

Scissions de sociétés – portée de la directive «Fusions» dans les situations franco-françaises

Le Conseil d'Etat s'est pour la première fois prononcé sur la conformité avec la Directive «fusions» de l'article 210 B du Code général des impôts (CGI) appliqué aux scissions internes.



Par Jean-Marc Valot,
avocat associé,
Cabinet BG2V

Les restructurations au sein des groupes peuvent suivre différentes modalités d'exécution pour parvenir à un même résultat. Les parties concernées cherchent dans la mesure du possible à s'assurer de la neutralité fiscale des opérations envisagées et composent généralement avec les contraintes réglementaires pour définir les étapes successives.

La directive communautaire 2009/133/CE du 19 octobre 2009 (dans sa version actuellement en vigueur, la directive originelle datant du 23 juillet 1990) relative au régime des fusions, scissions, apports d'actifs et échange d'actions est utile à cet égard : elle fixe un objectif de neutralité fiscale des opérations auxquelles participent des sociétés d'Etats membres différents.

Cette Directive a été transposée en droit interne français, mais différences subsistent. Ainsi, en matière de scissions, notre droit requiert-il l'existence d'au moins deux branches complètes d'activité pour bénéficier de plein droit du régime de faveur de l'article 210 B du CGI, tandis que la Directive ne prévoit pas une telle condition.

La société X a revendiqué le bénéfice de la Directive pour contester des rectifications. Elle a été scindée et absorbée par la société X2 et par la société X3. X2 a bénéficié de l'apport de l'activité d'ambulances auparavant exercée par la société scindée et de titres de participation d'une filiale. X3 n'a bénéficié que de l'apport de titres de participation dans deux autres filiales. La société X a placé cette opération sous le régime de l'article 210 B CGI qui prévoit, notamment, une exonération d'impôt sur les sociétés pour les plus-values dégagées à l'occasion d'opérations de scissions. L'administration fiscale a estimé que cette opération ne pouvait bénéficier de l'exonération faute qu'une branche complète d'activité ait été apportée à chacune des deux sociétés issues de la scission.

La société X a fait valoir que la Directive fixe le principe de neutralité fiscale de l'opération et ne recourt à la notion de branche d'activité que pour exiger un découpage d'actifs et d'éléments de passif débouchant sur un résultat économiquement viable. Selon elle, dès lors qu'elle a procédé à l'apport de l'ensemble de ses éléments d'actif et de passif aux sociétés

X2 et X3, elle remplissait les conditions de la Directive. Elle soutenait également que la volonté du législateur français, lors de la transposition de celle-ci a été de ne pas introduire de distinction entre opérations intracommunautaires et opérations internes.

Autrement dit, la Directive permettait-elle d'écarter une condition seulement prévue en droit interne, dans le cas d'une scission entre sociétés françaises ? Par un arrêt n° 346683 du 30 janvier 2013, le Conseil d'Etat a tranché cette question inédite. Il estime que le texte de l'article 210 B est clair : il subordonne le bénéfice du régime d'exonération des plus-values constatées à l'occasion des scissions de sociétés à la condition que celles-ci concernent des sociétés ayant au moins deux branches complètes d'activités et que chacune des sociétés bénéficiaires des apports reçoive au moins l'une de ces branches. La clarté de ce texte exclut que le juge ne se livre à son interprétation à l'aune de la Directive ou de la volonté du législateur français.

Par conséquent, l'administration a à bon droit remis en cause l'opération dès lors que les seuls éléments recueillis par la société X3 étaient des titres de participation, lesquels ne constituent pas des éléments d'exploitation permettant l'exercice autonome d'une activité économique.

En outre, le Conseil d'Etat rappelle que la Directive n'est pas directement invocable dans les situations franco-françaises.

Il résulte de ce qui précède que les sociétés françaises ne doivent donc pas surestimer la portée de la Directive dans des situations purement internes, au contraire de ce que pouvait laisser penser une jurisprudence récente qui avait admis d'assimiler une confusion de patrimoine à une fusion en interprétant le droit interne par référence à la Directive et à l'intention du législateur (CE 17 juin 2011 n° 314667, Sté Finaparco et n° 24392, SARL Méditerranée Automobiles). L'interprétation n'est possible que pour préciser la portée d'une disposition ambiguë mais pas pour altérer la portée d'un texte clair.

En revanche, le Conseil d'Etat a implicitement admis que l'article 210 B n'est pas conforme à la Directive pour les scissions transfrontalières. ■