



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

13 D-2-02

N° 146 du 21 AOÛT 2002

MESURES FISCALES SOUMISES À UN AGREMENT PREALABLE DU MINISTRE. REPORT EN AVANT DES DEFICITS.
TRANSFORMATION DE L'AGREMENT DISCRETIONNAIRE DU II DE L'ARTICLE 209 EN AGREMENT DE DROIT.
CREATION D'UN AGREMENT SPECIFIQUE POUR LES DEFICITS DES SOCIETES MEMBRES
DE GROUPES FISCAUX AU SENS DE L'ARTICLE 223 A DU CODE GENERAL DES IMPÔTS.
COMMENTAIRES DU E DU I DE L'ARTICLE 85 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2002.

(C.G.I., art. 209 II et 223 I 6)

NOR : BUD L 02 00118 J

Bureau AGR, Bureau B1

PRÉSENTATION

L'article 85 de la loi de finances pour 2002 définit les caractéristiques des opérations ouvrant droit aux différents régimes spéciaux prévus en faveur des restructurations d'entreprises et aménage certains de ces régimes.

Le I du E de l'article 85 précité supprime la procédure d'agrément discrétionnaire autorisant le transfert des déficits (II de l'article 209) au profit d'une procédure d'agrément de droit.

L'agrément autorisant le transfert des déficits est délivré par le Ministre dès lors que les trois conditions suivantes sont satisfaites :

- 1 - L'opération est placée sous le régime de l'article 210 A du code général des impôts ;
- 2 - Elle est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;
- 3 - L'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé doit être poursuivie pendant un délai minimal de trois ans.

Les déficits sont transférés dans la limite de la plus importante des valeurs suivantes, appréciées à la date d'effet de l'opération :

- la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exploitation hors immobilisations financières ;
- la valeur d'apport de ces mêmes éléments.

Les mêmes dispositions s'appliquent en cas d'absorption ou de scission d'une société mère d'un groupe fiscal au sens des articles 223 A et suivants sous réserve de la délivrance de l'agrément introduit au 6 de l'article 223 I du code général des impôts.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002.



- 1 -

21 août 2002

2 507146 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Christian LE BUHAN

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 135,68 € TTC

Prix au N° : 3,05 € TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA PROCÉDURE D'AGRÉMENT

Une fusion de sociétés entraîne en principe les conséquences fiscales d'une cessation totale d'entreprise et notamment la perte du droit au report des déficits subis par la société absorbée.

Toutefois, le II de l'article 209 prévoit qu'en cas de fusion, scission ou apport partiel d'actif placés sous le régime de l'article 210 A, les reports déficitaires de la société absorbée ou apporteuse peuvent être transférés à la société absorbante ou bénéficiaire des apports sur agrément préalable, délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du code général des impôts.

Le I-E de l'article 85 de la loi de finances pour 2002 modifie ces dispositions en ouvrant la possibilité de transfert des déficits aux opérations assimilées du point de vue fiscal à des fusions dès lors qu'elles bénéficient du régime de l'article 210 A du code général des impôts, en fixant les conditions auxquelles est subordonnée la délivrance de l'agrément et en plafonnant les déficits transférés au montant de la valeur brute ou d'apport des actifs immobilisés d'exploitation transmis par la société apporteuse, scindée, absorbée ou confondue.

Des règles spécifiques sont prévues lorsque la demande porte sur un déficit d'ensemble à la suite de l'absorption ou de la scission d'une société mère d'un groupe fiscal.

Enfin, la possibilité ouverte à la société absorbante de solliciter un agrément visant à maintenir le droit au report de ses déficits subis antérieurement à la fusion est supprimée.

CHAPITRE 2 : CONDITIONS DE DÉLIVRANCE DE L'AGRÉMENT

Le II de l'article 209 du code général des impôts prévoit que l'agrément est délivré lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- l'opération est placée sous le régime de l'article 210 A du code général des impôts ;
- elle est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;
- l'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé doit être poursuivie pendant un délai minimal de trois ans.

Section 1 : L'opération doit être placée sous le régime fiscal de l'article 210 A du code général des impôts

Conformément aux dispositions de l'article 210-0 A du code général des impôts, les opérations susceptibles de bénéficier du régime spécial prévu à l'article 210 A du même code sont celles qui présentent les caractéristiques suivantes :

- 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 existante 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 nouvelle société absorbante qu'elles constituent, moyennant l'attribution à leurs associés de titres de la société absorbante et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale de ces titres ;
- une 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 ;
- les opérations décrites ci-dessus pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange de titres de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport contre les titres de la société absorbée ou scindée lorsque ces titres sont détenus soit par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport soit par la société absorbée ou scindée.

- Dès lors, outre les opérations régies par les dispositions de l'article 1844-4 du code civil, les opérations de dissolution sans liquidation relevant de l'article 1844-5 du même code ont vocation à ouvrir droit au régime prévu à l'article 210 A du code général des impôts.

Il en va de même des opérations transfrontalières ou étrangères qui présentent les caractéristiques décrites ci-dessus.

Sous section 1 – Dissolutions sans liquidation (article 1844-5 du code civil)

Dans l'attente de la position de la Chancellerie, les opérations de dissolution sans liquidation ne peuvent se voir conférer d'effet rétroactif. Dès lors, les déficits susceptibles d'être transférés comprennent non seulement les déficits des cinq exercices précédant l'exercice de réalisation de la confusion mais aussi le déficit subi le cas échéant par la société confondue durant la période précédant l'opération, attesté par la déclaration de résultats qui doit être produite dans les soixante jours de la cessation d'entreprise. Toutefois, le délai écoulé entre le 1^{er} jour de l'exercice déficitaire et le dernier jour de l'exercice de report ne doit pas être supérieur à 6 ans (DB 4-H-2212 n°3 et suivants).

Pratiquement, la demande d'agrément devra donc être déposée avant la réalisation de l'opération de confusion, accompagnée de tous les documents requis (cf. annexe II) mais la décision autorisant le transfert ne pourra être délivrée qu'après dépôt de la déclaration de résultats attestant du déficit subi pendant la période précédant la confusion.

Sous section 2 – Opérations transfrontalières ou étrangères

Lors de la fusion de deux sociétés étrangères, le patrimoine de la société absorbée transmis à la société absorbante est susceptible de comprendre un établissement stable en France. Si l'opération répond à l'une des définitions données par l'article 210-0 A, la société absorbante pourra solliciter l'agrément prévu au II de l'article 209 afin d'être autorisée à reporter les déficits antérieurement subis par l'établissement stable en France de la société absorbée sur les résultats de son propre établissement stable.

La même possibilité est ouverte à la société étrangère qui absorbe sa filiale française et la transforme en succursale à condition que l'opération présente les caractéristiques prévues à l'article 210-0 A et que la succursale revête, du point de vue conventionnel, la nature d'un établissement stable.

Enfin, l'agrément prévu au II de l'article 209 peut aussi être demandé à l'occasion de la filialisation par une société étrangère de son établissement stable en France.

Toutefois, le champ d'application du II de l'article 209 étant lié à celui de l'article 210 A, les dispositions de l'article 210 O A lui sont applicables. En conséquence, les opérations auxquelles participe une société dont le siège est localisé dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu avec la France de convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale sont exclues du champ d'application de l'agrément du II de l'article 209.

Sous section 3 – Précisions diverses

Il est précisé que si une opération de scission ou d'apport partiel d'actif donne lieu à une demande de transfert de déficits, il appartient à l'entreprise qui sollicite l'agrément de justifier, par tout moyen, l'affectation des déficits aux activités respectivement conservées et transférées.

Il est rappelé également que les amortissements réputés différés de la société absorbée ne peuvent être transférés que dans la limite du délai édicté au troisième alinéa du I de l'article 209 du code général des impôts. En conséquence, les amortissements réputés différés de la société absorbée retrouvent, à la date de la fusion, leur caractère de déficit ordinaire, reportables dans un délai de 5 ans à compter de leur constatation, ceux constitués antérieurement étant définitivement perdus.

Enfin, sous réserve de l'absence de changement d'objet social ou d'activité réelle au sens de l'article 221-5 du code général des impôts (cf. sur ce point documentation de base 4 A 6123, n° 23 et suivants), la société absorbante pourra continuer à reporter ses déficits subis jusqu'au jour de la fusion sur les bénéfices réalisés ultérieurement à cette opération, dans la limite du délai édicté au troisième alinéa du I de l'article 209.

S'agissant du maintien du caractère indéfiniment reportable de ses amortissements réputés différés, cf. documentation de base 4 H 2212, n° 11 et suivants.

Section 2 : L'opération doit être justifiée du point de vue économique

La procédure d'agrément permet de s'assurer de la réalité économique de la restructuration présentée et de ses motivations. Sans que cette liste soit limitative, le bénéfice de l'agrément sera refusé en présence des opérations suivantes :

- une société déficitaire qui s'est endettée de manière significative pour acquérir une société cible bénéficiaire est absorbée par celle-ci peu de temps après l'acquisition ;
- une opération non critiquable sur le plan juridique apparaît principalement motivée par la volonté de la société absorbante d'appréhender les déficits de la société absorbée et de les imputer sur ses bénéfices disponibles ;
- une demande visant à transférer des déficits générés par une activité qui n'est plus exercée au jour de la fusion, soit en raison d'une cession préalable, soit par arrêt, n'est pas suffisamment motivée sur le plan économique et ne satisfait pas en tout état de cause à la condition de maintien de l'activité, exigée par le II de l'article 209 (cf. section 4).

Section 3 : Elle doit obéir à des motivations principales autres que fiscales

L'agrément ne sera pas délivré si les motivations principales de l'opération présentée sont la fraude ou l'évasion fiscales. A cet égard, la notion de motivation principale de fraude ou d'évasion fiscale de l'opération revêt un caractère plus étendu que celui de motivation exclusivement fiscale dégagée par la jurisprudence pour l'application des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures fiscales (procédure de répression des abus de droit).

Section 4 : La société absorbante doit s'engager à poursuivre pendant une période minimale de trois ans l'activité de la société absorbée à l'origine des déficits

Le droit au report par l'entreprise absorbante des déficits qui lui sont transmis est subordonné à la condition que l'activité de la société absorbée à l'origine de ces déficits soit poursuivie pendant au moins trois ans.

La notion de maintien de l'activité de la société absorbée ne doit pas être confondue avec celle d'identité d'activité telle qu'elle est définie à l'article 221-5 du code général des impôts, celle-ci pouvant faire obstacle le cas échéant à l'imputation des déficits propres de la société absorbante.

En effet, la poursuite de l'activité de la société absorbée suppose nécessairement que la société absorbante n'y apporte pas de changement profond de nature à caractériser une perte d'identité de l'activité reprise ; elle s'apprécie donc en fonction de critères objectifs fondés sur la nature et l'importance des éléments repris, dans le contexte économique propre de l'opération (lieux d'exploitation, actifs mis en œuvre, produits fabriqués ou services rendus, effectifs maintenus, zones géographiques desservies, clientèle, etc.).

CHAPITRE 3 : PLAFONNEMENT DU DÉFICIT TRANSFÉRABLE

Le II de l'article 209 prévoit que les déficits sont transférés dans la limite de la plus importante des valeurs suivantes, appréciées à la date d'effet de l'opération :

- la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé de la société apporteuse affectés à l'exploitation, hors immobilisations financières ;
- la valeur d'apport de ces mêmes éléments.

Le montant des déficits transférés ne pourra excéder la plus élevée de ces deux valeurs.

Section 1 : Précisions relatives à la date d'effet à retenir

La date d'effet de l'opération s'entend de la date d'effet juridique de celle-ci, qui correspond, selon les cas :

- à la date d'effet rétroactif retenue par les parties ;
- au jour de la réalisation de l'apport , en cas d'opération avec effet immédiat ;
- ou à la date d'effet différé fixée par les parties.

En cas de dissolution sans liquidation, la date d'effet est nécessairement celle du terme du délai d'opposition qui marque l'appropriation des actifs et passifs de la société confondue par son associé unique.

La valeur d'apport et la valeur de l'actif brut immobilisé s'apprécient à la date d'effet déterminée ci-dessus.

Section 2 : Appréciation du plafond

La valeur brute de l'actif immobilisé s'entend du total formé par les lignes AB à AX du tableau n° 2050. Elle comprend donc l'ensemble des éléments d'actif affectés à l'exploitation (frais d'établissement, frais de recherche et développement, concessions et brevets, fonds de commerce, terrains, constructions, installations techniques, matériels et outillages, aménagements, immobilisations en cours...) à l'exception des immobilisations financières qui figurent aux lignes CS à BH du même tableau (participations, prêts, créances rattachées à des participations...).

La valeur d'apport correspond quant à elle à la valeur pour laquelle les biens énumérés ci-dessus, hors immobilisations financières, sont transcrits dans le traité d'apport. Le rapport du commissaire à la fusion ou aux apports, ou une expertise extérieure permettront à l'entreprise de justifier de l'évaluation des actifs transmis.

Si la société absorbée dispose de biens affectés à l'exploitation pris en crédit-bail, ces éléments pourront être retenus afin d'augmenter le plafond de transfert, soit pour leur valeur d'origine dans les écritures du crédit-bailleur, soit en fonction de la valeur pour laquelle ils figurent dans le traité d'apport si la valeur d'apport de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé, hors immobilisations financières, est supérieure à leur valeur brute d'inscription à l'actif.

Exemple :

La société A, spécialisée dans le courtage en ligne, est absorbée par la société B. Les déficits de la société A, encore reportables à la date de l'opération, s'élèvent à :

Année N-4 : 2 300 000 €

Année N-3 : 7 860 000 €

Année N-2 : 5 421 000 €

Soit un total de 15 581 000 €

L'actif immobilisé de la société A se répartit comme suit à la date d'effet de l'opération :

En €	Valeur brute	Valeur nette comptable	Valeur réelle
Immobilisations incorporelles : - marques - fonds de commerce	800 000	800 000	2 500 000 10 000 000
Immobilisations corporelles : - installations techniques - autres immobilisations corporelles	1 280 360 4 300 000	512 144 2 690 000	512 144 2 690 000
Immobilisations financières : - titres de participation	750 000	750 000	1 200 000
Total hors immobilisations financières	6 380 360	4 002 144	15 702 144

Hypothèse n° 1 : la fusion est réalisée d'après la valeur nette comptable des éléments apportés.

Les déficits sont transférables dans la limite de la valeur brute de l'actif immobilisé, hors immobilisations financières, dès lors que cette valeur est supérieure à celle de l'apport.

Les déficits de A pourront donc être transférés à B à hauteur de l'actif brut immobilisé apporté, hors immobilisations financières, soit 6 380 360 € réputés provenir de l'exercice N-2 pour 5 421 000 € et de l'exercice N-3 pour 959 360 €.

Hypothèse n° 2 : la fusion est réalisée d'après la valeur réelle des éléments transférés.

Les déficits sont transférables dans la limite de la valeur d'apport des éléments de l'actif immobilisé apportés, hors immobilisations financières, dans la mesure où cette solution est plus favorable à B.

Le total des déficits, 15 581 000 €, étant inférieur à la valeur d'apport, 15 702 144 €, l'intégralité des déficits de A pourra être transférée à B.

La valeur plafond est affectée par ordre de priorité de l'exercice déficitaire le plus récent à l'exercice déficitaire le plus ancien.

CHAPITRE 4 : APPLICATION DANS LE CADRE D'UN GROUPE FISCAL AU SENS DES ARTICLES 223 A ET SUIVANTS DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

Section 1 : Champ d'application de l'agrément prévu au II de l'article 209.

Dans le cadre du régime fiscal des groupes, la procédure d'agrément prévu au II de l'article 209 peut s'appliquer, suivant les règles exposées ci-dessus, dans deux cas :

- en cas de fusion ou de scission de sociétés, membres d'un groupe fiscal, qui disposent de déficits propres antérieurs à l'intégration ; l'agrément ne peut concerner que ces déficits dès lors que les résultats réalisés pendant la période d'application du régime de l'intégration ont été transmis à la société mère pour la détermination du résultat fiscal d'ensemble ;

- en cas d'absorption ou de scission de la société mère lorsque la société absorbante ou les sociétés bénéficiaires de la scission n'optent pas pour la constitution d'un nouveau groupe fiscal dans les conditions prévues au c ou au e du 6 de l'article 223 L du code général des impôts. Dans cette situation, le déficit d'ensemble du groupe dissous est attribué à l'ancienne société tête de groupe et devient un déficit propre de celle-ci. Il pourra être transmis sur agrément à la société absorbante en tant que déficit propre.

Section 2 : Economie de l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I.

Sous section 1 – Champ d'application

En cas de fusion ou de scission d'une société mère d'un groupe fiscal suivie de la constitution d'un nouveau groupe fiscal par la société absorbante ou par les sociétés bénéficiaires de la scission dans les conditions prévues au c ou au e du 6 de l'article 223 L du code général des impôts, la société mère du nouveau groupe fiscal peut demander l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du même code autorisant le transfert des déficits d'ensemble du groupe ayant cessé.

Sous section 2 – Conditions de délivrance de l'agrément.

L'agrément prévu au 6 nouveau de l'article 223 I du code général des impôts permet de transférer à la société absorbante ou aux sociétés bénéficiaires de la scission, mère(s) d'un nouveau groupe, le déficit d'ensemble encore reportable du groupe dissous, déterminé dans les conditions prévues à l'article 223 S du code général des impôts.

L'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du code général des impôts est accordé sous les conditions suivantes.

- a. l'opération est placée sous le régime prévu à l'article 210 A du code précité ;
- b. elle est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;
- c. Les déficits proviennent :
 - de la société absorbée ou scindée dans la limite prévue aux cinquième à septième alinéas du II de l'article 209 du code général des impôts et sous réserve du respect de la condition mentionnée au b du II du même article ;
 - ou des sociétés membres du groupe auquel il a été mis fin qui font partie du nouveau groupe et pour lesquelles le bénéfice des dispositions prévues au 5 de l'article 223 I précité est demandé.

Les deux premières conditions de l'agrément étant communes à celles requises dans le cadre de l'agrément prévu au II de l'article 209 du code déjà cité, il convient de se reporter aux commentaires figurant au chapitre 2 de la présente instruction.

En revanche, la troisième condition est propre à cet agrément et encadre le montant des déficits susceptibles d'être transférés en fonction de l'origine du déficit d'ensemble attribué à la société mère du groupe dissous.

➤ Dans un premier temps, il convient de déterminer la fraction du déficit d'ensemble susceptible d'être imputée sur une base élargie. Cette fraction correspond à la contribution au déficit d'ensemble de la société absorbée ou scindée, ancienne société mère du groupe dissous, et des filiales de ce groupe qui font partie du nouveau groupe et pour lesquelles l'application des dispositions du 5 de l'article 223 I précité est demandée.

Il est rappelé en effet que la société mère du nouveau groupe a la faculté de choisir parmi les sociétés membres du groupe ayant cessé et faisant partie du nouveau groupe celles pour lesquelles elle demande à bénéficier de l'imputation du déficit de l'ancien groupe sur une base élargie (code général des impôts, Ann. III, art. 46 quater-0 ZJ bis).

En pratique, pour chaque exercice clos ayant dégagé, pour le groupe dissous, un déficit d'ensemble, la partie de ce déficit qui peut faire l'objet de l'imputation spécifique prévue au 5 de l'article 223 I déjà cité résulte de l'application, à ce déficit d'ensemble, au titre de chacun de ces exercices, du rapport existant entre, d'une part la somme des déficits transférés au groupe dissous par les sociétés de ce groupe qui sont comprises dans le nouveau groupe et pour lesquelles l'application du dispositif est demandé et d'autre part la somme des déficits transférés au groupe dissous par l'ensemble des sociétés déficitaires de ce groupe. Ces montants sont répartis, exercice par exercice et au prorata de leur contribution, entre les sociétés ayant concouru à la formation du déficit (DB 4 H 6663, n° 70).

➤ Dans un deuxième temps, la contribution au déficit d'ensemble provenant de la société mère absorbée ou scindée dont le transfert est demandé est assujettie aux conditions et limites prévues dans le cadre de l'agrément de droit commun (plafonnement du montant des déficits transférés et condition de maintien pendant trois ans de l'activité : cf. section 4 du chapitre 2 et chapitre 3 supra).

A cet égard, la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé, hors immobilisations financières, s'entend de la valeur des éléments en cause inscrite à l'actif du bilan de la société mère absorbée ou scindée.

En revanche, la contribution au déficit d'ensemble des sociétés membres du groupe dissous, qui appartiennent au nouveau groupe formé et pour lesquelles le bénéfice du dispositif d'imputation sur une base élargie est demandé, peut être transférée sans limitation de montant et sans que soit exigée la poursuite de l'activité à l'origine des déficits.

Sous section 3 – Sort des déficits susceptibles de bénéficier du dispositif.

Les déficits transférés dans le cadre de l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I du code général des impôts au profit de la nouvelle société mère sont imputables sur les bénéfices ultérieurs, déterminés dans les conditions prévues au 4 du même article, de cette société mère et des sociétés membres de l'ancien groupe appartenant au nouveau groupe et prises en compte pour l'application du dispositif d'imputation sur une base élargie (DB 4 H 6663 n° 62).

Ces déficits sont reportables dans les conditions prévues au troisième alinéa du I de l'article 209 du code déjà cité, soit au plus tard jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice au titre duquel ils ont été constatés.

Exemples :

Un groupe fiscal formé par une société mère H et ses filiales F1, F2, F3 et F4 cesse au 31/12/N, la société mère étant absorbée en N+1 par une société M dans le cadre d'une fusion placée sous le régime de l'article 210 A.

Ce groupe a réalisé, au vu des imprimés 2058 ER déposés pour chacune de ces sociétés, les résultats suivants au cours des exercices N-2, N-1 et N :

Sociétés	N-2	N-1	N	Total
H	- 10 000	- 12 000	- 4 000	- 26 000
F1	+ 7 000	+ 9 000	+ 16 000	+ 32 000
F2	+ 3 000	- 5 000	- 2 000	- 4 000
F3	- 22 000	- 16 000	- 20 000	- 58 000
F4	- 8 000	+1 000	- 12 000	- 19 000
Total	- 30 000	- 23 000	- 22 000	- 75 000

Au 31/12/N, le groupe formé par H dispose ainsi d'un déficit d'ensemble reportable se décomposant comme suit :

Année d'origine	Déficit d'ensemble reportable (en €)
N-2	30 000
N-1	23 000
N	22 000
Total	75 000

Les réintégrations consécutives à la cessation du groupe formé par la société H (soit 7 000 €) s'imputent sur le déficit d'ensemble reportable le plus ancien.

Le déficit susceptible d'être transféré à la société M est donc le suivant :

Année d'origine	Déficit d'ensemble (en €)
N-2	30 000 – 7 000 = 23 000
N-1	23 000
N	22 000
Total	68 000

Hypothèse n° 1 : M n'opte pas pour la constitution d'un nouveau groupe dans les conditions prévues au c du 6 de l'article 223 L et sollicite l'agrément prévu au II de l'article 209 afin d'obtenir le transfert à son profit du déficit de H (déficit d'ensemble du groupe dissous devenu déficit propre de la société mère de ce groupe).

La fusion est réalisée à la valeur nette comptable. Le montant brut de l'actif immobilisé tel qu'il ressort des lignes AB à AX du tableau 2050 de la société H est égal à 30 000 €.

Le transfert de ce déficit est accordé à M, qui ne peut l'imputer que sur ses propres bénéfices, sous les deux conditions suivantes :

- l'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations autres que fiscales ;
- M s'engage à poursuivre l'activité de H pendant 3 ans.

Le montant du déficit effectivement transféré est plafonné à la plus importante des valeurs mentionnées au troisième alinéa du II de l'article 209, soit en l'espèce la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exploitation, hors immobilisations financières (30 000 €).

Hypothèse n° 2 : les données sont identiques mais la société M constitue, dans les conditions visées au c du 6 de l'article 223 L, un groupe fiscal comprenant les sociétés membres du groupe dissous formé par H (soit F1, F2, F3 et F4).

La société M demande l'imputation sur une base élargie du déficit d'ensemble de ce groupe dissous sur les résultats propres des sociétés F1, F3 et F4 et obtient l'agrément prévu au 6 de l'article 223 I.

La fraction du déficit susceptible d'être transférée à M et de s'imputer sur une base élargie aux résultats propres des sociétés F1, F3 et F4 peut être déterminée en fonction des éléments figurant dans le tableau ci-après :

Sociétés membres du groupe dissous	Année d'origine	Déficits des sociétés du groupe dissous formé par H (en €)					Subis par l'ensemble des sociétés déficitaires du groupe dissous
		Subis par l'ancienne société mère H et par les sociétés restant dans le nouveau groupe (formé par M)				H	
		F1	F3	F4	H		
H F1 F2 F3 F4	N-2	-	22 000	8 000	10 000	40 000	
H F1 F2 F3 F4	N-1	-	16 000	-	12 000	33 000	
H F1 F2 F3 F4	N	-	20 000	12 000	4 000	38 000	

N-2

Part du déficit de N-2 correspondant à F1 : néant

Part du déficit correspondant à F3 : $23\ 000 \times 22\ 000 / 40\ 000 = 12\ 650$

Part du déficit correspondant à F4 : $23\ 000 \times 8\ 000 / 40\ 000 = 4\ 600$

Part du déficit correspondant à H : $23\ 000 \times 10\ 000 / 40\ 000 = 5\ 750$

Total : 23 000

N-1

Part du déficit de N-1 correspondant à F1 : néant

Part du déficit correspondant à F3 : $23\,000 \times 16\,000 / 33\,000 = 11\,151,51$

Part du déficit correspondant à F4 : néant

Part du déficit correspondant à H : $23\,000 \times 12\,000 / 33\,000 = 8\,363,63$

Total : 19 515,14

N

Part du déficit de N correspondant à F1 : néant

Part du déficit correspondant à F3 : $22\,000 \times 20\,000 / 38\,000 = 11\,578,95$ Part du déficit correspondant à F4 : $22\,000 \times 12\,000 / 38\,000 = 6\,947,37$ Part du déficit correspondant à H : $22\,000 \times 4\,000 / 38\,000 = 2\,315,79$

Total : 20 842,11

Déficits susceptibles d'être transférés et d'être imputés sur une base élargie par la société M :

Les déficits susceptibles d'être transférés sur agrément à la société M (sous réserve de satisfaire aux conditions posées par l'agrément) et de s'imputer sur les résultats propres de M et, en cas d'insuffisance, sur les bénéfices réalisés par F1, F3 et F4 calculés dans les conditions mentionnées au 4 de l'article 223 I, sont les suivants :

Année d'origine	Déficits transférés à M et imputables sur une base élargie (en €)	Dont contribution de la société mère
N-2	23 000	5 750
N-1	19 515,14	8 363,63
N	20 842,11	2 315,79
Total	63 357,35	16 429,42 (1)

(1) Conformément au c du 6 de l'article 223 I, la contribution au déficit d'ensemble de la société mère H peut entièrement être transférée, sous condition de maintien de l'activité, dans la mesure où elle est inférieure à l'actif brut immobilisé transmis (30 000 €).

CHAPITRE 5 : PORTÉE DE L'AGRÈMENT

La décision d'agrément fixe le principe du droit au report des déficits de la société absorbée à la société bénéficiaire des apports et arrête, en fonction du contenu de la demande, le montant des déficits transférés. En conséquence, cette décision n'emporte pas approbation :

- des valeurs attribuées aux éléments apportés ;
- du montant des déficits déclarés ;
- des évaluations faites des activités transférées et conservées.

Elle ne saurait en conséquence être regardée comme fixant un montant intangible de déficits reportables, celui-ci demeurant soumis au droit de contrôle de l'administration, dans les conditions de droit commun.

CHAPITRE 6 : PROCEDURE D'AGREMENT

Section 1 : Forme des demandes

Les demandes d'agrément doivent être rédigées selon le modèle reproduit en annexe.

Les sociétés qui désirent obtenir à la fois l'agrément prévu au II de l'article 209 et l'agrément prévu à l'article 210-B 3 du code général des impôts (en cas de scissions ou apports partiels d'actif n'entrant pas dans les prévisions de l'article 210 B-1, 2^e al.), doivent solliciter deux agréments distincts, même si, pour des raisons pratiques, une seule demande peut être déposée.

Section 2 : Autorité compétente

Conformément à l'article 1649 nonies du CGI, l'agrément est délivré par le ministre du Budget.

Toutefois, l'article 170 sexies de l'annexe IV au code général des impôts prévoit une procédure déconcentrée pour statuer sur certaines demandes.

Il est statué sur les demandes d'agrément présentées pour l'application du II de l'article 209 :

a) Par le ministre chargé du budget après avis du comité des investissements à caractère économique et social :

1° Lorsque la demande est présentée par une société tête de groupe au sens de l'article 223 A du code général des impôts, à raison d'un déficit d'ensemble au sens de l'article 223 C, quel que soit son montant ;

2° Ou lorsque la demande est présentée par une entreprise réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 150 millions d'euros ou qui est détenue à plus de 50 % par une entreprise réalisant elle-même un tel chiffre d'affaires ;

Pour l'application de cette disposition, le chiffre d'affaires à prendre en compte s'entend du chiffre d'affaires H.T. réalisé par la société requérante au cours du dernier exercice clos à la date de l'opération.

Dans l'hypothèse où la durée de cet exercice ne serait pas d'un an, il conviendrait de rapporter le montant du chiffre d'affaires réalisé à une durée annuelle.

La détention de 50 % du capital d'une société s'entend de la détention en pleine propriété de ses droits de vote et des droits financiers.

3° Ou lorsque la demande porte, pour une même opération, sur des déficits dont le montant global est supérieur à 1,5 millions d'euros ;

Pour l'application de ce critère, il convient de prendre en considération la totalité des déficits (déficits ordinaires, amortissements réputés différés) qui font l'objet de la demande d'agrément.

4° Ou lorsque l'opération présente des difficultés particulières ou est évoquée par le Ministre ;

Au titre des difficultés particulières motivant une transmission de la demande à l'administration centrale, est notamment visé le cas où la demande d'agrément mentionnée au présent arrêté de déconcentration s'accompagne, quel que soit le montant des déficits en cause, d'une demande d'agrément présentée sur le fondement de l'article 210 B 3 du code général des impôts.

b) Dans les autres cas, par le directeur des services fiscaux du département au chef-lieu duquel est localisée la direction de contrôle fiscal dans le ressort de laquelle l'entreprise a son siège (cf. annexe III).

Section 3 : Dépôt des demandes

Les demandes d'agrément doivent être déposées en neuf exemplaires dont un original signé auprès de l'autorité compétente pour statuer.

La demande établie par la société bénéficiaire des apports doit, sous peine de rejet, être contresignée par le représentant légal de la société apporteuse. En outre, en cas d'apport partiel d'actif, le représentant de la société apporteuse est tenu de renoncer expressément à la déduction des déficits dans la mesure où la décision d'agrément en autorise le transfert à la société bénéficiaire des apports.

Lorsque l'opération intervient entre une société apporteuse et plusieurs sociétés bénéficiaires, des demandes distinctes doivent être établies par chaque société bénéficiaire. En revanche, lorsque l'opération intervient entre plusieurs sociétés apporteuses et une seule société bénéficiaire, un dossier unique peut être présenté.

Exemple :

- La société A est scindée en deux sociétés B et C. Des demandes distinctes doivent être établies simultanément par les sociétés B et C ;

- La société A absorbe les sociétés B et C. La société A peut se borner à constituer un seul dossier.

Les demandes doivent être déposées aux adresses suivantes :

1° Demandes relevant de la compétence du ministre : Direction Générale des impôts, service juridique, Bureau AGR, télédéc 957, 139, rue de Bercy, 75574 Paris Cedex 12.

2° Demandes relevant de la compétence du Directeur des services fiscaux du département au chef-lieu duquel est localisée la direction de contrôle fiscal dans le ressort de laquelle l'entreprise a son siège (cf. annexe III).

Section 4 : Forclusion

En application de l'article 1649 nonies, la demande d'agrément doit être préalable à l'opération qui la motive. A défaut, la forclusion sera opposée à la demande. Toutefois, si la société n'est pas en mesure de fournir la totalité des éléments demandés dans le formulaire (cf. annexe I) lors du dépôt de la demande, ceux-ci seront adressés en cours d'instruction à l'autorité compétente, sans que la demande initiale incomplète soit frappée de forclusion.

Section 5 : Notification de la décision

La délivrance de l'agrément prévu au II de l'article 209 constitue un droit pour la société qui remplit les conditions fixées par la loi. Dès lors, l'agrément sera délivré lorsque toutes les conditions prévues pour son obtention sont remplies.

La décision prise par le ministre chargé du Budget ou par l'autorité compétente à laquelle le pouvoir de décision a été délégué, est notifiée directement à la société bénéficiaire. Des copies en sont adressées au directeur des services fiscaux compétent ou au délégué chargé de la direction des grandes entreprises.

Les décisions de refus sont motivées.

La décision d'agrément ou de refus, est notifiée au(x) demandeur(s) par lettre recommandée avec accusé de réception. Si les sociétés intéressées entendent contester la légalité de la décision devant la juridiction administrative, il leur appartient d'adresser au greffe du Tribunal administratif compétent, dans un délai de deux mois à compter de sa réception, une requête motivée, établie sur papier libre, accompagnée de trois copies de la décision contestée (application de l'article 9 du décret n°83-1025 du 28 novembre 1983, J.O. du 3 décembre 1983, p.3492 et suivantes). En application de l'article 1089 B du code général des impôts elles devront apposer, sur l'original de la demande adressée au Tribunal administratif, un timbre fiscal de 15 euros.

Section 6 : Entrée en vigueur

Ces nouvelles dispositions sont applicables aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002.
Annoter : documentation de base : 4 H 2211 et 13 D 2223.

Le Chef de Service,

Philippe DURAND



ANNEXE I

Art. 209 – II. En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de l'article 210 A, les déficits antérieurs non encore déduits par la société absorbée ou apporteuse sont transférés, sous réserve d'un agrément délivré dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, à la ou aux sociétés bénéficiaires des apports, et imputables sur ses ou leurs bénéfices ultérieurs dans la limite édictée au troisième alinéa du I. L'agrément est délivré lorsque :

a. l'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;

b. l'activité à l'origine des déficits dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés bénéficiaires des apports pendant un délai minimum de trois ans.

Les déficits sont transférés dans la limite de la plus importante des valeurs suivantes appréciées à la date d'effet de l'opération :

- la valeur brute des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exploitation hors immobilisations financières ;
- la valeur d'apport de ces mêmes éléments.

[Dispositions applicables aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002].



MODÈLE

ANNEXE II

**MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE,
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE****DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS**

Demande à remplir en vue de l'obtention de l'agrément prévu au II de l'article 209 du CGI

I - NATURE DE L'OPÉRATION ENVISAGÉE

Joindre obligatoirement les projets d'actes d'apport partiel d'actif, de fusion ou pour la confusion de patrimoine la décision de l'associé sous forme de procès verbal ou de résolution intégrant les engagements prévus à l'article 210 A du CGI ainsi que la copie de l'acte de dissolution enregistré auprès du RCS et un exemplaire de la publicité légale formalisant la dissolution et la radiation de la société confondue.

II - ORGANIGRAMME

Joindre un organigramme avant et après opération, avec les pourcentages de détention des capitaux des sociétés.

III - RENSEIGNEMENTS SUR LA SOCIÉTÉ APORTEUSE¹

A - Raison sociale, forme juridique, siège et numéro de téléphone de cette société :

B - N° d'identification SIRET (code APE) :

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

C - Capital social :

Capitaux propres :

Répartition du capital entre les associés avant l'opération :

D - Activité actuelle :

¹ Dans la mesure où l'opération intéresse plusieurs sociétés apportrices, il convient de fournir pour chacune d'elles les renseignements appropriés.

E – Coordonnées de la personne chargée de suivre la demande d'agrément (nom, qualité, n° de téléphone) :

Adresse des différents établissements	Date de création ou d'acquisition	Nature des productions ou des ventes	Effectif du personnel

F - Résultats des cinq derniers exercices et de l'exercice en cours :

Exercice	Chiffre d'affaires (hors taxes)	Amortissements pratiqués	Amortissements réputés différés	Résultat fiscal après imputations
- du au				
- du au				
- du au				
- du au				
- du au				
- exercice en cours (estimation jusqu'à la date prévue pour la réalisation de l'opération)				

G - Importance des activités respectivement apportées et conservées :

	CA (HT)	Effectif des salariés	Actif immobilisé	
			brut	net
I - Activité transférée				
II - Activité totale				
I/II en %				

H – La société a-t-elle opté pour le régime de groupe prévu à l'article 223 A du code général des impôts ? Si oui, fournir le nom et l'adresse de la société tête de groupe ainsi que la date d'entrée dans le groupe.

III - RENSEIGNEMENTS SUR LA SOCIÉTÉ BÉNÉFICIAIRE DES APPORTS²

A - Raison sociale, forme juridique, siège et numéro de téléphone de cette société :

B - N° d'identification SIRET (code APE) :

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

C - Capital social :

Capitaux propres :

Répartition du capital entre les associés avant et après l'opération :

D - Activité actuelle :

E - Coordonnées de la personne chargée de suivre la demande d'agrément (nom, qualité, n° de téléphone) :

Adresse des différents établissements	Date de création ou d'acquisition	Nature des productions ou des ventes	Effectif du personnel

F - Résultats des cinq derniers exercices et de l'exercice en cours :

Exercice	Chiffre d'affaires (hors taxes)	Amortissements pratiqués	Amortissements réputés différés	Résultat fiscal après imputations
- du au				
- du au				
- du au				
- du au				
- du au				
- exercice en cours (estimation jusqu'à la date prévue pour la réalisation de l'opération)				

G – La société a-t-elle opté pour le régime de groupe prévu à l'article 223 A du code général des impôts? Si oui, fournir le nom et l'adresse de la société tête de groupe ainsi que la date d'entrée dans le groupe :

² Dans la mesure où l'opération intéresse plusieurs sociétés bénéficiaires des apports, il convient de fournir pour chacune d'elles les renseignements appropriés.

IV - NATURE ET VALEUR DES APPORTS

Désignation des biens détenus en pleine propriété	Valeur comptable brute	Amortissements ou provisions pour dépréciation	Valeur comptable nette	Valeur d'apport
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
TOTAL				

Pour les immobilisations prises en crédit bail, indiquer leur nature, leur valeur brute et leur valeur d'apport le cas échéant.

V - MODE DE RÉMUNÉRATION DES APPORTS

A - Remise d'actions ou de parts (nombre et valeur nominale) correspondant à un capital de :

B - Prime :

C - Passif pris en charge (avec indication de sa nature) :

TOTAL

Préciser les modalités de calcul de la parité et du nombre de titres remis en rémunération des apports (indiquer la valeur nette comptable de l'apport, la valeur réelle de l'apport et de la société bénéficiaire, le nombre de titres composant le capital de la société bénéficiaire avant l'apport ainsi que la valeur nominale du titre).

VI - RAISONS DE L'OPÉRATION - RÉSULTATS ESCOMPTE ET INVESTISSEMENTS ENVISAGÉS AU COURS DES TROIS ANNÉES A VENIR

A - Exposé détaillé des raisons de l'opération :

(En cas d'apport partiel d'actif, donner des indications précises sur les activités qui seront prises en charge par la société bénéficiaire des apports et sur celles qui seront conservées par la société apporteuse).

B - Prévisions relatives à l'évolution des effectifs et de l'activité (indiquer les conditions de poursuite de l'activité à l'origine des déficits transférés).

C. Engagement de maintenir l'activité apportée. Conditions dans lesquelles cette activité sera maintenue.

VII – DATE PRÉVUE POUR LA RÉALISATION DE L'OPÉRATION ET DATE D'EFFET

IX - RÉGIME FISCAL DEMANDE

- Préciser le régime fiscal choisi en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés (régime fiscal prévu à l'article 210 A, 210 B-I , 210 C du C G I).
- Préciser, en cas d'apport partiel d'actif, le sort des titres remis en rémunération : attribution aux actionnaires dans le délai d'un an, conservation par la société apporteuse, etc.

X - BUREAU D'ENREGISTREMENT AUQUEL L'ACTE CONSTATANT L'OPÉRATION SERA PRÉSENTÉE A LA FORMALITÉ

La demande doit être datée et signée par les représentants des sociétés intéressées qui feront précéder leurs signatures de la mention suivante :

Les soussignés s'engagent formellement, en cas d'agrément, à réaliser l'opération dans les conditions et délais prévus à la présente demande.

Date et signature avec indication
de la qualité du signataire
(société apporteuse ou cédante)

Date et signature avec indication
de la qualité du signataire
(société bénéficiaire des apports ou cessionnaire)

Joindre au dossier :

- les trois dernières liasses fiscales complètes de chaque société en cause en un seul exemplaire ;

- pour les fusions ou apport partiel d'actifs :

un exemplaire des projets d'actes d'apports partiels d'actifs ou de fusion.

- pour la confusion de patrimoine :

la décision de l'associé sous forme de procès verbal ou de résolution (faisant apparaître les engagements de l'article 210 A), la copie de l'acte de dissolution enregistré auprès du RCS et un exemplaire de la publicité légale formalisant la dissolution et la radiation de la société confondue ainsi que la déclaration de résultats déposée dans les 60 jours de la cessation;

- le bilan pro-forma de la société apporteuse après apport partiel d'actif ;

- périmètre du ou des groupes fiscaux (articles 223 A et suivants du code général des impôts) éventuellement concernés, et dernière déclaration d'ensemble de la société tête du groupe fiscal.

Demande à adresser en :

- trois exemplaires dont un original signé pour les demandes adressées auprès de la DGE ou de la DSF

- neuf exemplaires dont un original signé pour les demandes adressées auprès du ministre chargé du Budget

•

ANNEXE III

Direction des Services Fiscaux compétente	Adresse	Départements rattachés
LILLE	DSF de Nord-Lille 163, boulevard de la Liberté B.P. 687 59033 LILLE CEDEX Tél. : 03 20 15 54 54 / Télécopie : 03 20 42 07 87	Nord-Lille / Pas-de-Calais / Seine-Maritime / Eure Somme / Aisne / Oise
PARIS	Direction Spécialisée des Impôts pour la Région Île-de-France 25, place de la Madeleine 75380 PARIS CEDEX 08 Tél. : 01 44 56 13 00/Télécopie : 01 49 24 06 95	Paris / Seine-et-Marne / Yvelines Essonne / Hauts-de-Seine / Seine-st-Denis Val-de-Marne / Val-d'Oise
NANCY	DSF de la Meurthe-et-Moselle Rue Jacques Bellange Case officielle 42 54036 NANCY CEDEX Tél. : 03 83 91 33 00/Télécopie : 03 83 27 97 14	Ardennes / Marne / Aube / Haute-Marne / Meuse Moselle / Meurthe-et-Moselle / Vosges Bas-Rhin / Haut-Rhin / Haute-Saône / Doubs Jura
RENNES	DSF d'Ille-et-Vilaine Boulevard de la Liberté - BP 62 101 35021 RENNES CEDEX Tél. : 02 99 29 35 00/Télécopie : 02 99 29 35 99	Finistère / Cotes-d'Armor / Mayenne Ille-et-Vilaine / Morbihan / Loire-Atlantique Sarthe / Maine-et-Loire / Vendée / Manche Calvados / Orne
BORDEAUX	DSF de la Gironde 9, place du Champ de Mars - BP 906 33061 BORDEAUX CEDEX Tél. : 05 56 01 67 67/Télécopie : 05 56 01 67 68	Landes / Vienne / Pyrénées-Atlantiques Dordogne / Charente-Maritime Creuse / Deux-Sèvres / Lot-et-Garonne Charente / Haute-Vienne / Gironde / Corrèze
TOULOUSE	DSF de la Haute-Garonne 1, rue de l'Esquile - BP 999 31066 TOULOUSE CEDEX Tél. : 05 61 10 67 00/Télécopie : 05 61 21 99 51	Haute-Garonne / Ariège / Aveyron Hautes-Pyrénées / Pyrénées-Orientales Gers / Tarn / Gard / Hérault / Aude Tarn-et-Garonne / Lot / Lozère
MARSEILLE	DSF des Bouches-du-Rhône-Marseille 3, place Sadi Carnot 13224 MARSEILLE CEDEX 1 Tél. : 04 91 99 12 00/Télécopie : 04 91 56 23 26	Bouches-du-Rhône / Vaucluse / Hautes-Alpes Alpes de Haute-Provence Alpes-Maritimes / Var / Haute-Corse / Corse du Sud
LYON	DSF du Rhône 6, rue Charles Biennier - B.P. 100 69294 LYON CEDEX 02 Tél. : 04 72 77 22 69/Télécopie : 04 72 77 22 04	Rhône / Ain / Savoie / Haute-Savoie / Isère Drôme / Ardèche / Loire / Saône-et-Loire Nièvre / Côte-d'or / Yonne
ORLÉANS	DSF du Loiret 4, rue des Maltôtiers 45044 ORLÉANS CEDEX 01 Tél. : 02 38 79 37 37/Télécopie : 02 38 62 69 87	Loiret / Loir-et-Cher / Eure-et-Loir Indre-et-Loire / Cher / Indre / Allier Puy-de-Dôme / Haute-Loire / Cantal
MARTINIQUE	DSF de la Martinique Hôtel des Finances Route de Cluny-Schoelcher - B.P. 605 97261 FORT-DE-FRANCE CEDEX Tél. : 05 96 59 55 00/Télécopie : 05 96 63 00 66	Martinique
GUADELOUPE	DSF de la Guadeloupe Parc de la Préfecture 97109 BASSE-TERRE Tél. : 05 90 99 14 14/Télécopie : 05 90 81 81 74	Guadeloupe
GUYANE	DSF de la Guyane Rue Carlos Fineley B.P. 6027 97306 CAYENNE CEDEX Tél. : 05 94 28 99 02/Télécopie : 05 94 39 76 73	Guyane
RÉUNION	DSF de la Réunion 4, rue Amiral Lacaze B.P. 7011 97701 SAINT-DENIS MESSAGERIE CEDEX 9 Tél. : 02 62 90 02 00/Télécopie : 02 62 21 80 61	Réunion