

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-20-30-10-03/10/2018

Date de publication : 03/10/2018

IS - Fusions et opérations assimilées - Scissions et apports partiels d'actifs - 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 : Fusions et opérations assimilées - Scissions et apports partiels d'actifs

Chapitre 3 : Opérations de 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. Répartition proportionnelle des titres représentatifs des apports

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 code général des impôts \(CGI\)](#).

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 respecter les prescriptions imposées par ce régime.

B. Les obligations des sociétés bénéficiaires des apports

20

Les personnes morales bénéficiaires des apports sont soumises aux mêmes obligations que les sociétés absorbantes (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 placée 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 (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.

Conformément aux dispositions de l'article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 le régime fiscal de faveur des fusions s'applique de plein droit aux scissions réalisées à compter du 1^{er} janvier

2018 lorsque l'opération comporte au moins deux branches complètes d'activité et que chacune des sociétés bénéficiaires reçoit une ou plusieurs de ces branches.

(80)

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 :

- Les opérations à caractère patrimonial sont exclues du régime de faveur de plein droit ou sous agrément ;
- Les mesures d'assouplissement prévues au [BOI-IS-FUS-20-20](#) au I-B-2-a § 160 à 240 en faveur des opérations d'apports partiels d'actifs ne sont pas applicables aux scissions ;
- 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'actifs 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 (BOI-IS-FUS-20-20 au I-A-2 § 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, il convient de se reporter au [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. À 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 BCA3 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 1^{er} janvier N.

La valeur réelle de la société M qui s'élève à 6 400 000 € au 1^{er} 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 1^{er} 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 € ($400\,000\text{ €} \times 75\%$) ;

Apport réalisé au profit de la société S1

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

- Société S2 : 100 000 € ($400\,000\text{ €} \times 25\%$) ;

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.

(150-180)

B. Répartition proportionnelle des titres représentatifs des apports

190

Le bénéfice du régime de faveur est notamment subordonné à ce que chaque associé reçoive 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 [II-A-2 § 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

(210-360)