RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-20-30-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 03/10/2018

IS - Fusions et opérations assimilées - Conditions et modalités d'application du régime fiscal de faveur des scissions

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 3 : Scissions
Section 1 : Conditions et modalités d'application du régime fiscal de faveur des scissions

Sommaire :

I. Conditions d'application du régime fiscal de faveur
A. Principes d'application
B. Les obligations des sociétés bénéficiaires des apports
C. Les droits des sociétés bénéficiaires des apports
II. Modalités d'application du régime fiscal de faveur
A. Les branches complètes d'activité apportées : spécificités des scissions
1. La notion de branche complète d'activité
2. L'apport d'une ou plusieurs branches complètes d'activité
B. Engagement de conservation des titres répartis proportionnellement
1. Répartition proportionnelle des titres représentatifs des apports
2. Délai de l'engagement de conservation des titres
a. Principe
b. Limitation de l'engagement de conservation des titres représentatifs de l'apport à certains associés de la société scindée
c. Obligations déclaratives
3. Portée de l'engagement de conservation des titres

I. Conditions d'application du régime fiscal de faveur

A. Principes d'application

1

Le régime fiscal de faveur des scissions en matière d'impôt sur les sociétés est défini à l'article 210 B du CGI.

Les dispositions de l'article 210 B du CGI permettent d'étendre l'application du régime de faveur des fusions prévu à l'article 210 A du CGI aux opérations de scission. Ainsi, les plus-values de scission et les provisions de la société scindée ne sont pas immédiatement imposées.

10

Le régime de faveur s'applique globalement à l'ensemble des apports constitutifs de la scission.

Il est précisé à cet égard que l'option pour l'application du régime de faveur aux plus-values de scission et aux provisions de la société scindée n'est recevable que si elle concerne l'ensemble des apports constitutifs de la scission. Il ne saurait donc être question d'appliquer ce régime à tel ou tel apport et pas aux autres. Toutes les sociétés bénéficiaires des apports doivent donc prendre les engagements imposés par ce régime et les respecter.

B. Les obligations des sociétés bénéficiaires des apports

20

Les personnes morales bénéficiaires des apports sont soumises aux mêmes obligations que les sociétés absorbantes (en ce sens BOI- IS-FUS-10-20-30).

L'engagement qui doit figurer dans l'acte de scission comporte obligatoirement l'indication précise des obligations assumées par chaque personne morale bénéficiaire des apports.

30

En cas de scission placées sous le régime de faveur d'une société qui a maintenu au premier bilan arrêté à compter du 31 décembre 2004 la fraction des sommes inscrites à la réserve spéciale des plus-values à long terme qui excédait 200 M€, chaque société issue de la scission doit reprendre une fraction de cette réserve spéciale déterminée proportionnellement à la valeur nette réelle des apports qu'elle a reçus. Il en est ainsi, notamment, en ce qui concerne la dotation de la réserve spéciale des plus-values à long terme par le débit d'un compte de report à nouveau débiteur.

40

Il en est de même en ce qui concerne la réintégration des résultats non rattachables à un élément d'actif réalisés avant la scission par la société scindée et dont l'imposition a été différée.

50

Dans les situations où les apports doivent obligatoirement être transcrits pour leur valeur réelle conformément à la réglementation comptable, chaque personne morale bénéficiaire des apports doit réintégrer de manière échelonnée dans ses bénéfices imposables, la plus-value nette dégagée par la scission sur les biens amortissables reçus par elle.

C. Les droits des sociétés bénéficiaires des apports

60

Les personnes morales bénéficiaires des apports jouissent des mêmes droits que ceux reconnus aux sociétés absorbantes (en ce sens BOI-IS-FUS-10-20-40).

II. Modalités d'application du régime fiscal de faveur

70

Aux termes de l'article 210 B du CGI, le régime fiscal de faveur des fusions prévu à l'article 210 A du CGI s'applique de plein droit ou sur agrément aux scissions.

80

L'agrément n'est pas nécessaire aux scissions de sociétés comportant au moins deux branches complètes d'activité lorsque chacune des sociétés bénéficiaires des apports reçoit une ou plusieurs de ces branches et que les associés de la société scindée s'engagent, dans l'acte de scission, à conserver pendant trois ans les titres représentatifs de l'apport qui leur ont été répartis proportionnellement à leurs droits dans le capital.

Afin de donner une certaine souplesse à ce dispositif, l'obligation de conservation des titres n'est pas exigée des associés détenteurs de titres de placement représentant au total moins de 5 % des droits de vote de la société scindée à la date d'approbation de l'opération et de ceux qui, détenant au moins 0,1 % de ces droits de vote, ont exercé des fonctions de direction, d'administration ou de surveillance au cours des six mois précédant l'opération, du moins lorsque ces associés détiennent ensemble au moins 20 % du capital de la société scindée. Sur cette question, voir ci-après § 220 et suivants.

A. Les branches complètes d'activité apportées : spécificités des scissions

1. La notion de branche complète d'activité

90

L'agrément n'est pas nécessaire en cas de scission de société comportant au moins deux branches complètes d'activité lorsque chacune des sociétés bénéficiaires des apports reçoit une ou plusieurs de ces branches.

Les branches complètes d'activité de la société apporteuse doivent être clairement identifiables et distinctes.

La notion de branche complète d'activité est définie au BOI-IS-FUS-20-20.

100

Cependant, les précisions suivantes sont apportées :

1. Les opérations à caractère patrimonial sont exclues du régime de faveur de plein droit ou sous agrément.

2. Les mesures d'assouplissement prévues au BOI-IS-FUS-20-20 § 160 à 240 en faveur des opérations d'apports partiels d'actif ne sont pas applicables aux scissions ;

3. La loi ne prévoit pas l'application de plein droit du régime de faveur aux scissions portant sur des éléments assimilés à une branche complète d'activité. Les scissions qui emportent apport de titres, constitutifs ou non d'éléments assimilés à une branche complète d'activité sont, sauf agrément, imposées dans les conditions de droit commun.

Remarque : En conséquence, les scissions de holdings ne peuvent pas bénéficier de plein droit du régime spécial.

Seuls les apports partiels d'actif de participations assimilées à une branche complète d'activité peuvent être placés de plein droit sous le régime fiscal de faveur des fusions.

2. L'apport d'une ou plusieurs branches complètes d'activité

110

Chacune des sociétés bénéficiaires des apports reçoit une ou plusieurs branches complètes d'activité.

120

La notion de branche complète d'activité fait obstacle à l'apport d'éléments d'actif ou de passif isolés.

Toutefois, il est admis que l'existence d'un patrimoine étranger à l'exploitation de la société scindée ne s'oppose pas, sous certaines conditions, à l'application de plein droit du régime de faveur.

Le patrimoine étranger à l'exploitation correspond à l'ensemble des éléments d'actif et de passif qui ne sont pas affectés aux branches d'activité de la société scindée (actifs immobiliers ou financiers relevant d'une gestion patrimoniale). Le patrimoine étranger à l'exploitation ne comprend pas les éléments d'actif et de passif afférents aux services administratifs communs de la société (comptabilité, gestion du personnel) dès lors qu'ils sont affectés aux branches d'activité apportées .

Remarque : Voir BOI-IS-FUS-20-20 § 80**.**

Le bénéfice de cette tolérance est strictement soumis aux conditions suivantes appréciées à la date d'effet de l'opération :

Remarque : En ce qui concerne la date d'effet voir ci-après le BOI-IS-FUS-40**.**

- la valeur réelle du patrimoine étranger à l'exploitation est positive ;

- la valeur réelle du patrimoine étranger à l'exploitation n'excède pas 10 % de la valeur réelle de la société scindée ;

- le patrimoine étranger à l'exploitation de la société scindée doit pouvoir être réparti proportionnellement à la valeur réelle des branches complètes d'activité apportées. A cet égard, les éléments d'actif et de passif du patrimoine étranger à l'exploitation sont répartis en fonction de leur valeur réelle sans qu'il soit nécessaire de tenir compte de leur nature. Il n'est pas exigé de répartir chaque élément.

130

Exemple :

La société M comporte trois branches complètes d'activité BCA1, BCA2 et BAC3 et un patrimoine étranger à l'exploitation (PEE) composé de deux immeubles et de placements financiers.

La société M est scindée le 24 décembre N au profit de deux sociétés S1 et S2. La société S1 reçoit les deux branches complètes d'activité BCA1 et BCA2. La société S2 reçoit la branche complète d'activité BCA3.

L'opération de scission est réalisée avec un effet rétroactif au 1er janvier N.

La valeur réelle de la société M qui s'élève à 6 400 000 € au 1er janvier N se décompose ainsi :

- actif net réel de la branche complète d'activité BCA1 : 500 000 € ;

- actif net réel de la branche complète d'activité BCA2 : 4 000 000 € ;

- actif net réel de la branche complète d'activité BCA3 : 1 500 000 € ;

- actif net réel du patrimoine étranger à l'exploitation PEE : 400 000 € (210 000 € et 85 000 € pour les deux immeubles) et 105 000 € au titre des placements financiers.

Société M

BCA 1 500 000 €	BCA 2 : 4 M €	BCA 3 : 1,5 M €	PPE : 400 000 €

La valeur réelle du patrimoine étranger à l'exploitation est positive et n'excède pas 10 % de la valeur réelle de la société scindée M au 1er janvier N [640 000 € (6 400 000 € × 10 %)].

Pour l'application de plein droit du régime fiscal de faveur, il est admis que le patrimoine étranger à l'exploitation de la société scindée puisse être réparti proportionnellement à la valeur réelle des branches complètes d'activité apportées.

La valeur réelle des branches complètes d'activité BCA1 et BCA2 apportées à la société S1 (4 500 000 €) représente 75 % de la valeur réelle totale des branches complètes d'activité apportées (6 000 000 €).

La valeur réelle de la branche complète d'activité BCA3 apportée à la société S2 (1 500 000 €) représente 25 % de la valeur réelle totale des branches complètes d'activité apportées (6 000 000 €).

• Répartition de la valeur réelle du patrimoine étranger à l'exploitation de 400 000 € :

- Société S1 : 300 000 € (400 000 € × 75 %) ;

Apport réalisé au profit de la société S1

BCA 1 : 500 000 €	BCA 2 : 4 M €	PEE : 300 000 €

- Société S2 : 100 000 € (400 000 € × 25 %) ;

Apport réalisé au profit de la société S2

BCA 3 : 1,5 M €	PEE : 100 000 €

• Répartition des éléments d'actif du patrimoine étranger à l'exploitation selon leur valeur réelle :

Hypothèse n° 1 :

- Éléments d'actif apportés à la société S1 avec les branches complètes d'activité BCA1 et BCA2 : Immeubles d'une valeur réelle totale de 295 000 € et placements financiers pour une valeur réelle de
5 000 €.

- Éléments d'actif apportés à la société S2 avec la branche complète d'activité BCA3 : Placements financiers pour une valeur réelle de 100 000 €.

Hypothèse n° 2 :

- Éléments d'actifs apportés à la société S1 avec les branches complètes d'activité BCA1 et BCA2 : Immeuble d'une valeur réelle de 210 000 € et placements financiers pour une valeur réelle de 90 000 €.

- Éléments d'actif apportés à la société S2 avec la branche complète d'activité BCA3 : Immeuble d'une valeur réelle de 85 000 € et placements financiers pour une valeur réelle de 15 000 €.

140

Le régime fiscal de faveur n'est pas applicable de plein droit lorsque la répartition envisagée des apports comporte :

- une ou plusieurs branches d'activité qui ne sont pas complètes ;

- un patrimoine étranger à l'exploitation d'une valeur réelle supérieure à 10 % de la valeur réelle de la société scindée ;

- un patrimoine étranger à l'exploitation d'une valeur négative, quel que soit son montant ;

- un patrimoine étranger à l'exploitation qui ne peut pas être réparti proportionnellement à la valeur réelle des branches complètes d'activité apportées.

B. Engagement de conservation des titres répartis proportionnellement

150

Le bénéfice de ce régime de faveur est subordonné, notamment, à l'engagement de conservation et au respect de cet engagement, par les associés de la société scindée, des titres représentatifs de l'apport qui leur ont été répartis proportionnellement à leurs droits dans le capital. En cas de non-respect de cette condition, le régime de faveur était remis en cause.

160

Les deux obligations de répartition proportionnelle d'une part, et de conservation des titres représentatifs des apports d'autre part, ont pour but d'éviter les « scissions partage » et d'assurer l'association des associés de la société scindée avec l'ensemble des sociétés bénéficiaires des apports.

En effet, l'extension du régime fiscal de faveur des fusions prévu à l'article 210 A du CGI aux scissions n'a pas pour objet d'organiser au niveau des associés le partage des actifs de la société scindée même si la recomposition de l'actionnariat peut s'inscrire à terme dans le prolongement de la réorganisation des activités.

170

L'obligation de conservation des titres n'est désormais exigée que des associés qui, par l'importance de leur participation ou des fonctions qu'ils exercent au sein de la société ou de ses organes sociaux, sont réputés avoir tenu un rôle dans la décision de réaliser la scission.

180

En outre, l'application du régime de faveur à une opération de scission n'est plus subordonnée au respect, par les actionnaires de la société scindée, de la condition d'engagement de détention des titres reçus en rémunération de la scission.

En effet, désormais, en cas de défaut de souscription de l'engagement de conservation des titres ou de son non-respect, il est substitué à la déchéance du régime fiscal de faveur l'application d'une amende à l'égard de l'associé concerné.

1. Répartition proportionnelle des titres représentatifs des apports

190

Chaque associé reçoit des titres des sociétés bénéficiaires des apports proportionnellement à ses droits dans le capital de la société scindée.

200

Exemple : (reprise des données de l'exemple précédent au § 130)

Titres représentatifs des apports :

En rémunération des apports, les sociétés S1 et S2 procèdent aux augmentations de capital suivantes :

- La société S1 émet 50 000 titres d'une valeur nominale de 100 €.

- La société S2 émet 150 000 titres d'une valeur nominale de 100 €.

Répartition proportionnelle des titres représentatifs des apports

Actionnariat de la société M le 24 décembre N

Associés	Nombre d'actions M	Quote-part du capital de la société M scindée	Nombre d'actions S1 réparties	Nombre d'actions S2 réparties
Société Z	22 500	45 %	22 500	67 500
MT	15 000	30 %	15 000	45 000
MME G	10 000	20 %	10 000	30 000
MC	1 000	2 %	1 000	3 000
Société V	1 000	2 %	1 000	3 000
MR	500	1 %	500	1 500
TOTAL	50 000	100 %	50 000	150 000

2. Délai de l'engagement de conservation des titres

a. Principe

210

Les associés de la société scindée s'engagent, dans l'acte de scission, à conserver pendant trois ans les titres représentatifs des apports.

L'engagement de conservation est respecté si l'associé détient à tout moment de la période de trois ans qui suit l'opération de scission un nombre de titres, apprécié au regard de chaque société bénéficiaire des apports, au moins égal à celui qu'il a reçu en échange des titres de la société scindée.

b. Limitation de l'engagement de conservation des titres représentatifs de l'apport à certains associés de la société scindée

220

Depuis la loi de finances pour 2002, l'obligation de conservation des titres par les associés de la société n'est exigée que des associés qui sont présumés avoir pris une part active à la décision de l'opération de scission.

230

Ces associés sont définis par la loi, il s'agit de ceux :

- qui détiennent dans la société scindée à la date de l'assemblée générale ayant définitivement approuvé la scission 5 % au moins des droits de vote *;*

- ou qui y exercent ou y ont exercé dans les six mois précédant cette date, directement ou par l'intermédiaire de leurs mandataires sociaux ou préposés, des fonctions de direction, d'administration ou de surveillance et détiennent au moins 0,1 % des droits de vote dans la société.

Entrent ainsi dans cette catégorie :

- les actionnaires ou associés titulaires d'un pouvoir de décision au sein de la société scindée : administrateur au conseil d'administration, membres du directoire ou du conseil de surveillance ;

- toutes les personnes exerçant des fonctions de direction au sein de la société scindée telles que, par exemple, dans les sociétés anonymes, le directeur général ou les directeurs généraux délégués.

Il importe peu que la fonction soit exercée directement ou par l'intermédiaire d'un mandataire, notamment lorsque l'associé est une personne morale (exemple : président de la société associée).

Il convient de prendre en compte :

- l'ensemble des dirigeants à la date de l'opération de scission ;

- tous ceux qui ont tenu une telle fonction dans les six mois précédant l'opération de scission et qui ont conservé, à la date de la décision définitive, une participation supérieure ou égale à 0,1 % des droits de vote de la société scindée.

240

En outre, les droits de vote détenus par les associés ainsi soumis à l'obligation de conservation doivent représenter ensemble, à la date de l'approbation de la scission, 20 % au moins de l'ensemble des droits de vote de la société scindée (que ces associés prennent l'engagement ou non ; en ce qui concerne les conséquences de l'absence d'engagement par un de ces associés, voir BOI-IS-FUS-20-30-20 § 190 et suivants).

250

Exemple :

Soit la société S scindée au 1er juin 2011, au profit de deux sociétés nouvelles S1 et S2.

A la date de réalisation de la scission, le capital de la société S est réparti de la façon suivante :

Associés	% des droits de vote	Fonction de direction, d'administration ou de surveillance

Sté X	25 %	
Sté Y	25 %	
Mme G	20 %	-
M. B	10 %	PDG
M. C	7 %	DG
Sté Z	5 %	
Mme A	4 %	Administratrice
Mlle H	3 %	-
M. F	0,9 %	-
Mme D	0,08 %	Administratrice
M. E	0,02 %	Administrateur
Total	100 %	-

• Sont tenus de souscrire l'engagement de conservation pendant au moins trois ans des titres des sociétés S1 et S2 reçus en rémunération de l'apport :

- les associés, quelle que soit leur fonction, qui détiennent 5 % au moins des droits de vote, soit :

la société X (25 %), la société Y (25 %), Mme G (20 %), M. B (10 %), M. C (7 %) et la société Z (5 %) = 92 % ;

- les autres associés qui détiennent 0,1 % au moins des droits de vote et exercent des fonctions de direction, d'administration ou de surveillance, soit : Mme A (4 %, administratrice).

Les droits de vote détenus par les associés susvisés représentent ensemble 96 % (92 % + 4 %), soit plus de 20 % du capital de la société scindée.

• Sont, en revanche, dispensés d'obligation les associés suivants : Mlle H (3 %), M. F (0,9 %), Mme D (0,08 %, administratrice) et Mme E (0,02 %, administratrice).

260

Si le quorum de 20 % mentionné au § 240 n'est pas atteint, l'opération de scission ne pourra bénéficier de l'application du régime de faveur de plein droit.

Dans cette hypothèse, seul le recours à la procédure d'agrément prévue au 3 de l'article 210 B du CGI sera susceptible, le cas échéant, de placer l'opération de scission envisagée sous le régime de faveur.

270

Exemple :

La répartition du capital de la société S est la suivante :

Associés	**% des droits de vote**	**Fonction de direction, d'administration ou de surveillance**
Sté A	6 %	Administrateur
Sté B	6 %	PDG et Administrateur

M. C	5 %	DG
Sté D	4,9 %	-
M. E	3 %	
M. F	3 %	
M. G	1,01 %	Administrateur
Mlle H	0,2 %	Administratrice
M. I	0,2 %	Administrateur
Mme J	0,09 %	Administratrice

Les autres titres sont répartis dans le public. Aucun autre actionnaire ne possède plus de 0,1 % du capital.

Les associés qui détiennent au moins 5 % des droits de vote sont les suivants : la société A (6 %), la société B (6 %) et M. C (5 %). Soit 17 %.

Les autres associés qui détiennent 0,1 % au moins des droits de vote et exercent les fonctions de direction ou d'administration sont les suivants : M. G (1,01 %), Mme H (0,2 %), et M. I (0,2 %). Soit 1,41 %.

Soit un total de 17 % + 1,41 % = 18,41 %.

Il apparaît ainsi que les droits de vote détenus par les associés susvisés ne représentent pas 20 % au moins du capital de la société scindée.

L'opération de scission ne pourra donc être placée de plein droit sous le régime de faveur. Cependant, elle pourra faire l'objet d'une demande d'agrément conformément au 3 de l'article 210 B du CGI.

c. Obligations déclaratives

280

Les modalités de production de l'état de situation de propriété des titres grevés d'un engagement de conservation de trois ans à la suite d'une scission prévu au III de l'article 54 septies du CGI sont exposées dans le BOI-IS-FUS-60-30.

Toutefois, il est précisé que cet état de situation qui est établi sur papier libre ne concerne que les associés de la société scindée qui sont tenus de prendre l'engagement de conserver pendant au moins trois ans les titres représentatifs des apports qu'ils ont reçus en échange des titres de la société scindée dissoute, du fait de l'application du régime de faveur prévu à l'article 210 B du CGI. Les associés concernés sont ceux qui détiennent dans la société scindée au moment de la scission :

- 5 % au moins des droits de vote ;

- 0,1 % au moins des droits de vote et qui y exercent ou y ont exercé dans les six mois précédant cette date, directement ou par l'intermédiaire de leurs mandataires sociaux ou préposés, des fonctions de direction, d'administration ou de surveillance.

290

Le défaut de production de cet état au titre d'un exercice ou la production de renseignements inexacts ou incomplets sont sanctionnés dans les conditions exposées dans le BOI-IS-FUS-60-30.

3. Portée de l'engagement de conservation des titres

300

L'engagement de conservation est destiné à faire en sorte que les associés de la société scindée demeurent intéressés aux activités apportées. Le régime spécial des fusions est en effet destiné à encourager les restructurations d'entreprises qui présentent un motif économique et non pas les opérations à caractère patrimonial qui se traduiraient par un désengagement des sociétés ou un partage des actifs entre associés.

310

Mais le nombre de titres n'est pas en lui-même suffisant pour apprécier si l'associé a ou non respecté son engagement de conserver les titres pendant une durée de trois ans. En effet, les titres en cause peuvent faire l'objet d'une opération de regroupement ou de division. Dans ce cas, le nombre de titres sur lequel doit porter l'engagement de conservation doit être ajusté.

320

Autrement dit, les titres conservés doivent présenter les mêmes caractéristiques économiques que ceux reçus en échange. En effet, pour l'application de plein droit du régime de faveur, les titres représentatifs d'un apport correspondent à une rémunération fondée directement et exclusivement sur l'appréciation du poids réel économique de l'apport au regard de celui de la société bénéficiaire de l'apport.

330

La nature et la portée des droits attachés aux titres reçus en rémunération ne peuvent être altérées ni, au moment de l'apport, par la prise en compte d'éléments extérieurs à l'opération d'apport (parités déterminées au niveau mondial dans le cadre d'un rapprochement international par exemple) ni, ultérieurement, par notamment un aménagement particulier des statuts de la société bénéficiaire de l'apport.

340

Ce principe n'interdit pas à la société bénéficiaire de l'apport de procéder ultérieurement à des augmentations de capital. Dans ce cas, la réduction mécanique de l'importance relative de la participation grevée de l'engagement de conservation reste sans incidence sur le respect de cet engagement dès lors que les caractéristiques économiques des titres restent inchangées.

En revanche, il y a rupture de l'engagement de conservation lorsque la société bénéficiaire de l'apport réduit son capital sauf en cas d'imputation égalitaire de ses pertes.

La cession, au cours de la période de trois ans, des droits préférentiels de souscription à une augmentation de capital qui sont attachés aux actions soumises à l'obligation de conservation constitue une rupture de l'engagement. Ces droits constituent un démembrement des actions en cause.

Toutefois, une telle cession ne sera pas considérée comme une violation de l'engagement de conservation si un montant équivalent au prix de cession des droits de souscription est immédiatement utilisé pour souscrire à l'augmentation de capital ou acquérir des actions de la société qui procède à l'augmentation de capital. Ces titres sont également soumis à l'engagement de conservation de trois ans calculés à compter de l'opération d'apport.

350

Il n'est pas exigé que les associés de la société scindée soient français.

360

Le respect de l'engagement de conservation des titres répartis proportionnellement aux droits des associés est une condition substantielle de l'application de plein droit du régime de faveur.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 08/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7261-PGP.html/identifiant=BOI-IS-FUS-20-30-10-20120912