RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté Égalité Fraternité

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-10-20-20-20130419
Date de publication : 19/04/2013
Date de fin de publication : 13/06/2014

IS - Fusions et opérations assimilées - Régime spécial des fusions - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
- Fusions et opérations assimilées
  - Titre 1 : Régime de droit commun et régime spécial des fusions de sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés
    - Chapitre 2 : Régime spécial des fusions
      - Section 2 : Champ d'application

Sommaire :

I. Conditions liées au régime fiscal des personnes concernées
- A. Principe
- B. Sociétés éligibles au régime spécial des fusions
- C. Sociétés hors du champ du régime spécial des fusions
- D. Cas où la société absorbante est partiellement exonérée d'impôt sur les sociétés
- E. Cas particuliers
  - 1. Concernant la transformation de sociétés ayant bénéficié du régime spécial en sociétés soumises au régime des sociétés de personnes
  - 2. Concernant l'option d'une société à l'impôt sur les sociétés préalablement à son absorption
  - 3. Cas des fusions de sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC)

II. Nationalité des personnes morales bénéficiaires des apports
- A. Apports faits par des personnes morales françaises à des personnes morales étrangères
- B. Apports faits par des personnes morales étrangères à des personnes morales françaises
- C. Limitation du champ d'application géographique des opérations éligibles aux régimes de faveur
  - 1. Principe
  - 2. Régimes de faveur concernés

III. Précisions concernant certains organismes
- A. Situation particulière des mutuelles régies par le code de la mutualité
- B. Situation particulière des sociétés d'assurance mutuelles régies par le code des assurances
- C. Situation particulière des institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale
- D. Conséquences fiscales d'une fusion d'associations régies par la loi du 1er juillet 1901 et soumises à l'impôt sur les sociétés

IV. Régimes concernés

V. Rémunération des apports
- A. Principe

B. Exception
VI. Non exigence d'une plus-value nette globale

I. Conditions liées au régime fiscal des personnes concernées

A. Principe

1

L'application du régime spécial est liée au régime fiscal des sociétés ou autres personnes morales participant à la fusion.

Par application des dispositions du I de l'article 210 C du CGI, le régime spécial des fusions est réservé aux opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés, quelle que soit par ailleurs leur forme juridique.

B. Sociétés éligibles au régime spécial des fusions

10

Par suite, sont admises au bénéfice du régime spécial, les sociétés et collectivités dotées de la personnalité juridique, établissements publics, organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, organismes des départements et des communes, énumérés à l'article 206 du CGI.

Il s'agit :

- des sociétés et autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sur tout ou partie de leurs bénéfices en raison de leur forme ou de leur activité;

- des sociétés en nom collectif ou civiles qui ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI;

- des sociétés en commandite simple, passibles de l'impôt sur les sociétés sur tout ou partie de leurs bénéfices, selon qu'elles ont ou non exercé l'option susvisée en ce qui concerne la part des commandités ;

> **Remarque :** Il est, dès à présent, précisé que l'application du régime spécial des fusions nécessite des adaptations en ce qui concerne d'une part, les sociétés en commandite simple n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux et, d'autre part, les collectivités sans but lucratif visées au 5 de l'article 206 du CGI (BOI-IS-FUS-10-20-30).

- des sociétés à objet civil passibles du même impôt à raison de leur forme et des sociétés à forme civile exerçant une activité commerciale au sens des articles 34 du CGI et 35 du CGI (à l'exclusion des sociétés civiles de construction-vente placées hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés par l'article 239 ter du CGI) ;

- des personnes morales de forme quelconque soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités particulières définies au 5 de l'article 206 du CGI (et notamment les associations déclarées régies par la loi du 1er juillet 1901) ;

> **Remarque :** sur les associations, se reporter toutefois au III-D § 330 relatif à l'absence de titres en contrepartie des apports

- des personnes morales exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu d'une disposition spéciale et visées aux articles 207 à 208 sexies du CGI à l'exception des sociétés visées à l'article 208 quinquies du même code exclues du régime de faveur des fusions;

- des établissements publics et autres organismes visés à l'article 1654 du CGI.

20

Pour apprécier si les personnes morales intéressées satisfont ou non à la condition d'être passibles de l'impôt sur les sociétés, il convient de se placer à la date de la réalisation définitive de l'opération de fusion telle qu'elle est définie plus loin (BOI-IS-FUS-40-10).

C. Sociétés hors du champ du régime spécial des fusions

30

Ne peuvent, notamment bénéficier du régime spécial de l'article 210 A du CGI :

- les sociétés de personnes qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;

- les opérations de fusion auxquelles participent des sociétés anonymes soumises au régime fiscal de droit commun qui apportent l'intégralité de leur actif à des sociétés dont l'objet entre dans les prévisions de l'article 1655 ter du CGI (sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale) ;

- les sociétés civiles qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente, dès lors qu'elles sont expressément exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés par l'article 239 ter du même code;

- les opérations par lesquelles une société soumise à l'impôt sur les sociétés est absorbée par une société exonérée de cet impôt. Tel est notamment le cas des sociétés implantées dans les zones d'entreprises exonérées d'impôt sur les sociétés en application de l'article 208 quinquies du même code. En effet, l'application du régime de faveur est subordonnée au fait que les sociétés en cause soient passibles de l'impôt sur les sociétés et respectent les engagements prévus aux 3 de l'article 210 A du CGI et au 1 de l'article 210 B du CGI. Or, si la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport créée dans la zone est effectivement dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, elle en est expressément exonérée par le I de l'article 208 quinquies du CGI, notamment au titre des plus-values qui ne figurent pas parmi les produits imposables énumérés au II du même article. La société créée dans la zone n'est donc pas en mesure de prendre et de respecter les engagements prévus au 3 de l'article 210 A du code général des impôts. Dès lors, le régime de faveur des fusions et opérations assimilées ne peut être appliqué aux opérations de transferts d'activité dans les zones d'entreprises.

D. Cas où la société absorbante est partiellement exonérée d'impôt sur les sociétés

40

Pour le cas où la société absorbante est partiellement exonérée d'impôt sur les sociétés il convient de se reporter au BOI-IS-FUS-10-20-40-30.

E. Cas particuliers

1. Concernant la transformation de sociétés ayant bénéficié du régime spécial en sociétés soumises au régime des sociétés de personnes

50

Depuis le 6 septembre 2005, il est admis que la transformation d'une société assujettie à l'impôt sur les sociétés en une entité soumise au régime fiscal des sociétés de personnes n'est pas de nature à remettre en cause l'application du régime spécial des fusions, dès lors que les engagements souscrits par cette société, ainsi que les obligations lui incombant, demeurent valables dans le cadre d'un changement de forme juridique n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle.

RES N°2005/10 (FE) publié le 6/09/2005 : Changement de régime fiscal d'une société et régime spécial des fusions

Question : *Le changement de régime fiscal d'une société absorbante, qui s'était placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'"article 210 A du code général des impôts du code général des impôts, a-t-il pour effet de remettre en cause ce régime ?*

Réponse : *Le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts permet la non-imposition des plus-values nettes et profits dégagés sur l'ensemble des éléments d'actifs apportés si la société bénéficiaire des apports prend l'engagement, dans le traité de fusion notamment, de calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables d'après la valeur qu'elles avaient du point de vue fiscal dans les écritures de la société absorbée.*

La société absorbante doit également tenir à la disposition de l'administration le registre prévu au II de l'article 54 septies du code général des impôts, dans le délai mentionné à cet article et sous la sanction prévue à l'article 1734 ter du même code.

La transformation d'une société assujettie à l'impôt sur les sociétés en une entité soumise au régime fiscal des sociétés de personnes n'est pas de nature à remettre en cause l'application du régime spécial des fusions, dès lors que les engagements souscrits par cette société, ainsi que les obligations lui incombant, demeurent valables dans le cadre d'un changement de forme juridique n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle.

La taxation des sommes en cause est toujours possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société absorbante.

En outre, l'article 221 bis du code général des impôts dispose qu'en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, lorsqu'une société cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes incluses dans l'actif social ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société. Dès lors que les engagements prévus à l''article 210 A du code général des impôts précité demeurent valables, l'atténuation conditionnelle prévue à l'article 221 bis du code général des impôts peut s'appliquer, les conditions déjà évoquées étant remplies.

Remarque : La taxation des sommes en cause est toujours possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société absorbante. En outre, l'article 221 bis du CGI dispose qu'en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, lorsqu'une société cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values

latentes incluses dans l'actif social ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société. Dès lors que les engagements prévus à l'article 210 A du code général des impôts précité demeurent valables, l'atténuation conditionnelle prévue à l'article 221 bis du CGI peut s'appliquer, les conditions déjà évoquées étant remplies.

2. Concernant l'option d'une société à l'impôt sur les sociétés préalablement à son absorption

60

A compter du 1er novembre 2011, il est admis que l'option à l'impôt sur les sociétés prévue par les dispositions du 3 de l'article 206 du CGI exercée par une société préalablement à son absorption effectuée sous le régime de faveur prévu à l'article 210 A du code général des impôts, qui est irrévocable et qui s'applique rétroactivement à compter de l'ouverture de l'exercice au cours duquel elle est exercée, n'est pas susceptible d'être écartée sur le fondement de l'abus de droit fiscal sur le seul motif qu'elle a pour effet de permettre l'application du régime de faveur des fusions et opérations assimilées.

Conformément aux dispositions du 1 de l'article 239 du CGI, elle doit être notifiée avant la fin du troisième mois de l'exercice au cours duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à cet impôt.

RES N° 2011/29 (FE) publié le 01/11/2011 : Rescrit Abus de droit – Option à l'impôt sur les sociétés et fusion placée sous le régime de faveur.

Question : *L'option à l'impôt sur les sociétés prévue par les dispositions du 3 de l'article 206 du CGI exercée par une société préalablement à son absorption effectuée sous le régime de faveur prévu à l'article 210 A du CGI, peut-elle être remise en cause sur le fondement de l'abus de droit fiscal ?*

Réponse : *Cette option, qui est irrévocable et qui s'applique rétroactivement à compter de l'ouverture de l'exercice au cours duquel elle est exercée, n'est pas susceptible d'être écartée sur le fondement de l'abus de droit fiscal sur le seul motif qu'elle a pour effet de permettre l'application du régime de faveur des fusions et opérations assimilées.*

Conformément aux dispositions du 1 de l'article 239 du CGI, elle doit être notifiée avant la fin du troisième mois de l'exercice au cours duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à cet impôt.

3. Cas des fusions de sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC)

70

En application de l'article 208 C bis du CGI, le régime spécial des fusions s'applique aux opérations de restructuration réalisées depuis le 1er janvier 2005 auxquelles participent des SIIC ou leurs filiales ayant opté pour le régime d'exonération d'impôt sur les sociétés visé à l'article 208 C du CGI.

Le bénéfice du régime spécial des fusions est subordonné à la condition que la société absorbante prenne l'engagement, dans l'acte d'apport, de se substituer à la société absorbée pour ses obligations de distribution non satisfaites à la date de la fusion. Des obligations spécifiques de distribution concernant le boni de fusion et la plus-value sur les immeubles apportés sont mises à la charge de la société absorbante.

80

A compter du 3 mars 2009, il est admis que le boni de fusion résultant de l'absorption d'une société bénéficiant du régime d'exonération des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) par une autre société bénéficiant de ce régime est soumise aux dispositions du II de l'article 208 C bis du CGI, qui permettent l'application du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts et qui subordonnent l'exonération du boni à la distribution de 50 % de son montant au plus tard à la fin du deuxième exercice qui suit la fusion.

En outre, le boni de fusion constitue juridiquement une plus-value résultant de l'annulation des titres de la société absorbée et doit être traité de la même manière que les autres plus-values exonérées résultant de la cession d'immeubles ou de participations dans des filiales exonérées.

Il convient dès lors d'appliquer au boni de fusion, les modalités pratiques décrites dans le BOI-IS-CHAMP-30-20-40, relatives à la détermination du montant total de l'obligation de distribution, et aux règles de plafonnement au résultat fiscal et au résultat comptable.

Par ailleurs, il est souligné que l'obligation de distribution porte sur la plus-value fiscale d'annulation des titres déterminée à partir de la valeur fiscale des titres de la société absorbée à la date de l'annulation, et dont le montant peut par conséquent différer du boni de fusion résultant des seules écritures comptables :

RES N° 2009/14 (FE) publié le 03/03/2009 : Régime fiscal du boni de fusion résultant de l'absorption d'une société exonérée par l'établissement stable français d'une société étrangère, placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts.

Question : *L'absorption par l'établissement stable français d'une société étrangère de sa filiale française relevant du régime d'exonération des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) prévu à l'article 208 C du CGI, entre-t-elle dans le champ d'application des dispositions de l'article 208 C bis du CGI et peut-elle par suite bénéficier du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI ?*

Réponse : *Le boni de fusion résultant de l'absorption d'une société bénéficiant du régime d'exonération des sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) par une autre société bénéficiant de ce régime est soumise aux dispositions du II de l'article 208 C bis du CGI bis, qui permettent l'application du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts et qui subordonnent l'exonération du boni à la distribution de 50 % de son montant au plus tard à la fin du deuxième exercice qui suit la fusion.*

En outre, le boni de fusion constitue juridiquement une plus-value résultant de l'annulation des titres de la société absorbée et doit être traité de la même manière que les autres plus-values exonérées résultant de la cession d'immeubles ou de participations dans des filiales exonérées.

Il convient dès lors d'appliquer au boni de fusion, les modalités pratiques décrites dans le BOI-IS-CHAMP-30-20-40, relatives à la détermination du montant total de l'obligation de distribution, et aux règles de plafonnement au résultat fiscal et au résultat comptable.

Par ailleurs, il est souligné que l'obligation de distribution porte sur la plus-value fiscale d'annulation des titres déterminée à partir de la valeur fiscale des titres de la société absorbée à la date de l'annulation, et dont le montant peut par conséquent différer du boni de fusion résultant des seules écritures comptables.

Enfin, selon les dispositions du 2 de l'article 210 C du CGI, une fusion impliquant une société de nationalité étrangère peut être admise, sur agrément préalable, au bénéfice du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI. Ces

dispositions s'appliquent également, sous réserve du respect des modalités fixées par l'article 208 C bis du même code, aux sociétés bénéficiant du régime SIIC.

II. Nationalité des personnes morales bénéficiaires des apports

A. Apports faits par des personnes morales françaises à des personnes morales étrangères

90

Conformément au 1 de l'article 210 C du CGI, les dispositions des articles 210 A du code général des impôts et 210 B du CGI s'appliquent aux opérations auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés.

100

Il résulte du 2 de l'article 210 C du CGI que le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts n'est applicable aux apports faits à des personnes morales étrangères par des personnes morales françaises que si ces apports ont été préalablement agréés par le ministre chargé du Budget.

110

Depuis le 3 mars 2009, il est admis que selon les dispositions du 2 de l'article 210 C du CGI, une fusion impliquant une société de nationalité étrangère peut être admise, sur agrément préalable, au bénéfice du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts. Ces dispositions s'appliquent également, sous réserve du respect des modalités fixées par l'article 208 C bis du CGI, aux sociétés bénéficiant du régime SIIC (ci avant au **I-E-3 § 80** le RES n° 2009/14 (FE)).

Remarque : En ce qui concerne plus particulièrement la procédure de l'agrément cf. BOI-SJ-AGR-20.

120

Pour l'application de ces dispositions, les personnes morales françaises s'entendent, exclusivement de celles qui sont constituées selon la loi française et qui ont leur siège social en France métropolitaine ou dans les départements et territoires d'outre-mer, sans qu'il soit tenu compte de la nationalité de leurs membres ni du lieu de leur exploitation.

130

Ce siège social n'est d'ailleurs pas nécessairement celui qui est déterminé par les statuts ou une assemblée ultérieure, mais le siège réel de la direction juridique, financière, administrative et comptable où se réunissent ordinairement les organes dirigeants de la société et les assemblées d'associés.

B. Apports faits par des personnes morales étrangères à des personnes morales françaises

140

Les apports consentis à une personne morale française par une personne morale étrangère ne peuvent être placés sous le régime spécial des fusions que si notamment la personne morale

apporteuse exerce en France une activité qui la rend passible de l'impôt français sur les sociétés. De même, les modalités de l'opération doivent permettre d'assurer l'imposition future des plus-values placées en sursis d'imposition.

En ce qui concerne le cas particulier de l'apport par une société étrangère de sa succursale française à une société française (BOI-IS-FUS-20-20).

Le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts n'est applicable aux apports faits à des personnes morales étrangères par des personnes morales françaises que si ces apports ont été préalablement agréés par le ministre chargé du Budget.

En ce qui concerne plus particulièrement la procédure de l'agrément, BOI-SJ-AGR-20**.**

C. Limitation du champ d'application géographique des opérations éligibles aux régimes de faveur

1. Principe

150

La loi instaure une limitation géographique à l'application des régimes de faveur existants aux opérations de fusions, de scissions, d'apport partiel d'actif ou d'échange de titres.

160

Sont dorénavant exclues du champ d'application des régimes de faveur mentionnés ci-après au **II-C-2 § 190** les opérations de fusions, scissions**,** apports partiel d'actif et échanges de titres lorsqu'elles sont opérées par une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, ayant son siège dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

170

Ainsi, sont éligibles au régime de faveur les opérations de fusion, de scission, d'apport partiel d'actif ou d'échange de titres suivantes :

- les opérations réalisées par des sociétés françaises,

- les opérations réalisées par les sociétés d'un ou plusieurs États membres de l'Union européenne,

- les opérations réalisées par des sociétés ayant leur siège dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

180

Restent cependant éligibles au régime de faveur les opérations qui entrent dans le champ d'application de la directive fusion 2009/133/CE du 19 octobre 2009 concernant le régime commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents.

2. Régimes de faveur concernés

190

Les régimes de faveur concernés par cette limitation géographique sont notamment mentionnés aux articles suivants du CGI :

- **Régimes concernant les associés des sociétés apporteuses ou bénéficiaires des apports :**

  - au 7 bis de l'article 38 du CGI : Echange de titres résultant d'une opération de fusion ou de scission réalisée par des entreprises – Sursis d'imposition du profit ou de la perte ;

  - au V de l'article 93 quater : Echange de titres résultant d'une opération de fusion ou de scission réalisée par des professionnels relevant de la catégorie des Bénéfices non commerciaux – Sursis d'imposition du profit ou de la perte ;

  - article 115 du CGI : Attribution des titres représentatifs de l'apport aux membres de la société apporteuse en cas de fusion ou de scission de sociétés.

Remarque : L'exclusion géographique ne vise que les sociétés apporteuses et bénéficiaires et non les sociétés ou personnes physiques actionnaires de la société apporteuse, qui résideraient dans un des États ou territoires exclus. Il est précisé que lorsqu'une opération est exclue du champ d'application de certains régimes de faveur mentionnés à l'article 210-0 A du CGI, les régimes énoncés ci-dessus ne peuvent s'appliquer même aux résidents d'autres États ou territoires.

- **Régimes concernant les sociétés apporteuses ou bénéficiaires des apports :**

  - article 151 octies A du CGI : Opération de fusion ou de scission d'une société civile professionnelle – Report d'imposition des plus-values d'apport ;

  - au II de l'article 209 : Transfert de déficit sur agrément ;

  - articles 210 A du CGI à 210 C du CGI : Régime de faveur des fusions, scissions et apports partiels d'actif applicable en matière d'impôt sur les sociétés – Report et sursis d'imposition des profits et plus-values d'apport ;

  - au II de l'article 220 quinquies : Transfert de la créance de report en arrière des déficits dans le cadre des opérations de fusions, de scissions et d'apport partiel d'actif.

- **Extensions de la limitation géographique à certains régimes :**

En application de l'article 210-0 A du CGI modifié par l'article 38 de la loi 2005-1720 du 30 décembre 2005, la limitation géographique prévue par ce texte concerne également les échanges de titres consécutifs à une fusion (ou une scission) détenus par des contribuables ayant réalisé une opération placée sous les régimes de report d'imposition prévus aux articles 151 octies du CGi et 151 nonies du CGI.

Il résulte du II de l'article 210-0 A du CGI (complété par l'article 14, III de la loi 2007-1822 du 24-12-2007 et par l'article 19, V de la loi 2007-1824 du 25-12-2007) que la limitation géographique qu'il prévoit s'applique aussi aux fusions (ou scissions) de sociétés ayant bénéficié d'un apport de brevets conformément au I ter de l'article 93 quater du CGI ou d'un apport de titres inscrits au bilan d'une entreprise individuelle ainsi qu'aux fusions (ou scissions) de sociétés dont de tels titres ont été apportés (CGI art. 151 octies B).

III. Précisions concernant certains organismes

A. Situation particulière des mutuelles régies par le code de la mutualité

200

La fusion de plusieurs mutuelles, de plusieurs unions ou de plusieurs fédérations régies par le code de la mutualité est prévue aux articles L.113-2, L.114-12, L.212-12 et L.212-13 du code de la mutualité.

210

La scission d'une mutuelle, union ou fédération régies par le code de la mutualité est prévue aux articles L.113-3, L.114-12, L.212-12 et L.212-13 du code de la mutualité.

Remarque : ces opérations de fusion ou de scission sont soumises à l'approbation de l'Autorité de contrôle prudentiel dans les conditions prévues aux articles L.212-11, L. 212-12 et L.212-13 du code de la mutualité.

220

Malgré l'absence de rémunération sous forme de titres, il existe une réelle contrepartie des apports constituée par le transfert des engagements pris envers les membres participants de l'organisme résultant de la fusion ou bénéficiaire de l'apport qui garantit la protection de leurs droits.

230

En outre, le groupement absorbant qui reçoit l'actif est tenu d'acquitter le passif du groupement absorbé.

240

En conséquence, dès lors que le groupement absorbant ou bénéficiaire est tenu en vertu des textes précités de reprendre les engagements du groupement absorbé ou apporteur et que les parties à l'opération sont soumises à l'impôt sur les sociétés, les opérations visées au **II-A § 200 et 210** ainsi que les apports partiels d'actif de branche complète d'activité peuvent être assimilés à des opérations de fusion ou de scission au sens de l'article 210-0 A du CGI pour l'application à ces opérations des dispositions prévues aux II de l'article 209, 210 A du CGI à 210 C du CGI, au II de l'article 220 quinquies du CGI et 223 A du CGI à 223 U du CGI.

250

Toutefois, l'application du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts est subordonnée à la transcription comptable de l'ensemble des apports à la valeur nette comptable.

260

Lorsque l'apport envisagé dans le cadre d'une opération de scission ou d'apport partiel d'actif ne porte pas sur une branche complète d'activité, telle que définie au BOI-IS-FUS-20-20, le recours à la procédure de l'agrément prévue à l'article 210 B du CGI est nécessaire.

Remarque : En ce qui concerne plus particulièrement la procédure de l'agrément (BOI-SJ-AGR-20).

B. Situation particulière des sociétés d'assurance mutuelles régies par le code des assurances

270

Les opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif de sociétés d'assurance mutuelles ou de leurs unions, et de sociétés de groupe d'assurance régies par le code des assurances (articles L.322-26-1, L.322-26-3, L.322-26-4, L.322-26-5 ou L.322-1-3 du code des assurances), sont prévues aux articles L.324-1, L.324-2 et L.324-3 du même code.

280

Les opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif comportant ou non des transferts de portefeuille de contrats ne peuvent être réalisées qu'avec l'approbation de l'Autorité de contrôle prudentiel dans les conditions prévues aux articles L.324-1, L.324-2 et L.324-3 du code des assurances.

290

Malgré l'absence de rémunération des apports par l'attribution de droits représentatifs du capital de l'organisme bénéficiaire, il existe une réelle contrepartie des apports constituée par la garantie du respect de l'intérêt des assurés de l'organisme scindé, absorbé ou apporteur.

300

En conséquence, dès lors que les organismes parties à l'opération sont soumis à l'impôt sur les sociétés, les opérations susvisées peuvent être assimilées à des opérations de fusion ou de scission au sens de l'article 210-0 A du CGI pour l'application à ces opérations des dispositions prévues aux II de l'article 209, 210 A du CGI à 210 C du CGI, au II de l'article 220 quinquies du CGI et 223 A du CGI à 223 U du CGI.

310

Toutefois, l'application du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts est subordonnée à la transcription comptable de l'ensemble des apports à la valeur nette comptable.

320

Lorsque l'apport envisagé dans le cadre d'une opération de scission ou d'apport partiel d'actif ne porte pas sur une branche complète d'activité, telle que définie au BOI-IS-FUS-20-20, le recours à la procédure de l'agrément prévue à l'article 210 B du CGI est nécessaire.

En ce qui concerne plus particulièrement la procédure de l'agrément (BOI-SJ-AGR-20).

C. Situation particulière des institutions de prévoyance régies par le titre III du livre IX du code de la sécurité sociale

325

Les opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif d'institutions de prévoyance sont régies par les articles L. 931-16, L.931-16-1 et L. 931-17 du code de la sécurité sociale. Ces opérations comportant ou non des transferts de portefeuille de bulletins d'adhésion ou de contrats ne peuvent

être réalisées qu'avec l'approbation de l'Autorité de contrôle prudentiel.

327

Malgré l'absence de rémunération des apports par l'attribution de droits représentatifs du capital de l'organisme bénéficiaire, il existe une réelle contrepartie des apports constituée par la garantie du respect de l'intérêt des créanciers, des adhérents, des participants et des bénéficiaires de l'organisme scindé, absorbé ou apporteur. En conséquence, dès lors que les organismes parties à l'opération sont soumis à l'IS, les opérations susvisées peuvent être assimilées à des opérations de fusion ou scission au sens de l'article 210-0 A du CGI.

329

Les institutions de prévoyance peuvent bénéficier du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI dans les mêmes conditions que les mutuelles visées au III- A § 200 à 260.

D. Conséquences fiscales d'une fusion d'associations régies par la loi du 1er juillet 1901 et soumises à l'impôt sur les sociétés

330

A compter du 26 avril 2011, il est précisé que l'article 210-0 A du CGI qui définit le champ d'application du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts exclut l'application de ce régime pour les opérations de restructuration dans lesquelles les parties à l'opération sont deux associations.

En effet, selon les dispositions de l'article 210-0 A du CGI, une opération de fusion est caractérisée par l'attribution de titres de l'entité absorbante.

Or, en l'absence de capital, les associations ne peuvent émettre des titres en contrepartie des apports qu'elles peuvent recevoir. La condition substantielle exposée ci-dessus ne peut donc pas être satisfaite et une opération à laquelle participe une association ne peut donc être qualifiée de fusion au sens de l'article 210-0 A du CGI.

Dès lors, l'opération présentée ne peut pas bénéficier du régime prévu à l'article 210 A du code général des impôts.

RES N° 2011/8 (FE - ENR) publié le 26/04/2011 : Conséquences fiscales d'une fusion d'associations régies par la loi du 1er juillet 1901 et soumises à l'impôt sur les sociétés.

***Question** : Quelles sont les conséquences fiscales d'une fusion d'associations, régies par la loi du 1er juillet 1901 et soumises à l'impôt sur les sociétés, au regard du régime spécial des fusions des articles 210-0 A du CGI (en matière d'impôt sur les sociétés) et 816 du CGI (en matière de droits d'enregistrement) ?*

***Réponse** : En matière d'impôt sur les sociétés, l'article 210-0 A du code général des impôts (CGI), qui définit le champ d'application du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts, exclut l'application de ce régime pour les opérations de restructuration dans lesquelles les parties à l'opération sont deux associations.*

En effet, selon les dispositions de l'article 210-0 A précité, une opération de fusion est caractérisée par l'attribution de titres de l'entité absorbante.

Or, en l'absence de capital, les associations ne peuvent émettre des titres en contrepartie des apports qu'elles peuvent recevoir. La condition substantielle exposée ci-dessus ne peut donc pas être satisfaite et une opération à laquelle participe une association ne peut donc être qualifiée de fusion au sens de l'article 210-0 A du CGI.

Dès lors, l'opération présentée ne peut pas bénéficier du régime prévu à l'article 210 A du CGI.

S'agissant des droits d'enregistrement, l'article 816 du CGI dispose que les actes qui constatent des opérations de fusion auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes publics passibles de l'impôt sur les sociétés donnent lieu à la perception d'un droit fixe d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière de 375 €.

A cet égard, les organismes sans but lucratif et spécialement les associations régies par la loi du 1er juillet 1901, qui sont passibles de l'impôt sur les sociétés en vertu du 5 de l'article 206 du CGI bénéficient de ce régime de faveur.

IV. Régimes concernés

340

Cette définition fiscale des opérations de fusion et de scission s'applique aux opérations qui sont mentionnées dans le cadre des régimes fiscaux prévus aux articles suivants du CGI :

- **Régimes concernant les associés des sociétés apporteuses et bénéficiaires des apports :**

  - au 7 bis de l'article 38 du CGI : Echange de titres résultant d'une opération de fusion ou de scission réalisée par des entreprises – Sursis d'imposition du profit ou de la perte ;

  - au V de l'article 93 quater : Echange de titres résultant d'une opération de fusion ou de scission réalisée par des professionnels relevant de la catégorie des Bénéfices non commerciaux – Sursis d'imposition du profit ou de la perte ;

  - article 115 du CGI : Attribution des titres représentatifs de l'apport aux membres de la société apporteuse en cas de fusion ou de scission de sociétés ;

  - articles 112 du CGI, 120 du CGI et 121 du CGI : Remboursement des sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion ou de scission) à l'occasion d'une fusion ou d'une scission de sociétés.

- **Régimes concernant les sociétés apporteuses ou bénéficiaires des apports :**

  - article 151 octies A du CGI : Opération de fusion ou de scission d'une société civile professionnelle – Report d'imposition des plus-values d'apport ;

  - au II de l'article 209 : Transfert de déficit sur agrément ;

- articles 210 A du CGI à 210 C du CGI : Régime de faveur des fusions, scissions et apports partiels d'actif applicable en matière d'impôt sur les sociétés – Report et sursis d'imposition des profits et plus-values d'apport ;

- au II de l'article 220 quinquies : Transfert de la créance de report en arrière des déficits dans le cadre des opérations de fusions, de scissions et d'apport partiel d'actif ;

- 223 A du CGI à 223 U du CGI : Dispositions particulières concernant le régime fiscal des groupes de sociétés.

- **Extensions de la limitation géographique à certains régimes :**

En application du II de l'article 210-0 A du CGI modifié par l'article 38 de la loi 2005-1720 du 30 décembre 2005, la limitation géographique prévue par ce texte concerne également les échanges de titres consécutifs à une fusion (ou une scission) détenus par des contribuables ayant réalisé une opération placée sous les régimes de report d'imposition prévus aux articles 151 octies du CGI et 151 nonies du CGI.

Il résulte du II de l'article 210-0 A du CGI (complété par l'article 14, III de la loi 2007-1822 du 24-12-2007 et par l'article 19, V de la loi 2007-1824 du 25-12-2007) que la limitation géographique qu'il prévoit s'applique aussi aux fusions (ou scissions) de sociétés ayant bénéficié d'un apport de brevets (au I ter de l'article 93 quater du CGI, ou d'un apport de titres inscrits au bilan d'une entreprise individuelle ainsi qu'aux fusions (ou scissions) de sociétés dont de tels titres ont été apportés (CGI art. 151 octies B).

V. Rémunération des apports

A. Principe

350

Seuls les apports rémunérés par des actions ou des parts sociales sont susceptibles d'être admis au bénéfice du régime spécial des fusions de sociétés.

Le régime spécial ne s'applique donc pas si les actionnaires de la personne morale absorbée reçoivent non pas des actions ou parts sociales de la société absorbante ou nouvelle mais, par exemple, des obligations, des parts bénéficiaires, des créances, des titres en portefeuille, des actions ou parts sociales de filiales de la société absorbante ou du numéraire.

Toutefois le régime spécial s'applique lorsque la soulte en espèces versée aux actionnaires de la société absorbée ne dépasse pas 10 % de la valeur nominale des parts ou des actions attribuées. En effet, l'article 210-0 A du CGI prévoit expressément la possibilité de rémunérer les apports, outre par l'attribution de titres de la société absorbante, par l'attribution d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale des titres attribués. Sur ce point, la définition fiscale est conforme à la règle prévue au plan juridique par l'article L 236-1 du Code de commerce.

360

Il ressort de l'article 210-0 A du CGI que pour l'application des régimes de faveur prévus aux articles 210 A du CGI et 210 B du CGI, les titres de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport attribués

aux associés de la société scindée ou absorbée peuvent provenir :

- soit d'une augmentation de capital de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport ;

- soit de la distribution d'actions auto-détenues par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport.

Ces titres doivent être représentatifs du capital social de la société absorbante ou de la société bénéficiaire de l'apport, à l'exclusion notamment de titres représentatifs d'une créance, d'obligations convertibles, d'obligations remboursables en actions, de bons de souscription d'actions, etc.

370

En cas d'attribution de titres autre que ceux représentatifs du capital, celle-ci constitue un élément de la soulte à prendre en compte pour la détermination du seuil de 10 %.

Dans le cas où la rémunération comprendrait des titres auto-détenus, le résultat consécutif à la sortie des titres du patrimoine de la société bénéficiaire de l'apport est imposable dans les conditions de droit commun. Ce résultat peut le cas échéant bénéficier du régime de neutralisation prévu à l'article 223 F du CGI.

B. Exception

380

Compte tenu de l'impossibilité pour les entreprises nationales et pour les personnes morales autres que les sociétés d'émettre dans le public des actions ou parts de capital, il est admis que les apports consentis à ces personnes peuvent bénéficier du régime spécial des fusions dès lors qu'ils sont rémunérés par l'émission de titres d'emprunt à quinze ans au moins d'échéance. Bien entendu, les apports qui ne comportent pas de rémunération entrent également dans le champ d'application du régime spécial.

Il est précisé à cet égard que ces titres d'emprunt peuvent être librement négociés par les personnes physiques ou morales qui les ont reçus.

Par ailleurs, l'entreprise émettrice a la faculté de procéder au remboursement de ces titres par tout mode d'amortissement qui n'aura pas pour effet d'abréger la durée de vie moyenne des obligations. Tel est le cas par exemple de l'amortissement par annuités constantes ou par tranches annuelles de 1/15 au maximum.

En revanche, la personne morale émettrice doit s'interdire toute possibilité de remboursement par anticipation, par voie de rachat en bourse ou de gré à gré.

VI. Non exigence d'une plus-value nette globale

390

Pour les opérations de fusion affectant les résultats d'exercices ouverts à compter du 1er janvier 1992, le régime spécial prévu à l'article 210 A du CGI n'est plus subordonné à la condition que la fusion fasse apparaître une plus-value nette globale des éléments d'actif apportés par la société absorbée.

La société absorbante peut donc revendiquer le bénéfice de l'exonération de la plus-value dégagée lors de l'annulation des actions ou parts de son propre capital qu'elle reçoit ou correspondant à ses droits dans la société absorbée, alors même que la valeur d'apport de l'ensemble des éléments d'actif de la société absorbée aurait révélé une moins-value.

Dans ce cas, la société absorbante doit prendre les engagements prévus à l'article 210 A du CGI pour bénéficier du régime de faveur, étant précisé que les mesures de tempérament préconisées lorsque l'opération de restructuration fait apparaître des moins-values partielles, sont maintenues (BOI-IS-FUS-10-20-40 et BOI-IS-FUS-10-20-50).