises publiques durant les années 1990 et 2000, et ce, du fait des changements d'orientation économique. Ces opérations n'obéissaient pas nécessairement à des impératifs économiques tels que le renforcement de sa position sur le marché ou l'accroissement productif, industriel ou financier, mais plutôt à une conjoncture particulière qui était la crise économique de l'époque.

S'agissant du cadre légal, celui-ci a peu évolué en raison de la faiblesse du nombre d'opérations en la matière, mais aussi à cause de la transition économique qui a tardé à se concrétiser.

Cette faiblesse s'explique également par l'absence d'opportunités (financière, industrielle et commerciale) d'acquisition de fusion et de scission. Cette situation peut être expliquée par rapport à la consistance des entreprises algériennes qui, dans la majorité, sont des PME, PMI et des entreprises familiales telles que précisées ci-dessus.

Enfin, nous pouvons affirmer que la législation algérienne est très restrictive pour la concrétisation de ce genre d'opérations par des sociétés non-résidentes.

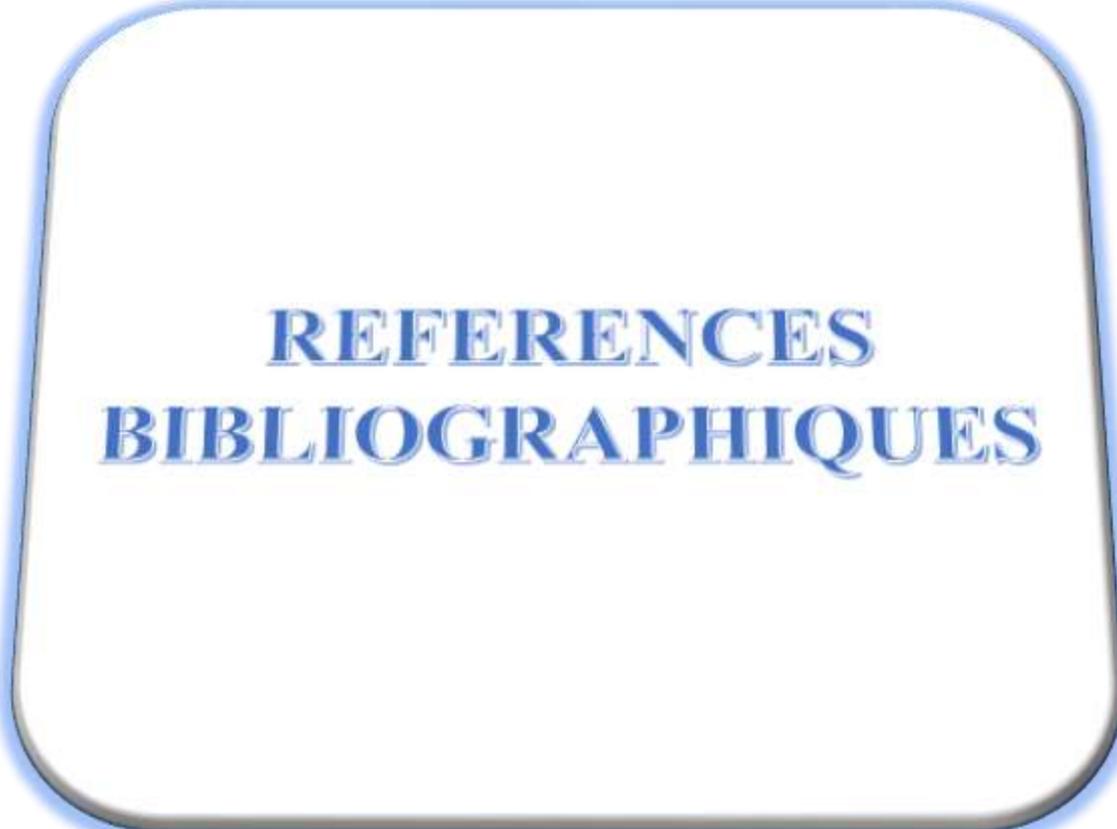
S'agissant du volet fiscal, il importe de faire remarquer que celui-ci ne peut pas évoluer en marge de la réalité économique. D'aucuns, ne contestent l'influence de la sphère économique sur le paysage juridique car les changements dans la législation s'adaptent aux besoins des situations et non le contraire.

Toutefois, le dispositif fiscal traitant les opérations de fusions et assimilées est « atrophie » en raison d'une rédaction incomplète et parfois imprécise pouvant prêter à confusion voire aux risques d'aboutir parfois à des contentieux inutiles.

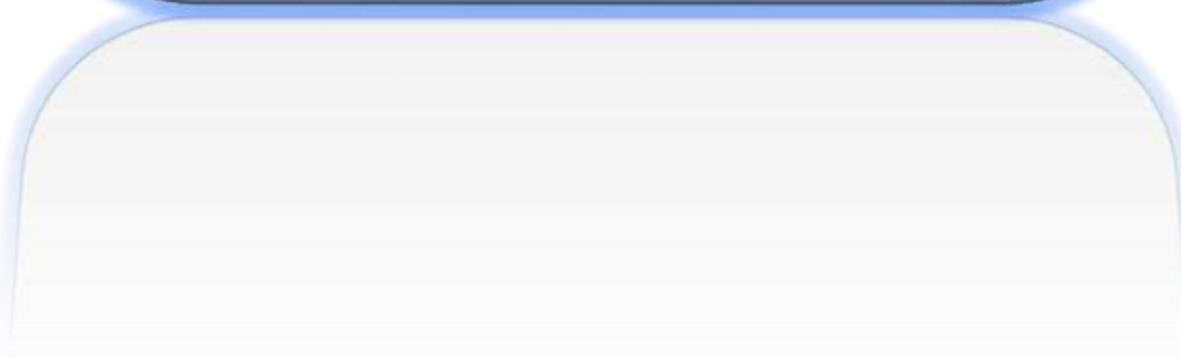
En effet, peu d'articles évoquent les aspects particuliers inhérents au traitement des impôts et taxes dû par le contribuable ; le législateur algérien n'ayant pas spécifiquement traité ce genre d'opérations ce qui veut dire qu'elles ne disposent pas d'un régime de faveur.

Devant cette situation, nous pouvons dire que le dispositif fiscal traitant les fusions et les scissions des sociétés en Algérie mérite d'être enrichi. Le législateur algérien doit, à cet effet, insérer un régime spécial appelé « régime de faveur » destiné à faciliter le regroupement des sociétés passibles de l'impôt sur le bénéfice des sociétés (IBS), en réduisant le coût fiscal de l'opération. Ce régime a pour effet d'assimiler les fusions et les scissions à des opérations intercalaires.

Enfin, le cadre légal doit être aménagé à l'effet de subordonner le régime spécial des fusions et des scissions de sociétés à certaines conditions pour préserver l'économie Algérienne et mettre à l'abri ses intérêts.



**REFERENCES
BIBLIOGRAPHIQUES**



REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

1- LES OUVRAGES

- ❖ ALLALI C. J., « Introduction aux normes IFRS-Comptes individuels - 32 thèmes de comptabilité financière - PCG 2014 et normes IFRS », Edition CJA, 2014
- ❖ BERTIN E., GODOWSKI C. et KHELASSI R., « Manuel Comptabilité et Audit », Edition Berti, Alger, 2013
- ❖ BNA, « Fiscalité de l'entreprise », Tome second, Juris Group, 1992
- ❖ CHADFAUX MARTIAL, « Les fusions des sociétés-Régime juridique et fiscal », Groupe revue fiduciaire, 1999
- ❖ Dictionnaire de la comptabilité, Edition publication fiduciaire France, 1993 et 1996
- ❖ DINH YANICK, « Les fusions scission et apports partiels d'actif », Edition ESKA, 2000
- ❖ Equipe rédactionnelle de la revue fiduciaire, « Le régime fiscal des sociétés », Les publications fiduciaires SA, 1995
- ❖ FERRE FRANÇOISE, « Fiscalité des entreprises et des particuliers », Edition Bréal, 2009
- ❖ GUIRAMAND FRANCE et HERAUD ALAIN, « Droit des sociétés », Edition Dunod, 2014
- ❖ GUYON YVES, « Droit des affaires », Tome 1, Edition Economica, 1996
- ❖ KERGOS Y. et RAFFIN M. H., « Fiscalité des fusions et apports partiels d'actifs », Edition Litec, 1994
- ❖ LACROIX MONIQUE, « Comptabilité approfondie et révision », Edition Vuibert, 1994
- ❖ LOPATER C. et al, « Fusions et opérations assimilées », Edition Francis Lefebvre, 2006
- ❖ MAILLET-BAUDRIE C. et LE MANH A., « Les normes comptables internationales », Edition Berti, Alger, 2007
- ❖ MAURICE COZIAN, « Précis de fiscalité des entreprises », Edition Juris-classeur, 2002
- ❖ MEIER OLIVIER et SCHIER GUILLAUME, «Fusions Acquisitions: Stratégie, finance, management », Edition Dunod, 2012
- ❖ Mémento pratique Francis Lefebvre, Comptable1998, Edition Francis Lefebvre, 1998

- ❖ Mémento pratique Francis Lefebvre, Fiscal 1998, Edition Francis Lefebvre, 1998
- ❖ MERCIER J. Y. et PLAGNET B., « les impôts en France –Traité de fiscalité 1998-1999 », Edition Francis Lefebvre, 1999
- ❖ MOREL GERVAIS, « Fiscalité des entreprises », Edition Revue Banque, 2004
- ❖ NAVEZ E. J. et al, « Droit fiscal et pratique notariale: Évolutions récentes et questions d'actualité », Edition Larcier, 2009
- ❖ PASCAL DENOS, « Guide pratique de la SARL et de l'EURL », Editions Eyrolles, 2011
- ❖ SADI NACER-EDDINE, « Privatisation des entreprises publiques en Algérie », Edition L'Harmattan, 2005
- ❖ SPIRIDION E., « L'essentiel de la fiscalité d'entreprise », Editions Eyrolles, 2011
- ❖ WINANDY JEAN-PIERRE, « Précis de droit fiscal », Edition Legitech, 2011
- ❖ ZITOUN TAYEB, « Comptabilité des sociétés », Edition BERTI, Alger, 2003
- ❖ ZITOUNE T. et GOLIARD F., « Droit fiscal des entreprises », Edition Berti, 2007

2- LES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES :

- ❖ Loi n°07-11 du 25 Novembre 2007 portant système comptable financier
- ❖ Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales fixant le nombre maximal des membres du conseil d'administration et du conseil de surveillance, France
- ❖ Ordonnance 95-25 relative aux capitaux marchands de l'Etat, JORADP n° 55 du 27 septembre 1995
- ❖ Article 121-20 de l'Arrêté 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes
- ❖ Article 209-11 du code général français
- ❖ Article 321-3 du PCG français.
- ❖ Article 39-1-5 du Code général des impôts français
- ❖ Article 70 de la loi 90-11 relatif aux relations de travail
- ❖ Article L.1224-1 du Code de travail français
- ❖ Avis n°2004-01 du 25 mars 2004 du conseil national de la comptabilité Algérien relatif au traitement des fusions et opérations assimilées
- ❖ Code de commerce, Edition 2016
- ❖ Code de l'enregistrement, DGI, 2016
- ❖ Code des impôts directs et taxes assimilées, DGI, 2016
- ❖ Code des taxes sur le chiffre d'affaire, DGI, 2016.

3- LES MEMOIRES, RAPPORTS ET GUIDES :

- ❖ BENBOUZID A., mémoire fin d'étude : « Fusion de sociétés et opérations assimilées- Aspects juridique, comptable et fiscal », IEDF, 2001
- ❖ Brochure portant « fiscalité des valeurs mobilières », DGI, 2004
- ❖ Brochure portant « Procédures et déroulement du contrôle sur pièce », DGI-DRV, 2003
- ❖ Brochure portant « Traitement fiscal des provisions »,DGI, 1997
- ❖ CHIKHI Y., rapport de stage : « La TVA en Algérie », IEDF, 2014
- ❖ Guide de l'investisseur, DGI, 2014
- ❖ Guide fiscal de l'enregistrement, DGI, 2014
- ❖ Guide fiscal et comptable des amortissements, DGI, 2004
- ❖ Guide investir en Algérie, KPMG, 2013
- ❖ Guide pratique de la TVA, DGI, 2014
- ❖ Manuel de comptabilité générale -selon SCF-, Sonatrach, 2009
- ❖ MLIK A., mémoire fin d'étude : « Aspects comptables et fiscaux des opérations de fusion et de scission », IEDF, 2008

4- AUTRES :

- ❖ AIT BELKACEM C., Séminaire sur la fiscalité, IEDF, 2008
- ❖ BELAMIRI K., Guide fiscal de l'IBS, 2012
- ❖ BRICIU L. et NIVOIX S., « Mise en perspective d'un siècle de fusions-acquisitions en Europe et aux Etats-Unis», Revue Management et Avenir N°2, Edition Management Prospective, 2009.
- ❖ CHEBILA S. - Enseignant à l'IEDF, Cours fiscalité directe, 2015
- ❖ LASSOUAG K. - Enseignant à l'IEDF, Cours IBS & IRG, 2002
- ❖ MADJENE D. - Enseignant à l'IEDF, Cours droits d'enregistrement, 2013

5- NETOGRAPHIE :

- ❖ www.compta-alg.com
- ❖ www.cours-univ.fr
- ❖ www.joradp.dz
- ❖ www.journaldunet.com
- ❖ www.l-expert-comptable.com
- ❖ www.mfdgi.gov.dz

TABLE DES MATIERES

Remerciements

Sommaire

Liste des figures

Introduction Générale..... 02

Chapitre I :Spécificités juridiques et comptables des opérations de fusion et de scission des sociétés

Introduction..... 06

I.1Aspects juridiques..... 07

I.1.1Définitions légales..... 07

I.1.1.1L'opération de fusion..... 07

I.1.1.2L'opération de scission..... 11

I.1.2Les différentes phases de réalisation et les conditions de réussite..... 11

I.1.2.1La phase préparatoire..... 12

I.1.2.2La phase finale d'approbation du projet de fusion..... 13

I.1.2.3La phase d'enregistrement et de publicité de la fusion ou de la scission..... 14

I.1.3Les effets juridiques..... 15

I.1.3.1La date d'effet de la fusion ou de la scission..... 15

I.1.3.2Effets au sein des sociétés..... 16

I.1.3.3Effets à l'égard des tiers..... 17

I.2Traitement comptable des opérations de fusion et de scission..... 17

I.2.1Comptabilisation d'une opération de fusion..... 17

I.2.1.1Comptabilisation chez la société absorbée..... 18

I.2.1.2Comptabilisation chez la société absorbante..... 19

I.2.1.3Exemple d'application..... 20

I.2.2Comptabilisation d'une opération de scission..... 22

I.2.2.1Comptabilisation chez la société scindée..... 23

I.2.2.2Comptabilisation chez les sociétés bénéficiaires..... 23

I.2.2.3Exemple d'application..... 24

Conclusion.....	27
-----------------	----

Chapitre II : Incidences fiscales des opérations de fusion et de scission des sociétés

Introduction.....	29
II.1 Régime de droit commun des fusions et des scissions	30
II.1.1 En matière d'IBS.....	31
II.1.1.1 A l' égard de la société absorbée ou scindée.....	31
II.1.1.2 A l' égard de la société absorbanteou bénéficiaire des apports.....	39
II.1.2 En matière d'IRG et d'autres droits et taxes.....	40
II.1.2.1 En matière d'IRG.....	40
II.1.2.2 En matière de TVA.....	43
II.1.2.3 En matière de droits d'enregistrement.....	44
II.2 Régime fiscal des fusions et des scissions en Algérie.....	48
II.2.1 En matière d'IBS.....	49
II.2.1.1 A l' égard de la société absorbée ou scindée.....	49
II.2.1.2 A l' égard de la société absorbante ou bénéficiaire des apports.....	52
II.2.2 En matière d'IRG et d'autres droits et taxes.....	57
II.2.2.1 En matière d'IRG.....	57
II.2.2.2 En matière de TVA.....	60
II.2.2.3 En matière de droits d'enregistrement.....	60
Conclusion.....	61

Conclusion Générale.....	63
---------------------------------	-----------

Références bibliographiques

Table des matières

Résumé :

Le développement de l'activité économique d'un pays peut être d'avantage facilité en présence d'un dynamisme touchant les intervenants dans la sphère économique en l'occurrence les sociétés.

Ainsi, l'accroissement des opérations de fusions, de scissions et d'une manière générale les restructurations, dénote la forte réactivité des opérateurs économiques aux changements des tendances économiques (crises économiques, opportunités commerciales, meilleures valorisations...etc.). Il ne peut qu'impacter positivement sur l'activité économique.

Dès lors, à l'effet d'accompagner ces mutations, souvent, les législations fiscales adoptent des mécanismes et paramètres à même de permettre leur déroulement sans contrainte majeure.

Toutefois, l'évolution de ces dispositifs est fonction, en définitif, de l'évolution de ces opérations dans le futur.

Mots-clés : le développement économique, opération de fusions et de scissions, la législation fiscale.

ملخص:

إنّ تطور النشاط الاقتصادي في الدولة مرده إلى حيوية وديناميكية المتدخلين في الدائرة الاقتصادية بمعنى الشركات. فبالتالي فإنّ عمليات الاندماج، الانشقاق وبصفة عامة عمليات إعادة الهيكلة تعكس قوة تجاوب المتعاملين الاقتصاديين لتغير التوجهات الاقتصادية (ازمات اقتصادية، فرص تجارية، الخ)، الأمر الذي ينعكس بشكل ايجابي على النشاط الاقتصادي. حرصا منها لمرافقة هذه التحولات، التشريعات الجبائية تتبنى ميكانيزمات ومعايير تسمح بسيرها دون عراقيل كبيرة. وبالطبع فإنّ تطوّر التشريعات الجبائية يكون حسب تطور العمليات في المستقبل.

كلمات مفتاحية: التطور الاقتصادي، عمليات الاندماج والانشقاق، التشريعات الجبائية.

Abstract:

The development of economic activity of a country can be facilitated by the presence of dynamism of the actors in the economic sphere and inside enterprises.

Thus, increasing of merger and scission operations and generally the restructuration reveal a high reactivity of economic operators to the changes of economic tendencies (economic crises, commercial opportunities, a good valorization, etc.) which impact positively the economic activity.

In order to accompany these mutations, the fiscal legislation adopts mechanisms and parameters which allow a functioning of economic activity. Finally, the evolution of these frameworks is a function of the evolution of these operations in the future.

Key words: Economic development, fusion and scission operations, fiscal legislation