

Le meilleur
du DSCG 1

**Gestion juridique
fiscale et sociale**

6^e ÉDITION

Valérie Gomez-Bassac
Georges Langlois
Catherine Maillet
Jean-Luc Mondon
Françoise Rouaix



« Le photocopillage, c'est l'usage abusif et collectif de la photocopie sans autorisation des auteurs et des éditeurs.

Largement répandu dans les établissements d'enseignement, le photocopillage menace l'avenir du livre, car il met en danger son équilibre économique. Il prive les auteurs d'une juste rémunération.

En dehors de l'usage privé du copiste, toute reproduction totale ou partielle de cet ouvrage est interdite. »

ISBN 978-2-216-12963-8 (Nouvelle édition)

ISBN 978-2-216-11057-5 (Première édition)

Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle, par quelque procédé que ce soit, des pages publiées dans le présent ouvrage, faite sans autorisation de l'éditeur ou du Centre français du Droit de copie (20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris), est illicite et constitue une contrefaçon. Seules sont autorisées, d'une part, les reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective, et, d'autre part, les analyses et courtes citations justifiées par le caractère scientifique ou d'information de l'œuvre dans laquelle elles sont incorporées (loi du 1^{er} juillet 1992 - art. 40 et 41 et Code pénal - art. 425).

Sommaire

➤ 1 • Le contrat : formation et exécution	5
➤ 2 • Contrats spéciaux conclus par l'entreprise	11
➤ 3 • Le droit pénal général	17
➤ 4 • La procédure pénale	21
➤ 5 • Le droit pénal spécial des affaires et des sociétés	24
➤ 6 • Les pratiques anticoncurrentielles	29
➤ 7 • La concentration économique	33
➤ 8 • La transparence et les pratiques restrictives	36
➤ 9 • La concurrence déloyale	39
➤ 10 • L'entreprise et l'administration fiscale	41
➤ 11 • Les obligations de communication des entreprises en matière d'environnement	53
➤ 12 • Constitution des sociétés	60
➤ 13 • Transformation des sociétés	67
➤ 14 • Les pouvoirs dans l'entreprise	69
➤ 15 • Fiscalité des affaires internationales	73
➤ 16 • Financement par les capitaux propres	80
➤ 17 • Financement par endettement	92
➤ 18 • Fusions et scissions	106
➤ 19 • Participations et groupes	116
➤ 20 • Autres modes de coopération inter entreprises	128
➤ 21 • La prévention des difficultés de l'entreprise	136
➤ 22 • Le traitement des difficultés de l'entreprise	139
➤ 23 • La transmission de l'entreprise	154

➤ 24 • La cessation d'activité	162
➤ 25 • Associations et autres organismes sans but lucratif : aspects juridiques	166
➤ 26 • Associations et autres organismes sans but lucratif : la fiscalité	170

Fusions et scissions

Les fusions de sociétés sont l'un des instruments de la croissance externe. Les scissions et les apports partiels d'actif présentent de grandes analogies avec les fusions, tant sur le plan juridique que celui de la technique comptable et même en ce qui concerne les objectifs économiques.

Le législateur a institué un régime fiscal allégé pour favoriser ces opérations.

I ► Définitions

A. Fusion

La fusion est l'opération par laquelle **deux sociétés se réunissent pour n'en former qu'une seule**. La fusion peut résulter :

- soit de la **création d'une société nouvelle** par plusieurs sociétés existantes ;
- soit de **l'absorption** d'une société par une autre.

B. Scission

Il y a scission lorsque le patrimoine d'une société « scindée » **se divise en plusieurs fractions** dont chacune forme le patrimoine d'une société existante ou nouvelle.



Remarque. La fusion-scission est une combinaison des deux formules précédentes.

C. Apport partiel d'actif

L'apport partiel d'actif est l'opération par laquelle une société fait apport à une autre d'**une partie de ses éléments d'actif** et reçoit, en échange, des **titres émis par la société bénéficiaire** des apports.

II ► Conséquences juridiques des fusions et des scissions

A. Transmission universelle du patrimoine

Les opérations de fusion et de scission entraînent la **transmission universelle du patrimoine** (TUP) en l'état et sans aucune modification. La TUP emporte transmission de **l'ensemble des éléments d'actif et de passif composant le patrimoine d'une société** absorbée ou scindée. Cette transmission s'opère au profit d'une ou plusieurs autres sociétés. Sont notamment transmis :

- les **biens** immeubles ou meubles, en particulier :
 - les droits patrimoniaux (réels, personnels, intellectuels) ;
 - le droit d'ester en justice ;
 - le fonds de commerce ;

- les droits sociaux (titres en portefeuille) ;
 - les contrats (sauf ceux conclu *intuitu personae*) ;
 - les titres et les créances.
- le **passif** de la société absorbée ou scindée qui est pris en charge par les sociétés absorbantes ou nouvelles. Ceci s'étend aux cautions dont la société apporteuse est débitrice. En cas de **scission**, le contrat doit prévoir la **répartition du passif** de la société scindée entre les sociétés bénéficiaires des apports.

B. Dissolution sans liquidation de la société absorbée ou scindée

Les opérations de fusion et de scission entraînent la **dissolution sans liquidation** de la société absorbée ou scindée, sans survie possible de la personnalité morale pour les besoins de la liquidation.



Remarque. Contrairement aux autres cas de dissolution, il n'y a pas lieu de procéder à la liquidation de la société absorbée ou scindée ni de nommer des liquidateurs.

C. Échange de droits sociaux (parts sociales et actions)

Il ne peut y avoir fusion ou scission que si l'apport net (après déduction du passif) est rémunéré par des droits sociaux.

Exception. Le versement **d'une soulte en espèces** ne fait pas perdre à l'opération son caractère de fusion ou de scission à condition que cette soulte ne dépasse pas **10 % de la valeur nominale** des parts ou actions attribués.

III ► Réalisation des fusions ou des scissions

A. Préparation de l'opération

► Détermination des conditions financières de l'opération

La valeur estimée de chaque société est divisée par le nombre d'actions ou de parts sociales composant le capital social. Le quotient obtenu détermine une **valeur unitaire de chaque titre**. Le rapport arithmétique entre ces valeurs unitaires donne une parité théorique d'échange des titres.

La **parité d'échange** définitive est alors arrêtée. Elle doit en principe être équitable. On tient compte, non seulement des estimations, mais aussi d'autres considérations.

La parité retenue permet le calcul du **nombre des actions nouvelles** émises par la société absorbante ou nouvelle en vue de leur attribution aux actionnaires de la société absorbée ou scindée.

Exemple

La société A absorbe la société B.

Nombres d'actions de la société A, 20 000 ; de la société B, 12 000.

Valeur nominale des actions A, 200 € ; des actions B, 100 €.

Évaluation des actions A, 746 € ; des actions B, 253 €.

Parité = rapport d'échange = $\frac{746}{253} = 2,95$ arrondi à 3.

Échange de 3 actions B contre 1 action A plus une soulte de $253 \times 3 - 746 = 13 \text{ €}$, soit au total, échange des 12 000 actions B contre 4 000 actions A plus une soulte de $13 \times 4\,000 = 52\,000 \text{ €}$.

Remarquons que la soulte (52 000 €) n'excède pas 10 % de la valeur nominale des actions A émises ($10 \% \times 4\,000 \times 200 \text{ €} = 80\,000 \text{ €}$).

Prime de fusion = valeur des apports de la société absorbée ou scindée – montant nominal de l'augmentation de capital.

► **Projet de fusion ou de scission**

● **Contenu**

Le projet de fusion ou de scission doit contenir notamment les indications suivantes :

- la **forme**, la **dénomination** et le **siège social** de toutes les sociétés participantes ;
- les **motifs**, **but**s et **conditions** de l'opération ;
- les **dates** auxquelles ont été **arrêtés** les **comptes** des sociétés intéressées ;
- la **désignation et l'évaluation** de l'**actif** et du **passif** dont la transmission est prévue ;
- la **parité d'échange** des droits sociaux et, le cas échéant, le montant de la soulte ;
- le montant de la **prime de fusion**.

● **Formalités**

Le projet est arrêté par le **conseil d'administration**, le **directoire**, le ou les **gérants** de chacune des sociétés participant à l'opération.

Il est signé par le **représentant légal de chacune des sociétés** participant à l'opération.

Il est déposé au **greffe du tribunal de commerce** du lieu du siège social de chacune des sociétés en cause. Un avis est inséré dans un **journal d'annonces légales** du département du siège social de chacune de ces sociétés.

B. Situations particulières

► **Fusions**

● **Intervention des commissaires à la fusion**

Lorsque la société absorbée et/ou la société absorbante est une **société par actions ou une SARL**, un ou plusieurs **commissaires à la fusion** désignés en justice, présentent aux associés :

- un rapport sur les **modalités de la fusion** ;
- et un rapport sur la **valeur des apports en nature**.

● **Décision des associés**

La décision des associés est prise par l'**assemblée générale extraordinaire** dans les **conditions** prévues pour la **modification des statuts**.

• Absorption d'une filiale à 100 %

L'absorption par une SA ou une SARL d'une ou plusieurs de ses filiales à 100 % est soumise à un régime simplifié (c. com., art. L. 236-11, L. 236-23 et L. 236-2). :

- **pas de réunion d'une assemblée générale de la société absorbée** ;
- **pas d'intervention d'un commissaire à la fusion** ;
- **pas de rapport du conseil d'administration, du directoire ou des gérants sur la fusion**. L'intervention d'un **commissaire aux apports** (au lieu d'un commissaire à la fusion) est alors obligatoire.

• Publicité de la fusion

Les sociétés concernées doivent suivre les règles applicables, suivant le cas, aux **publicités** :

- des **dissolutions de sociétés** (*société absorbée*) ;
- des **augmentations de capital** (*société absorbante*).
- des **constitutions de sociétés** (*société nouvelle*).

Une **déclaration de conformité** accompagnée de la **demande d'inscription modificative au RCS**, est déposée au greffe du tribunal de commerce.

► Scissions

• Intervention des commissaires à la scission

Un ou plusieurs commissaires à la scission, désignés en justice, vérifient la pertinence des valeurs relatives attribuées aux actions ou parts des sociétés participant à l'opération. Ils présentent **un rapport** sur les modalités de la scission. Ils exercent leur mission dans les conditions identiques à celles des commissaires à la fusion.



Remarque. On ne désigne pas de commissaire à la scission lorsque les deux conditions suivantes sont satisfaites :

- la scission est réalisée par **création de sociétés nouvelles** constituées sans autres apports que ceux de la société scindée ;
- et les actions ou parts sociales de chacune des sociétés nouvelles sont attribuées aux actionnaires ou associés de la société scindée **proportionnellement à leurs droits** dans le capital de cette société.

• Décision des associés et publicité

Voir les fusions.

► Apports partiels d'actif

• Nature des apports

L'apport partiel d'actif porte sur un ou plusieurs éléments isolés (*par exemple, un immeuble ou des titres en portefeuille*) ou sur un ensemble de biens (*par exemple, les éléments actifs et passifs d'une branche d'activité déterminée*).

• Option pour le régime des scissions

Les sociétés intéressées (sociétés anonymes ou SARL) peuvent soumettre l'opération d'apport partiel d'actif au régime juridique des scissions.

À défaut d'option pour le régime des scissions, l'apport est considéré comme un apport ordinaire n'entraînant pas de transmission universelle du patrimoine.

C. Date d'effet de la fusion ou de la scission

La fusion ou la scission prend effet :

- à la date **d'immatriculation au RCS**, de la nouvelle société ou de la dernière d'entre elles ;
- à la date de la **dernière assemblée générale** ayant approuvé l'opération concernée (fusion entre sociétés existantes).

Dans ce dernier cas, le contrat de fusion peut stipuler une date d'effet différente qui ne doit être :

- ni antérieure à la date de clôture du dernier exercice social clos de la société absorbée ou de la société scindée ;
- ni postérieure à la date de clôture de l'exercice social en cours de la ou des sociétés bénéficiaires.

IV ► Régime fiscal spécial des fusions

A. Impôt sur les sociétés

► Caractère optionnel

Le régime spécial est **optionnel**.

► Conditions d'application

● Conditions générales

Le régime spécial s'applique de plein droit aux **fusions** lorsque les conditions suivantes sont réunies.

- **Sociétés soumises à l'IS** : les participants à l'opération sont exclusivement des personnes morales passibles de l'**impôt sur les sociétés**.
- **Définition fiscale de la fusion** : l'opération doit répondre à la **définition fiscale** d'une **fusion** ou d'une **scission**. Cette définition se réfère aux caractéristiques suivantes : **dissolution** sans liquidation de la société absorbée ou scindée ; **transmission de l'ensemble du patrimoine** de la société absorbée ou scindée ; apports rémunérés par l'**attribution de titres** représentatifs du capital de la société absorbante aux associés de la société absorbée ou scindée ; **absence de soulte** ou attribution d'une **soulte ne dépassant pas 10 %** de la valeur nominale des titres remis par la société absorbante.
- **Localisation des sociétés participantes** : les sociétés participantes doivent avoir leur siège : dans l'**Union européenne** ; ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention.

- **Conditions particulières applicables aux scissions et aux apports partiels d'actif**

Le régime fiscal spécial des fusions s'applique, suivant les cas, aux **scissions** et aux **apports partiels d'actif** de plein droit ou sur agrément.

- **Régime spécial de plein droit** : les conditions d'application particulières aux scissions et aux apports partiels d'actif, sont les suivantes : porter sur des branches complètes d'activité ; conserver les titres pendant trois ans.
- **Régime spécial sur agrément** : lorsque les conditions ci-dessus ne sont pas remplies, les scissions et les apports partiels d'actif peuvent néanmoins bénéficier, sur **agrément**, du régime spécial des fusions.

► **Conséquences pour la société absorbée, scindée ou apporteuse**

- **Exonération de la plus-value de fusion**

- **Moins-values nettes partielles**

La moins-value nette partielle dégagée sur l'apport des **immobilisations amortissables** peut être imputée :

- sur les bénéfices de la société absorbée ;
- ou reportée sur les bénéfices de la société absorbante (sans qu'il y ait besoin d'un agrément).

La moins-value nette partielle dégagée sur l'apport des **éléments non amortissables** ne peut pas être déduite par la société absorbée.

- **Provisions**

Seules les **provisions** devenues **sans objet** sont imposables au nom de la société absorbée.

- **Subventions d'investissement**

La fraction de subvention d'investissement non encore rapportée aux résultats de la société absorbée, peut être mise à la charge de la société absorbante.

- **Résultat de l'exercice de fusion**

Il est imposé immédiatement au nom de la société absorbée.

► **Obligations et droits de la société absorbante ou bénéficiaire des apports**

- **Différé d'imposition des plus-values**

- **Immobilisations amortissables** : la **plus-value nette** sur les immobilisations amortissables apportées par la société absorbée est réintégrée par **fractions égales sur cinq ans** (ou quinze ans pour les constructions). La **moins-value nette** sur les immobilisations amortissables peut être transférée à la société absorbante qui l'imputera sur ses propres résultats.

La société absorbante est autorisée à **amortir** les immobilisations amortissables sur la durée probable d'utilisation du bien apporté, **appréciée à la date de la fusion**. Le système d'**amortissement dégressif** est éventuellement

applicable par dérogation à la règle de l'amortissement linéaire des biens d'occasion.

- **Immobilisations non amortissables et titres** : la plus-value sur l'apport des **immobilisations non amortissables** et des **titres** (immobilisés ou de placement) n'est pas imposée tant que la société absorbante conserve ces éléments dans ses actifs.

Si la société absorbante cède ces immobilisations non amortissables ou ces titres, elle calcule la **plus-value fiscale** d'après la valeur fiscale que ces éléments avaient dans la société absorbée.

Exemple

Soit une société A dont l'actif se compose notamment d'un terrain acquis pour 1 000 000 €. Le terrain a donné lieu à la constitution d'une dépréciation d'un montant égal à 200 000 €.

La société A est absorbée, sous le régime spécial des fusions, par une société B.

Le terrain est apporté pour 750 000 € et la moins-value de 50 000 € n'est pas déduite du résultat fiscal de la société absorbée A lors de la fusion.

Ultérieurement, la société B cède le terrain pour 1 100 000 €. La plus-value comptable est égale à $1\,100\,000 - 750\,000 = 350\,000$ €.

La plus-value fiscale est déterminée par rapport à la valeur fiscale du terrain dans la société absorbée, soit $1\,100\,000 - 800\,000 = 300\,000$ €.

Une déduction extra comptable de 50 000 € doit être opérée.

- **Éléments de l'actif circulant (autres que les titres)** : la société absorbante doit inscrire à son bilan les éléments autres que les immobilisations (et que les titres) pour la valeur fiscale qu'ils avaient dans la comptabilité de la société absorbée.

• Apports à la valeur nette comptable

Quand les apports sont valorisés à la **valeur nette comptable**, la société absorbante doit **reprendre à son bilan les comptes de la société absorbée** (valeur brute, amortissements, dépréciations, provisions pour dépréciation) et elle continue à **calculer les dotations aux amortissements** à partir de la valeur amortissable des biens dans la société absorbée.

• Reprise des provisions de la société absorbée

La société absorbante **inscrit au passif** de son bilan, les **provisions** qui figuraient au passif de la société absorbée.

Les provisions réglementées sont imputées sur d'autres **postes de capitaux propres** (prime de fusion ou, à défaut, réserves).



Remarque. L'obligation de reprendre au passif les provisions réglementées ne s'étend pas aux **amortissements dérogatoires** ni aux **subventions d'investissement**.

• Report des déficits fiscaux

Les déficits fiscaux de la société absorbée peuvent être transférés à la société absorbante sous réserve de l'obtention d'un **agrément** préalable.

La **créance** résultant du report en arrière des déficits, peut être transmise de plein droit.

- **Annulation des titres sociaux des sociétés participant à la fusion**

- Société absorbante détenant des titres de la société absorbée : la plus-value dégagée par l'annulation de ces titres est exonérée d'IS.
- Société absorbée détenant des titres de la société absorbante : la plus-value dégagée par l'annulation de ces titres est exonérée d'IS.

B. Droits d'enregistrement

- **Caractère optionnel**

Le régime de faveur est **optionnel**. L'option est indépendante de celle effectuée en matière d'impôt sur les sociétés.

- **Conditions d'application**

- **Conditions générales**

Le régime spécial s'applique aux **fusions** lorsque les conditions suivantes sont réunies.

- **Sociétés soumises à l'IS** : les participants à l'opération sont exclusivement des personnes morales passibles de l'**impôt sur les sociétés**.

Le régime spécial s'applique aussi quand la société apporteuse n'est pas passible de l'IS mais, dans ce cas : à la condition que l'apporteur prenne l'engagement de conserver pendant trois ans les titres reçus en contrepartie des apports portant sur des **immeubles** ou un **fonds de commerce** ; sans condition à concurrence des apports portant sur d'autres biens.

- **Définition fiscale de la fusion** : l'opération doit répondre à la définition fiscale d'une fusion. Cette définition se réfère aux caractéristiques suivantes : **transfert de l'ensemble de l'actif et du passif** d'une ou plusieurs sociétés à une société nouvelle ou préexistante ; **dissolution** des sociétés apporteuses ; apports rémunérés par l'**attribution de titres** représentatifs du capital de la société absorbante ; **soulte ne dépassant pas 10 %** de la valeur nominale des titres remis par la société absorbante.

- **Conditions applicables aux scissions et aux apports partiels d'actif**

Le régime fiscal spécial des fusions s'applique aux **scissions** et aux **apports partiels d'actif**.

- **Scissions** : aucune condition particulière.
- **Apports partiels d'actif** : l'apport partiel d'actif doit porter sur une ou plusieurs **branches complètes d'activité**. Lorsque cette condition n'est pas remplie, les apports partiels d'actif peuvent néanmoins bénéficier, sur **agrément**, du régime spécial.

- **Tarif des droits**

- **Apports purs et simples**

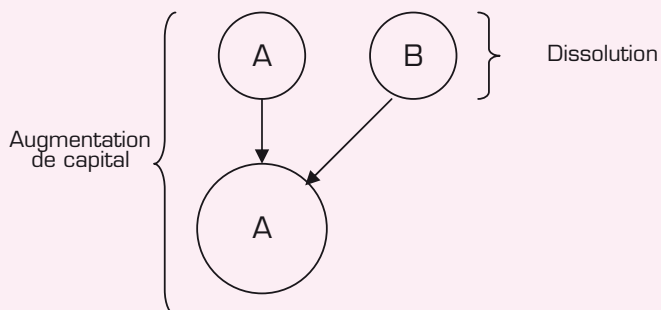
Les apports purs et simples sont soumis au **droit fixe**.

- **Apports à titre onéreux**

Les apports à titres onéreux sont **exonérés** quand ils consistent en la **prise en charge d'un passif**.

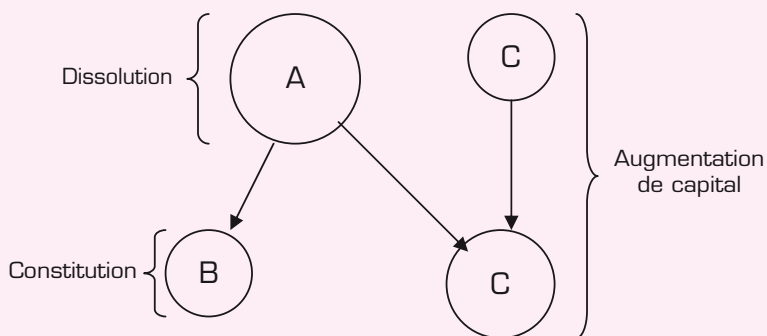
Les apports à titres onéreux ayant une autre contrepartie que la prise en charge d'un passif, sont soumis au droit proportionnel de mutation correspondant à la nature des biens apportés.

Fusion



Scission

Scission



Apport partiel d'actif (avec option pour le régime des scissions)

