RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-BASE-30-30-20-50-20181003
Date de publication : 03/10/2018

BNC - Base d'imposition - Plus-values et moins-values - Modalités particulières d'imposition - Échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission de sociétés

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Base d'imposition
Titre 3 : Plus-values et moins-values
Chapitre 3 : Modalités d'imposition
Section 2 : Modalités particulières d'imposition
Sous-section 5 : Echange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission de sociétés

Sommaire :

I. Champ d'application
A. Opérations réalisées jusqu'au 31 décembre 2001
1. Contribuables concernés
2. Droits sociaux concernés
3. Opérations concernées
a. Échanges de droits sociaux résultant d'une fusion de sociétés
b. Échanges de droits sociaux résultant d'une scission de société
B. Opérations réalisées à compter du 1er janvier 2002
1. Nouvelle définition fiscale des opérations de fusions et de scissions éligibles au régime de sursis d'imposition
a. Définition des opérations de fusions
b. Définition des opérations de scissions
2. Limitation du champ d'application géographique des opérations éligibles au régime de sursis d'imposition
3. Clause anti-abus
II. Modalités d'application du dispositif
A. Mécanisme du sursis
B. Cession ultérieure des titres reçus en échange
1. Calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession des titres reçus en échange
2. Décompte du délai de détention des titres cédés
C. Échanges successifs des titres entrant dans le champ d'application du sursis d'imposition
III. Obligations déclaratives
A. État de suivi des plus-values en sursis d'imposition
B. Registre de suivi des plus-values en sursis d'imposition

1

Les contribuables titulaires de bénéfices non commerciaux qui détiennent dans leur patrimoine professionnel des parts ou actions d'une société sont imposables sur les plus-values réalisées lors de l'échange de droit sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission de cette société, dans les conditions de droit commun prévues pour l'imposition des plus-values de cession d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.

10

Le gain ou la perte réalisé est, conformément aux dispositions du I de l'article 93 quater du code général des impôts (CGI), soumis au régime des plus-values professionnelles selon les règles prévues de l'article 39 duodecies à l'article 39 quindecies du CGI, sous réserve de l'application des dispositions de l'article 151 septies du CGI.

20

Le V de l'article 93 quater du CGI permet de différer la prise en compte du profit ou de la perte réalisé lors de l'échange des droits sociaux affectés à l'exercice d'une profession non commerciale, consécutif à une fusion ou une scission de sociétés dans les conditions déjà prévues au 7 bis de l' article 38 du CGI pour les entreprises imposées dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles, ou relevant de l'impôt sur les sociétés. Ces dispositions sont applicables aux plus-values résultant d'échanges de titres réalisés à compter du 1er janvier 1997.

I. Champ d'application

A. Opérations réalisées jusqu'au 31 décembre 2001

1. Contribuables concernés

30

Le sursis d'imposition prévu au V de l'article 93 quater du CGI est susceptible de s'appliquer aux contribuables qui exercent une activité imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et qui détiennent des parts ou actions de sociétés affectées à l'exercice de leur profession.

2. Droits sociaux concernés

40

Il s'agit des parts ou actions de sociétés, quelle qu'en soit la forme, qui sont affectées à l'exercice de la profession du contribuable au sens de l'article 93 quater du CGI.

50

Le dispositif s'applique aux droits sociaux affectés par nature à l'exercice de la profession ainsi qu'à ceux qui, seulement nécessaires à l'exercice de celle-ci, ont été inscrits sur le registre des immobilisations (pour plus de précision sur la définition du patrimoine professionnel des titulaires des bénéfices non commerciaux, BOI-BNC-BASE-10-20 au I-A § 80 et suivants).

60

Constituent des éléments affectés par nature à l'exercice de la profession les droits sociaux suivants :

- les parts de sociétés civiles de moyens (CGI, art. 93, 5) ;

- les parts de sociétés d'exercice relevant des dispositions de l'article 8 du CGI, de l'article 8 ter du CGI (sociétés de personnes, sociétés civiles professionnelles) et de l'article 238 bis L du CGI (sociétés créées de fait) lorsque le contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre de telles sociétés et qu'elles n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 151 nonies, I) ;

- les parts ou actions acquises par les membres des professions libérales au moyen de fonds reçus en dépôt de leurs clients (BOI-BNC-BASE-10-20 au I-A § 100) ;

- des parts ou actions d'une société exploitant une clinique détenues par les membres des professions médicales ou para-médicales exerçant à titre indépendant lorsqu'il est établi que l'acquisition de ces titres constitue, en vertu des règles fixées par les statuts ou le règlement intérieur de la clinique, une condition nécessaire à l'exercice de la profession au sein de l'établissement (BOI-BNC-BASE-40-60-70 au III-C § 100).

70

Bien que ne présentant pas le caractère d'éléments affectés par nature à l'exercice de la profession, certains droits sociaux peuvent néanmoins présenter une utilité pour l'exercice de celle-ci. Ce caractère s'apprécie au cas par cas.

80

Il en est ainsi notamment :

- des parts ou actions d'une société exploitant une clinique dans le cadre de laquelle le contribuable exerce son activité libérale lorsque leur détention, sans être imposée par les statuts ou par le règlement intérieur, présente un intérêt pour l'exercice de sa profession ;

- des parts de sociétés civiles immobilières ou sociétés civiles, autres que les sociétés civiles de moyens, qui mettent des locaux nus ou équipés à la disposition des professionnels.

90

Ces droits peuvent être inscrits volontairement sur le registre des immobilisations. Les échanges portant sur des droits sociaux ainsi inscrits à l'actif professionnel peuvent bénéficier du dispositif visé au V de l'article 93 quater du CGI.

3. Opérations concernées

a. Échanges de droits sociaux résultant d'une fusion de sociétés

100

Sont concernés par le sursis d'imposition les échanges de droits sociaux (parts ou actions de sociétés) qui résultent d'une fusion de sociétés. Il n'est pas nécessaire que l'opération ait été soumise, pour les sociétés qui relèvent de l'impôt sur les sociétés, au régime de faveur prévu à l' article 210 A du CGI.

b. Échanges de droits sociaux résultant d'une scission de société

110

Seuls les échanges de droits sociaux qui résultent d'une scission agréée de société peuvent bénéficier du sursis d'imposition de la plus-value réalisée lors de l'échange des droits sociaux. Les scissions de sociétés qui ne bénéficient pas du régime prévu à l'article 210 B du CGI sont donc exclues de ce dispositif.

B. Opérations réalisées à compter du 1er janvier 2002

1. Nouvelle définition fiscale des opérations de fusions et de scissions éligibles au régime de sursis d'imposition

120

L'article 210-0 A du CGI définit les caractéristiques des opérations ouvrant droit au sursis d'imposition du profit ou de la perte prévu au V de l'article 93 quater du CGI.

a. Définition des opérations de fusions

130

Aux termes de l'article 210-0 A du CGI, sont considérées comme des fusions, pour l'application du sursis d'imposition, les opérations par lesquelles :

- une ou plusieurs sociétés absorbées transmettent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine à une autre société préexistante absorbante, moyennant l'attribution à leurs associés de titres de la société absorbante et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres ;

- deux ou plusieurs sociétés absorbées transmettent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine à une société absorbante qu'elles constituent, moyennant l'attribution à leurs associés de titres de la société absorbante et, éventuellement, d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres.

140

Sont également concernées les opérations pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange des titres de la société absorbante contre les titres de la société absorbée lorsque ces titres sont détenus soit par la société absorbante soit par la société absorbée. En effet, au plan juridique, dans ces situations, la société absorbante n'est pas tenue de remettre des titres en contrepartie de l'apport.

150

En conséquence, sont des fusions, pour l'application du V de l'article 93 quater du CGI, les opérations réalisées en France comme à l'étranger, qui présentent les quatre caractéristiques suivantes :

- dissolution sans liquidation de la société absorbée ;

- transmission universelle du patrimoine de la société absorbée ;

- attribution de titres de la société absorbante aux associés de la société absorbée. Cette disposition ne trouve pas à s'appliquer aux titres auto-détenus par la société absorbée ou détenus par la société absorbante ;

- absence de soulte ou attribution d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société absorbante attribués.

Par ailleurs, les opérations transfrontalières qui présentent les caractéristiques énoncées ci avant sont considérées comme des fusions au sens fiscal.

160

Enfin, les opérations de dissolution-confusion visées à l'article 1844-5 du code civil répondent à la définition des fusions telle qu'elle ressort de l'article 210-0 A du CGI. Elles sont donc éligibles aux différents régimes de faveur applicables aux opérations de fusion tels que le V de l'article 93 quater du CGI.

b. Définition des opérations de scissions

170

L'article 85 de la loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances pour 2002 étend l'application du sursis d'imposition prévu au V de l'article 93 quater du CGI aux échanges de droits sociaux résultant de scissions non soumises au régime de faveur prévu à l'article 210 B du CGI.

180

Aux termes des dispositions de l'article 210 A du CGI, sont considérées comme des scissions, pour l'application du sursis d'imposition, 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 nouvelles ou préexistantes, 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.

190

Sont aussi concernées les opérations pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange de titres de la société bénéficiaire 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.

200

Constituent donc des scissions au sens fiscal les opérations, réalisées en France comme à l'étranger, qui présentent les quatre caractéristiques suivantes :

- dissolution sans liquidation de la société scindée ;

- transmission universelle du patrimoine de la société scindée ;

- attribution proportionnelle des titres des sociétés bénéficiaires des apports aux associés de la société scindée. 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 ;

- absence de soulte ou attribution d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale des titres des sociétés bénéficiaires des apports.

210

Par ailleurs, les opérations transfrontalières qui présentent les caractéristiques énoncées ci-avant sont considérées comme des scissions au sens fiscal.

220

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.

230

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.

2. Limitation du champ d'application géographique des opérations éligibles au régime de sursis d'imposition

240

Le II de l'article 210-0 A du CGI instaure une limitation géographique à l'application des régimes de faveur existants aux opérations mentionnées à l'article 210-0 A du CGI.

250

Sont exclues du champ d'application du régime de sursis d'imposition du V de l'article 93 quater du CGI, les opérations de fusions et de scissions réalisées par une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, ayant son siège dans un État ou un 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.

Pour plus de compléments sur la limitation géographique, il convient de se reporter au BOI-IS-FUS-10-20-20 au II-C-1 § 150 à 190.

(260-280)

3. Clause anti-abus

285

Le III de l'article 210-0 A du CGI instaure un clause anti-abus pour l'application des régimes de faveur existants aux opérations mentionnées à l'article 210-0 A du CGI.

En conséquence, les opérations de fusions ou de scissions qui ont comme objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales sont exclues du champ d'application du régime de sursis d'imposition prévu au V de l'article 93 quater du CGI.

Pour plus de compléments sur la clause anti-abus, il convient de se reporter au BOI-IS-FUS-10-20-20 au II-D-1 et 2 § 193 et 195.

Remarque : Conformément à l'article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, ces dispositions s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1er janvier 2018.

II. Modalités d'application du dispositif

290

Le V de l'article 93 quater du CGI étend aux contribuables titulaires de bénéfices non commerciaux les dispositions du 7 bis de l'article 38 du CGI déjà applicables aux entreprises relevant des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou de l'impôt sur les sociétés.

A. Mécanisme du sursis

300

L'application du régime du sursis d'imposition constitue une simple faculté offerte aux contribuables. En cas de fusion ou de scission, les associés de la société absorbée ou de la société scindée ont donc la possibilité :

- soit de comprendre dans leur bénéfice, dans les conditions de droit commun, le profit ou la perte réalisé lors de l'échange de leurs droits sociaux ;

- soit de différer la prise en compte de ce profit ou de cette perte jusqu'à la date de cession des droits sociaux reçus en échange.

310

Les échanges assortis d'une soulte sont admis au bénéfice du sursis d'imposition sous réserve que, pour le coéchangiste, la soulte reçue n'excède ni 10 % de la valeur nominale des parts ou actions attribuées, ni le montant de la plus-value réalisée.

320

Lorsque les deux conditions afférentes à l'importance de la soulte sont réunies, la plus-value dégagée peut bénéficier du sursis d'imposition. Toutefois, dans ce cas, la plus-value doit, à concurrence du montant de la soulte, être comprise dans le bénéfice de l'exercice au cours duquel l'échange intervient.

330

L'imposition de la soulte obéit au régime fiscal des plus-values professionnelles. La soulte bénéficie du taux réduit des plus-values à long terme lorsque les titres apportés à l'échange ont été détenus depuis au moins deux ans. Dans le cas où seule une partie des titres échangés a été détenue pendant deux ans, la soulte peut bénéficier, à concurrence du montant de la plus-value à long terme réalisée, du régime fiscal des plus-values à long terme.

340

Lorsque la soulte excède les limites mentionnées au **II-A § 310**, l'opération ne peut bénéficier du sursis d'imposition ; les plus ou moins-values sont alors comprises dans le bénéfice de l'année au cours de laquelle l'échange des titres est intervenu.

B. Cession ultérieure des titres reçus en échange

350

Sous réserve, le cas échéant, de l'imposition immédiate de la soulte (cf. **II-A § 310**), le sursis d'imposition confère aux opérations qu'il vise un caractère purement intercalaire.

360

En cas de cession ultérieure des titres reçus en échange, le montant de la plus-value ou de la moins-value de cession dégagée à cette occasion, ainsi que le décompte du délai de détention des titres cédés, doivent être déterminés par référence à la situation des titres qui ont été remis à l'échange.

1. Calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession des titres reçus en échange

370

Lorsque les titres reçus en échange viennent à être cédés, la plus-value ou la moins value est calculée par rapport à la valeur fiscale des titres remis à l'échange. Il s'agit le plus souvent de la valeur d'origine de ces titres, c'est-à-dire de celle pour laquelle ils étaient entrés dans le patrimoine professionnel du contribuable.

380

Cela étant, la valeur fiscale des titres remis à l'échange peut différer de leur valeur d'origine. Tel est le cas notamment lorsque ces titres proviennent eux-mêmes d'une opération placée sous un régime de sursis qui n'a pas été remis en cause lors de l'opération d'échange ou lorsque l'opération d'échange donne lieu au versement d'une soulte par le contribuable.

390

En cas de scission de société, le deuxième alinéa du 7 bis de l'article 38 du CGI prévoit que la valeur fiscale des titres de chaque société bénéficiaire des apports reçus en contrepartie de ceux-ci est égale au produit de la valeur fiscale des titres de la société scindée par le rapport existant à la date de l'opération de scission entre :

- la valeur réelle des titres de chaque société bénéficiaire des apports dans le cadre de cette opération ;

- et la valeur réelle des titres de la société scindée.

2. Décompte du délai de détention des titres cédés

400

En raison du caractère intercalaire reconnu à l'opération d'échange, le délai de détention est décompté à partir de la date d'acquisition ou de souscription des titres remis à l'échange pour la détermination de la nature à court terme ou à long terme de la plus ou moins-value de cession ultérieure des titres.

C. Échanges successifs des titres entrant dans le champ d'application du sursis d'imposition

410

La réalisation de plusieurs échanges successifs de titres intervenant à l'occasion d'opérations de restructuration échelonnées et pouvant tous bénéficier du régime du sursis d'imposition prévu au V de l'article 93 quater du CGI ne remet pas en cause le bénéfice du sursis d'imposition initial.

III. Obligations déclaratives

420

Le bénéfice du sursis d'imposition est subordonné au respect des obligations déclaratives prévues à l' article 54 septies du CGI. Aux termes de cet article, un état spécial doit être joint à la déclaration de

résultat. En outre, les plus-values en sursis d'imposition doivent être portées sur un registre spécial destiné à assurer leur suivi (BOI-BIC-PVMV).

A. État de suivi des plus-values en sursis d'imposition

430

Le I de l'article 54 septies du CGI prévoit que les exploitants qui réalisent des opérations placées sous le régime de sursis d'imposition prévu au 7 bis de l'article 38 du CGI doivent joindre à leur déclaration de résultat un état de suivi de ces plus-values. L'article 38 quindecies de l'annexe III au CGI précise le contenu de cet état, qui est établi sur papier libre (BOI-IS-FUS-60-10).

440

Cet état est joint à la déclaration des bénéfices de l'année au cours de laquelle l'échange des titres est intervenu et des années suivantes, tant que les droits sociaux reçus en échange ne sont pas cédés.

Pour la sanction applicable en cas de défaut de production de l'état de suivi ou de renseignements incomplets ou inexacts, il convient de se reporter au BOI-IS-FUS-60-10-30.

B. Registre de suivi des plus-values en sursis d'imposition

450

Les plus-values d'échange de titres résultant d'une fusion ou d'une scission placées en sursis d'imposition par application des 7 bis de l'article 38 du CGI et V de l'article 93 quater du CGI doivent être portées sur un registre tenu par l'exploitant qui inscrit les titres à son actif professionnel (CGI, art. 54 septies, II) (BOI-IS-FUS-60-20).

460

Ce registre mentionne la date de l'opération d'échange, la nature des titres échangés, leur valeur comptable d'origine, leur valeur fiscale et leur valeur d'échange. Le registre est conservé jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le dernier titre porté sur le registre est sorti de l'actif de l'exploitant et dans les conditions prévues à l'article L.102 B du livre des procédures fiscales (LPF).

Pour la sanction applicable en cas de défaut du registre ou de renseignements incomplets ou inexacts, il convient de se reporter au III § 80 et 90 du BOI-IS-FUS-60-20.

(470)

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 08/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4640-PGP.html/identifiant=BOI-BNC-BASE-30-30-20-50-20181003