

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-20-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 19/04/2013

IS - Fusions et opérations assimilées - Définitions fiscales et champ d'application des opérations assimilées aux fusions

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Fusions et opérations assimilées

Titre 2 : Opérations assimilées aux fusions - Scissions et apports partiels d'actifs

Chapitre 1 : Définitions fiscales et champ d'application des opérations assimilées aux fusions

Sommaire :

I. Définitions fiscales des opérations assimilées aux fusions

A. Définition des opérations de scission éligibles au régime de faveur

B. Définition des apports partiels d'actif éligibles au régime de faveur

C. Régimes concernés

D. Précisions concernant les conditions d'application des régimes de faveur prévus aux articles 210 A et 210 B du CGI

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

A. Principes

B. Régimes de faveur concernés

III. Précisions concernant certains organismes et sociétés

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

1

Depuis le 1er janvier 2002, la définition fiscale des opérations de scission est codifiée à l'[article 210-0 A du CGI](#). Corrélativement, la loi introduit une limitation du champ d'application géographique des régimes de faveur précités.

I. Définitions fiscales des opérations assimilées aux fusions

A. Définition des opérations de scission éligibles au régime de faveur

10

Sont considérées comme des scissions ouvrant droit aux régimes de faveur exposés au § 70, les opérations par lesquelles la société scindée transmet, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant l'attribution aux associés de la société scindée, proportionnellement à leurs droits dans le capital, de titres des sociétés bénéficiaires des apports et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres.

20

Sont aussi concernées les opérations pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange de titres de chacune des sociétés bénéficiaires de l'apport contre les titres de la société scindée lorsque ces titres sont détenus soit par la société bénéficiaire de l'apport soit par la société scindée.

30

Ainsi, sont des scissions au sens fiscal les opérations, réalisées en France comme à l'étranger, qui présentent toutes les caractéristiques suivantes :

- la dissolution sans liquidation de la société scindée ;
- la transmission universelle du patrimoine de la société scindée ;
- l'attribution proportionnelle des titres des sociétés bénéficiaires des apports aux associés de la société scindée ;
- absence de soulte ou attribution d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale des titres des sociétés bénéficiaires des apports attribués.

Remarque : S'agissant des opérations transfrontalières, dès lors que ces dispositions ne font pas référence à la qualification juridique des opérations effectuées, il n'est plus nécessaire et suffisant que l'opération soit considérée comme une scission au sens des textes en vigueur dans l'État ou le pays des sociétés concernées, si elle présente les caractéristiques décrites à l'article 210-0 A du CGI, sous réserve toutefois de la limitation géographique introduite au II de ce même article.

40

L'opération de scission doit, en outre, entraîner entre les associés de la société scindée une répartition proportionnelle des titres des sociétés bénéficiaires des apports. Cette disposition ne trouve pas à s'appliquer aux titres auto-détenus par la société scindée ou détenus par l'une des sociétés bénéficiaires de l'apport.

50

A l'inverse, sont expressément exclues les opérations de scissions-partages qui aboutissent au partage entre les associés de l'actif de la société scindée et s'apparentent de ce fait à de véritables opérations patrimoniales ([BOI-IS-FUS-20-30-20 § 150](#)).

B. Définition des apports partiels d'actif éligibles au régime de faveur

60

L'apport partiel d'actif s'entend, d'une manière générale, de l'opération par laquelle une personne morale apporte une partie de ses éléments d'actif à une autre personne morale et reçoit en échange des titres émis par la société bénéficiaire des apports.

Contrairement à la fusion ou à la scission, l'apport partiel d'actif ne se traduit pas par la disparition de la société apporteuse.

C. Régimes concernés

70

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 code général des impôts :

- 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 du CGI](#) : 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 ;

- à l'[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 ;

- aux [articles 112, 120 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 :

- à l'[article 151 octies A du CGI](#) : Opération de fusion ou de scission d'une société civile professionnelle en report d'imposition des plus-values d'apport ;

- au II de l'[article 209 du CGI](#) : Transfert de déficit sur agrément ;

- aux [articles 210 A à 210 C du CGI](#): Régime de faveur des fusions et des scissions applicable en matière d'impôt sur les sociétés – Report et sursis d'imposition des profits et plus-values d'apport ;

- aux deuxième à quatrième alinéas du II de l'[article 220 quinquies du CGI](#): Transfert de la créance de report en arrière des déficits dans le cadre des opérations de fusions, de scission et d'apport partiel d'actif ;

- aux [articles 223 A 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 n° 2005-1720 du 30 décembre 2005](#), la limitation géographique prévue par ce texte concerne également les échanges de titres consécutifs à une scission détenus par des contribuables ayant réalisé une opération placée sous les régimes de report d'imposition prévus aux [articles 151 octies 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 n° 2007-1822 du 24-12-2007](#) et par l'article 19, V de la [loi n° 2007-1824 du 25-12-2007](#)) que la limitation géographique qu'il prévoit s'applique aussi aux 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 scissions de sociétés dont de tels titres ont été apportés ([CGI art. 151 octies B](#)).

D. Précisions concernant les conditions d'application des régimes de faveur prévus aux articles 210 A et 210 B du CGI

80

Il ressort de l'[article 210-0 A du CGI](#) que pour l'application des régimes de faveur prévus aux [articles 210 A 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.

90

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.

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 % visé aux [§ 1 à 20](#).

Remarque : 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](#).

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

A. Principes

100

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.

110

Sont dorénavant exclues du champ d'application des régimes de faveur mentionnés ci-après (cf. § 140) 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.

120

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.

130

Restent cependant éligibles au régime de faveur les opérations qui entrent dans le champ d'application de la [directive communautaire n° 90-434 du 23 juillet 1990](#) puis de la directive [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.

B. Régimes de faveur concernés

140

Les régimes de faveur concernés par cette limitation géographique sont mentionnés aux articles suivants du code général des impôts :

- Régimes concernant les associés des sociétés apporteuses ou bénéficiaires des apports :
 - au 7 bis de l'[article 38 du CGI](#) : Échange 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 du CGI](#) : Échange 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 ;

- à l'[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 :

- à l'[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 ;

- aux [articles 210 A à 210 C du CGI](#): Régime de faveur des fusions et des scissions applicable en matière d'impôt sur les sociétés – Report et sursis d'imposition des profits et plus-values d'apport ;

- aux deuxième à quatrième alinéas du II de l'[article 220 quinquies du CGI](#): Transfert de la créance de report en arrière des déficits dans le cadre des opérations de fusions, de scission et d'apport partiel d'actif ;

- au II de l'[article 209 du CGI](#) : Transfert de déficit sur agrément ;

• 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 n° 2005-1720 du 30 décembre 2005](#), la limitation géographique prévue par ce texte concerne également les échanges de titres consécutifs à une scission détenus par des contribuables ayant réalisé une opération placée sous les régimes de report d'imposition prévus aux [articles 151 octies](#) 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 n° 2007-1822 du 24-12-2007](#) et par l'article 19, V de la [loi n° 2007-1824 du 25-12-2007](#)) que la limitation géographique qu'il prévoit s'applique aussi aux 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 scissions de sociétés dont de tels titres ont été apportés ([CGI art. 151 octies B](#)).

III. Précisions concernant certains organismes et sociétés

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

150

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](#).

160

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 bénéficiaire de l'apport qui garantit la protection de leurs droits.

170

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

180

En conséquence, dès lors que le groupement 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 ci avant au 150 peuvent être assimilées à des opérations de scission au sens de l'article 210-0 A du CGI pour l'application à ces opérations des dispositions prévues au II de l'article 209 du CGI, aux articles 210 A à 210 C du CGI, au II de l'article 220 quinquies et aux articles 223 A à 223 U du même code.

190

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

200

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 cf. BOI-SJ-AGR-20.

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

210

Les opérations de fusions, scissions 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), sont prévues aux articles L.324-1, L.324-2 et L.324-3 du même code.

220

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'en l'absence d'opposition du Ministre de l'Économie et des finances.

230

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.

240

En conséquence, dès lors que les organismes parties à l'opération sont soumis à l'impôt sur les sociétés, les opérations susvisées (cf. § 210) 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 au II de l'article 209 du CGI, aux articles 210 A à 210 C du CGI, au II de l'article 220 quinquies et aux articles 223 A à 223 U du même code.

250

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

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 cf. BOI-SJ-AGR-20.

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

260

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 même code, 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.

En ce sens RES n° 2011/8 :

Question :

Quelles sont les conséquences fiscales d'une fusion d'associations, régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 et soumises à l'impôt sur les sociétés, au regard du régime spécial des fusions des articles 210-0 A (en matière d'impôt sur les sociétés) et

816 (en matière de droits d'enregistrement) du CGI ?

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 même code, 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 210A 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 1^{er} juillet 1901, qui sont passibles de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206-5 du CGI bénéficient de ce régime de faveur (documentation administrative 7 H 3731 n°25, mise à jour le 1^{er} septembre 1999).

Ces précisions sont applicables aux opérations de scissions.