



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 I-2-02

N° 185 du 25 OCTOBRE 2002

IMPOT SUR LES SOCIETES. DISPOSITIONS PARTICULIERES. FUSIONS ET OPERATIONS ASSIMILEES

(C.G.I., art 38-7 bis, 210-0 A, 210 A, 210 B, 1734 ter A)

NOR : BUD F 02 10053 J

Bureau B 2

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 85 de la loi de finances pour 2002 (n° 2001-1275 du 28 décembre 2001) aménage le dispositif fiscal relatif au régime de faveur des fusions, scissions et apports partiels d'actif, ainsi que celui applicable aux opérations d'échange de titres.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions et apporte, plus généralement, en ce qui concerne l'ensemble des opérations de restructuration des précisions relatives à la reprise par la société absorbante de la réserve spéciale des plus-values nettes à long terme de la société absorbée.



- 1 -

25 octobre 2002

2 507185 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

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
TITRE 1 : NOUVELLE DEFINITION DES OPERATIONS ELIGIBLES AUX REGIMES DE FAVEUR DES FUSIONS	2
CHAPITRE 1 : OPERATIONS DE FUSION ET DE SCISSION ELIGIBLES AU REGIME DE FAVEUR – DEFINITION FISCALE	3
Section 1 : Définition des opérations de fusion éligibles au régime de faveur	3
Section 2 : Définition des opérations de scission éligibles au régime de faveur	7
Section 3 : Opérations de dissolution-confusion des patrimoines visées à l'article 1844-5 du code civil	13
Section 4 : Régimes concernés	15
Section 5 : Précisions concernant les conditions d'application du régime de faveur prévu aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts	16
CHAPITRE 2 : LIMITATION DU CHAMP D'APPLICATION GEOGRAPHIQUE DES OPERATIONS ELIGIBLES AU REGIME DE FAVEUR	19
CHAPITRE 3 : PRECISIONS CONCERNANT CERTAINS ORGANISMES	26
Section 1 : Situation particulière des mutuelles régies par le code de la mutualité	26
Section 2 : Situation particulière des sociétés d'assurance mutuelles régies par le code des assurances	33
CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR	39
TITRE 2 : APPORTS PARTIELS D'ACTIF DISPENSES D'AGREMENT – CONDITIONS D'APPLICATION	40
CHAPITRE 1 : APPORTS DE PARTICIPATION ASSIMILES A UNE BRANCHE COMPLETE D'ACTIVITES	41
Section 1 : Apports représentant plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés	41
Section 2 : Apports de participation conférant à la société bénéficiaire des apports la détention directe de plus de 30 % des droits de vote	42
Section 3 : Apports de participation conférant à la société bénéficiaire des apports la fraction des droits de vote la plus élevée	55

CHAPITRE 2 : MODALITES D'APPLICATION	61
Section 1 : Précisions relatives à l'apport	61
Section 2 : La soulte éventuellement reçue ne doit pas excéder 10 % du nominal des titres attribués en contrepartie de l'apport	65
TITRE 3 : CONDITIONS D'APPLICATION DE PLEIN DROIT DU REGIME DES SCISSIONS PREVUES A L'ARTICLE 210 B DU CODE GENERAL DES IMPOTS	68
CHAPITRE 1 : LIMITATION DES CONSEQUENCES DU DEFAUT DE SOUSCRIPTION DE L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION ET DU NON-RESPECT DE L'OBLIGATION DE CONSERVATION DES TITRES DES SOCIETES APPORTEUSES ET BENEFICIAIRES DE L'APPORT	68
Section 1 : Limitation de l'engagement de conservation des titres représentatifs de l'apport à certains associés de la société scindée	70
Sous-section 1 : Exposé de la mesure	70
Sous-section 2 : Obligations déclaratives	77
Section 2 : Limitation des conséquences du défaut de souscription de l'engagement de conservation et du non-respect de l'obligation de conservation des titres par les associés d'une société scindée – Aménagement des sanctions	80
CHAPITRE 2 : APPORT DE TITRES GREVES DE L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION – TITRES REPRESENTATIFS D'UNE SCISSION – LIMITATION DES CONSEQUENCES DU DEFAUT DE SOUSCRIPTION DE L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION ET DU NON-RESPECT DE L'OBLIGATION DE CONSERVATION DES TITRES DES SOCIETES APPORTEUSES ET BENEFICIAIRES DE L'APPORT	95
Section 1 : Apport de titres grevés de l'engagement de conservation. Régime général	95
Section 2 : Apport de titres représentatifs d'une scission grevés de l'engagement de conservation. Défaut de souscription de l'engagement de conservation et non-respect de l'obligation de conservation des titres. Aménagement des sanctions	102
TITRE 4 : PRECISIONS DIVERSES	112
CHAPITRE 1 : ECHANGES DE DROITS SOCIAUX – APPLICATION DU REGIME DE FAVEUR PREVU A L'ARTICLE 38-7 BIS DU CODE GENERAL DES IMPOTS – CHAMP D'APPLICATION	112
Section 1 : Modification du champ d'application	113
Sous-section 1 : Echanges de droits sociaux résultant d'une scission de société – Extension du sursis d'imposition prévu à l'article 38-7 bis	113
Sous-section 2 : Echanges de droits sociaux résultant d'une fusion de sociétés	118

Section 2 : Précisions concernant les modalités d'application du dispositif 119

Section 3 : Entrée en vigueur 122

**CHAPITRE 2 : FUSIONS ET OPERATIONS ASSIMILEES – SITUATION DE LA SOCIETE ABSORBANTE –
REPRISE DE LA RESERVE SPECIALE DES PLUS-VALUES A LONG TERME 123**

Section 1 : Opérations de fusion soumises au régime fiscal de faveur 124

Sous-section 1 : Reprise par la société absorbante de la réserve spéciale des plus-values nettes à long terme de la société absorbée 124

Sous-section 2 : Dotation de la réserve spéciale des plus-values nettes à long terme en instance d'affectation réalisées par la société absorbée 128

Sous-section 3 : Mesures transitoires d'assouplissement 129

Section 2 : Opérations assimilées aux fusions soumises au régime fiscal de faveur. Scissions et apports partiels d'actif 130

Sous-section 1 : Scissions de sociétés soumises au régime fiscal de faveur 130

Sous-section 2 : Apports partiels d'actif placés sous le régime fiscal de faveur 131

Section 3 : Opérations de fusion ou de scission soumises au régime fiscal de droit commun. Rappel 132

Annexe I : Article 85 de la loi de finances pour 2002 (n° 2001-1275 du 28 décembre 2001)

Annexe II : Liste des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales

Annexe III : Liste des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention fiscale ne contenant pas une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales

INTRODUCTION

1. L'article 85 de la loi de finances pour 2002 (n° 2001-1275 du 28 décembre 2001) apporte des aménagements substantiels aux dispositions fiscales relatives aux opérations de restructuration des entreprises et notamment aux régimes de faveur des fusions et opérations assimilées.

Ainsi, le F de l'article 85-I introduit dans le code général des impôts un nouvel article 210-0 A qui encadre les conditions d'application de plein droit des principaux régimes de faveur prévus à l'égard des restructurations d'entreprises applicables en matière d'impôt sur les sociétés, en précisant d'une part la définition fiscale des opérations de fusion et de scission de sociétés éligibles au régime de faveur et d'autre part leur champ d'application géographique (Titre 1).

Le G de l'article 85-I étend, sous réserve du respect de certaines conditions, le régime de faveur de plein droit des apports partiels d'actif prévu à l'article 210 B du code général des impôts aux opérations d'apport de participations qui confèrent le contrôle de la société dont les titres sont apportés à la société bénéficiaire des apports (Titre 2).

Les G et H de l'article 85-I assouplissent les conditions d'application de plein droit du régime des scissions prévu à l'article 210 B précité et limitent les conséquences du défaut de souscription de l'engagement de conservation et du non-respect de l'obligation de conservation des titres grevés de l'engagement de conservation par la société bénéficiaire de l'apport conformément à l'article 210 B bis du code général des impôts, lorsqu'ils sont représentatifs d'une scission (Titre 3).

Enfin, le A de l'article 85-I étend l'application du sursis d'imposition prévu à l'article 38-7 bis du code général des impôts aux échanges de titres résultant de scissions non soumises au régime de faveur (Titre 4, Chapitre 1).

En outre, des précisions sont apportées dans la présente instruction sur les modalités de reprise par la société absorbante de la réserve spéciale des plus-values nettes à long terme de la société absorbée (Titre 4, Chapitre 2).

TITRE 1 : NOUVELLE DEFINITION DES OPERATIONS ELIGIBLES AUX REGIMES DE FAVEUR DES FUSIONS

2. L'application du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts était jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2002 (n° 2001-1275 du 28 décembre 2001) réservée aux opérations juridiques de fusion ou de scission.

Ce dispositif excluait du bénéfice du régime spécial des fusions certaines opérations de droit français telles que les opérations de dissolution de sociétés prévues à l'article 1844-5 du code civil, ainsi que certaines opérations transfrontalières et étrangères pour lesquelles la qualification de fusion et de scission n'était pas retenue par les Etats concernés même si ces opérations présentaient les caractéristiques des fusions et des scissions.

Le F du I de l'article 85 de la loi de finances pour 2002 modifie ce dispositif en introduisant une définition fiscale des opérations de fusion et de scission éligibles à certains régimes de faveur.

Cette définition fiscale des opérations de fusion et de scission est codifiée à l'article 210-0 A du code général des impôts.

Corrélativement, la loi introduit une limitation du champ d'application géographique des régimes de faveur précités.

CHAPITRE 1 : OPERATIONS DE FUSION ET DE SCISSION ELIGIBLES AU REGIME DE FAVEUR –
DEFINITION FISCALE

Section 1 : Définition des opérations de fusion éligibles au régime de faveur

3. Aux termes de l'article 210-0 A du code général des impôts sont considérées comme des fusions ouvrant droit aux régimes de faveur mentionnés au n° 15 de la présente instruction 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.

4. Sont aussi concernées les opérations pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange de 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.

5. Ainsi, sont des fusions au sens fiscal les opérations, réalisées en France comme à l'étranger, qui présentent toutes les caractéristiques suivantes :

1° la dissolution sans liquidation de la société absorbée,

2° la transmission universelle du patrimoine de la société absorbée,

3° l'attribution de titres de la société absorbante aux associés de la société absorbée¹,

4° Absence de soulte ou attribution d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société absorbante attribués.

6. La mention visée au n° 8 de l'instruction 4 I-2-00 du 3 août 2000 est donc rapportée, dès lors qu'il n'est plus nécessaire et suffisant que l'opération soit considérée comme une fusion au sens de la législation des Etats concernés, si elle présente les caractéristiques décrites à l'article 210-0 A du code général des impôts.

Section 2 : Définition des opérations de scission éligibles au régime de faveur

7. Sont considérées comme des scissions ouvrant droit aux régimes de faveur exposés au n° 15, 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 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.

8. Sont aussi concernées les opérations pour lesquelles il n'est pas procédé à l'échange de titres de chacune des sociétés bénéficiaires 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.

9. Ainsi, sont des scissions au sens fiscal les opérations, réalisées en France comme à l'étranger, qui présentent toutes les caractéristiques suivantes :

1° la dissolution sans liquidation de la société scindée,

2° la transmission universelle du patrimoine de la société scindée,

3° l'attribution proportionnelle des titres des sociétés bénéficiaires des apports aux associés de la société scindée,

¹ Cette disposition ne trouve pas à s'appliquer aux titres auto-détenus par la société absorbée ou détenus par la société absorbante.

4° Absence de soulte ou attribution d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale des titres des sociétés bénéficiaires des apports attribués.

10. La mention visée au n° 8 de l'instruction 4 I-2-00 du 3 août 2000 est donc rapportée, dès lors qu'il n'est plus nécessaire et suffisant que l'opération soit considérée comme une scission au sens des textes en vigueur dans l'Etat ou le pays des sociétés concernées, si elle présente les caractéristiques décrites à l'article 210-0 A du code général des impôts.

11. 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. 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.

12. 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 (voir ci-après n° 98 pour l'application du principe).

Section 3 : Opérations de dissolution-confusion des patrimoines visées à l'article 1844-5 du code civil

13. Les opérations de dissolution-confusion visées à l'article 1844-5 du code civil répondent à la définition de la fusion de l'article 210-0 A du code général des impôts. Elles sont donc éligibles aux différents régimes de faveur applicables aux opérations de fusion.

14. Une instruction séparée précisera les modalités particulières de l'application du régime spécial des fusions, prévu à l'article 210 A du code précité, à ces opérations.

Section 4 : Régimes concernés

15. Cette définition fiscale des opérations de fusion et de scission s'applique aux opérations qui sont mentionnées dans le cadre des régimes fiscaux prévus aux articles suivants du code général des impôts :

- Régimes concernant les associés des sociétés apporteurs et bénéficiaires des apports :
 - article 38-7 bis : Echange de titres résultant d'une opération de fusion ou de scission réalisée par des entreprises – Sursis d'imposition du profit ou de la perte ;
 - article 93 quater, V : Echange de titres résultant d'une opération de fusion ou de scission réalisée par des professionnels relevant de la catégorie des Bénéficiaires non commerciaux – Sursis d'imposition du profit ou de la perte ;
 - article 115 : Attribution des titres représentatifs de l'apport aux membres de la société apporteur en cas de fusion ou de scission de sociétés ;
 - articles 112, 120 et 121 : Remboursement des sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion ou de scission) à l'occasion d'une fusion ou d'une scission de sociétés.
- Régimes concernant les sociétés apporteurs ou bénéficiaires des apports :
 - article 151 octies A : Opération de fusion ou de scission d'une société civile professionnelle – report d'imposition des plus-values d'apport ;
 - article 209-II : Transfert de déficit sur agrément ;
 - article 210 A à 210 C : Régime de faveur des fusions et des scissions applicable en matière d'impôt sur les sociétés – Report et sursis d'imposition des profits et plus-values d'apport ;
 - article 220 quinquies II, deuxième à quatrième alinéas : - Transfert de la créance de report en arrière des déficits dans le cadre des opérations de fusions, de scission et d'apport partiel d'actif ;
 - 223 A à 223 U : Dispositions particulières concernant le régime fiscal des groupes de sociétés.

Section 5 : Précisions concernant les conditions d'application des régimes de faveur prévu aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts

16. Il ressort de l'article 210-0 A du code général des impôts que pour l'application des régimes de faveur prévus aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts, les titres de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport attribués aux associés de la société scindée ou absorbée peuvent provenir :

- soit d'une augmentation de capital de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport ;
- soit de la distribution d'actions auto-détenues par la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport.

17. Ces titres doivent être représentatifs du capital social de la société absorbante ou de la société bénéficiaire de l'apport, à l'exclusion notamment de titres représentatifs d'une créance, d'obligations convertibles, d'obligations remboursables en actions, de bons de souscription d'actions, etc.

En cas d'attribution de titres autre que ceux représentatifs du capital, celle-ci constitue un élément de la soulte à prendre en compte pour la détermination du seuil de 10 % visé aux n^{os} 3, 5, 7 et 9 de la présente instruction.

18. Précision : Dans le cas où la rémunération comprendrait des titres auto-détenus, le résultat consécutif à la sortie des titres du patrimoine de la société bénéficiaire de l'apport est imposable dans les conditions de droit commun. Ce résultat peut le cas échéant bénéficier du régime de neutralisation prévu à l'article 223 F du code général des impôts.

CHAPITRE 2 : LIMITATION DU CHAMP D'APPLICATION GEOGRAPHIQUE DES OPERATIONS ELIGIBLES AUX REGIMES DE FAVEUR

19. La loi instaure une limitation géographique à l'application des régimes de faveur existants aux opérations de fusions, de scissions, d'apport partiel d'actif ou d'échange de titres.

20. Sont dorénavant exclues du champ d'application des régimes de faveur mentionnés ci-après (cf. n° 25) les opérations de fusions, scissions, apports partiel d'actif et échanges de titres lorsqu'elles sont opérées par une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, ayant son siège dans un Etat ou 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.

21. La liste des Etats ou territoires ayant conclu à la date de la publication de la présente instruction avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales figure en annexe I.

22. La liste des Etats ou territoires ayant conclu à la date de la publication de la présente instruction avec la France une convention fiscale ne contenant pas une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales figure en annexe II.

23. Ainsi, sont éligibles au régime de faveur les opérations de fusion, de scission, d'apport partiel d'actif ou d'échange de titres suivantes :

- les opérations réalisées par des sociétés françaises,
- les opérations réalisées par les sociétés d'un ou plusieurs Etats membres de l'Union européenne,
- les opérations réalisées par des sociétés ayant leur siège dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

24. Restent cependant éligibles au régime de faveur les opérations qui entrent dans le champ d'application de la directive communautaire n° 90-434 du 23 juillet 1990 concernant le régime commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents.

25. Les régimes de faveur concernés par cette limitation géographique sont mentionnés aux articles suivants du code général des impôts :

- Régimes concernant les associés des sociétés apporteuses ou bénéficiaires des apports :

- article 38-7 bis : Echange de titres résultant d'une opération de fusion ou de scission réalisée par des entreprises – Sursis d'imposition du profit ou de la perte ;

- article 93 quater, V : Echange de titres résultant d'une opération de fusion ou de scission réalisée par des professionnels relevant de la catégorie des Bénéficiaires non commerciaux – Sursis d'imposition du profit ou de la perte ;

- article 115 : Attribution des titres représentatifs de l'apport aux membres de la société apporteuse en cas de fusion ou de scission de sociétés.

Nota : L'exclusion géographique ne vise que les sociétés apporteuses et bénéficiaires et non les sociétés ou personnes physiques actionnaires de la société apporteuse, qui résideraient dans un des Etats ou territoires exclus. Il est précisé que lorsqu'une opération est exclue du champ d'application de certains régimes de faveur mentionnés à l'article 210-0 A du code général des impôts, les régimes énoncés ci-dessus ne peuvent s'appliquer même aux résidents d'autres Etats ou territoires.

• Régimes concernant les sociétés apporteuses ou bénéficiaires des apports :

- article 151 octies A : Opération de fusion ou de scission d'une société civile professionnelle – Report d'imposition des plus-values d'apport ;

- article 209-II : Transfert de déficit sur agrément ;

- article 210 A à 210 C : Régime de faveur des fusions, scissions et apports partiels d'actif applicable en matière d'impôt sur les sociétés – Report et sursis d'imposition des profits et plus-values d'apport ;

- article 220 quinquies II, deuxième à quatrième alinéas : Transfert de la créance de report en arrière des déficits dans le cadre des opérations de fusions, de scissions et d'apport partiel d'actif.

CHAPITRE 3 : PRECISIONS CONCERNANT CERTAINS ORGANISMES

Section 1 : Situation particulière des mutuelles régies par le code de la mutualité

26. La fusion de plusieurs mutuelles, de plusieurs unions ou de plusieurs fédérations régies par le code de la mutualité est prévue aux articles L.113-2, L.114-12, L.212-12 et L.212-13 du code de la mutualité.

27. La scission d'une mutuelle, union ou fédération régies par le code de la mutualité est prévue aux articles L.113-3, L.114-12, L.212-12 et L.212-13 du code de la mutualité.

28. Malgré l'absence de rémunération sous forme de titres, il existe une réelle contrepartie des apports constituée par le transfert des engagements pris envers les membres participants de l'organisme résultant de la fusion ou bénéficiaire de l'apport qui garantit la protection de leurs droits.

29. En outre, le groupement absorbant qui reçoit l'actif est tenu d'acquitter le passif du groupement absorbé.

30. En conséquence, dès lors que le groupement absorbant ou bénéficiaire est tenu en vertu des textes précités de reprendre les engagements du groupement absorbé ou apporteur et que les parties à l'opération sont soumises à l'impôt sur les sociétés, les opérations visées aux n^{os} 26 et 27 peuvent être assimilées à des opérations de fusion ou de scission au sens de l'article 210-0 A du code général des impôts pour l'application à ces opérations des dispositions prévues aux articles 209-II, 210 A à 210 C, 220 quinquies II et 223 A à 223 U du même code.

31. Toutefois, l'application du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A précité est subordonnée à la transcription comptable de l'ensemble des apports à la valeur nette comptable.

32. Lorsque l'apport envisagé dans le cadre d'une opération de scission ou d'apport partiel d'actif ne porte pas sur une branche complète d'activité, telle que définie par la doctrine administrative (BOI 4 I-2-00 du 3 août 2000) le recours à la procédure de l'agrément prévue à l'article 210 B du code précité est nécessaire.

Section 2 : Situation particulière des sociétés d'assurance mutuelles régies par le code des assurances

33. Les opérations de fusions, scissions et apport partiel d'actif de sociétés d'assurance mutuelles ou de leurs unions, et de sociétés de groupe d'assurance régies par le code des assurances (articles L.322-26-1, L.322-26-3, L.322-26-4, L.322-26-5 ou L.322-1-3), sont prévues aux articles L.324-1, L.324-2 et L.324-3 du même code.

34. Les opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif comportant ou non des transferts de portefeuille de contrats ne peuvent être réalisées qu'en l'absence d'opposition du Ministre de l'Economie et des finances.

35. Malgré l'absence de rémunération des apports par l'attribution de droits représentatifs du capital de l'organisme bénéficiaire, il existe une réelle contrepartie des apports constituée par la garantie du respect de l'intérêt des assurés de l'organisme scindé, absorbé ou apporteur.

36. En conséquence, dès lors que les organismes parties à l'opération sont soumis à l'impôt sur les sociétés, les opérations susvisées (cf. n° 33) peuvent être assimilées à des opérations de fusion ou de scission au sens de l'article 210-0 A du code général des impôts pour l'application à ces opérations des dispositions prévues aux articles 209-II, 210 A à 210 C, 220 quinquies II et 223 A à 223 U du même code.

37. Toutefois, l'application du régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts est subordonnée à la transcription comptable de l'ensemble des apports à la valeur nette comptable.

38. Lorsque l'apport envisagé dans le cadre d'une opération de scission ou d'apport partiel d'actif ne porte pas sur une branche complète d'activité, telle que définie par la doctrine administrative (BOI 4 I-2-00 du 3 août 2000), le recours à la procédure de l'agrément prévue à l'article 210 B du code précité est nécessaire.

CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR

39. Le dispositif prévu à l'article 210-0 A du code général des impôts s'applique aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002.

TITRE 2 : APPORTS PARTIELS D'ACTIF DISPENSES D'AGREMENT – CONDITIONS D'APPLICATION

40. Le régime fiscal de faveur des apports partiels d'actif en matière d'impôt sur les sociétés est défini à l'article 210 B du code général des impôts.

Ce régime s'applique de plein droit aux apports partiels d'actif qui portent sur une branche complète d'activité ou des éléments assimilés lorsque la société apporteuse prend l'engagement dans l'acte d'apport de conserver pendant au moins trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport et de calculer ultérieurement les plus-values de cession afférentes à ces mêmes titres par référence à la valeur que les biens apportés avaient du point de vue fiscal dans ses propres écritures.

Ce même article assimile à une branche complète d'activité, les apports de participations portant sur plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés sous réserve que la société apporteuse respecte les règles et conditions prévues aux troisième et quatrième alinéas du 7 bis de l'article 38 (article 210 B-1).

La loi de finances pour 2002 (article 85-I, G) complète ce dispositif en ouvrant le régime de faveur de plein droit, sous réserve du respect de certaines conditions, à certaines opérations d'apports de titres qui confèrent le contrôle de la société dont les titres sont apportés à la société bénéficiaire de l'apport.

Ainsi, est également désormais assimilé à l'apport d'une branche complète d'activité, sous réserve du respect de certaines conditions :

- l'apport de participation conférant à la société bénéficiaire des apports la détention directe de plus de 30 % des droits de vote de la société lorsqu'aucun autre associé ne détient directement ou indirectement une fraction des droits de vote supérieure ;

- l'apport de participation conférant à la société bénéficiaire la fraction des droits de vote la plus élevée lorsque la société bénéficiaire des apports détient déjà plus de 30 % des droits de vote.

Ces nouvelles dispositions sont applicables aux apports de participations réalisés à compter du 1^{er} janvier 2002.

La doctrine administrative qui assimilait à une branche complète d'activité les apports de participation portant sur plus de 30% du capital de la société dont les titres sont apportés lorsque ces titres sont inscrits à la cote officielle est rapportée à compter de la date de publication de la présente instruction (cf. DB 4 I 2211, n° 16).

CHAPITRE 1 : APPORTS DE PARTICIPATION ASSIMILES A UNE BRANCHE COMPLETE D'ACTIVITE

Section 1 : Apports représentant plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés

41. Le 1 de l'article 210 B du code général des impôts assimile à des apports de branches complètes d'activité les apports de participation qui portent sur plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés.

Section 2 : Apports de participation conférant à la société bénéficiaire des apports la détention directe de plus de 30 % des droits de vote

42. Sont assimilés à une branche complète d'activités et peuvent dès lors être placés de plein droit sous le régime de faveur des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts, les apports de participations qui confèrent à la société bénéficiaire des apports la détention directe de plus de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés lorsque aucun autre associé ne détient, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure.

43. Pour l'application de cette mesure, les seuils s'apprécient à la date de réalisation définitive de l'opération d'apport partiel d'actif, c'est à dire à la date de la dernière assemblée générale qui décide de l'opération.

44. Par ailleurs, il n'est pas exigé que l'apport porte sur une quotité minimale de titres. En effet, pour l'appréciation du pourcentage de 30 % il est tenu compte des titres déjà en possession.

Entrent ainsi dans cette catégorie les apports de titres ayant pour effet de porter au-delà de 30 % le niveau de participation de la société bénéficiaire dans la mesure où cette dernière devient le plus important actionnaire de la société dont les titres sont apportés, qu'elle soit ou non majoritaire.

45. Exemple 1

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 20 % D : 30 %
C : 20 % E : 30 %

La société B envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société C.

A l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

C : 40 %
D : 30 %
E : 30 %

La société C, bénéficiaire de l'apport, détiendra alors directement plus de 30 % des droits de vote de la société A (soit 40 %).

Aucun autre actionnaire ne détiendrait, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure.

L'opération serait donc éligible au régime de faveur de plein droit dès lors qu'elle permet de conférer à la société C :

- la détention directe de plus de 30 % des droits de vote de la société A ;
- le contrôle de la société A, même si la société C ne détient pas la majorité absolue.

46. Exemple 2

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 30 % D : 50 %
C : 15 % E : 5 %

La société D envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société E.

A l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

B : 30 %

C : 15 %

E : 55 %

La société E, bénéficiaire de l'apport, détiendrait alors directement plus de 30 % des droits de vote de la société A (soit 55 %).

Aucun autre actionnaire ne détiendrait, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure.

L'opération serait donc éligible au régime de faveur de plein droit dès lors qu'elle permet de conférer à la société E :

- la détention directe de plus de 30 % des droits de vote de la société A ;

- le contrôle de la société A.

Il est précisé que, dans le même cas de figure, si la société D apportait sa participation à une société X non associée de la société A, le régime de faveur s'appliquerait également de plein droit.

47. Exemple 3

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 50 % D : 50%

La société B envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société F.

A l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

F : 50 % D : 50%

L'apport de participation opéré au bénéfice de la société F, soit 50 %, serait éligible au régime de faveur de plein droit dès lors qu'elle permet à la société F de se voir conférer plus de 30 % des droits de vote de la société A et qu'aucun autre associé ne détient, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure. En effet, la participation de la société D est égale à celle de la société F sans lui être supérieure.

48. Exemple 4

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 33 % D : 33 %

C : 29 % E : 5 %

La société E envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société C.

A l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

B : 33 %

C : 34 %

D : 33 %

Dans ce cas, l'apport de participation opéré au bénéfice de la société C, soit 5 %, serait assimilé à une branche complète d'activité et éligible au régime de faveur de plein droit. Dans ce cas, il permet à C de se voir conférer plus de 30 % des droits de vote de A et lui donne la plus forte quotité au sein du capital de A.

49. Pour l'appréciation de la détention de la quote-part la plus élevée, il n'est pas tenu compte de la détention indirecte de la société cible par la société ayant réalisé l'apport.

50. Exemple

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

M : 40 %

B : 30 %

C : 30 %

La société M apporte, à une société nouvelle F qu'elle détient à 100 %, l'ensemble de ses titres de la société A moins quelques actions.

A l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

F : 39,99 %	M : 0,01 %
B : 30 %	C : 30 %

Dans ce cas, l'apport de participation opéré au bénéfice de la société F, soit 39,99 %, serait assimilé à une branche complète d'activité et éligible au régime de faveur de plein droit. Il permet, en effet, à la société F de se voir conférer plus de 30 % des droits de vote de la société A et lui donne la plus forte quotité au sein du capital de la société A.

Pour l'appréciation du contrôle indirect, il n'est pas tenu compte des actions que la société M a reçu en contrepartie de son apport à la société F : la quotité détenue indirectement par la société M dans la société A par l'intermédiaire de la société F n'est pas prise en compte.

51. En revanche, ne peuvent bénéficier du régime de faveur de plein droit au titre de cette disposition :

- les apports de participation conférant au bénéficiaire le niveau de droit de vote le plus élevé dès lors que ce dernier détient, à l'issue de l'opération d'apport partiel d'actif, moins de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés ;

- les apports de titres conférant au bénéficiaire plus de 30 % des droits de vote dans la société dont les titres sont apportés, mais pas la quotité de droit de vote la plus élevée ;

- les apports de participation ne conférant ni le niveau de droit de vote le plus élevé, ni la détention de plus de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés.

Dans cette hypothèse, seul le recours à la procédure d'agrément prévue à l'article 210 B-3 du code général des impôts sera susceptible, le cas échéant, de placer l'opération d'apport partiel d'actif envisagée sous le régime de faveur.

Nota : La tolérance prévue par la doctrine administrative 4 I 2211 n°s 15 et 16 est rapportée.

52. Exemple 1

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

M : 40 %	B : 30 %
C : 15 %	D : 15 %

La société B est détenue à 100 % par la société D.

La société M apporte 40 % des titres de la société A à une société nouvelle F.

A l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

F : 40 %	B : 30 %
C : 15 %	D : 15 %

Dans ce cas, la société F de se voit conférer plus de 30 % des droits de vote de la société A. Cependant, la société D détiendrait une fraction des droits de vote supérieure à celle détenue par la société F. En effet, la société D détient 45 % de la société A (30 % indirectement et 15 % directement). Cette opération n'est donc pas éligible au régime de faveur. Cependant, la société M pourra déposer dans le cadre de la procédure d'agrément, une demande afin d'obtenir, le cas échéant, le bénéfice du régime de faveur.

53. Exemple 2

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 10 %	E : 20 %
C : 15 %	F : 15 %
D : 20 %	G : 20 %

La société B envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société C.

A l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

C : 25 % F : 15 %
D : 20 % G : 20 %
E : 20 %

La société C, bénéficiaire de l'apport, détiendra alors 25 %, soit moins de 30 % des droits de vote de la société A.

L'opération n'est donc pas éligible au régime de faveur, même si aucun autre associé ne détient, directement ou indirectement une fraction des droits de vote supérieure à celle détenue par la société C. Cependant, dans ce cas, la société B pourra déposer, préalablement à la réalisation de l'opération d'apport, une demande d'agrément afin d'obtenir, le cas échéant, le bénéfice du régime de faveur.

54. Exemple 3 :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 30 % D : 29 %
C : 16 % E : 25 %

La société B envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société C (20 %) et à la société D (10 %).

A l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A sera la suivante :

C : 36 %
D : 39 %
E : 25 %

La société C, bénéficiaire de l'un des apports, détiendrait alors plus de 30 %, mais la société D détiendrait une fraction des droits de vote supérieure à celle détenue par la société C.

Cette partie de l'opération n'est donc pas éligible au régime de faveur. Cependant, la société B pourra déposer dans le cadre de la procédure d'agrément, une demande afin d'obtenir, le cas échéant, le bénéfice du régime de faveur.

En revanche, la société D venant à posséder plus de 30 % et la quote-part la plus élevée, l'apport des titres B à D sera assimilé à une branche complète d'activités et pourra bénéficier du régime de faveur.

Section 3 : Apports de participation conférant à la société bénéficiaire des apports la fraction des droits de vote la plus élevée

55. Sont assimilés à une branche complète d'activités et peuvent dès lors être placés de plein droit sous le régime de faveur des fusions, les apports de participation conférant à la société bénéficiaire des apports, qui détient d'ores et déjà plus de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés, la fraction des droits de vote la plus élevée dans la société.

56. Pour l'application de cette mesure, les seuils s'apprécient à la date de réalisation de l'opération d'apport partiel d'actif.

57. Par ailleurs, il n'est pas exigé que l'apport ainsi défini porte sur une quotité minimale de titres.

Entrent ainsi dans cette catégorie les apports réalisés au profit d'un actionnaire déjà porteur d'une participation représentant plus de 30 % des droits de vote ayant pour effet de le placer en position prédominante, que ce dernier détienne ou non la majorité absolue.

58. Exemple 1

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 35 % D : 10 %
C : 20 % E : 35 %

La société D envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société B.

A l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A sera la suivante :

B : 45 %

C : 20 %

E : 35 %

La société B détenait déjà 35 % des droits de vote de la société A, soit plus de 30 %.

A l'issue de l'opération, la société B, bénéficiaire de l'apport, détient la fraction des droits de vote la plus élevée dans la société A (soit 45 %).

L'opération pourra donc bénéficier de l'application du régime fiscal de faveur. Au cas présent la société B n'est pas majoritaire.

59. En revanche, ne peuvent bénéficier du régime de faveur de plein droit les apports consentis à un associé qui détient d'ores et déjà la majorité des droits de vote (relative ou absolue), même s'ils représentent au moins 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés.

Dans cette hypothèse, seul le recours à la procédure d'agrément prévue à l'article 210 B-3 du code général des impôts sera susceptible, le cas échéant, de placer l'opération d'apport partiel d'actif envisagée sous le régime de faveur.

60. Exemple

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 10 % D : 11 %

C : 51 % E : 28 %

La société D envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société C.

A l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A sera la suivante :

B : 10 %

C : 62 %

E : 28 %

La société C, bénéficiaire de l'apport, détenait - avant apport - la majorité de la société A, soit 51 %.

Dans cette hypothèse, seul le recours à la procédure d'agrément prévue à l'article 210 B-3 du code général des impôts sera susceptible, le cas échéant, de placer l'opération d'apport partiel d'actif envisagée sous le régime de faveur.

CHAPITRE 2 : MODALITES D'APPLICATION

Section 1 : Précisions relatives à l'apport

61. Les seuils visés ci-dessus (chapitre 1) s'apprécient en prenant en compte l'ensemble des apports de titres effectués de manière concomitante à une même société.

62. Exemple :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 12 % D : 12 % F : 10 %

C : 12 % E : 25 % G : 29 %

Les sociétés B, C et D envisagent d'apporter leur participation dans la société A (qui est inférieure au seuil de 50 %) à la société H qui ne détenait jusqu'alors aucune participation dans cette dernière. Soit un apport de 36 %.

A l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A sera la suivante :

H : 36 % F : 10 %

E : 25 % G : 29 %

Dans ce cas, l'apport de participation opéré au bénéfice de la société H, soit $12\% + 12\% + 12\% = 36\%$, serait assimilé à une branche complète d'activité car il permet à H de se voir conférer plus de 30 % des droits de vote de A et lui donne la plus forte quotité au sein du capital de A. L'opération d'apport est éligible de plein droit au régime de faveur.

63. Il est précisé qu'il n'est pas nécessaire, pour la détermination des seuils visés ci-dessus (chapitre 1), que l'ensemble des apports effectués bénéficie du régime spécial prévu à l'article 210 B du code général des impôts.

Sont donc également pris en compte, pour l'appréciation de ces seuils, les apports effectués par les particuliers, les entreprises individuelles, les sociétés de personnes et les sociétés étrangères qui ne sont pas imposables en France ainsi que les sociétés françaises soumises à l'impôt sur les sociétés qui ne demandent pas à bénéficier du régime spécial prévu à l'article 210 B précité.

64. Aucune condition relative au statut fiscal de la société dont les titres sont apportés n'étant exigée, les apports remplissant les conditions exposées ci-dessus (chapitre 1) des titres de sociétés de personnes ou de sociétés étrangères non imposables à l'impôt sur les sociétés en France peuvent, le cas échéant, être assimilés à des apports de branches complètes d'activité pour l'application des dispositions de l'article 210 B du code général des impôts.

Section 2 : La soulte éventuellement reçue ne doit pas excéder 10 % du nominal des titres attribués en contrepartie de l'apport

65. Les apports de titres ne sont assimilés à une branche complète d'activité que pour autant que la société apporteuse respecte les règles et conditions prévues aux deuxième et troisième alinéas de l'article 38-7° bis du code général des impôts.

66. Dès lors, la société apporteuse ne doit pas recevoir une soulte qui dépasse 10 % de la valeur nominale des parts ou actions attribuées.

En effet, le régime de faveur prévu à l'article 210 B du code général des impôts n'est pas applicable si la société apporteuse est rémunérée par une soulte qui excède 10 % de la valeur nominale des actions ou parts de la société bénéficiaire des apports qui lui sont attribuées (voir documentation administrative 4 I 122, n° 11).

Sont seules admises les soultes perçues en espèces par la société apporteuse, à l'exclusion donc de celles qui prendraient la forme d'une prise en charge isolée, directe ou indirecte, d'un passif de l'apporteur par la bénéficiaire.

Lorsqu'une soulte est perçue, cette soulte est imposable selon les modalités prévues au 3^{ème} alinéa de l'article 38-7° bis du code général des impôts.

67. Remarque : la notion d'apport d'élément assimilé à un apport de branche complète d'activité est propre à l'impôt sur les sociétés ; en ce qui concerne les droits d'enregistrement, cf. 13 D 2213, n° 4.

TITRE 3 : CONDITIONS D'APPLICATION DE PLEIN DROIT DU REGIME DES SCISSIONS PREVUES A L'ARTICLE 210 B DU CODE GENERAL DES IMPOTS

CHAPITRE 1 : LIMITATION DES CONSEQUENCES DU DEFAUT DE SOUSCRIPTION DE L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION ET DU NON-RESPECT DE L'OBLIGATION DE CONSERVATION DES TITRES DES SOCIETES APORTEUSES ET BENEFICIAIRES DE L'APPORT

68. 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.

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

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.

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.

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.

69. Dans les situations d'apport visées au I de l'article 210 B bis du code général des impôts (réapports de titres grevés d'un engagement de conservation), le défaut de souscription de l'engagement de conservation et le non-respect de l'obligation de conservation des titres grevés de l'engagement de conservation de trois ans par la société bénéficiaire de l'apport conformément à cet article, n'entraînent plus - lorsqu'ils sont représentatifs d'une scission - la déchéance rétroactive du régime de faveur appliqué à l'opération initiale de scission, mais donnent lieu à l'application d'une amende.

Il est instauré une solidarité de paiement de cette amende :

- entre l'associé tenu à l'engagement de conservation qui n'aurait pas respecté et les sociétés bénéficiaires des apports à la suite d'une opération de scission ;
- entre la ou les sociétés bénéficiaires d'un apport de titres grevés de l'engagement de conservation et la ou les sociétés apporteurs en cas d'apports successifs.

Section 1 : Limitation de l'engagement de conservation des titres représentatifs de l'apport à certains associés de la société scindée

Sous-section 1 : Exposé de la mesure

70. La loi de finances pour 2002 supprime, pour l'application du régime de faveur de plein droit des scissions prévu à l'article 210 B du code général des impôts, l'engagement de conservation des titres représentatifs de l'apport pendant au moins trois ans pour certains associés minoritaires. Ainsi, 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.

71. 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.

72. 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 n^{os} 102 et suivants).

73. Exemple :

Soit la société S scindée au 1^{er} juin 2002, 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).

74. Si le quorum de 20 % mentionné au n° 72 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 à l'article 210 B-3 du code général des impôts sera susceptible, le cas échéant, de placer l'opération de scission envisagée sous le régime de faveur.

75. 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
Mme 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 à l'article 210 B-3 du code général des impôts.

76. Ces dispositions sont applicables aux opérations de scission réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002.

Sous-section 2 : Obligations déclaratives

77. 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 code général des impôts sont exposées dans l'instruction 4 I-1-02 du 17 janvier 2002, n^{os} 62 et suivants.

78. Toutefois, compte tenu des modifications apportées, il est précisé que cet état de situation qui est établi sur papier libre ne concerne désormais 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 code général des impôts. 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.

79. 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 l'instruction 4 I-1-02 du 17 janvier 2002, n^{os} 65 et suivants.

Section 2 : Limitation des conséquences du défaut de souscription de l'engagement de conservation et du non-respect de l'obligation de conservation des titres par les associés d'une société scindée – Aménagement des sanctions

80. Le non-respect de l'obligation de conservation des titres remis en contrepartie de l'apport par un associé d'une société scindée n'entraîne plus la déchéance rétroactive du régime de faveur prévu à l'article 210 A du code général des impôts, mais l'application de l'amende prévue à l'article 1734 ter A nouveau du même code. Seul l'associé concerné est sanctionné.

81. Cette sanction s'applique également aux associés n'ayant pas souscrit l'engagement de conservation dans l'acte d'apport alors qu'ils y étaient tenus en vertu des dispositions de l'article 210 B du code général des impôts, quand bien même ces associés n'auraient pas approuvé et voté l'opération de scission.

82. Ainsi, l'associé qui ne souscrit pas l'engagement de conservation et/ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres des sociétés bénéficiaires des apports auxquels il est soumis pour l'application des dispositions prévues à l'article 210 B précité, est redevable d'une amende dont le montant est égal à :

- 1 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'engagement de conservation n'a pas été souscrit ;

- 25 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'obligation de conservation n'a pas été respectée.

83. Le montant de l'amende de 25 % susvisée est plafonné au produit d'une somme égale à 30 % des résultats de la société scindée (plus-values et provisions) non imposés en application du régime de faveur prévu aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts, par la proportion des titres de la société bénéficiaire des apports cédés par l'associé sur l'ensemble des titres qu'il détenait à la suite de l'opération de scission, et par le pourcentage de sa participation au capital de la société scindée au moment de la scission.

Le redevable de l'amende doit - afin de bénéficier du plafonnement susvisé - attester, sous le contrôle de l'administration, du montant des résultats non imposés.

84. Ainsi, les amendes de 1 % et de 25 % sont cumulables dès lors qu'un même associé n'a ni souscrit l'engagement de conservation, ni respecté l'obligation de conservation des titres.

85. Exemple 1 :

Soit la société S scindée au 1^{er} juin 2002 au profit de deux sociétés S1 et S2.

Le résultat et les plus-values placés en sursis d'imposition du fait de l'application du régime de faveur s'élèvent à 20 M€.

La valeur réelle des titres au moment de la scission est de 39 M€. Les actions S1 reçues ont une valeur de 25 M€ et les actions S2 une valeur de 14 M€.

L'associé A1 détenteur de 10 % du capital de S, reçoit 10 % des actions émises par S1 et S2 en contrepartie des apports que ces dernières ont reçus.

Ainsi, la valeur réelle des titres S1 attribués à A1 est de 2,5 M€ et la valeur des titres S2 attribués à A1 est de 1,4 M€.

L'associé A1 cède au cours de l'année 2004 la totalité de ses actions S1.

Il s'avère par ailleurs que A1, qui détenait plus de 5 % de S à la date de la scission, n'a pas pris l'engagement de conservation des titres S1 et S2 dans l'acte de scission.

A défaut d'engagement de conservation, A1 encourt une amende égale à 1 % de la valeur des titres S1 et S2 reçus lors de la scission :

• Assiette de l'amende :

- Valeur réelle des titres S1 attribués à A1 au moment de la scission : 2,5 M€

- Valeur réelle des titres S2 attribués à A1 au moment de la scission : 1,4 M€

- Montant de l'amende : $(2,5 \text{ M€} + 1,4 \text{ M€}) \times 1 \% = 39\,000 \text{ €}$

En outre, dès lors qu'il n'a pas conservé les titres S1, A1 encourt une amende de 25 % de la valeur des titres cédés.

- Assiette de l'amende :

- Valeur des titres S1 au moment de la scission cédés par A1 : 2,5 M€

- Montant de l'amende : $2,5 \text{ M€} \times 25 \% = 625\,000 \text{ €}$

L'associé A1 peut demander le plafonnement de l'amende en fonction du résultat non soumis à l'impôt, dans la proportion des titres non conservés.

- Mise en œuvre du plafonnement :

- Montant des résultats non soumis à l'impôt : 20 M€

- Pourcentage des titres S1 cédés : 100 %

- Pourcentage de la participation de A1 au capital de S au moment de la scission : 10 %.

- Répartition entre les titres S1 et S2 : $25 / 39 = 64,10 \%$

- Taux de l'amende plafonnée : 30 %

Plafond de l'amende : $30 \% \times 20 \text{ M€} \times 100 \% \times 10 \% \times 64,10 \% = 384\,600 \text{ €}$

Soit une amende totale de $39\,000 \text{ €} + 384\,600 \text{ €} = 423\,600 \text{ €}$

86. Exemple 2 :

Les données de l'exemple 1 (cf. n° 85) sont reprises à l'exception des éléments suivants :

- le résultat et les plus-values en sursis d'imposition s'élèvent à 40 M€ ;

- l'associé A2 détenteur de 8 % du capital de S, reçoit 8 % des actions émises par S1 et S2 en contrepartie des apports que ces dernières ont reçus ;

- l'associé A2 qui a pris dans l'acte de scission l'engagement de conservation pendant au moins trois ans des titres S1 et S2 cède au cours de l'année 2003 la totalité de ses actions S2.

Dès lors qu'il n'a pas conservé les titres S2, A2 encourt une amende de 25 % de la valeur des titres cédés :

- Assiette de l'amende :

- Valeur des titres S2 au moment de la scission : $14 \text{ M€} \times 8 \% = 1,12 \text{ M€}$

- Montant de l'amende : $1,12 \text{ M€} \times 25 \% = 280\,000 \text{ €}$

L'associé A2 peut demander le plafonnement de l'amende en fonction du résultat non soumis à l'impôt, dans la proportion des titres non conservés.

- Mise en œuvre du plafonnement :

- Montant des résultats non soumis à l'impôt : 40 M€

- Pourcentage des titres S2 cédés : 100 %

- Pourcentage de la participation de A2 au capital de S au moment de la scission : 8 %

- Répartition entre les titres S2 et S1 : $14 / 39 = 35,90 \%$

- Taux de l'amende plafonnée : 30 %

Plafond de l'amende : $30 \% \times 40 \text{ M€} \times 100 \% \times 8 \% \times 35,90 \% = 344\,640 \text{ €}$

L'amende de 25 % n'est donc pas plafonnée et s'élève, de ce fait, à 280 000 €

87. De même, l'amende de 1 % s'applique alors même que l'associé a respecté, dans les faits, le délai de conservation de trois ans des titres, dès lors que l'engagement de conservation des titres concernés n'a pas été souscrit dans l'acte d'apport par ce dernier.

88. Exemple 1 :

Soit la société S scindée au 1^{er} décembre 2002 au profit de trois sociétés bénéficiaires S1 et S2 et S3.

Le résultat et les plus-values placés en sursis d'imposition du fait de l'application du régime de faveur s'élèvent à 5,2 M€.

La valeur réelle des titres au moment de la scission est de 8 M€. Les actions S1 reçues ont une valeur de 4 M€, les actions S2 une valeur de 2 M€, les actions S3 une valeur de 2 M€.

L'associé A2 détenteur de 6 % du capital de S, reçoit 6 % des actions émises par S1, S2 et S3 en contrepartie des apports que ces dernières ont reçus.

Il s'avère que l'associé A2, qui détient au moins 5 % du capital de la société scindée au moment de la scission :

- n'a pas souscrit l'engagement de conservation des titres S1, S2 et S3 dans l'acte de scission ;
- a, dans les faits, conservé les titres S1, S2 et S3.

Du fait du seul défaut d'engagement de conservation, A2 encourt une amende égale à 1 % de la valeur des titres S1, S2 et S3 reçus lors de la scission :

- Assiette de l'amende :
 - Valeur réelle des titres S1 attribués à A2 : $4 \text{ M€} \times 6 \% = 240\,000 \text{ €}$
 - Valeur réelle des titres S2 attribués à A2 : $2 \text{ M€} \times 6 \% = 120\,000 \text{ €}$
 - Valeur réelle des titres S3 attribués à A2 : $2 \text{ M€} \times 6 \% = 120\,000 \text{ €}$
- Montant de l'amende : $(240\,000 \text{ €} + 120\,000 \text{ €} + 120\,000 \text{ €}) \times 1 \% = 4\,800 \text{ €}$

89. Exemple 2 :

Soit la société S scindée au 1^{er} mars 2002 au profit de trois sociétés bénéficiaires S1 et S2 et S3.

Le résultat et les plus-values placés en sursis d'imposition du fait de l'application du régime de faveur s'élèvent à 860 M€.

La valeur réelle des titres au moment de la scission est de 1,6 Mds €. Les actions S1 reçues ont une valeur de 400 M€, les actions S2 une valeur de 400 M, les actions S3 une valeur de 800 M€.

L'associé A2 détenteur de 5 % du capital de S, reçoit 5 % des actions émises par S1, S2 et S3 en contrepartie des apports que ces dernières ont reçus.

Il s'avère que l'associé A2, qui détient au moins 5 % du capital de la société scindée au moment de la scission :

- n'a pas souscrit l'engagement de conservation des titres S1, S2 et S3 dans l'acte de scission ;
- a, dans les faits, conservé les titres S1, S2 et S3.

Du fait du seul défaut d'engagement de conservation, A2 encourt une amende égale à 1 % de la valeur des titres S1, S2 et S3 reçus lors de la scission :

- Assiette de l'amende :
 - Valeur réelle des titres S1 attribués à A2 au moment de la scission : $400 \text{ M€} \times 5 \% = 20 \text{ M€}$
 - Valeur réelle des titres S2 attribués à A2 au moment de la scission : $400 \text{ M€} \times 5 \% = 20 \text{ M€}$
 - Valeur réelle des titres S3 attribués à A2 au moment de la scission : $800 \text{ M€} \times 5 \% = 40 \text{ M€}$
- Montant de l'amende : $(20 \text{ M€} + 20 \text{ M€} + 40 \text{ M€}) \times 1 \% = 800\,000 \text{ €}$

90. Ainsi, en cas de défaut de souscription de l'engagement de conservation ou de non-respect de l'obligation de conservation des titres, les sociétés scindées et bénéficiaires des apports continueront à bénéficier du régime de faveur.

91. Conformément aux dispositions de l'article L.80 D du livre des procédures fiscales, l'administration informe la ou les personnes concernées :

- de son intention d'appliquer les amendes de 1 % et de 25 %,
- des motifs de celles-ci,
- de la possibilité dont ces personnes disposent de présenter leurs observations dans un délai de trente jours,
- de la possibilité de demander le plafonnement prévu au n° 83.

92. Le contentieux est assuré et l'amende est mise en recouvrement suivant les règles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

93. Chaque société bénéficiaire des apports à la suite de l'opération de scission est solidairement responsable du paiement de l'amende dans la proportion des titres qu'elle a émis. En cas d'apports successifs, la société apporteuse ou les sociétés apporteuses sont également solidairement responsables du paiement de l'amende.

94. Ces dispositions sont applicables aux engagements et aux obligations de conservation des titres représentatifs de scissions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002.

CHAPITRE 2 : APPORT DE TITRES GREVES DE L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION - TITRES REPRESENTATIFS D'UNE SCISSION - LIMITATION DES CONSEQUENCES DU DEFAUT DE SOUSCRIPTION DE L'ENGAGEMENT DE CONSERVATION ET DU NON-RESPECT DE L'OBLIGATION DE CONSERVATION DES TITRES DES SOCIETES APORTEUSES ET BENEFICIAIRES DE L'APPORT

Section 1 : Apport de titres grevés de l'engagement de conservation. Régime général

95. L'article 210 B bis du code général des impôts autorise de plein droit l'apport de titres² représentatifs d'un apport partiel d'actif ou d'une scission grevés de l'engagement de conservation de trois ans mentionné à l'article 210 B du même code, sous réserve du respect des conditions suivantes :

- les titres sont apportés dans le cadre d'une fusion, d'une scission ou d'un apport partiel d'actif placé, de plein droit ou sur agrément, sous le régime de l'article 210 A du code précité ;
- la société bénéficiaire de l'apport conserve les titres reçus jusqu'à l'expiration du délai de conservation prévu à l'article 210 B déjà cité ;
- l'engagement de conservation doit être souscrit dans l'acte d'apport par les sociétés apporteuse et bénéficiaire de l'apport.

96. Les modalités d'application de ce dispositif sont exposées dans l'instruction 4 I-1-00 du 4 février 2000, n^{os} 11 à 19.

97. Il est rappelé que ce dispositif n'autorise pas l'apport de titres grevés d'un engagement de conservation en vertu d'une décision d'agrément prévu à l'article 210 B déjà cité. Il ne porte que sur les titres représentatifs d'opérations d'apports partiels d'actif ou de scissions placées de plein droit sous le régime spécial des fusions.

En cas de réapport de titres grevés d'un engagement de conservation en vertu d'une décision d'agrément, il convient de se rapprocher de l'autorité administrative ayant délivré l'agrément.

98. Il est également précisé que ce dispositif vise l'ensemble des titres reçus en rémunération des apports par la société apporteuse ou les associés de la société scindée qui sont grevés de l'engagement de conservation de trois ans susvisé. Il n'autorise pas l'apport d'une fraction seulement des titres concernés.

Notamment, l'apport prévu à l'article 210 B bis du code général des impôts ne peut avoir pour objet de permettre la réalisation d'opérations de scissions partages expressément exclues des régimes de faveur en application de l'article 210-0 A nouveau du code précité (cf. n°12).

99. Exemple :

Soit la société S scindée au 1^{er} mars 2002 au profit de deux sociétés S1 et S2.

² Voir toutefois la précision rappelée au n° 97.

La société A détentrice de 30 % du capital de la société S, reçoit 30 % des actions émises par S1 et S2 en contrepartie des apports que ces dernières ont reçus. L'opération de scission est placée sous le régime de faveur prévu à l'article 210 B du code général des impôts. La société A prend l'engagement dans l'acte de scission de conserver les titres S1 et S2 pendant au moins trois ans.

Le 1^{er} septembre 2003, la société A apporte, dans le cadre d'un apport partiel d'actif, les titres S1 qu'elle détient à une société B.

L'apport des titres S1 grevés de l'engagement de conservation de trois ans ne peut être placé sous le régime de l'article 210 B bis du code précité, les titres représentatifs de la scission du 1^{er} mars 2002 apportés initialement à la société A étant les titres S1 et les titres S2 (les sanctions applicables en présence d'une telle opération sont exposées ci-dessus, n^{os} 80 et suivants).

100. Le non-respect de l'une des conditions d'application du dispositif prévu à l'article 210 B bis précité entraîne la déchéance rétroactive du régime de faveur appliqué à l'opération initiale d'apport partiel d'actif rémunéré par les titres grevés de l'engagement de conservation (cf. instruction 4 I-1-00 du 4 février 2000, n^{os} 20 à 23).

101. Les conséquences du non-respect des dispositions prévues par l'article 210 B bis précité s'agissant d'apport de titres représentatifs d'une scission sont exposées ci-après, section 2.

Section 2 : Apport de titres représentatifs d'une scission grevés de l'engagement de conservation. Défaut de souscription de l'engagement de conservation et non-respect de l'obligation de conservation des titres. Aménagement des sanctions

102. Désormais, le défaut de souscription de l'engagement de conservation ou le non-respect de l'obligation de conservation des titres grevés de l'engagement de conservation de trois ans à la suite d'une scission placée sous le régime de faveur de plein droit, par la société bénéficiaire de ces titres dans le cadre d'un apport opéré en application de l'article 210 B bis du code général des impôts, n'entraîne plus la déchéance rétroactive du régime de faveur appliqué à l'opération initiale de scission, mais donne lieu à l'application de l'amende prévue à l'article 1734 ter A nouveau du même code.

103. En cas d'apports successifs au cours du délai de trois ans prévu à l'article 210 B précité, l'engagement de conservation doit être souscrit dans l'acte d'apport par toutes les sociétés apporteurs et bénéficiaires des apports.

104. La société bénéficiaire de l'apport de titres qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres représentatifs d'une scission est seule redevable de l'amende prévue à l'article 1734 ter A du code général des impôts (cf. n^{os} 80 à 83).

105. Les modalités de mise en œuvre de l'amende prévue à l'article 1734 ter A précité sont exposées ci-dessus, aux n^{os} 91 et suivants.

106. Exemple 1 :

Soit la société S scindée au 1^{er} février 2002 au profit de deux sociétés S1 et S2.

La valeur réelle des titres au moment de la scission est de 25 M€. Les actions S1 reçues ont une valeur de 15 M€ et les actions S2 une valeur de 10 M€.

La société A détentrice de 20 % du capital de la société S, reçoit 20 % des actions émises par S1 et S2 en contrepartie des apports que ces dernières ont reçus. L'opération de scission est placée sous le régime de faveur prévu à l'article 210 B du code général des impôts. La société A prend l'engagement dans l'acte de scission de conserver les titres S1 et S2 pendant au moins trois ans.

Ainsi, la valeur réelle des titres S1 attribués à la société A est de 3 M€ et la valeur des titres S2 attribués à la société A est de 2 M€.

Le résultat et les plus-values placés en sursis d'imposition du fait de l'application du régime de faveur s'élèvent à 16 M€.

Le 1^{er} juillet 2002, la société A apporte ses titres S1 et S2 à la société B dans le cadre d'une opération d'apport partiel d'actif placée sous le régime de faveur prévu à l'article 210 B du même code. L'apport des titres représentatifs de la scission du 1^{er} février 2002 grevés de l'engagement de conservation de trois ans est placé sous le régime de l'article 210 B bis du code précité.

Les sociétés A (apporteuse) et B (bénéficiaire) doivent prendre, dans l'acte d'apport partiel d'actif, l'engagement de conservation des titres apportés.

Il s'avère que la société B n'a pas pris l'engagement de conservation des titres S1 et S2 dans l'acte d'apport partiel d'actif. L'application du régime de faveur à l'opération initiale de scission du 1^{er} février 2002 n'est pas remise en cause.

Cependant, à défaut d'engagement de conservation, la société B encourt une amende égale à 1 % de la valeur des titres S1 et S2 reçus lors de la scission (cf. n° 82) :

- Assiette de l'amende :
 - Valeur réelle des titres S1 attribués à la société A au moment de la scission : 3 M€
 - Valeur réelle des titres S2 attribués à la société A au moment de la scission : 2 M€
- Montant de l'amende : $(3 \text{ M€} + 2 \text{ M€}) \times 1 \% = 50 \text{ 000 €}$.

107. Exemple 2 :

Les données de l'exemple 1 (cf. n° 106) sont reprises à l'exception des éléments suivants :

La société B cède au cours de l'année 2003 la totalité de ses actions S2.

Le montant de l'amende de 1 % est inchangé : 50 000 € (défaut d'engagement de conservation).

En outre, dès lors qu'elle n'a pas conservé les titres S2, la société B encourt une amende de 25 % de la valeur des titres cédés (cf. n° 82) :

- Assiette de l'amende :
 - Valeur des titres S2 au moment de la scission attribués à la société A : 2 M€
- Montant de l'amende : $2 \text{ M€} \times 25 \% = 500 \text{ 000 €}$.

La société B, redevable de l'amende, peut demander le plafonnement de celle-ci en fonction du résultat non soumis à l'impôt, dans la proportion des titres non conservés, dès lors qu'elle atteste du montant des résultats non imposés chez la société S scindée (cf. n° 83).

108. Exemple 3 :

Les données de l'exemple 2 (cf. n° 107) sont reprises à l'exception des éléments suivants :

Les sociétés A et B ont pris dans l'acte d'apport partiel d'actif du 1^{er} juillet 2002 l'engagement de conservation des titres apportés S1 et S2.

Dans ce cas de figure, la société B sera redevable de la seule amende de 25 %.

109. La ou les sociétés apporteuses en cas d'apports successifs, sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue à l'article 1734 ter A du code général des impôts, due le cas échéant par la société bénéficiaire.

110. Exemple 4 :

Les données de l'exemple 3 (cf. n° 108) sont reprises à l'exception de l'élément suivant :

La société B redevable de l'amende de 50 000 € et de 384 000 € (soit au total 434 000 €) est défailtante.

Sont solidairement responsables du paiement de cette amende :

- la société S2 (société issue de la scission de la société S, dont les titres sont cédés avant l'expiration du délai de trois ans),
- la société A (société apporteuse, associée de la société scindée S).

111. Ces dispositions sont applicables aux engagements et aux obligations de conservation des titres représentatifs de scissions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002.

TITRE 4 : PRECISIONS DIVERSES

CHAPITRE 1 : ECHANGES DE DROITS SOCIAUX – APPLICATION DU REGIME DE FAVEUR PREVU A L'ARTICLE 38-7 BIS DU CODE GENERAL DES IMPOTS – CHAMP D'APPLICATION

112. L'application du sursis d'imposition prévu à l'article 38-7 bis du code général des impôts aux échanges de droits sociaux résultant de scissions n'est plus subordonnée à la condition que l'opération ait été placée sous le régime de faveur prévu à l'article 210 B du même code.

Section 1 : Modification du Champ d'application

Sous-section 1 : Echanges de droits sociaux résultant d'une scission de société - Extension du sursis d'imposition prévu à l'article 38-7 bis

113. Conformément aux dispositions de l'article 38-7 bis du code général des impôts, le profit ou la perte réalisée lors de l'échange de droits sociaux résultant d'une fusion de sociétés ou d'une scission de société peut être compris dans le résultat de l'exercice au cours duquel les droits sociaux reçus en échange sont cédés. Dans ce cas, le profit ou la perte résultant de la cession ultérieure de ces droits sociaux est déterminé par rapport à la valeur que les droits sociaux remis à l'échange avaient du point de vue fiscal.

Jusqu'à l'adoption du A du I de l'article 85 de la loi de finances pour 2002 (n° 2001-1275 du 28 décembre 2001), seules les opérations de scissions bénéficiant du régime prévu à l'article 210 B du code précité pouvaient bénéficier de ce dispositif.

114. Désormais, le sursis d'imposition prévu au 7 bis de l'article 38 du code des impôts est applicable aux échanges de droits sociaux qui résultent d'une scission de sociétés, que l'opération ait été ou non placée sous le régime fiscal de faveur prévu à l'article 210 B du même code.

115. En conséquence, le dispositif visé à l'article 38-7 bis précité s'applique aux échanges de droits sociaux résultant de scissions de sociétés étrangères ou de sociétés françaises, qui ne bénéficient pas du régime de faveur prévu à l'article 210 B déjà cité.

116. Pour bénéficier du dispositif ainsi mis en place, l'opération de scission doit répondre à la définition fiscale des scissions prévue à l'article 210-0 A du code précité, elle doit notamment entraîner une répartition proportionnelle des titres des sociétés bénéficiaires des apports (cf. n° 9).

117. En outre, sont exclus de ce dispositif les échanges de titres résultant d'opérations de scission n'entrant pas dans le champ d'application de la directive du Conseil des communautés européennes n° 90-434 du 23 juillet 1990 lorsqu'une société scindée ou bénéficiaire d'un apport a son siège dans un Etat ou 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 fiscale (cf. n° 20).

Sous-section 2 : Echanges de droits sociaux résultant d'une fusion de sociétés

118. L'exclusion visée ci-dessus (cf. n° 117) s'applique également aux échanges de titres résultant d'une opération de fusion (cf. n° 113).

Section 2 : Précisions concernant les modalités d'application du dispositif

119. En cas d'échange avec soulte, le sursis d'imposition prévu à l'article 38-7 bis du code précité n'est susceptible de s'appliquer que si la soulte reçue ne dépasse pas 10 % de la valeur nominale des parts ou des actions attribuées.

120. En cas d'attribution de titres autres que ceux représentatifs du capital, celle-ci constitue un élément de la soulte à prendre en compte pour la détermination du seuil de 10 % susvisé.

121. Les autres modalités d'application du sursis d'imposition prévu à l'article 38-7 bis précité sont exposées dans l'instruction 4 I-2-00 du 3 août 2000, n^{os} 148 et suivants.

Section 3 : Entrée en vigueur

122. Les nouvelles dispositions prévues à l'article 38-7 bis s'appliquent aux opérations de fusion et de scission réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002.

CHAPITRE 2 : FUSIONS ET OPERATIONS ASSIMILEES - SITUATION DE LA SOCIETE ABSORBANTE - REPRISE DE LA RESERVE SPECIALE DES PLUS-VALUES A LONG TERME

123. Par un arrêt récent (CE 5 février 2001, n° 211266, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ SA Atlantique Automobile), le Conseil d'Etat a jugé que, dans le cas où les bénéfices comptables sont insuffisants pour permettre la constitution de la réserve spéciale des plus-values à long terme, celle-ci peut, à concurrence de l'insuffisance constatée, être dotée par le débit d'un compte report à nouveau débiteur sans que le bénéfice de la taxation réduite des plus-values à long terme puisse être remis en cause.

Cet arrêt qui infirme la doctrine administrative en la matière a été commenté dans l'instruction 4 H-3-01 du 18 juillet 2001, en ce qui concerne les règles de droit commun.

La doctrine administrative correspondante applicable en matière de fusion est également rapportée (cf. documentation administrative 4 I 1242, n° 34) et est remplacée par les dispositions suivantes.

Section 1 : Opérations de fusion soumises au régime fiscal de faveur

Sous-section 1 : Reprise par la société absorbante de la réserve spéciale des plus-values nettes à long terme de la société absorbée

124. Conformément aux dispositions du a du 3 de l'article 210 A du code général des impôts, la société absorbante doit reprendre à son passif la réserve spéciale où la société absorbée a porté les plus-values à long terme soumises à un taux réduit de l'impôt sur les sociétés et réalisées avant l'opération de fusion. En effet, l'avantage fiscal que constitue la taxation au taux réduit des plus-values à long terme réalisées par les personnes morales relevant de l'impôt sur les sociétés n'est accordé que si les plus-values en cause diminuées de l'impôt les ayant frappées, restent inscrites à un compte de réserve spécial ouvert au passif du bilan de la société (cf. documentation de base 4 H 2132).

L'obligation ainsi mise à la charge de la société absorbante implique – et permet de s'assurer - que les plus-values demeurent investies dans l'entreprise absorbante, continuatrice de la société absorbée.

125. La société absorbante a la faculté de doter la réserve spéciale des plus-values à long terme par le débit d'un compte de report à nouveau débiteur si elle a épuisé toutes les autres possibilités d'imputation indiquées dans la documentation de base 4 I 1242, n^{os} 28 à 31.

Cette dotation doit intervenir dès la clôture de l'exercice de réalisation de la fusion.

126. La solution administrative qui admet, en cas d'impossibilité de doter totalement ou partiellement la réserve, que l'imposition complémentaire au titre de l'exercice suivant celui de la réalisation de la plus-value n'est pas exigée si la réserve est dotée au cours de l'exercice clos la deuxième année ou, en cas d'impossibilité, la troisième année suivant celle de la réalisation de la plus-value, est donc rapportée.

127. Les procédures en cours seront traitées conformément aux principes exposés dans l'instruction 4 H-3-01 du 18 juillet 2001, n° 6.

Sous-section 2 : Dotation de la réserve spéciale des plus-values nettes à long terme en instance d'affectation réalisées par la société absorbée

128. La société absorbante est tenue d'inscrire à sa réserve spéciale les plus-values nettes à long terme réalisées par la société absorbée, qui étaient en instance d'affectation à la réserve à la date d'effet de la fusion. Il s'agit³ :

- de la plus-value nette de l'exercice de la fusion, réalisée antérieurement à la date d'effet de la fusion ;
- de la plus-value nette de l'exercice précédent la fusion (cf. CE 23 novembre 2001, n° 205001).

Cette inscription doit intervenir dès la clôture de l'exercice de réalisation de la fusion dans les conditions exposées aux n^{os} 19 à 23 de la documentation administrative 4 H 2132 ou, après épuisement des possibilités ainsi prévues, par le débit d'un compte de report à nouveau débiteur (cf. n° 125).

Sous-section 3 : Mesures transitoires d'assouplissement

129. Afin de ne pas sanctionner les contribuables qui ont utilisé la faculté offerte par la solution administrative mentionnée au n° 126 et désormais rapportée, les plus-values nettes à long terme réalisées par la société absorbée au titre de l'exercice clos en 1999 et qui n'ont pas fait l'objet d'une dotation à la réserve spéciale par la société absorbante, en raison, précisément, de l'exercice de cette faculté, devront être inscrites dans ce compte de réserve, par le débit du compte de report à nouveau débiteur, à la clôture du premier exercice clos à compter de la date de publication de la présente instruction.

**Section 2 : Opérations assimilées aux fusions soumises au régime fiscal de faveur.
Scissions et apports partiels d'actif**

Sous-section 1 : Scissions de sociétés soumises au régime fiscal de faveur

130. Les principes mentionnés à la section 1 s'appliquent aux opérations de scissions placées sous le régime de faveur, sous réserve que la répartition de la réserve spéciale des plus-values nettes à long terme constituée par la personne morale scindée soit opérée proportionnellement à la valeur nette réelle des apports reçus par chaque personne morale bénéficiaire des apports (cf. documentation administrative 4 I 212, n° 3).

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.

Sous-section 2 : Apports partiels d'actif placés sous le régime fiscal de faveur

131. S'agissant des opérations d'apports partiels d'actif placées sous le régime de faveur, la société bénéficiaire des apports n'est pas tenue de reprendre à son passif la réserve spéciale où la société apporteuse a inscrit les plus-values à long terme soumises antérieurement aux taux réduits.

Toutefois et en tout état de cause, elle ne saurait être admise à inscrire à son passif une fraction de cette réserve spéciale plus que proportionnelle à la valeur des éléments d'actif apportés (cf. documentation administrative 4 I 222, n° 10).

Il en est de même 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 mentionnée au n° 125.

La précision figurant à la dernière phrase du deuxième paragraphe du n°1 de l'instruction 4 I-1-01 du 26 mars 2001 est donc rapportée.

³ Les précisions contraires mentionnées en renvoi (5) du paragraphe 119 de l'instruction du 3 août 2000 (BOI 4 I-2-00) sont également rapportées.

**Section 3 : Opérations de fusion ou de scission soumises au régime fiscal de droit commun.
Rappel**

132. En ce qui concerne les opérations de fusion ou de scission soumises au régime fiscal de droit commun, la ou les sociétés bénéficiaires des apports ne sont pas tenues à une obligation de reprise de la réserve spéciale des plus-values à long terme de la société absorbée ou scindée (cf. instruction 4 I-2-00 du 3 août 2000, n^{os} 113 à 115).

Annoter : documentation de base 4 I 121 / 4 I 122 / 4 I 211 / 4 I 2211 et BOI 4 I-1-00 du 14 février 2000 / 4 I-2-00 du 3 août 2000 / 4 I-1-01 du 26 mars 2001 / 4 I -1-02 du 17 janvier 2002.

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN



Annexe I :

Article 85 de la loi de finances pour 2002 (n° 2001-1275 du 28 décembre 2001)

I. - Le code général des impôts est ainsi modifié :

A. - 1. Au premier alinéa du 7 bis de l'article 38, les mots : « d'une fusion de sociétés, ou d'une scission de sociétés bénéficiant du régime prévu à l'article 210 B, » sont remplacés par les mots : « d'une fusion ou d'une scission de sociétés ».

2. Au premier alinéa du V de l'article 93 quater, les mots : « bénéficiant du régime prévu à l'article 210 B » sont supprimés.

(...)

F. - Il est inséré un article 210-0 A ainsi rédigé :

« Art. 210-0 A. - I. - Les dispositions relatives aux fusions et aux scissions, prévues au 7 bis de l'article 38, au V de l'article 93 quater, aux articles 112, 115, 120, 121, 151 octies A, 210 A à 210 C, aux deuxième et quatrième alinéas du II de l'article 220 quinquies et aux articles 223 A à 223 U, sont applicables :

« 1° S'agissant des fusions, aux opérations par lesquelles :

« a. 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 ;

« b. 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 ;

« 2° S'agissant des scissions, aux 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 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 ;

« 3° Aux opérations décrites au 1o et au 2o 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.

« II. - Sont exclues des dispositions prévues au 7 bis de l'article 38, au V de l'article 93 quater, aux articles 115, 151 octies A, 210 A à 210 C et aux deuxième à quatrième alinéas du II de l'article 220 quinquies, les opérations de fusion, de scission et d'apport partiel d'actif n'entrant pas dans le champ d'application de la directive 90/434/CEE du Conseil du 23 juillet 1990, lorsqu'une société, apporteuse ou bénéficiaire d'un apport, a son siège dans un Etat ou 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. »

G. - Le 1 de l'article 210 B est ainsi modifié :

1° La deuxième phrase du quatrième alinéa est ainsi rédigée :

« Toutefois, l'obligation de conservation des titres n'est exigée que des associés qui détiennent dans la société scindée, à la date d'approbation de 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. » ;

2° Après le quatrième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« 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 du capital de la société scindée. » ;

3° Avant le cinquième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Le défaut de souscription de l'engagement de conservation ou le non-respect de l'obligation de conservation par un associé d'une société scindée n'entraîne pas la déchéance rétroactive du régime de l'article 210 A mais l'application de l'amende prévue à l'article 1734 ter A. » ;

4° Le cinquième alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« Il en est de même, d'une part, des apports de participations conférant à la société bénéficiaire des apports la détention directe de plus de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés lorsqu'aucun autre associé ne détient, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure et, d'autre part, des apports de participations conférant à la société bénéficiaire des apports, qui détient d'ores et déjà plus de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés, la fraction des droits de vote la plus élevée dans la société. »

H. - L'article 210 B bis est ainsi modifié :

1° Au 1, après les mots : « sans remise en cause du régime prévu à l'article 210 A », sont insérés les mots : « ou sans que l'amende prévue à l'article 1734 ter A ne soit appliquée » ;

2° Le 2 est ainsi modifié :

a) Les mots : « ou de scission » sont supprimés ;

b) Il est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« La société bénéficiaire de l'apport qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres représentatifs d'une scission est seule redevable de l'amende prévue à l'article 1734 ter A.

La société apporteuse, ou les sociétés apporteuses en cas d'apports successifs, sont solidairement responsables du paiement de cette amende. »

(...)

N. - Il est inséré un article 1734 ter A ainsi rédigé :

« Art. 1734 ter A. - L'associé d'une société scindée qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres des sociétés bénéficiaires des apports auxquels il est soumis pour l'application des dispositions prévues à l'article 210 B est redevable d'une amende dont le montant est égal à :

« a. 1 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'engagement de conservation n'a pas été souscrit.

« b. 25 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'obligation de conservation n'a pas été respectée. Dans ce cas, le montant de l'amende encourue est limité au produit d'une somme égale à 30 % des résultats non imposés de cette société en application des articles 210 A et 210 B par la proportion de titres détenus qui ont été cédés par l'intéressé et par le pourcentage de sa participation au capital de la société scindée au moment de la scission.

« Le redevable de l'amende doit attester, sous le contrôle de l'administration, du montant des résultats mentionnés au troisième alinéa.

« La société bénéficiaire d'un apport comportant des titres qui ne soucrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres représentatifs d'une scission prévus au b du 1 de l'article 210 B bis est redevable de la même amende.

« L'infraction est constatée et l'amende est prononcée, recouvrée, garantie et contestée selon les règles applicables en matières de taxes sur le chiffre d'affaires.

« Chaque société bénéficiaire des apports à la suite de la scission est solidairement responsable du paiement de l'amende dans la proportion des titres cédés qu'elle a émis.

Dans la situation visée au cinquième alinéa, la société apporteuse ou les sociétés apporteuses en cas d'apports successifs sont également solidairement responsables du paiement de l'amende. »

II. – A. - Les dispositions des 1 et 2 du A du I sont applicables aux opérations de fusion et de scission réalisées à compter du 1er janvier 2002.

(...)

F. - Les dispositions du 1°, du 2° et du 4° du G du I sont applicables aux opérations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2002. Les dispositions du 3° du G du I sont applicables aux engagements et aux obligations de conservation des titres représentatifs de scissions réalisées à compter du 1er janvier 2002.

G. - Les dispositions du H du I sont applicables aux engagements et aux obligations de conservation des titres représentatifs de scissions réalisées à compter du 1er janvier 2002.

H. - Les dispositions du J du I sont applicables aux opérations réalisées à compter du 1er janvier 2002.

Annexe II

Liste des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales

(liste à jour au 1er septembre 2001)

Afrique du Sud	Equateur	Lituanie	Roumanie
Algérie	Espagne	Luxembourg (2)	Royaume-Uni (5)
Allemagne	Estonie	Madagascar	Russie
Argentine	Etats-Unis	Malaisie	Saint-Pierre-et-Miquelon
Arménie	Finlande	Malawi	Sénégal
Australie	Gabon	Mali	Singapour
Autriche	Ghana	Malte	Slovaquie
Bangladesh	Grèce	Maroc	Sri-Lanka
Belgique	Hongrie	Mauritanie	Suède
Bénin	Ile Maurice	Mayotte (3)	Tchèque (République)
Brésil	Inde	Mexique	Thaïlande
Bulgarie	Indonésie	Monaco	Togo
Burkina-Faso	Iran	Mongolie	Trinité et Tobago
Cameroun	Irlande	Namibie	Tunisie
Canada	Islande	Niger	Turquie
Centrafricaine (Rép.)	Israël	Nigeria	Ukraine
Chine (1)	Italie	Norvège	Venezuela
Chypre	Jamaïque	Nouvelle-Calédonie	Vietnam
Congo	Japon	Nouvelle-Zélande	Ex-Yougoslavie (6)
Corée du Sud	Jordanie	Pakistan	Zambie
Côte-d'Ivoire	Kazakhstan	Pays-Bas (4)	Zimbabwe
Danemark	Koweït	Philippines	
Egypte	Lettonie	Pologne	
Emirats arabes unis	Liban	Portugal	



(1) La convention fiscale franco-chinoise du 30 mai 1984 ne couvre pas Hong-Kong et Macao.

(2) Par échange de lettres du 8 septembre 1970, la France et le Luxembourg ont exclu les sociétés holding luxembourgeoises du champ d'application de la convention fiscale du 1^{er} avril 1958. La clause d'assistance administrative qui figure à l'article 22 de la convention est dès lors inopérante à l'égard de ces sociétés.

(3) Ancienne convention fiscale avec les Comores.

(4) La convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973 ne couvre pas les Antilles néerlandaises.

(5) La convention fiscale franco-britannique du 22 mars 1968 ne couvre pas Gibraltar, les îles anglo-normandes et l'île de Man.

(6) En l'absence d'une dénonciation expresse émanant des Etats issus de l'ancienne République Socialiste Fédérative de Yougoslavie, le gouvernement français considère que la convention fiscale du 28 mars 1974 est toujours en vigueur dans ses relations avec ces différents Etats. Ce point a fait l'objet d'une confirmation officielle avec la Croatie, la Macédoine et la Slovénie.

Annexe III

Liste des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention fiscale ne contenant pas une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales

(liste à jour au 1er septembre 2001)

- Arabie Saoudite
- Bahrein
- Bolivie
- Oman
- Qatar
- Suisse
- Etats membres de l'Ex-URSS liés à la France par la convention fiscale franco-soviétique du 4 octobre 1985.