Ce document constitue un outil de documentation et n'engage pas la responsabilité des institutions

►**B**

DIRECTIVE DU CONSEIL

du 23 juillet 1990

concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents

(90/434/CEE)

(JO L 225 du 20.8.1990, p. 1)

Modifiée par:

		Journal officiel		
		nº	page	date
►**A1**	Acte d'adhésion de l'Autriche, de la Finlande et de la Suède	C 241	21	29.8.1994
	(adapté par la décision 95/1/CE, Euratom, CECA du Conseil)	L 1	1	1.1.1995

▼B

DIRECTIVE DU CONSEIL

du 23 juillet 1990

concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents

(90/434/CEE)

LE CONSEIL DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté économique européenne, et notamment son article 100,

vu la proposition de la Commission ([1]),

vu l'avis du Parlement européen ([2]),

vu l'avis du Comité économique et social ([3]),

considérant que les fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents peuvent être nécessaires pour créer dans la Communauté des conditions analogues à celles d'un marché intérieur et pour assurer ainsi l'établissement et le bon fonctionnement du marché commun; que ces opérations ne doivent pas être entravées par des restrictions, des désavantages ou des distorsions particuliers découlant des dispositions fiscales des États membres; qu'il importe, par conséquent, d'instaurer pour ces opérations des règles fiscales neutres au regard de la concurrence afin de permettre aux entreprises de s'adapter aux exigences du marché commun, d'accroître leur productivité et de renforcer leur position concurrentielle sur le plan international;

considérant que des dispositions d'ordre fiscal pénalisent actuellement ces opérations par rapport à celles qui intéressent des sociétés d'un même État membre; qu'il est nécessaire d'éliminer cette pénalisation;

considérant qu'il n'est pas possible d'atteindre cet objectif par une extension au plan communautaire des régimes internes en vigueur dans les États membres, les différences entre ces régimes étant susceptibles de provoquer des distorsions; que seul un régime fiscal commun peut constituer une solution satisfaisante à cet égard;

considérant que le régime fiscal commun doit éviter une imposition à l'occasion d'une fusion, d'une scission, d'un apport d'actifs ou d'un échange d'actions, tout en sauvegardant les intérêts financiers de l'État de la société apporteuse ou acquise;

considérant que, en ce qui concerne les fusions, les scissions et les apports d'actifs, ces opérations ont normalement pour résultat soit la transformation de la société apporteuse en établissement stable de la société bénéficiaire de l'apport, soit le rattachement des actifs à un établissement stable de cette dernière société;

considérant que le régime du report, jusqu'à leur réalisation effective, de l'imposition des plus-values afférentes aux biens apportés, appliqué à ceux de ces biens qui sont affectés à cet établissement stable, permet d'éviter l'imposition des plus-values correspondantes, tout en assurant leur imposition ultérieure par l'État de la société apporteuse, au moment de leur réalisation;

considérant qu'il convient également de définir le régime fiscal à appliquer à certaines provisions, réserves ou pertes de la société apporteuse et de régler les problèmes fiscaux qui se posent lorsqu'une des deux sociétés détient une participation dans le capital de l'autre;

([1]) JO n° C 39 du 22. 3. 1969, p. 1.
([2]) JO n° C 51 du 29. 4. 1970, p. 12.
([3]) JO n° C 100 du 1. 8. 1969, p. 4.

▼B

considérant que l'attribution aux associés de la société apporteuse de titres de la société bénéficiaire ou acquérante ne doit, par elle-même, donner lieu à aucune imposition dans le chef de ces associés;

considérant qu'il convient de prévoir la faculté pour les États membres de refuser le bénéfice de l'application de la présente directive lorsque l'opération de fusion, de scission, d'apport d'actifs ou d'échange d'actions a pour objectif la fraude ou l'évasion fiscales ou a pour effet qu'une société, que celle-ci participe ou non à l'opération, ne remplit plus les conditions requises pour la représentation des travailleurs dans les organes de la société,

A ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE:

TITRE PREMIER

Dispositions générales

Article premier

Chaque État membre applique la présente directive aux opérations de fusion, de scission, d'apport d'actifs et d'échange d'actions qui concernent des sociétés de deux ou de plusieurs États membres.

Article 2

Aux fins de l'application de la présente directive, on entend par

a) fusion: l'opération par laquelle:
   — une ou plusieurs sociétés transfèrent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine, activement et passivement, à une autre société préexistante, moyennant l'attribution à leurs associés de titres représentatifs du capital social de l'autre société et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres,
   — deux ou plusieurs sociétés transfèrent, par suite et au moment de leur dissolution sans liquidation, l'ensemble de leur patrimoine, activement et passivement, à une société qu'elles constituent, moyennant l'attribution à leurs associés de titres représentatifs du capital social de la société nouvelle et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres,
   — une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à la société qui détient la totalité des titres représentatifs de son capital social;

b) scission: l'opération par laquelle une société transfère, par suite et au moment de sa dissolution sans liquidation, l'ensemble de son patrimoine, activement et passivement, à deux ou plusieurs sociétés préexistantes ou nouvelles, moyennant l'attribution à ses associés, selon une règle proportionnelle, de titres représentatifs du capital social des sociétés bénéficiaires de l'apport et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable de ces titres;

c) apport d'actifs: l'opération par laquelle une société apporte, sans être dissoute, l'ensemble ou une ou plusieurs branches de son activité à une autre société, moyennant la remise de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire de l'apport;

d) échange d'actions: l'opération par laquelle une société acquiert, dans le capital social d'une autre société, une participation ayant pour effet de lui conférer la majorité des droits de vote de cette société, moyennant l'attribution aux associés de l'autre société, en échange de leurs titres, de titres représentatifs du capital social de la première société et, éventuellement, d'une soulte en espèces ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale ou, à défaut de valeur nominale, du pair comptable des titres qui sont remis en échange;

▼B

e) société apporteuse: la société qui transfère son patrimoine, activement et passivement, ou qui apporte l'ensemble ou une ou plusieurs branches de son activité;

f) société bénéficiaire: la société qui reçoit le patrimoine, activement et passivement, ou l'ensemble ou une ou plusieurs branches d'activité de la société apporteuse;

g) société acquise: la société dans laquelle une autre société acquiert une participation, moyennant un échange de titres;

h) société acquérante: la société qui acquiert une participation, moyennant un échange de titres;

i) branche d'activité: l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

Article 3

Aux fins de l'application de la présente directive, les termes «société d'un État membre» désignent toute société:

a) qui revêt une des formes énumérées à l'annexe;

b) qui, selon la législation fiscale d'un État membre, est considérée comme ayant dans cet État son domicile fiscal et, aux termes d'une convention en matière de double imposition conclue avec un État tiers, n'est pas considérée comme ayant son domicile fiscal hors de la Communauté;

c) qui, en outre, est assujettie, sans possibilité d'option et sans en être exonérée, à l'un des impôts suivants:

— impôt des sociétés/vennootschapsbelasting en Belgique,

— selskabsskat au Danemark,

— Körperschaftsteuer en République fédérale d'Allemagne,

— φόρος εισοδήματος νομικών ποσώπων κερδοκοπικού χαρακτήρα en Grèce,

— impuesto sobre sociedades en Espagne,

— impôt sur les sociétés en France,

— corporation tax en Irlande,

— imposta sul reddito delle persone giuridiche en Italie,

— impôt sur le revenu des collectivités au Luxembourg,

— vennootschapsbelasting aux Pays-Bas,

— imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas au Portugal,

— corporation tax au Royaume-Uni,

▼A1

— Körperschaftsteuer en Autriche,

— yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund en Finlande,

— statlig inkomstskatt en Suède,

▼B

ou à tout autre impôt qui viendrait se substituer à l'un de ces impôts.

TITRE II

Règles applicables aux fusions, scissions et échanges d'actions

Article 4

1. La fusion ou la scission n'entraîne aucune imposition des plus-values qui sont déterminées par la différence entre la valeur réelle des éléments d'actif et de passif transférés et leur valeur fiscale.

On entend par:

— valeur fiscale: la valeur qui aurait été retenue pour le calcul d'un profit ou d'une perte entrant en compte pour l'assiette d'un impôt frappant le revenu, les bénéfices ou les plus-values de la société apporteuse si ces éléments d'actif et de passif avaient été vendus

▼B

lors de la fusion ou de la scission mais indépendamment d'une telle opération,

— éléments d'actif et de passif transférés: les éléments d'actif et de passif de la société apporteuse qui, par suite de la fusion ou de la scission, sont effectivement rattachés à l'établissement stable de la société bénéficiaire situé dans l'État membre de la société apporteuse et qui concourent à la formation des résultats pris en compte pour l'assiette des impôts.

2. Les États membres subordonnent l'application du paragraphe 1 à la condition que la société bénéficiaire calcule les nouveaux amortissements et les plus-values ou moins-values afférentes aux éléments d'actif et de passif transférés dans les mêmes conditions qu'auraient pu le faire la ou les sociétés apporteuses si la fusion ou la scission n'avait pas eu lieu.

3. Dans le cas où, selon la législation de l'État membre de la société apporteuse, la société bénéficiaire est admise à calculer les nouveaux amortissements et les plus-values ou moins-values afférentes aux éléments d'actif et de passif transférés dans des conditions différentes de celles prévues au paragraphe 2, le paragraphe 1 ne s'applique pas aux éléments d'actif et de passif pour lesquels la société bénéficiaire a usé de cette faculté.

Article 5

Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les provisions ou réserves régulièrement constituées en franchise partielle ou totale d'impôt par la société apporteuse, sauf celles qui proviennent d'établissements stables à l'étranger, soient reprises, dans les mêmes conditions de franchise d'impôt, par les établissements stables de la société bénéficiaire situés dans l'État de la société apporteuse, la société bénéficiaire se substituant alors aux droits et obligations de la société apporteuse.

Article 6

Dans la mesure où les États membres appliquent, lorsque les opérations visées à l'article 1er interviennent entre sociétés de l'État de la société apporteuse, des dispositions permettant la reprise, par la société bénéficiaire, des pertes de la société apporteuse non encore amorties du point de vue fiscal, ils étendent le bénéfice de ces dispositions à la reprise, par les établissements stables de la société bénéficiaire situés sur leur territoire, des pertes de la société apporteuse non encore amorties du point de vue fiscal.

Article 7

1. Lorsque la société bénéficiaire détient une participation dans le capital de la société apporteuse, la plus-value obtenue par la société bénéficiaire à l'occasion de l'annulation de sa participation ne donne lieu à aucune imposition.

2. Les États membres ont la faculté de déroger au paragraphe 1 lorsque la participation que détient la société bénéficiaire dans le capital de la société apporteuse n'excède pas 25 %.

Article 8

1. L'attribution, à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'un échange d'actions, de titres représentatifs du capital social de la société bénéficiaire ou acquérante à un associé de la société apporteuse ou acquise, en échange de titres représentatifs du capital social de cette dernière société, ne doit, par elle-même, entraîner aucune imposition sur le revenu, les bénéfices ou les plus-values de cet associé.

2. Les États membres subordonnent l'application du paragraphe 1 à la condition que l'associé n'attribue pas aux titres reçus en échange une valeur fiscale plus élevée que celle que les titres échangés avaient immédiatement avant la fusion, la scission ou l'échange d'actions.

▼B

L'application du paragraphe 1 n'empêche pas les États membres d'imposer le profit résultant de la cession ultérieure des titres reçus de la même manière que le profit qui résulte de la cession des titres existant avant l'acquisition.

Par «valeur fiscale», on entend la valeur qui servirait de base pour le calcul éventuel d'un profit ou d'une perte entrant en compte pour l'assiette d'un impôt frappant le revenu, les bénéfices ou les plus-values de l'associé de la société.

3. Dans le cas où un associé est autorisé, conformément à la législation de l'État membre de sa résidence, à opter pour un traitement fiscal différent de celui défini au paragraphe 2, le paragraphe 1 ne s'applique pas aux titres représentatifs pour lesquels cet associé aura exercé son droit d'option.

4. Les paragraphes 1, 2 et 3 ne font pas obstacle à la prise en compte, pour la taxation de l'associé, de la soulte en espèces qui lui est éventuellement attribuée à l'occasion de la fusion, de la scission ou de l'échange d'actions.

TITRE III

Règles applicables aux apports d'actifs

Article 9

Les articles 4, 5 et 6 s'appliquent aux apports d'actifs.

TITRE IV

Cas particulier de l'apport d'un établissement stable

Article 10

1. Lorsque dans les biens apportés à l'occasion d'une fusion, d'une scission ou d'un apport d'actifs figure un établissement stable de la société apporteuse situé dans un État membre autre que celui de cette société, ce dernier renonce à tout droit d'imposer l'établissement stable. Toutefois, l'État de la société apporteuse peut réintégrer dans les bénéfices imposables de celle-ci les pertes antérieures de l'établissement stable qui ont été éventuellement déduites du bénéfice imposable de la société dans cet État et qui n'ont pas été compensées. L'État où est situé l'établissement stable et l'État de la société bénéficiaire appliquent à cet apport les dispositions de la présente directive comme si le premier État était celui de la société apporteuse.

2. Par dérogation au paragraphe 1, lorsque l'État membre de la société apporteuse applique un régime d'imposition du bénéfice mondial, cet État a le droit d'imposer les bénéfices ou les plus-values de l'établissement stable qui apparaissent à l'occasion de la fusion, de la scission ou de l'apport d'actifs, à condition qu'il admette la déduction de l'impôt qui, en l'absence des dispositions de la présente directive, aurait frappé ces bénéfices ou ces plus-values dans l'État où est situé l'établissement stable et qu'il admette cette déduction de la même manière et pour le même montant qu'il l'aurait fait si l'impôt avait été réellement établi et payé.

TITRE V

Dispositions finales

Article 11

1. Un État membre peut refuser d'appliquer tout ou partie des dispositions des titres II, III et IV ou en retirer le bénéfice lorsque l'opération de fusion, de scission, d'apport d'actifs ou d'échange d'actions:

a) a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales; le fait qu'une des opérations visées à l'article 1er n'est pas effectuée pour des motifs économiques valables, tels que la restructuration ou la rationalisation des activités des sociétés participant à l'opération, peut constituer une présomption

▼B

que cette opération a comme objectif principal ou comme un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales;

b) a pour effet qu'une société, que celle-ci participe ou non à l'opération, ne remplit plus les conditions requises pour la représentation des travailleurs dans les organes de la société selon les modalités applicables avant l'opération en question.

2. Le paragraphe 1 point b) s'appliquera aussi longtemps que et dans la mesure où aucune réglementation communautaire comportant des dispositions équivalentes en matière de représentation des travailleurs dans les organes de la société ne sera applicable aux sociétés faisant l'objet de la présente directive.

Article 12

1. Les États membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive avant le 1er janvier 1992. Ils en informent immédiatement la Commission.

2. Par dérogation au paragraphe 1, la République portugaise peut reporter au 1er janvier 1993 la mise en application des dispositions relatives aux apports d'actifs et aux échanges d'actions.

3. Les États membres veillent à communiquer à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine régi par la présente directive.

Article 13

Les États membres sont destinataires de la présente directive.

▼B

ANNEXE

Liste des sociétés visées à l'article 3 point a)

a) Les sociétés de droit belge dénommées «société anonyme»/«naamloze vennootschap», «société en commandite par actions»/«commanditaire vennootschap op aandelen», «société privée à responsabilité limitée»/«besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», ainsi que les entités de droit public qui opèrent sous le régime du droit privé;

b) les sociétés de droit danois dénommées «aktieselskab», «anpartsselskab»;

c) les sociétés de droit allemand dénommées «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung», «bergrechtliche Gewerkschaft»;

d) les sociétés de droit hellénique dénommées «ανώνυμη εταιρία»;

e) les sociétés de droit espagnol dénommées «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», ainsi que les entités de droit public qui opèrent sous le régime du droit privé;

f) les sociétés de droit français dénommées «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», ainsi que les établissements et entreprises publics à caractère industriel et commercial;

g) les sociétés de droit irlandais dénommées «public companies limited by shares or by guarantee», «private companies limited by shares or by guarantee», les établissements enregistrés sous le régime des «Industrial and Provident Societies Acts»ou les «building societies» enregistrées sous le régime des «Building Societies Acts»;

h) les sociétés de droit italien dénommées «società per azioni», «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», ainsi que les entités publiques et privées qui exercent des activités industrielles et commerciales;

i) les sociétés de droit luxembourgeois dénommées «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée»;

j) les sociétés de droit néerlandais dénommées «naamloze vennootschap», «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid»;

k) les sociétés commerciales ou sociétés civiles de forme commerciale, ainsi que d'autres personnes morales exerçant des activités commerciales ou industrielles, qui sont constituées conformément au droit portugais;

l) les sociétés constituées conformément au droit du Royaume-Uni;

▼A1

m) les sociétés de droit autrichien dénommées «Aktiengesellschaft», «Gesellschaft mit beschränkter Haftung»;

n) les sociétés de droit finlandais dénommées «osakeyhtiö/aktiebolag», «osuuskunta/andelslag», «säästöpankki/sparbank» et «vakuutusyhtiö/försäkringsbolag»;

o) les sociétés de droit suédois dénommées «aktiebolag», «bankaktiebolag», «försäkringsaktiebolag».