

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**4 B -1-06**

**N° 216 du 29 DÉCEMBRE 2006**

PLUS ET MOINS-VALUES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES).  
OPERATIONS DE FUSION, DE SCISSION ET D'APPORT PARTIEL D'ACTIF REALISEES PAR DES SOCIETES CIVILES  
PROFESSIONNELLES. REPORT D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES. ECHANGES DE TITRES RESULTANT D'UNE  
NOUVELLE OPERATION DE FUSION OU DE SCISSION.  
ARTICLE 38 (IV ET VIII) DE LA LOI N° 2005-1720 DU 30 DECEMBRE 2005 DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005

(C.G.I., art. 151 octies A)

NOR : BUD F 0610047J

**Bureau B 1**

## PRESENTATION

L'article 151 octies A du code général des impôts, issu de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999, prévoit un régime optionnel de report d'imposition des plus-values réalisées à l'occasion des opérations de restructuration réalisées par les sociétés civiles professionnelles relevant de l'impôt sur le revenu.

D'une part, le I de l'article 151 octies A précité prévoit un report d'imposition des plus-values constatées par les sociétés civiles professionnelles à l'occasion d'une opération de fusion, d'apport partiel d'actif ou de scission et, d'autre part, le II de ce même article prévoit un report d'imposition des plus-values d'échange de titres réalisées par les associés de la société civile professionnelle absorbée ou scindée.

L'article 38 (IV et VIII) de la loi de finances rectificative pour 2005 aménage ce régime sur deux points :

- les reports d'imposition prévus aux I et II de l'article 151 octies A précité sont maintenus, sous certaines conditions, en cas d'échange des titres détenus par les associés résultant d'une fusion ou d'une scission ultérieure de la société ;

- l'option pour le régime prévu à l'article 151 octies A du code général des impôts est exclusive de l'application des dispositions de l'article 151 septies du même code.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations d'apport ou d'échange réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.



## SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>Section 1 : Maintien des reports d'impositions en cas d'échange ultérieur de droits sociaux</b>	<b>4</b>
Sous-section 1 : Opérations concernées	5
Sous-section 2 : Portée du régime	7
<b>Section 2 : Non-cumul avec les dispositions des articles 151 septies, 151 septies A et 238 quinquies</b>	<b>12</b>
<b>Section 3 : Entrée en vigueur</b>	<b>15</b>
<b>Annexe : article 38 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 (extraits)</b>	

---

## INTRODUCTION

1. L'article 151 octies A du code général des impôts, issu de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999, a instauré un régime optionnel de report d'imposition des plus-values dégagées à l'occasion des opérations de restructuration réalisées par les sociétés civiles professionnelles relevant de l'impôt sur le revenu.

D'une part, le I de l'article 151 octies A précité prévoit un report et un étalement d'imposition des plus-values constatées par les sociétés civiles professionnelles à l'occasion de l'apport d'immobilisations dans le cadre d'opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif. Les modalités (report ou étalement) diffèrent en fonction de la nature des immobilisations apportées, amortissables ou non amortissables.

D'autre part, et conformément au II de ce même article, l'imposition des plus-values d'échange de titres réalisées par les associés de la société civile professionnelle absorbée ou scindée et qui bénéficient du report d'imposition prévu au I de cet article, est reportée jusqu'à la perte de la propriété des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

2. L'article 38 (IV et VIII) de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 aménage ce dispositif :

- les reports d'imposition des plus-values prévus aux I et II de l'article 151 octies A sont maintenus en cas d'échange des droits sociaux reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif mentionnés au premier alinéa du I ce même article et résultant d'une fusion ou d'une scission de la société ayant remis ces droits ou de celle ayant réalisé l'apport partiel d'actif jusqu'à la date de réalisation de l'un des événements mentionnés aux 1°, 2° et 3° du I et au II de l'article 151 octies A précité ;

- l'option pour ce régime est exclusive de l'application des dispositions des articles 151 septies, 151 septies A et 238 quindecies du code général des impôts.

Ces dispositions sont applicables aux opérations d'apport ou d'échange réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

3. La présente instruction commente ces nouvelles dispositions.

Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

### **Section 1 : Maintien des reports d'imposition en cas d'échange ultérieur de droits sociaux**

4. En principe, l'échange de droits ou parts reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif ou des titres de la société ayant réalisé l'apport partiel d'actif met fin au report d'imposition des plus-values dont ont pu bénéficier les associés au moment de l'opération initiale.

Toutefois, le III bis de l'article 151 octies A, issu de l'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2005, prévoit que les reports d'imposition prévus aux I et II de l'article 151 octies A sont maintenus en cas d'échange de droits sociaux résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de réalisation de l'un des événements mentionnés aux 1°, 2° et 3° du I et au II de l'article 151 octies A .

Cette solution peut être mise en œuvre à l'occasion de plusieurs opérations d'échange successives dès lors qu'elles répondent aux conditions posées par le texte.

#### Sous-section 1 : Opérations concernées

5. Pour bénéficier des dispositions du III bis de l'article 151 octies A, l'échange de droit sociaux doit résulter d'une fusion ou d'une scission telles qu'elles sont définies à l'article 210-0 A. Pour plus de précisions sur ces définitions, il convient de se reporter à l'instruction administrative du 25 octobre 2002 (BOI 4 I-2-02).

Il est rappelé que l'opération d'échange ne doit notamment pas donner lieu à l'attribution d'une soulte dépassant 10 % de la valeur nominale des titres de la société absorbante ou des sociétés bénéficiaires des apports.

6. Dès lors que l'opération de fusion ou de scission répond à la définition fiscale prévue à l'article 210-0 A, l'échange de droits sociaux en résultant ne remet pas en cause le bénéfice des régimes de report d'imposition des plus-values prévus aux I et II de l'article 151 octies A. Il n'est pas nécessaire que cette opération soit réalisée sous le bénéfice du régime spécial des fusions prévus aux articles 210 A à 210 C.

Sous-section 2 : Portée du régime

7. Les dispositions du III bis de l'article 151 octies A concernent les reports d'imposition visés au I et II de l'article 151 octies A.

En ce qui concerne le report d'imposition visé au I de l'article 151 octies A, il est rappelé qu'il ne s'applique qu'aux plus-values réalisées par la société civile professionnelle apporteuse qui restent imposables entre les mains de ses associés. Il s'agit donc exclusivement des plus-values sur immobilisations non amortissables.

L'imposition des plus-values sur immobilisations amortissables est en effet effectuée au nom de la société bénéficiaire des apports selon les modalités prévues au d du 3 de l'article 210 A pour les fusions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

S'agissant du report d'imposition mentionné au II, il s'applique aux plus-values d'échanges de droits sociaux réalisées par les associés en cas de réalisation d'une opération visé au I de l'article 151 octies A sous le bénéfice de ce régime, c'est-à-dire une fusion ou une scission.

8. Lorsque l'échange de droits sociaux ultérieurs à l'opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif réalisée initialement par la société civile professionnelle résulte d'une fusion ou d'une scission telles qu'elles sont définies à l'article 210-0 A, les reports d'imposition des plus-values prévus aux I et II de l'article 151 octies A sont intégralement maintenus que l'échange soit ou non assorti d'une soulte, dans la mesure où celle-ci n'excède pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société absorbante ou des sociétés bénéficiaires des apports.

**Exemples :**

M. X, associé initialement de la SCP 1, société soumise au régime des sociétés de personnes qui a connu différentes opérations de restructurations au titre desquelles des plus-values sur éléments incorporels ont été placées en report d'imposition.

Il est supposé, dans les cas qui suivent, que les opérations de restructuration réalisées remplissent les conditions mentionnées à l'article 210-0 A.

*Cas n° 1 : La SCP 1 a été absorbée en 2004 par la SCP 2*

La SCP 1 a opté à cette occasion pour le régime prévu à l'article 151 octies A. La plus-value sur éléments incorporels, non amortissables, et la plus-value d'échange des titres SCP 1 contre des titres SCP 2 ont donc été placées en report d'imposition chez M. X.

En 2008, la SCP 2 est absorbée par la SA 3 : les reports de la plus-value sur éléments incorporels et de la plus-value d'échange de titres sont, en dépit de la perte de propriété des titres SCP 2, maintenus chez M. X, qui détient dorénavant des titres de la SA 3.

*Cas n° 2 : La SCP 1 a réalisé en 2004 un apport partiel d'actif portant une branche complète d'activité au bénéfice de la SA 2*

La SCP 1 a opté à cette occasion pour le régime prévu à l'article 151 octies A. La plus-value sur éléments incorporels, non amortissables, est en report d'imposition chez M. X.

En 2008, la SA 2 est scindée en deux sociétés, les SA 2-1 et SA 2-2 : le report de la plus-value sur éléments incorporels est maintenue chez M. X, en dépit de la perte de propriété des titres SA 2 par la SCP 1 (sachant que désormais, la SCP 1 détient des titres de la SA 2-1 et de la SA 2-2).

*Cas n° 3 : La SCP 1 a réalisé en 2004 un apport partiel d'actif portant sur une branche complète d'activité au bénéfice de la SA 2*

La SCP 1 a opté à cette occasion pour le régime prévu à l'article 151 octies A. La plus-value sur éléments incorporels, non amortissables, est en report d'imposition chez M. X.

En 2008, la SCP 1 est absorbée par la SA 3 : le report de la plus-value sur éléments incorporels est maintenu chez M. X, en dépit de la perte de propriété des titres de la SCP 1, maintenu chez M. X, dorénavant des titres de la SA 3.

9. Le maintien des reports est automatique et n'est donc pas subordonné à une option du contribuable. Il n'est pas davantage soumis à une obligation déclarative supplémentaire. En revanche, les obligations déclaratives attachés à ces reports doivent continuer à être respectées<sup>1</sup>.

10. Les reports d'imposition sont maintenus jusqu'à la date à laquelle<sup>2</sup> :

- la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport (dans le cas d'une scission) perd la propriété des immobilisations non amortissables apportées ;

- la société civile professionnelle ayant réalisé un apport partiel d'actif perd la propriété des titres qu'elle a reçus en échange des titres de la société bénéficiaire des apports à la suite de l'absorption ou de la scission de cette dernière ;

- l'associé de la société civile professionnelle qui a réalisé l'apport partiel d'actif perd la propriété des titres reçus à la suite de la fusion ou de la scission de cette dernière ;

- l'associé de la société civile professionnelle absorbée ou scindée perd la propriété des titres reçus en rémunération de la fusion ou de la scission.

11. Bien entendu, la plus-value d'échange de titres des associés demeure imposable dans les conditions de droit commun, soit suivant le régime prévu aux articles 39 duodécies à 39 quindecies, soit dans les conditions prévues aux articles 150-0 A et suivants.

Ces plus-values sont toutefois susceptibles de bénéficier des sursis d'imposition prévus au 7 bis de l'article 38 ou à l'article 150-0 B, voire à nouveau du report d'imposition mentionné au II de l'article 151 octies A.

12. Par ailleurs, s'agissant des plus-values sur éléments amortissables dont l'imposition a été transférée à la société bénéficiaire des apports au moment de l'opération de restructuration initiale, l'opération de fusion ou de scission ultérieure entraîne en principe leur imposition immédiate au nom de cette société bénéficiaire sous réserve de l'application du régime des fusions prévus aux articles 210 A à 210 C.

## **Section 2 : Non-cumul avec les dispositions des articles 151 septies, 151 septies A et 238 quindecies**

13. En application du V de l'article 151 octies A, issu de l'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2005, l'option pour ce régime de report d'imposition est exclusive de l'application des dispositions de l'article 151 septies.

En outre, conformément au VI de l'article 151 septies A et au VIII de l'article 238 quindecies, cette option est également exclusive de l'application des dispositifs visés à ces articles. Pour plus de précisions sur ces dispositifs, il est renvoyé aux instructions administratives commentant ces articles.

14. Il est rappelé que le régime de report d'imposition prévu à l'article 151 octies A s'applique sur option exercée conjointement par la société apporteuse et la ou les sociétés bénéficiaires de l'apport dans l'acte d'apport, de fusion ou de scission.

Ainsi, les associés de la société civile professionnelle apporteuse ne peuvent pas opter individuellement pour l'application du régime de report d'imposition prévu au I de l'article 151 octies A déjà cité. De même, ils ne peuvent renoncer à l'application du dispositif lorsque l'option a été exercée par les sociétés participant à l'opération de restructuration.

15. Dans ces conditions, lorsque l'option a été exercée par les sociétés participant à l'opération de restructuration, les associés de la société civile professionnelle apporteuse ne peuvent bénéficier des dispositions des articles 151 septies ou 238 quindecies pour les plus-values dégagées à l'occasion de cette opération.

---

<sup>1</sup> Cf. BO 4 B-1-04 du 8 avril 2004 n<sup>os</sup> 56 et suivants.

<sup>2</sup> Pour plus de précisions sur les événements mettant fin aux reports d'imposition, il est renvoyé au BO 4 B-1-04 du 8 avril 2004.

**Section 3 : Entrée en vigueur**

**16.** Les nouvelles dispositions du III bis de l'article 151 octies A s'appliquent aux opérations de fusion ou de scission réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006. Les nouvelles dispositions du V du même article s'appliquent aux opérations de fusion, de scission, d'apport partiel d'actif ou de transmission à titre gratuit réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

BOI lié : 4 B-1-04.

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT



**Annexe**

Article 38 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 (extraits)

I. - [...]

II. - [...]

III. - [...]

IV. - L'article 151 octies A du même code est ainsi modifié :

1° Après le III, il est inséré un III bis ainsi rédigé :

« III bis. - Le report d'imposition mentionné aux I et II est maintenu en cas d'échange des droits sociaux reçus en rémunération de la fusion, de la scission ou de l'apport partiel d'actif mentionnés au premier alinéa du I et résultant d'une fusion, d'une scission de la société ayant remis ces droits ou de celle ayant réalisé l'apport partiel d'actif jusqu'à la date de réalisation de l'un des événements mentionnés aux 1°, 2° et 3° du I et au II. » ;

2° Il est ajouté un V ainsi rédigé :

« V. - L'article 151 septies ne s'applique pas en cas d'exercice de l'option prévue au I. »

V. - [...]

VI. - [...]

VII. - [...]

VIII. - Les dispositions du présent article sont applicables aux opérations d'apport, d'échange ou de transmission à titre gratuit réalisées à compter du 1er janvier 2006.