

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

13 D-1-03

N° 98 du 2 JUIN 2003

MESURES SOUMISES À UN AGRÉMENT PRÉALABLE DU MINISTRE.

ATTRIBUTION DES TITRES REÇUS EN CONTREPARTIE D'UN APPORT AUX ASSOCIÉS DE LA SOCIÉTÉ
APPORTEUSE.

(C.G.I., art. 115-2)

NOR : BUD L 03 00077 J

D.G.I. - Bureau AGR ; D.L.F. - Bureau B1

ÉCONOMIE GÉNÉRALE DE LA MESURE

L'article 85 de la loi de Finances pour 2002 a institué un agrément spécifique, codifié au 2 de l'article 115 du code général des impôts, qui permet d'attribuer aux associés de la société apporteuse les titres reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif.

L'article 85-I-C-2 précise les conditions de délivrance de l'agrément autorisant l'attribution en franchise d'impôt aux associés de la société apporteuse des titres émis en rémunération de l'apport.

L'agrément est délivré par le Ministre dès lors que, compte tenu des éléments apportés et conservés, les trois conditions suivantes sont remplies :

1. L'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par les sociétés apporteuse et bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome ou l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties.
2. L'apport est placé sous le régime de l'article 210 A.
3. L'opération n'a pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

•

INTRODUCTION

1. L'article 85 de la loi de Finances pour 2002 a institué un agrément spécifique, codifié au 2 de l'article 115 du code général des impôts, qui prévoit la possibilité d'attribuer aux associés de la société apporteuse les titres reçus en contrepartie d'une opération d'apport partiel d'actif.

Ce nouvel agrément est distinct de l'agrément prévu à l'article 210 B-3 du code général des impôts. Aussi, lorsque la société qui réalise l'apport est française, deux demandes d'agrément¹ devront être déposées, le cas échéant dans un document unique, pour autoriser l'une, la dispense de l'engagement de conservation des titres reçus en contrepartie de l'apport pendant trois ans prévue à l'article 210-B-3¹ et l'autre, l'attribution de ces titres aux associés de la société apporteuse.

En revanche, lorsque la société qui réalise l'apport est étrangère, une seule demande sollicitant l'application des dispositions du 2 de l'article 115 au profit des associés français sera déposée.

Par ailleurs, l'article 210-0 A, introduit par l'article 85-I-F de la loi de finances pour 2002, exclut du bénéfice de l'agrément prévu au 2 de l'article 115 du code général des impôts, les opérations d'apport partiel d'actif réalisées par des sociétés ou au profit de sociétés qui ont leur siège dans un Etat ou un territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

L'article 85-I-C-2 précise les conditions de délivrance de l'agrément autorisant l'attribution en franchise d'impôt aux associés de la société apporteuse des titres émis en rémunération de l'apport.

Les titres susceptibles d'être attribués aux associés de la société apporteuse s'entendent des seuls titres émis en rémunération de l'apport (à l'exclusion notamment des titres détenus antérieurement par exemple) et exclusivement des titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire.

L'agrément est délivré par le Ministre dès lors que, compte tenu des éléments apportés et conservés, les trois conditions suivantes sont remplies :

1. L'opération est justifiée par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par les sociétés apporteuse et bénéficiaire de l'apport d'une activité autonome ou l'amélioration des structures, ainsi que par une association entre les parties.

2. L'apport est placé sous le régime de l'article 210 A.

3. L'opération n'a pas comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

La présente instruction commente les nouvelles mesures relatives à la procédure d'agrément.

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA PROCEDURE D'AGREMENT

2. L'agrément prévu au 2 de l'article 115 du code général des impôts permet de ne pas considérer l'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de l'article 210 A aux associés de la société apporteuse comme une distribution de revenus mobiliers, lorsque cette attribution, proportionnelle aux droits des associés dans le capital, a lieu dans le délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport.

Le recours à la procédure de l'agrément, dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du code général des impôts, est nécessaire, que l'opération d'apport partiel d'actif soit réalisée par une société française dans les conditions de l'article 210 B du code général des impôts ou par une société étrangère bénéficiant dans son Etat de résidence d'un régime comparable à celui de l'article 210 A.

Toutefois, il sera fait application de l'exclusion de portée générale prévue à l'article 210 0 A, qui vise les opérations réalisées par une ou plusieurs sociétés dont le siège est localisé 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.

¹ Les conditions d'octroi de l'agrément prévu à l'article 210 B 3 du code général des impôts sont fixées par l'instruction n°13 D-1-00 du 27 juin 2000.

Cette restriction 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.

En outre, il est précisé que l'opération d'attribution des titres n'est pas visée par la Directive Fusion du 23 juillet 1990, n° 90/434/CEE, son article 8-1 traitant de l'attribution de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire **en échange** de titres représentatifs du capital social de la société apporteuse.

Les dispositions prévues au 2 de l'article 115 du Code Général des Impôts permettent aux associés de la société distributrice de bénéficier de l'exonération de l'impôt de distribution à raison de l'attribution des titres reçus en contrepartie de l'apport.

CHAPITRE 2 : CONDITIONS DE DÉLIVRANCE DE L'AGRÉMENT

3. Pour pouvoir bénéficier de l'agrément prévu au 2 de l'article 115 du code général des impôts, l'opération doit remplir cumulativement plusieurs conditions.

Section 1 - L'existence d'un motif économique

Sous section 1 – Le motif économique

4. L'agrément est délivré lorsque l'apport partiel d'actif et l'attribution sont justifiés par un motif économique avéré tant pour l'entreprise apporteuse que pour l'entreprise bénéficiaire.

Répondent par exemple à cette condition les opérations d'apport qui, se traduisant par le regroupement d'une partie des activités de la société apporteuse avec les activités semblables ou connexes des sociétés bénéficiaires ou par une simplification des structures ou une rationalisation des conditions d'exploitation au sein d'un groupe, sont suivies d'une attribution des titres à un holding de tête ou un holding « métier » afin de réunir sous un centre de décision unique les activités concernées.

Restent ainsi exclues les opérations à caractère patrimonial dans la mesure où ces opérations profitent davantage aux associés qu'aux entreprises concernées. A titre d'exemple, ne pourra être agréée l'attribution des titres émis en rémunération d'une opération d'apport qui consisterait à séparer des actifs patrimoniaux de l'activité opérationnelle.

De même les opérations dans lesquelles l'apport préalable n'est réalisé que dans le seul objectif de placer une distribution en nature sous le bénéfice du régime prévu au 2 de l'article 115 du code général des impôts ne peuvent être admises.

Exemple :

Une société A, qui détient des titres B, souhaite les distribuer à ses actionnaires. Les conséquences fiscales d'une telle opération sont en principe l'imposition de la plus-value de retrait d'actif des titres B au niveau de la société A et l'imposition au titre des revenus distribués au niveau de ses associés. Pour éviter ces conséquences, la société A peut prévoir d'apporter les titres B à une société coquille C puis d'attribuer les titres C à ses actionnaires dans le cadre du régime prévu au 2 de l'article 115 du code général des impôts. Dans cette situation, l'apport n'est justifié par aucun motif économique réel puisqu'il vise uniquement à faire entrer une distribution dans le champ du 2 de l'article 115 précité. En outre, la société C n'exercera pas une véritable activité du fait de l'attribution contrairement à l'exigence posée par le 2 du même article (cf. sous section 2).

Sous section 2 – Les éléments apportés et conservés doivent permettre l'exercice d'une activité autonome

5. Compte tenu des éléments apportés et conservés, chaque société partie à l'opération doit être en mesure d'exercer une activité autonome.

Ainsi, l'agrément sera notamment refusé dans le cas d'une société, qui ayant filialisé ses branches autonomes et complètes d'activité ne détiendrait plus, du fait de l'attribution gratuite à ses associés des titres reçus en contrepartie de ses apports, que des participations non significatives ou d'autres actifs isolés.

Section 2 - Apport placé sous le régime de faveur de l'article 210 A du code général des impôts

6. L'agrément est délivré lorsque l'apport est placé sous le régime de faveur de l'article 210 A du Code Général des Impôts ou assimilé.

Sont en conséquence éligibles les attributions de titres consécutives à des apports partiels d'actif placés sous le régime de l'article 210 A du code général des impôts mais aussi celles réalisées au profit des associés français de sociétés étrangères ayant réalisé des apports partiels d'actifs qui sont placés sous un régime fiscal comparable à celui de l'article 210 A.

Il appartiendra à la société apporteuse étrangère ou à son représentant en France de justifier que l'opération d'apport est placée sous un régime fiscal produisant des effets équivalents à celui de l'article 210 A, et qu'elle constitue une véritable restructuration du point de vue économique.

Section 3 - Association entre les parties

7. L'opération doit se traduire par une association entre les parties. Cette exigence s'apprécie à un double niveau :

- la proportionnalité ;
- l'engagement de conservation des titres.

Sous-section 1 – La proportionnalité

8. L'agrément du 2 de l'article 115 est réservé aux attributions de titres réalisées de manière proportionnelle aux droits des associés dans le capital de la société apporteuse. Sont donc exclues du champ du nouveau dispositif les répartitions qui ne bénéficieraient qu'à certains associés de la société apporteuse ou qui ne respecteraient pas les droits des associés dans le capital de la société distributrice. Un apport suivi d'une attribution de titres ne doit pas constituer un moyen de réaliser en neutralité fiscale une scission-partage alors que cette opération est exclue du régime de faveur.

Dès lors, tous les titres reçus en contrepartie de l'apport doivent être attribués proportionnellement aux droits des associés dans le capital, au jour de la réalisation de la distribution. D'une manière générale, toute disposition qui conduirait à la réalisation d'une attribution non proportionnelle de tous les titres est incompatible avec l'économie de ce dispositif.

Exemple :

La société X exerce deux activités opérationnelles, l'une de fabrication, l'autre de commercialisation. Son capital est réparti entre deux associés A et B qui détiennent respectivement 99,99 % et 0,1% du capital. Elle envisage d'apporter son activité de commercialisation à une société dédiée et d'attribuer les titres reçus en rémunération de l'apport à ses associés. Ces titres devront être répartis proportionnellement aux droits de chaque associé au jour de l'attribution. La distribution de tous les titres au seul associé A est incompatible avec ce dispositif quand bien même l'associé B recevrait du numéraire en compensation.

9. Cela étant, dans certains cas, il n'est pas toujours possible d'attribuer aux associés de la société apporteuse un nombre entier de titres nouveaux.

Exemple :

La société A, respectivement détenue par H1 et H2 à hauteur de 54,73 % et 45,27 %, reçoit en rémunération d'un apport 2500 actions D qu'elle envisage d'attribuer à ses associés dans le cadre du dispositif prévu au 2 de l'article 115 du code général des impôts. Une application mathématique de la règle de proportionnalité conduirait à une impasse, l'associé H1 ayant droit à 1368,25 actions et l'associé H2 à 1131,75 actions.

Dans ce cas de figure, il apparaît possible d'admettre le versement par la société apporteuse d'une somme en espèces à la condition que cette somme n'ait pour seul objet que d'attribuer à chaque associé le nombre entier de titres le plus proche de celui auquel il aurait pu prétendre sans application d'une règle pratique d'arrondi.

Ainsi, la société A pourrait attribuer 1368 actions D à l'associé H1 et 1132 actions D à l'associé H2 en versant au premier une somme en espèces d'un montant correspondant à 0,25 action D.

10. L'agrément prévu au 2 de l'article 115 a vocation à être délivré dans le cadre d'opérations maintenant, à travers leurs actionnaires communs, des liens entre les sociétés parties à l'opération d'apport.

Ainsi, les associés de la société apporteuse devront s'engager à conserver les titres de cette société détenus au jour de l'apport ainsi que les titres de la société bénéficiaire qui leur sont attribués.

En principe, tous les associés de la société apporteuse devront souscrire l'engagement de conservation pour une durée minimale de trois ans à compter de la date de réalisation de l'apport.

11. Toutefois, à condition qu'une fraction au moins égale à 20 % du capital de la société apporteuse et de la société bénéficiaire soit placée sous engagement de conservation, cet engagement pourrait ne pas être exigé des associés :

- ne prenant pas une part active à la gestion, au contrôle ou à l'administration de la société apporteuse ;
- ou dont le pourcentage de participation est inférieur à 5% des droits de vote, sauf s'ils exerçaient au moment de l'apport des fonctions de direction ou d'administration leur conférant un pouvoir de décision sur l'opération ;
- ou exerçant au moment de l'apport des fonctions d'administration à condition qu'ils ne détiennent au jour de l'apport que le nombre minimum d'actions requis par les statuts de la société pour exercer leur mandat.

En cas de difficulté, il appartiendra aux actionnaires de la société apporteuse de se rapprocher du bureau des agréments.

12. Si les engagements de conservation sont affectés par des opérations ultérieures telles qu'une fusion ou une opération assimilée, le maintien du régime de faveur accordé du fait de décisions d'agrément antérieures ne pourra être obtenu que sur décision expresse de l'autorité ayant accordé l'agrément d'origine.

13. Les engagements devront être souscrits dans la demande. A défaut, ils devront l'être en tout état de cause préalablement à la délivrance de l'agrément.

Section 4 - Objectif principal non fiscal

14. L'agrément ne sera pas délivré si l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux de l'opération présentée est la fraude ou l'évasion fiscales. A cet égard, il est rappelé que la notion d'objectif principal de fraude ou d'évasion fiscale de l'opération est plus large que la notion jurisprudentielle de motivation exclusivement fiscale dégagée pour l'application des dispositions de l'article L 64 du livre des procédures fiscales (procédure de répression des abus de droit).

Ainsi, notamment, l'enchaînement des opérations de restructuration ne doit pas avoir pour effet de priver le Trésor de toute souveraineté sur les plus-values de cession ultérieures afférentes aux titres apportés et aux titres répartis ou d'altérer l'assiette imposable de ces plus-values.

CHAPITRE 3 : MODALITÉS D'ATTRIBUTION DES TITRES

Section 1 – Réalisation de l'attribution chez l'apporteur

15. Il est rappelé que la rémunération d'un apport partiel d'actif est déterminée par la parité d'échange calculée sur la base de la valeur réelle des apports et de la société qui les reçoit. Exceptionnellement, la rémunération peut être calculée à partir des valeurs nettes comptables des sociétés bénéficiaire et apporteuse lorsque les conditions fixées par l'instruction n° 4 I-2-00 paragraphe n° 83 sont réunies.

16. L'attribution des titres réalisée dans les conditions prévues au 2 de l'article 115 du code général des impôts, qui n'est pas sur le plan fiscal constitutive d'une distribution de revenus mobiliers, peut prendre différentes formes juridiques : distribution de dividendes, distribution exceptionnelle, distribution d'acompte sur dividende, réduction de capital...

17. Tous les titres émis en rémunération de l'apport, y compris les titres qui seraient créés à l'occasion de l'incorporation de la prime d'apport, peuvent être répartis en franchise d'impôt, à condition que la répartition soit effectuée dans le délai d'un an à compter de l'apport.

18. Conformément au 2 de l'article 210 B du code général des impôts, les plus ou moins-values dégagées sur les titres répartis dans les conditions prévues au 2 de l'article 115 du même code ne sont pas retenues pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale apporteuse.

19. Pour l'appréciation du délai de deux ans prévu au c du 1 de l'article 145 du code général des impôts, la modification de la valeur comptable de la participation détenue dans la société apporteuse chez son actionnaire, du fait de l'entrée au bilan de ce dernier des titres de la société bénéficiaire de l'apport qui lui sont attribués, n'est pas considérée comme emportant rupture de l'engagement de conservation grevant les titres éligibles, dès lors que l'opération bénéficie des dispositions du 2 de l'article 115 déjà cité. Cet engagement est transféré, sans formalité particulière, sur les titres remis gratuitement par la société apporteuse (instruction du 29 juin 1995, BOI 4 H-10-95, n° 35 et 36).

Section 2 – Conséquences de l'attribution chez les associés

Sous-section 1 – Opérations internes

a) L'associé est une entreprise

20. Lorsque l'attribution des titres est réalisée au profit d'une entreprise, le deuxième alinéa du 2 de l'article 115 dispose que les titres répartis doivent être inscrits au bilan pour une valeur égale au produit de la valeur comptable des titres de la société apporteuse et du rapport existant, à la date de l'apport, entre la valeur réelle des titres répartis et celle des titres de la société apporteuse.

Ce calcul s'effectue en fonction des éléments recueillis à la date de l'apport.

Lorsque la valeur fiscale des titres de la société apporteuse est différente de leur valeur comptable, la plus-value de cession ultérieure de ces titres ainsi que celle des titres attribués est calculée à partir de cette valeur fiscale qui doit être répartie selon les mêmes modalités que celles du 2ème alinéa précité.

Dans ce cas, les entreprises qui bénéficient de l'attribution des titres doivent joindre à leur déclaration annuelle de résultat un état faisant apparaître la date et la nature de l'opération ainsi que la valeur fiscale des titres attribués.

b) L'associé est une personne physique

21. La valeur fiscale des titres attribués à un associé personne physique est nulle, quand bien même elle n'est pas tenue aux engagements de conservation. Aussi, lors de la cession ultérieure de ces titres, le gain net réalisé sera égal au prix de cession, diminué des frais de vente.

c) Exemple

22. La société J apporte à la société M une branche complète et autonome d'activité. La société J a deux associés : l'entreprise C qui détient 94 % du capital, et une personne physique L qui détient les 6% restant.

La société J a sollicité l'agrément du 2 de l'article 115 afin d'attribuer les titres de la société M reçus en contrepartie de son apport à ses associés C et L.

Les titres attribués à l'entreprise C seront inscrits au bilan de cette entreprise pour une valeur égale à :

a	Valeur comptable des titres de l'apporteuse J chez l'associé C	213 000
a'	Valeur fiscale des titres de l'apporteuse J chez l'associé C	150 000
b	Valeur réelle des titres de l'apporteuse J	3 260 000
c	Valeur réelle des titres de la bénéficiaire M émis	493 000
$d=ax(c/b)$	Valeur comptable des titres de la bénéficiaire M attribués	32 211
$d'=a'x(c/b)$	Valeur fiscale des titres de la bénéficiaire M attribués	22 684
a-d	Valeur comptable des titres de l'apporteuse J après attribution	180 789
a'-d'	Valeur fiscale des titres de l'apporteuse J après attribution	127 316

Les titres attribués à L sont quant à eux réputés avoir été acquis pour une valeur nulle.

Sous-section 2 – Opérations d'apport réalisées par une société étrangère avec attribution des titres à des associés français

23. Une seule demande d'agrément sera déposée par la société distributrice ou par un représentant désigné à cet effet en France qui sera tenu de justifier que l'attribution de titres est consécutive à un apport partiel d'actif placé sous un régime fiscal comparable à celui de l'article 210 A et que l'ensemble des opérations constitue une véritable restructuration du point de vue économique.

Exemple :

La société espagnole A dont le capital est entièrement détenu par la société française F a réalisé un apport partiel d'actif au profit de la société espagnole B. La législation espagnole permet d'attribuer directement les titres reçus en contrepartie de l'apport à l'associé français de la société apporteuse A.

L'agrément peut être délivré si l'opération d'apport espagnole est motivée par un intérêt économique réel, a bénéficié d'un régime comparable à celui de l'article 210 A du code général des impôts et si la société F s'engage à détenir les titres de la société A et les titres de la société B reçus de la société A en contrepartie de son apport pendant le délai minimum de trois ans à compter de l'apport. Dans ce cas, elle calculera les plus-values de cession ultérieure des titres A et B à partir des valeurs d et e du tableau ci-dessous.

a	Valeur comptable et fiscale des titres de l'apporteuse A chez l'associé F	126 370
b	Valeur réelle des titres de l'apporteuse A	290 570
c	Valeur réelle des titres de la bénéficiaire B émis	32 105
$d=ax(c/b)$	Valeur comptable et fiscale des titres B attribués chez l'associé F	13 963
$e = a-d$	Valeur comptable et fiscale des titres A après attribution chez l'associé F	112 407

CHAPITRE 4 : REMBOURSEMENT ULTERIEUR PAR LA SOCIETE BENEFICIAIRE DE L'APPORT PARTIEL D'ACTIF DES SOMMES INCORPOREES A SON CAPITAL OU A SES RESERVES A L'OCCASION DE CET APPORT

24. En application de l'article 112 du code général des impôts, les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursement d'apports ou de primes d'émission ne sont pas considérées comme des revenus distribués. Toutefois, une répartition n'est réputée présenter ce caractère que si tous les bénéfices et les réserves autres que la réserve légale ont été auparavant répartis.

Pour l'application de ces dispositions, les sommes incorporées au capital ou aux réserves de la société bénéficiaire d'un apport partiel d'actif ayant donné lieu à l'attribution de titres dans les conditions prévues au 2 de l'article 115 du code général des impôts ne sont pas considérées comme des apports.

Par conséquent, le remboursement ultérieur de ces sommes par la société bénéficiaire de l'apport présente toujours le caractère d'une distribution de revenus mobiliers.

Les difficultés particulières d'application de ces principes pourront être évoquées auprès de l'autorité qui a délivré l'agrément.

CHAPITRE 5 : PROCEDURE D'AGREMENT

Section 1 - Autorité compétente

25. Conformément à l'article 1649 nonies du code général des impôts, l'agrément est délivré par le ministre de l'économie et des finances qui, sous réserve des délégations de signature qu'il a pu accorder, demeure seul habilité à prendre des décisions en la matière.

Section 2 - Procédure de délivrance de l'agrément

26. La demande d'agrément doit être signée par les représentants, dûment habilités, de la société distributrice ou par son représentant fiscal.

27. Elle doit être déposée, préalablement à la réalisation de l'opération qui la motive, sous peine de forclusion, sous forme de réponse à un questionnaire dont le modèle est reproduit en annexe II. Dans le cas où la demande ne comporterait pas les renseignements suffisants pour apprécier le respect des conditions d'octroi de l'agrément, des informations complémentaires seront demandées.

La demande doit être adressée à la Direction Générale des Impôts - Service Juridique - Bureau des Agréments (AGR) - Télédéc 957 - 139, rue de Bercy - 75574 PARIS Cedex 12, en trois exemplaires dont deux originaux signés. Une copie des trois dernières liasses fiscales de la société distributrice doit être annexée à cette demande.

28. La délivrance de l'agrément prévu au 2 de l'article 115 constitue un droit pour les sociétés qui remplissent les conditions fixées par la loi. Dès lors, l'agrément sera délivré lorsque toutes les conditions prévues pour son obtention seront remplies.

29. La société distributrice sera tenue d'informer tous les associés, en particulier ceux qui ne sont pas soumis au double engagement de conservation des titres, ainsi que les établissements gestionnaires des titres détenus par les actionnaires personnes physiques, de la décision d'agrément et des modalités d'imposition retenues.

Lorsque la société distributrice est étrangère et qu'elle souhaite attribuer ses titres à ses associés français, elle devra désigner un représentant fiscal en France chargé de déposer une demande d'agrément commune à tous les associés résidents, qu'il s'agisse d'entreprises ou de personnes physiques.

30. Les décisions de refus sont motivées.

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

CHAPITRE 6 : PERTE DU BENEFICE DE L'AGREMENT

31. Le non-respect des engagements souscrits dans le cadre de la procédure d'agrément entraîne en principe la mise en œuvre de la procédure de retrait d'agrément et la déchéance rétroactive du régime spécial appliqué à l'opération d'attribution agréée. Les associés de la société apporteuse sont donc placés rétroactivement dans la situation qui aurait été la leur si l'opération d'attribution n'avait pas bénéficié des dispositions du 2 de l'article 115 du Code Général des Impôts.

La rupture de l'engagement de conservation des titres entraîne de surcroît la remise en cause du régime de faveur prévu à l'article 210 B du code général des impôts appliqué à l'opération d'apport partiel d'actif initiale.

Conformément aux dispositions du 1 de l'article 1756 du code général des impôts, l'inexécution des engagements souscrits en vue d'obtenir l'agrément visé au 2 de l'article 115 du même code ou des conditions auxquelles l'octroi de cet agrément a été subordonné entraîne, après mise en œuvre d'une procédure contradictoire de retrait, l'exigibilité des impôts dont les bénéficiaires de l'agrément ont été dispensés du fait de cet agrément. Il en serait de même au cas où des renseignements inexacts auraient été fournis à l'appui de la demande. Ces impôts sont majorés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts.

32 Les services vérificateurs ou services gestionnaires qui constateraient des éléments susceptibles de conduire au retrait de l'agrément doivent soumettre au service juridique de la direction générale des impôts (Bureau des Agréments - AGR) leurs propositions tendant à faire rapporter la décision d'agrément.

La décision de retrait émane obligatoirement de l'autorité administrative qui l'a délivrée. (cf. 13-D-91).

Toute société ou ses ayants droits qui ne pourraient respecter les engagements ou les conditions auxquels a été subordonnée la décision d'agrément doivent se rapprocher du Bureau des Agréments.

Exemple :

La société A a bénéficié de l'agrément prévu à l'article 210 B du code général des impôts pour son opération d'apport partiel d'actif, consistant en l'apport des titres C, effectué au profit de la société B. Cet apport a été suivi de l'attribution au profit de la société D (unique associé de A), en application des dispositions du 2 de l'article 115 du code général des impôts, des titres de la société B reçus en rémunération des apports.

Deux ans après cette opération, les titres B sont cédés par la société D. Cette cession constitue une rupture des engagements de conservation auxquels l'agrément était subordonné.

Les effets de ce retrait seraient alors les suivants :

Au niveau de la société A :

- L'agrément étant retiré, l'apport des titres C à la société B est rétroactivement soumis au régime de droit commun. La plus-value d'apport est imposée rétroactivement au titre de l'année de l'apport.

- La remise des titres de la société B à la société D doit être soumise aux règles des revenus distribués prévues aux articles 108 et suivants du code général des impôts.

- La différence entre la valeur réelle des titres de la société B reçus en rémunération au jour de l'apport et leur valeur réelle au jour de la distribution à la société D constitue une plus value de retrait d'actif, imposable chez la société A.

- Les règles énoncées par l'instruction du 14 décembre 2001 (BOI 4 J-2-01) relatives aux distributions de dividendes en actions aux termes desquelles seuls les produits distribués en vertu d'une décision régulière prise par les organes compétents et soumis à la réglementation applicable aux dividendes sont assortis de l'avoir fiscal et donnent lieu, le cas échéant, au paiement du précompte, sont applicables.

Au niveau de la société D, en raison de la déchéance rétroactive du régime de neutralisation prévu au 2 de l'article 115 du Code Général des Impôts, la valeur fiscale à retenir pour le calcul de la plus-value de cession des titres B₇ correspondra à la valeur réelle de ces titres lors de leur distribution par A.

CHAPITRE 7 : ENTRÉE EN VIGUEUR

33. Les nouvelles dispositions concernant la procédure d'agrément prévue au 2 de l'article 115 du code général des impôts s'appliquent aux opérations d'apports partiels d'actif réalisées à compter du 1er janvier 2002.

Annoter : documentation de base : 4 I 2214

4 J 1225

Le Chef de Service,
M. BOURIANE

•

ANNEXE I

Art. 115. — 1. En cas de fusion ou de scission de sociétés, l'attribution de titres, sommes ou valeurs aux membres de la société apporteuse en contrepartie de l'annulation des titres de cette société n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers.

2. Les dispositions du 1 s'appliquent également sur agrément délivré à la société apporteuse dans les conditions prévues à l'article [1649 nonies](#), en cas d'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif aux membres de la société apporteuse, lorsque cette attribution, proportionnelle aux droits des associés dans le capital, a lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport.

L'agrément est délivré lorsque, compte tenu des éléments respectivement transférés et conservés par la société apporteuse :

a. l'apport et l'attribution sont justifiés par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par chacune des deux sociétés d'au moins une activité autonome ou l'amélioration de leurs structures, ainsi que par une association entre les parties ;

b. l'apport est placé sous le régime de l'article [210 A](#) ;

c. l'apport et l'attribution n'ont pas comme objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

Lorsque l'attribution est faite au profit d'une entreprise, les titres répartis doivent être inscrits au bilan pour une valeur égale au produit de la valeur comptable des titres de la société apporteuse et du rapport existant, à la date de l'opération d'apport, entre la valeur réelle des titres répartis et celle des titres de la société apporteuse. La valeur comptable des titres de la société apporteuse est réduite à due concurrence.

Lorsque la valeur fiscale des titres de la société apporteuse est différente de leur valeur comptable, la plus-value de cession de ces titres ainsi que celle des titres répartis sont déterminées à partir de cette valeur fiscale qui doit être répartie selon les mêmes modalités que celles qui sont prévues au sixième alinéa.

[Les dispositions des premier à cinquième alinéas s'appliquent aux apports partiels d'actif réalisés à compter du 1^{er} janvier 2002]

3. Les dispositions du 1 et 2 ne sont pas applicables aux opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif par lesquelles une société non exonérée de l'impôt sur les sociétés fait apport de tout ou partie de ses biens à une société d'investissement à capital variable.

III - RENSEIGNEMENTS SUR LA SOCIÉTÉ APORTEUSE²

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

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

C - Capital social :

Capitaux propres :

D - Répartition du capital entre les associés avant opération (nombre de titres pour chaque associé) :

Périmètre des associés soumis aux engagements de conservation.

E - Activité actuelle :

F - Responsable à joindre (nom, qualité, n° de téléphone) :

G - Importance des activités respectivement transférées et conservées :

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

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

- Préciser les postes comptables pour lesquels le principe d'affectation à l'activité apportée n'a pas été respecté et, dans ce cas, la nature des clefs de répartition utilisées (pour l'ensemble des autres postes, la société apporteuse s'engage à utiliser le principe d'affectation).

- Si aucun élément de bas de bilan n'est apporté, joindre une estimation du besoin en fonds de roulement de l'activité filialisée chez l'apporteuse avant opération (en précisant son mode de calcul).

- Indiquer la nature et le sort des engagements hors bilan de la société apporteuse transférés à la société bénéficiaire.

VI - MODE DE RÉMUNÉRATION DES APPORTS

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

B - Prime :

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

TOTAL

Préciser les modalités de calcul de la parité et du nombre de titres émis en rémunération des apports : soit indiquer les valeurs suivantes à la date de l'apport :

- valeur réelle de la société bénéficiaire ;
- nombre de titres formant le capital de la société bénéficiaire ;
- valeur nominale de ces titres.

VII - RAISONS DE L'OPÉRATION

Donner des indications précises sur les activités qui seront prises en charge par la société bénéficiaire des apports et sur celles qui seront conservées par la société apporteuse.

VIII - DATES PRÉVUES POUR LA RÉALISATION DES OPÉRATIONS D'APPORT PARTIEL D'ACTIF ET D'ATTRIBUTION DES TITRES AUX ASSOCIÉS DE LA SOCIÉTÉ APPORTEUSE ET DATES D'EFFET

IX – ATTRIBUTION DES TITRES REMIS EN RÉMUNÉRATION AUX ASSOCIÉS DE LA SOCIÉTÉ APPORTEUSE

- Préciser le régime fiscal choisi en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés ; pour les apports entre sociétés étrangères, détailler la nature des régimes juridiques et fiscaux des opérations.

- Préciser :

- les modalités d'imputation sur les capitaux propres de la société apporteuse prévues pour l'attribution des titres (comptes concernés et montants) ; en cas de réduction de capital, préciser le cas échéant le sort des titres grevés d'engagement au titre d'opérations antérieures ;
- les valeurs fiscale et comptable respectives dans les écritures de chaque associé de la société apporteuse, soumis à l'impôt sur les sociétés, des titres reçus en rémunération de l'apport, avant et après application des dispositions de l'article 115-2 du code général des impôts.

	Avant attribution		Après attribution	
	Valeur fiscale	Valeur comptable	Valeur fiscale	Valeur comptable
Titres de la société apporteuse				
Titres de la société bénéficiaire				

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

La demande doit être datée et signée par les représentants de la société apporteuse (ou par son représentant fiscal) qui fera précéder sa signature de la mention suivante :

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

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

Joindre au dossier :

- les trois dernières liasses fiscales complètes de la société apporteuse en cause en un seul exemplaire ;
- périmètre du ou des groupes fiscaux (articles 223 A et suivants du code général des impôts) éventuellement concernés, et dernière déclaration d'ensemble de la société tête du groupe fiscal ;
- un exemplaire des projets d'actes d'apports partiels d'actif ;
- le bilan pro-forma de la société apporteuse après apport partiel d'actif ;
- la feuille de présence et le procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'apport partiel d'actif.

Demande à adresser :

- à Monsieur le Chef du Service Juridique (Bureau des Agréments), Direction générale des Impôts, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Télédoc 957), 139, rue de Bercy, 75574 PARIS CEDEX 12 ;
- en neuf exemplaires dont deux originaux signés ;
- les engagements à souscrire par les associés de la société distributrice sont les suivants :
 - les associés de la société apporteuse s'engagent à conserver les titres de la société bénéficiaire, attribués dans les conditions prévues au 2 de l'article 115 du code général des impôts, pendant un délai minimum de trois ans suivant la date de réalisation de l'apport.
 - ils s'engagent à conserver les titres de la société apporteuse, détenus antérieurement à l'apport partiel d'actif, pendant le même délai.