

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-IFI-30-10-30-30-08/06/2018

Date de publication : 08/06/2018

PAT - IFI - Actifs exonérés - Exonération des actifs professionnels - Actifs affectés à la profession exercée dans le cadre d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés - Opérations de fusion, scission de sociétés, apports partiels d'actifs et apports à titre pur et simple

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine

Impôt sur la fortune immobilière

Titre 3 : Actifs exonérés

Chapitre 1 : Exonération des actifs professionnels

Section 3 : Actifs affectés à la profession exercée dans le cadre de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

Sous-section 3 : Opérations de fusion, scission de sociétés, apports partiels d'actifs et apports à titre pur et simple

Sommaire :

I. Fusions et scissions

A. Règle d'équivalence

1. Il n'y a pas eu, postérieurement à l'échange, de mutations d'actions, nouvelles ou anciennes, de la société B

2. Des mutations d'actions, nouvelles ou anciennes, de la société B bénéficiaire des apports sont intervenues après l'opération et avant le 1er janvier suivant

B. Remarques complémentaires

II. Apports partiels d'actif et apports à titre pur et simple

A. Apports partiels d'actif

B. Autres apports effectués à titre pur et simple

1. Apport effectué par une société à une autre société

2. Apport effectué par une entreprise individuelle à une société

III. Apports ou transferts consentis à une entreprise nouvelle

A. Apport en nature effectué par une personne physique à une société nouvelle ou transfert à son exploitation individuelle nouvelle, en vue d'une utilisation professionnelle, d'actifs antérieurement non affectés à un tel usage

B. Apport d'actifs professionnels d'une société anonyme ou à responsabilité limitée ou d'une entreprise individuelle à une société anonyme ou à responsabilité limitée nouvelle

1

Des règles particulières tenant compte de la spécificité des fusions et opérations assimilées sont prévues pour l'appréciation du respect des conditions prévues à l'[article 975 du code général des impôts \(CGI\)](#) relatives aux titres d'une société ayant fait l'objet d'une telle opération dans l'année précédant le fait générateur de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI).

I. Fusions et scissions

10

L'application des règles définies aux III et IV de l'[article 975 du CGI](#) conduirait normalement, en cas de fusion ou de scission, à ne tenir compte que de la situation des associés ou actionnaires, anciens ou nouveaux, de la société bénéficiaire des apports au 1^{er} janvier suivant l'opération au regard des questions liées au seuil minimal de détention des droits de vote.

20

Toutefois, dans l'esprit des règles déjà appliquées en matière d'impôt sur les bénéfices en vue d'assurer la neutralité fiscale des opérations de fusion et scission, les associés ou actionnaires de la société bénéficiaire des apports peuvent, pour l'IFI de l'année suivant celle de l'opération, bénéficier du régime particulier exposé ci-dessous.

Ce régime permet de tenir compte, sous certaines conditions, des changements entraînés par l'opération elle-même dans la répartition du capital de la société bénéficiaire des apports et dans la personne de ses dirigeants.

Il est fondé sur la recherche d'une équivalence entre les parts ou actions détenues au 1^{er} janvier suivant l'opération dans la société bénéficiaire des apports et les parts ou actions qui étaient ou auraient été détenues, si l'opération n'avait pas eu lieu, dans chacune des sociétés concernées.

A. Règle d'équivalence

30

Cette règle est destinée à déterminer, à partir des parts ou actions effectivement détenues au 1^{er} janvier suivant l'opération par les associés ou actionnaires de la société bénéficiaire des apports, quelle était ou aurait été en l'absence de fusion ou de scission, la participation de ces associés dans chacune des sociétés concernées, compte tenu des modalités de l'échange intervenu.

Pour déterminer cette participation, il y a lieu de distinguer, dans le capital de la société bénéficiaire des apports au 1^{er} janvier suivant l'opération, entre les parts ou actions anciennes et les parts ou actions nouvelles émises lors de l'opération. Les parts ou actions anciennes sont représentatives du capital de la société bénéficiaire des apports avant la fusion ou la scission ; par parts ou actions nouvelles, il faut en revanche entendre les parts ou actions de la société bénéficiaire des apports remises en rémunération de ceux-ci aux associés ou actionnaires de la société absorbée.

Ainsi, la proportion de parts ou actions qui étaient ou auraient été détenues dans le capital de la société absorbée par chacun des associés ou actionnaires de la société bénéficiaire des apports au 1^{er} janvier suivant l'opération est réputée égale au rapport existant entre les parts ou actions nouvelles possédées à la même date par chacun d'eux et le nombre total des parts ou actions nouvelles.

De même, la proportion de parts ou actions qui étaient ou auraient été, en l'absence de fusion, détenues dans le capital de la société bénéficiaire des apports est réputée égale au rapport entre les parts ou actions anciennes possédées par chaque associé ou actionnaire au 1^{er} janvier suivant l'opération et le nombre total des parts ou actions anciennes.

Entre la date de la fusion ou de la scission et le 1^{er} janvier suivant, les parts ou actions anciennes ou nouvelles, définies ci-dessus, peuvent avoir fait l'objet de transactions entre associés ou avec des tiers, mais en tout état de cause seuls la qualité d'associé et le nombre de parts ou actions nouvelles ou anciennes possédées au 1^{er} janvier suivant l'opération doivent être pris en considération pour l'application de la règle d'équivalence.

Exemple :

Le capital d'une société A est composé de 1 000 actions : deux personnes physiques X et Y détiennent respectivement 600 et 300 actions de cette société, les 100 autres appartenant à divers porteurs.

La société A est absorbée le 1^{er} octobre de l'année N par une société B dont le capital est divisé en 3 000 actions. Deux autres personnes physiques, T et U, détiennent respectivement 2 100 et 800 actions de la société B.

La société B émet, pour rémunérer les actionnaires de la société A, 2 000 actions nouvelles, le rapport d'échange s'établissant ainsi à deux actions nouvelles de B pour une action ancienne de A.

Au 1^{er} janvier suivant, deux situations peuvent se présenter :

1. Il n'y a pas eu, postérieurement à l'échange, de mutations d'actions, nouvelles ou anciennes, de la société B

40

Dans ce cas, le capital de B se répartit ainsi à la date indiquée :

Répartition du capital

	Actions nouvelles B	Actions anciennes B	Total
X	1 200	0	1 200
Y	600	0	600
T	0	2 100	2 100
U	0	800	800
Divers	200	100	300

TOTAL	2 000	3 000	5 000
--------------	-------	-------	-------

L'application de la règle d'équivalence conduit alors, comme il est logique, à des participations réputées détenues par X, Y, T et U dans le capital des sociétés A et B, comme si l'opération n'avait pas eu lieu, égales à ce qu'elles étaient effectivement au moment de l'opération.

Répartition de la participation

	Participation dans le capital de la société absorbée A, calculée comme si l'opération n'avait pas eu lieu (règle d'équivalence)	Participation dans le capital de la société B, bénéficiaire des apports, calculée comme si l'opération n'avait pas eu lieu (règle d'équivalence)	Participation effective dans le capital de la société B au 1 ^{er} janvier de l'année d'imposition
X	$1\,200 / 2\,000 = 60\%$	0	$1\,200 / 5\,000 = 24\%$
Y	$600 / 2\,000 = 30\%$	0	$600 / 5\,000 = 12\%$
T	0	$2\,100 / 3\,000 = 70\%$	$2\,100 / 5\,000 = 42\%$
U	0	$800 / 3\,000 = 26,7\%$	$800 / 5\,000 = 16\%$

2. Des mutations d'actions, nouvelles ou anciennes, de la société B bénéficiaire des apports sont intervenues après l'opération et avant le 1^{er} janvier suivant

50

Ainsi, si l'on suppose que Y a cédé 400 des actions nouvelles de B reçues par lui respectivement à T (300 actions) et à U (100 actions), et que X a acquis de U 300 actions anciennes, le capital de B se répartit ainsi au 1^{er} janvier N+1 :

Acquisition actions

	Actions nouvelles B	Actions anciennes B	Total
X	1 200	300	1 500
Y	200	0	200
T	300	2 100	2 400
U	100	500	600
Divers	200	100	300
TOTAL	2 000	3 000	5 000

Dans ces conditions, les actionnaires X, Y, T et U sont réputés avoir détenu respectivement :

Participation dans le capital

	Participation dans le capital de la société absorbée A, calculée comme si l'opération n'avait pas eu lieu (règle d'équivalence)	Participation dans le capital de la société B, bénéficiaire des apports, calculée comme si l'opération n'avait pas eu lieu (règle d'équivalence)	Participation effective dans le capital de la société B au 1^{er} janvier de l'année d'imposition
X	1 200 / 2 000 = 60 %	300 / 3 000 = 10 %	1 500 / 5 000 = 30 %
Y	200 / 2 000 = 10 %	0	200 / 5000 = 4 %
T	300 / 2 000 = 15 %	2 100 / 3 000 = 70 %	2 400 / 5 000 = 48%
U	100 / 2 000 = 5 %	500 / 3 000 = 16,7 %	600 / 5 000 = 12 %

B. Remarques complémentaires

60

Même lorsqu'il est fait application des règles spéciales prévues ci-dessus, la consistance et la valeur des patrimoines des associés ou actionnaires restent appréciées, dans tous les cas, au 1^{er} janvier suivant l'opération de restructuration.

70

Les associés ou actionnaires, au 1^{er} janvier suivant l'opération, de la société bénéficiaire des apports demeurent, en tout état de cause, fondés à faire application, si elles leur sont plus favorables, des règles de droit commun.

80

Pour l'IFI afférent aux années ultérieures, les règles de droit commun s'appliquent dans leur totalité aux associés ou actionnaires de la société bénéficiaire des apports.

Exemple :

Si la fusion a eu lieu en 2018, seul l'IFI dû au titre de 2019 est concerné par les solutions prévues ci-dessus. Pour l'IFI dû au titre des années 2020 et suivantes, les règles de droit commun s'appliquent dans leur totalité.

90

Les clauses de rétroactivité des fusions et opérations assimilées sont sans effet au regard de l'IFI, dès lors que ces clauses ont généralement pour seul objet de permettre aux parties de se référer, pour fixer les conditions financières de l'opération, à la valeur des patrimoines des sociétés en présence à l'ouverture de l'exercice.

Dans ces conditions, au cas où une fusion ou opération assimilée, intervenant dans le courant de l'année d'imposition, rétroagirait au 1^{er} janvier de cette année (ou à une date antérieure), il y a lieu, pour l'IFI dû au titre de la même année, de se référer exclusivement à la situation qui était celle des associés ou actionnaires des sociétés en présence au 1^{er} janvier, abstraction faite de la clause de rétroactivité. Pour l'impôt dû au titre de l'année suivant celle de l'opération, les solutions prévues ci-

dessus sont applicables.

100

Pour se prévaloir de ces solutions, les associés de la société bénéficiaire des apports doivent être en mesure de justifier de la qualité de parts ou d'actions nouvelles ou de parts ou d'actions anciennes de leurs droits détenus au 1^{er} janvier suivant l'opération et du nombre de parts ou actions appartenant à chacune de ces deux catégories.

II. Apports partiels d'actif et apports à titre pur et simple

Des règles particulières sont prévues en cas d'apports partiels d'actif ou d'apport à titre pur et simple.

A. Apports partiels d'actif

110

Dès lors que la société apporteuse continue d'exister après la réalisation de l'apport partiel, il convient d'apprécier les conditions posées par l'[article 975 du CGI](#) relatives aux titres de cette société au 1^{er} janvier suivant la réalisation de l'apport.

Quant à la situation des associés ou actionnaires de la société bénéficiaire de l'apport au 1^{er} janvier suivant l'opération, elle doit être réglée mutatis mutandis comme en matière de fusion ou de scission.

Enfin, dans le cas où, du fait de l'apport, la société apporteuse devient une holding, il est fait application des solutions prévues pour ce type de sociétés.

B. Autres apports effectués à titre pur et simple

1. Apport effectué par une société à une autre société

120

Il convient de mettre en œuvre les solutions prévues au **II-A § 110** en cas d'apport partiel d'actif.

2. Apport effectué par une entreprise individuelle à une société

130

- si l'apport n'entraîne pas la disparition de l'entreprise individuelle, il doit être fait application des solutions mentionnées au [II-A § 110](#) en cas d'apport partiel d'actif ;

- si l'apport entraîne la disparition de l'entreprise individuelle, il y a lieu de transposer les solutions prévues en cas de fusion au [I § 10](#).

III. Apports ou transferts consentis à une entreprise nouvelle

A. Apport en nature effectué par une personne physique à une société nouvelle ou transfert à son exploitation individuelle nouvelle, en vue d'une utilisation professionnelle, d'actifs antérieurement non affectés à un tel usage

140

Dans une telle hypothèse, les règles relatives aux actifs professionnels trouvent à s'appliquer, y compris pour l'exercice de la création de l'entreprise, dans les conditions de droit commun.

B. Apport d'actifs professionnels d'une société anonyme ou à responsabilité limitée ou d'une entreprise individuelle à une société anonyme ou à responsabilité limitée nouvelle

150

Il convient dans cette hypothèse de transposer les règles mentionnées ci-dessus [II-A § 110](#) et suivants applicables au cas où la société bénéficiaire de l'apport préexistait à l'opération.

Sans qu'il y ait lieu ici d'entrer dans le détail, on voit qu'il convient de distinguer les cas suivants :

- apport-fusion ou apport-scission d'une société préexistante au profit d'une ou plusieurs sociétés nouvelles ;
- apport partiel d'actif d'une société préexistante à une société nouvelle ;
- apport pur et simple d'une société préexistante à une société nouvelle ;
- apport pur et simple d'une entreprise individuelle à une société nouvelle, sans disparition de l'entreprise individuelle ;
- apport pur et simple d'une entreprise individuelle à une société nouvelle, avec disparition de l'entreprise.