RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-20-20-20181003
Date de publication : 03/10/2018

IS - Fusions et opérations assimilées - Notions communes aux opérations assimilées aux fusions

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Fusions et opérations assimilées
Titre 2 : Fusions et opérations assimilées - Scissions et apports partiels d'actifs
Chapitre 2 : Notions communes aux opérations assimilées aux fusions

Sommaire :

I. Définition de la branche complète d'activité - Scission - Apport partiel d'actifs
A. Une exploitation autonome
1. Une activité réellement exercée
2. L'autonomie de l'exploitation
B. Les éléments d'actif et de passif de la branche complète d'activité
1. Les éléments d'actif et de passif compris dans la branche complète d'activité
2. Mesures d'assouplissement prévues
a. Mesures d'assouplissement prévues en cas d'apport partiel d'actifs
1° Les immeubles et les marques nécessaires à l'exploitation autonome
2° Le passif global de la société apporteuse
3° Les services administratifs communs
b. Mesures d'assouplissement prévues concernant la notion de branche complète d'activité
1° Apport d'une branche ne possédant pas de clientèle en propre
2° Apport d'une activité donnée en location-gérance
II. Régime fiscal de faveur - Évaluation de l'apport - Rémunération selon la valeur réelle de l'apport
A. La valeur des titres remis en rémunération constitue la contrepartie de l'apport
B. L'évaluation des éléments apportés dans le traité d'apport et leur inscription comptable ne peuvent altérer le principe d'une rémunération déterminée à partir de leur valeur réelle

I. Définition de la branche complète d'activité - Scission - Apport partiel d'actifs

1

Conformément à l'article 210 B du code général des impôts (CGI), les apports partiels d'actifs et les scissions peuvent bénéficier de plein droit du régime fiscal de faveur des fusions prévu à l'article

210 A du CGI dès lors que ces opérations portent sur des branches complètes d'activité.

10

Une branche complète d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

20

La qualification d'une branche complète d'activité relève de l'appréciation des faits.

Les critères d'appréciation du caractère complet de la branche d'activité renvoient aux conditions d'exploitation de la société apporteuse et non, après réalisation de l'apport, à l'organisation de la société bénéficiaire de l'apport.

A. Une exploitation autonome

1. Une activité réellement exercée

30

La nature et l'importance de l'activité apportée sont indifférentes.

40

L'activité doit être réellement exercée au moment de l'approbation de l'opération par les assemblées générales des sociétés apporteuse et bénéficiaire des apports ainsi qu'à la date d'effet convenue par les parties si elle est différente.

50

La notion de branche complète d'activité ne recouvre pas un ensemble d'éléments d'actif ou de passif isolés.

Ne sont donc pas susceptibles de bénéficier du régime de faveur des fusions de plein droit les opérations d'apports qui portent notamment sur les éléments d'actif isolés suivants :

- immeubles non affectés à l'exploitation et/ou immeubles servant à l'exercice de l'activité de la société apporteuse ;

- marques ou droits de propriété industrielle ;

- matériel ou installations techniques.

60

Le transfert des éléments d'actif et de passif de la branche doit être accompagné de celui du personnel affecté à l'activité apportée.

2. L'autonomie de l'exploitation

70

Une branche complète d'activité représente une exploitation autonome du point de vue de l'organisation.

80

La division complète d'activité constitue une organisation distincte des autres divisions de la société apporteuse (critère de l'autonomie interne).

Il s'agit d'une unité qui se caractérise notamment par une clientèle, du personnel, des installations propres. Cette unité d'exploitation comprend, le cas échéant, les services administratifs qui lui sont propres (service comptable d'une usine, service du personnel décentralisé, etc.).

Pour l'application des dispositions prévues à l'article 210 B du CGI, les services administratifs communs de la société apporteuse sont considérés comme attachés à l'exploitation. Les services administratifs communs s'entendent des services administratifs (comptabilité, gestion du personnel, direction juridique, direction générale) qui rendent des prestations aux différentes branches d'activité de la société apporteuse.

Ces services ne sont donc pas compris dans le patrimoine étranger à l'exploitation défini ci-avant au BOI-IS-FUS-20-30-10 au II-A-2 § 120 pour l'application de plein droit du régime de faveur des scissions dans la mesure où ils sont affectés aux branches d'activité apportées. Chaque unité d'exploitation comprend donc la quote-part des services administratifs communs qui lui est affectée.

90

La branche complète d'activité constitue également un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens dans des conditions pouvant être qualifiées de normales dans le secteur économique considéré (critère de l'autonomie externe).

L'autonomie de l'exploitation apportée s'apprécie au regard de l'organisation de la société apporteuse et non de la société bénéficiaire des apports.

L'autonomie s'apprécie au moment de la réalisation définitive de l'opération d'apport et, le cas échéant, à la date d'effet convenue par les parties si elle est différente.

Le caractère autonome de la branche d'activité peut être justifié par tout moyen. Par exemple, en ce qui concerne les activités réglementées (financières, etc.), la circonstance que la branche apportée respecte, par elle-même, les réglementations applicables à son secteur d'activité constitue un élément pour l'appréciation du caractère autonome de la branche.

Exemple n° 1 :

La société A exploite quatre établissements commerciaux E 1, E 2, E 3 et E 4 implantés dans quatre zones géographiquement distinctes. Ces succursales exploitées sous une enseigne unique vendent les mêmes marchandises.

La société A apporte séparément les établissements E 1, E 2, E 3 et E 4 au profit des filiales F-Nord, F-Sud, F-Ouest et F-Est.

Les établissements apportés qui sont notamment dotés d'une clientèle et d'un personnel propres, capables de fonctionner par leurs propres moyens dans des conditions normales, correspondent à des exploitations autonomes du point de vue de l'organisation.

Il n'est pas exigé, de façon générale, que la société apporteuse conserve une activité industrielle ou commerciale ou qu'elle transfère à une même société tous les établissements qui ont des objets analogues.

Exemple n° 2 :

La société B gère deux établissements commerciaux E 1 et E 2 situés dans la même zone géographique. Chaque succursale dispose d'une enseigne et d'une clientèle différentes. Les établissements E 1 et E 2 ne distribuent pas les mêmes produits.

La société B filialise son établissement E 1 au profit d'une société S.

Les deux établissements qui sont notamment dotés d'une clientèle et d'un personnel propres, capables de fonctionner par leurs propres moyens dans des conditions normales, représentent des exploitations autonomes du point de vue de l'organisation.

Exemple n° 3 :

La société R a réinvesti les bénéfices dégagés par ses activités industrielles et commerciales dans un parc immobilier qu'elle donne en location dans le cadre de sa gestion patrimoniale.

Elle filialise son patrimoine immobilier hors exploitation au sein de la société P.

Les actifs immobiliers ne constituent pas une exploitation autonome au sens de l'article 210 B du CGI. La location des immeubles ne suffit pas à emporter, du point de vue de l'organisation, qualification des actifs apportés en branche complète d'activité.

L'apport des actifs immobiliers hors exploitation ne peut pas être placé de plein droit sous le régime fiscal de faveur des fusions.

Il en aurait été de même si l'apport avait porté sur les seuls actifs immobiliers d'exploitation.

Exemple n° 4 :

La société industrielle C fabrique ses produits dans trois usines U 1, U 2 et U 3.

La société C apporte l'ensemble de son activité industrielle développée au travers des trois usines U 1, U 2 et U 3 au profit d'une filiale codétenue avec un groupe industriel partenaire.

L'activité industrielle apportée qui est notamment dotée d'un savoir faire, de droits de propriété industrielle, d'une clientèle, d'un personnel, et d'installations techniques propres, capable de fonctionner par ses propres moyens dans des conditions normales, correspond à une exploitation autonome du point de vue de l'organisation.

100

Les éléments d'actif et de passif de la société apporteuse, quand bien même ils sont pris dans leur ensemble, ne constituent pas obligatoirement une ou plusieurs exploitations autonomes du point de vue de l'organisation.

Il en est notamment ainsi des sociétés patrimoniales (foncières, financières, etc.).

B. Les éléments d'actif et de passif de la branche complète d'activité

1. Les éléments d'actif et de passif compris dans la branche complète d'activité

110

La branche complète d'activité comprend tous les éléments d'actif et de passif liés directement ou indirectement à l'exploitation autonome apportée.

Les éléments d'actif et de passif compris dans la branche complète d'activité sont ceux inscrits au bilan de la société apporteuse à la date d'effet de l'opération d'apport, quels que soient leur nature (commerciale, industrielle, financière, administrative, etc.) et leur montant.

Remarque : La date d'effet de l'opération peut être rétroactive.

120

La branche complète d'activité ne peut comprendre un patrimoine étranger à l'exploitation.

La branche complète d'activité ne comprend donc :

- ni les éléments d'actif et de passif afférents aux autres branches d'activité de la société apporteuse ;

- ni les éléments d'actif et de passif étrangers à l'exploitation, c'est-à-dire relatifs à la gestion patrimoniale de la société apporteuse.

Constituent notamment le patrimoine étranger à l'exploitation les immeubles et les placements financiers sans lien avec l'exploitation même s'ils ont été financés par le réinvestissement des bénéfices de cette exploitation.

Les éléments d'actif et de passif qui relèvent des services administratifs communs de la société apporteuse (matériel de bureau, informatique, etc.) ne constituent pas un patrimoine étranger à l'exploitation dès lors qu'ils sont affectés aux branches d'activité. Les éléments d'actif et de passif des services administratifs communs sont répartis entre les différentes branches d'activité en fonction de leur affectation (cf. I-A-2 § 80).

Toutefois, afin de tenir compte du caractère général des prestations rendues, il est admis que les services administratifs communs restent dans la société apporteuse et ne soient pas répartis et transférés partiellement à l'occasion d'une opération d'apport partiel d'actif (cf. I-B-2-a-3° § 230 et 240).

130

La prise en charge d'un passif non attaché à la branche d'activité apportée fait obstacle à l'application du régime de faveur des fusions et ce, quel que soit son montant.

L'apport d'éléments de passif non attachés à la branche d'activité ou pour un montant anormalement élevé, équivaut au paiement d'une soulte par la société bénéficiaire des apports.

Or, le régime fiscal de faveur qui prévoit notamment le sursis d'imposition des plus-values est réservé aux opérations d'apports qui ne dégagent aucune liquidité pour la société apporteuse.

Toutefois, l'application du régime de faveur ne sera pas refusée lorsque la soulte perçue par la société apporteuse sera inférieure à la valeur d'une seule action de la société bénéficiaire des apports.

140

La répartition des éléments d'actif et de passif communs à différentes branches d'activités est réalisée conformément aux règles qui sont prévues en cas d'apports partiels d'actif ou de scissions.

À défaut de règles déterminées, les éléments d'actif et de passif doivent être répartis selon une méthode cohérente pour déterminer la part de l'élément d'actif ou de passif qui revient à la branche complète d'activité apportée sur la base de critères adaptés à la nature de chaque élément et représentatifs des différentes branches concernées (chiffre d'affaires hors taxes annuel ou mensuel, masse salariale, etc.).

Exemples :

- immeuble : Répartition de son prix de revient et des amortissements correspondants en fonction de la superficie réellement occupée par chaque branche d'activité ;

- trésorerie d'exploitation centralisée : Il est possible de prendre en compte le besoin en fonds de roulement de chaque branche d'activité de la société apporteuse pour déterminer la part de la trésorerie qui revient à la branche complète d'activité apportée.

150

L'affectation et, le cas échéant, la répartition des éléments d'actif et de passif entre les différentes branches d'activité sont réalisées sous la responsabilité de la société apporteuse.

2. Mesures d'assouplissement prévues

a. Mesures d'assouplissement prévues en cas d'apport partiel d'actifs

160

Dès lors que la société apporteuse ne disparaît pas à l'occasion de l'opération d'apport partiel d'actifs, il est admis que la branche complète d'activité apportée ne comprenne pas certains éléments d'actif et de passif.

170

Ces mesures d'assouplissement ne s'appliquent pas aux opérations de scissions pour lesquelles la société apporteuse est dissoute.

1° Les immeubles et les marques nécessaires à l'exploitation autonome

180

En principe, l'ensemble des éléments nécessaires à l'activité de la branche d'activité apportée doivent être transférés en pleine propriété à la société bénéficiaire des apports.

190

Toutefois, la société apporteuse peut conserver la propriété des constructions (locaux d'exploitation ou administratifs) nécessaires à l'exercice de l'activité de la branche apportée lorsqu'elle consent à la société bénéficiaire de l'apport l'usage des immeubles en cause lui permettant ainsi d'exploiter de manière autonome et pérenne la branche d'activité apportée.

Au regard des constructions nécessaires à l'exercice de l'activité de la branche apportée mais que la société apporteuse ne détient pas en pleine propriété, la même tolérance s'applique dans les mêmes conditions aux droits dont elle bénéficie et qui lui confèrent la disposition de ces constructions (droits dont bénéficient la société apporteuse en vertu d'un bail ou d'un contrat de crédit-bail par exemple) sous réserve qu'il n'existe pas de justification économique ou juridique à leur transfert.

200

De même, la transmission de la pleine propriété des marques sous lesquelles sont commercialisés les produits de la branche apportée n'est pas exigée lorsque ces marques ne sont pas exclusivement utilisées par cette branche mais qu'elles le sont conjointement par d'autres branches d'activité de la société apporteuse ou par d'autres sociétés (filiales ou non).

Dans ce cas, la société apporteuse doit concéder la ou les marques en cause à la société bénéficiaire de l'apport pour une durée suffisamment longue, au moins égale à dix ans.

2° Le passif global de la société apporteuse

210

La définition de la branche complète d'activité implique que tout le passif afférent à celle-ci soit apporté.

220

Toutefois, il est admis que les éléments de passif qui ne sont pas directement et exclusivement liés à l'exploitation autonome apportée peuvent être conservés par la société apporteuse sous réserve qu'il n'existe pas de justification économique ou juridique à leur transfert. La valorisation de l'apport doit tenir compte de l'absence éventuelle de ce transfert d'éléments du passif.

Cette doctrine précise la réponse à la question écrite n° 40549 du 1er juillet 1996 de M. Jean-Michel Dubernard (JO Débats AN n° 11 du 17 mars 1997 p. 1347) qui indique que les opérations à l'occasion desquelles la société apporteuse conserve des éléments de passif normalement attachés à l'activité transférée ne peuvent éventuellement bénéficier du régime de faveur des fusions que par voie d'agrément.

Il s'agit notamment des dettes financières d'ensemble de la société apporteuse qui ne se rattachent pas directement à la branche complète d'activité apportée ou à un de ses éléments d'actif (emprunts généraux, soldes créditeurs bancaires, etc.).

3° Les services administratifs communs

230

En principe, les services administratifs communs de la société apporteuse sont considérés comme affectés à l'exploitation et doivent être répartis entre les différentes branches d'activité en fonction de leur affectation.

240

Toutefois, il est admis que les éléments d'actif et de passif qui relèvent des services administratifs communs de la société apporteuse ne soient pas répartis entre les différentes branches d'activité à l'occasion d'une opération d'apport partiel d'actifs pour tenir compte du caractère général des prestations rendues.

Dans ce cas, aucun élément d'actif et de passif afférent aux services administratifs communs n'est compris dans l'apport partiel d'actifs.

b. Mesures d'assouplissement prévues concernant la notion de branche complète d'activité

1° Apport d'une branche ne possédant pas de clientèle en propre

250

Une division qui ne comprend pas d'éléments incorporels lui garantissant des débouchés commerciaux (clientèle) ne constitue pas une branche complète et autonome d'activité (cf. I-A-2 § 70 à 90).

Il en est de même d'une division qui ne disposerait pas des éléments nécessaires lui garantissant un approvisionnement pérenne.

260

Cela étant, une telle division sera considérée comme constituant une branche complète et autonome d'activité si, toutes les autres conditions étant remplies par ailleurs, des contrats conclus avec la société ou les sociétés qui assurent la commercialisation des produits qu'elle fabrique ou des prestations qu'elle réalise, ou la fabrication de produits qu'elle commercialise lui garantissent des débouchés ou un approvisionnement pour une durée au moins égale à cinq ans.

2° Apport d'une activité donnée en location-gérance

270

L'opération d'apport des éléments d'actif et de passif d'une activité donnée en location gérance porte sur des éléments d'actif isolés et s'apparente à une opération patrimoniale de la société apporteuse devenue bailleur de fonds de commerce. Le personnel affecté à l'exploitation donnée en location-gérance n'est, en général, pas transféré dès lors qu'il est déjà employé par la société bénéficiaire de l'apport.

280

L'apport des éléments incorporels et corporels d'un fonds de commerce donné en location gérance à la société locataire gérante n'est susceptible de bénéficier du régime de faveur des fusions prévu à l'article 210 A du CGI que selon la procédure d'agrément prévue au 3 de l'article 210 B du CGI.

290

Toutefois, dans la situation où le contrat de location-gérance serait conclu pendant la période de rétroactivité, il sera considéré, en matière d'impôt sur les sociétés, que seule la date d'effet convenue entre les parties dans le traité d'apport, pourra être retenue pour apprécier le caractère complet et autonome de la branche.

(300-310)

II. Régime fiscal de faveur - Évaluation de l'apport - Rémunération selon la valeur réelle de l'apport

A. La valeur des titres remis en rémunération constitue la contrepartie de l'apport

320

Sur cette notion, il convient de se reporter au BOI-IS-FUS-30-20.

B. L'évaluation des éléments apportés dans le traité d'apport et leur inscription comptable ne peuvent altérer le principe d'une rémunération déterminée à partir de leur valeur réelle

330

Sur cette notion, il convient de se reporter au BOI-IS-FUS-30-20.