RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-20-40-20-20181003
Date de publication : 03/10/2018

IS - Fusions et opérations assimilées - Apports partiels d'actifs - Apports de participation assimilés à une branche complète d'activité

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Fusions et opérations assimilées
Titre 2 : Fusions et opérations assimilées - Scissions et apports partiels d'actifs
Chapitre 4 : Apports partiels d'actifs
Section 2 : Apports de participation assimilés à une branche complète d'activité

Sommaire :

I. Apports représentant plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés et apports venant renforcer cette détention
II. Apports de participation conférant à la société bénéficiaire des apports la détention directe de plus de 30 % des droits de vote
III. Apports de participation conférant à la société bénéficiaire des apports la fraction des droits de vote la plus élevée
IV. Modalités d'application
A. Précisions relatives à l'apport
B. La soulte éventuellement reçue ne doit pas excéder 10 % du nominal des titres attribués en contrepartie de l'apport

1

Le régime fiscal spécial des apports partiels d'actifs en matière d'impôt sur les sociétés est défini à l' article 210 B du code général des impôts (CGI).

Ce régime s'applique de plein droit aux apports partiels d'actifs qui portent sur une branche complète d'activité ou des éléments assimilés.

L'article 210 B du CGI assimile à une branche complète d'activité les apports de participations portant sur plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés sous réserve que la société apporteuse respecte les règles et conditions prévues aux troisième et quatrième alinéas du 7 bis de l' article 38 du CGI.

Conformément aux dispositions de l'article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, le régime spécial de plein droit est étendu aux apports de titres, réalisés à compter du 1er janvier 2018, qui

viennent renforcer une détention de participations portant, avant l'apport, sur plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés.

Le régime spécial de plein droit est ouvert, sous réserve du respect de certaines conditions, à certaines opérations d'apports de titres qui confèrent le contrôle de la société dont les titres sont apportés à la société bénéficiaire de l'apport.

Ainsi, est également assimilé à l'apport d'une branche complète d'activité, sous réserve du respect de certaines conditions :

- l'apport de participation conférant à la société bénéficiaire des apports la détention directe de plus de 30 % des droits de vote de la société lorsqu'aucun autre associé ne détient directement ou indirectement une fraction des droits de vote supérieure ;

- l'apport de participation conférant à la société bénéficiaire la fraction des droits de vote la plus élevée lorsque la société bénéficiaire des apports détient déjà plus de 30 % des droits de vote.

I. Apports représentant plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés et apports venant renforcer cette détention

10

Le 1 de l'article 210 B du CGI assimile à des apports de branches complètes d'activité les apports de participations qui portent sur plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés.

Le seuil de 50 % s'apprécie en prenant en compte l'ensemble des apports de titres effectués de manière concomitante à une même société.

20

À cet égard, il n'est pas nécessaire, pour la détermination du seuil de 50 %, que l'ensemble des apports effectués bénéficient du régime spécial prévu à l'article 210 B du CGI.

Sont donc également pris en compte, pour l'appréciation de ce seuil, les apports effectués par les particuliers, les entreprises individuelles, les sociétés de personnes et les sociétés étrangères qui ne sont pas imposables en France ainsi que les sociétés françaises soumises à l'impôt sur les sociétés qui ne demandent pas à bénéficier du régime spécial prévu à l'article 210 B du CGI.

30

Bien entendu, le régime spécial prévu à l'article 210 B du CGI est réservé aux seules sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

40

Le régime fiscal applicable à la société dont les titres sont apportés est indifférent.

Dès lors, les apports portant sur plus de 50 % des titres de sociétés de personnes ou de sociétés étrangères non imposables à l'impôt sur les sociétés en France peuvent, le cas échéant, être assimilés à des apports de branches complètes d'activité pour l'application des dispositions de l'article 210 B du CGI.

50

Ne peuvent en revanche être assimilés à des apports de branches complètes d'activité pour l'application de l'article 210 B du CGI, les apports de droits détenus dans un groupement d'intérêt économique (GIE), qui ne remplissent pas les conditions prévues pour en bénéficier. En effet, lesdits groupements ne sont pas des sociétés, n'ont pas nécessairement de capital social et ne peuvent pas émettre de titres négociables représentatifs des droits de leurs membres (RM Dubernard n° 40554, JO débats AN du 25 novembre 1996 p. 6159).

55

En application des dispositions du 1 de l'article 210 B du CGI, les apports de participations qui viennent augmenter le pourcentage de détention de la société bénéficiaire lorsque celle-ci détient d'ores et déjà plus de la majorité du capital de la société dont les titres sont apportés sont assimilés à des branches complètes d'activité.

Remarque : Ces dispositions s'appliquent aux opérations d'apport partiel d'actifs réalisées à compter du 1er janvier 2018 conformément à l'article 23 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.

Il est précisé qu'il n'est pas nécessaire que la détention de la majorité du capital résulte d'une précédente opération d'apport ayant bénéficié du régime spécial prévu à l'article 210 B du CGI.

Il est rappelé que le régime spécial est réservé aux seules sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés. En revanche, le régime fiscal applicable à la société dont les titres sont apportés est indifférent.

Dès lors, les apports des titres de sociétés de personnes ou de sociétés étrangères non imposables à l'impôt sur les sociétés en France peuvent, le cas échéant, être assimilés à des apports de branches complètes d'activité pour l'application des dispositions de l'article 210 B du CGI.

Les précisions apportées au **I § 50** sont également applicables aux apports de participation venant renforcer le pourcentage de détention de la société bénéficiaire.

57

Exemple :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 10 % D : 11 %

C : 51 % E : 28 %

La société D envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société C.

À l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A sera la suivante :

B : 10 %

C : 62 %

E : 28 %

La société C, bénéficiaire de l'apport, détenait - avant apport - la majorité de la société A, soit 51 %.

Dans cette hypothèse, l'opération d'apport partiel d'actifs envisagé pourra bénéficier du régime spécial de plein droit.

II. Apports de participation conférant à la société bénéficiaire des apports la détention directe de plus de 30 % des droits de vote

60

Sont assimilés à une branche complète d'activités et peuvent dès lors être placés de plein droit sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI, les apports de participations qui confèrent à la société bénéficiaire des apports la détention directe de plus de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés lorsque aucun autre associé ne détient, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure.

70

Pour l'application de cette mesure, les seuils s'apprécient à la date de réalisation définitive de l'opération d'apport partiel d'actifs, c'est à dire à la date de la dernière assemblée générale qui décide de l'opération.

80

Par ailleurs, il n'est pas exigé que l'apport porte sur une quotité minimale de titres. En effet, pour l'appréciation du pourcentage de 30 % il est tenu compte des titres déjà en possession.

Entrent ainsi dans cette catégorie les apports de titres ayant pour effet de porter au-delà de 30 % le niveau de participation de la société bénéficiaire dans la mesure où cette dernière devient le plus important actionnaire de la société dont les titres sont apportés, qu'elle soit ou non majoritaire.

90

Exemple 1 :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 20 % D : 30 %

C : 20 % E : 30 %

La société B envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société C.

À l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

C : 40 %

D : 30 %

E : 30 %

La société C, bénéficiaire de l'apport, détiendra alors directement plus de 30 % des droits de vote de la société A (soit 40 %).

Aucun autre actionnaire ne détiendrait, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure.

L'opération serait donc éligible au régime spécial de plein droit dès lors qu'elle permet de conférer à la société C :

- la détention directe de plus de 30 % des droits de vote de la société A ;

- un pourcentage de droits de vote supérieur à celui détenu par D et E.

100

Exemple 2 :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 30 % D : 50 %

C : 15 % E : 5 %

La société D envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société E.

À l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

B : 30 %

C : 15 %

E : 55 %

La société E, bénéficiaire de l'apport, détiendrait alors directement plus de 30 % des droits de vote de la société A (soit 55 %).

Aucun autre actionnaire ne détiendrait, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure.

L'opération serait donc éligible au régime spécial de plein droit dès lors qu'elle permet de conférer à la société E :

- la détention directe de plus de 30 % des droits de vote de la société A ;

- le contrôle de la société A.

Il est précisé que, dans le même cas de figure, si la société D apportait sa participation à une société X non associée de la société A, le régime spécial s'appliquerait également de plein droit.

110

Exemple 3 :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 50 % D : 50%

La société B envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société F.

À l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

F : 50 % D : 50%

L'apport de participation opéré au bénéfice de la société F, soit 50 %, serait éligible au régime spécial de plein droit dès lors qu'elle permet à la société F de se voir conférer plus de 30 % des droits de vote de la société A et qu'aucun autre associé ne détient, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure. En effet, la participation de la société D est égale à celle de la société F sans lui être supérieure.

120

Exemple 4 :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 33 % D : 33 %

C : 29 % E : 5 %

La société E envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société C.

À l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

B : 33 %

C : 34 %

D : 33 %

Dans ce cas, l'apport de participation opéré au bénéfice de la société C, soit 5 %, serait assimilé à une branche complète d'activité et éligible au régime spécial de plein droit. Dans ce cas, il permet à C de se voir conférer plus de 30 % des droits de vote de A et lui donne la plus forte quotité au sein du capital de A.

130

Pour l'appréciation de la détention de la quote-part la plus élevée, il n'est pas tenu compte de la détention indirecte de la société cible par la société ayant réalisé l'apport.

140

Exemple :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

M : 40 %

B : 30 %

C : 30 %

La société M apporte, à une société nouvelle F qu'elle détient à 100 %, l'ensemble de ses titres de la société A moins quelques actions.

À l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

F : 39,99 % M : 0,01 %

B : 30 % C : 30 %

Dans ce cas, l'apport de participation opéré au bénéfice de la société F, soit 39,99 %, serait assimilé à une branche complète d'activité et éligible au régime spécial de plein droit. Il permet, en effet, à la société F de se voir conférer plus de 30 % des droits de vote de la société A et lui donne la plus forte quotité au sein du capital de la société A.

Pour l'appréciation du contrôle indirect, il n'est pas tenu compte des actions que la société M a reçu en contrepartie de son apport à la société F : la quotité détenue indirectement par la société M dans la société A par l'intermédiaire de la société F n'est pas prise en compte.

150

En revanche, ne peuvent bénéficier du régime spécial de plein droit au titre de cette disposition :

- les apports de participation conférant au bénéficiaire le niveau de droit de vote le plus élevé dès lors que ce dernier détient, à l'issue de l'opération d'apport partiel d'actifs, moins de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés ;

- les apports de titres conférant au bénéficiaire plus de 30 % des droits de vote dans la société dont les titres sont apportés, mais pas la quotité de droit de vote la plus élevée ;

- les apports de participation ne conférant ni le niveau de droit de vote le plus élevé, ni la détention de plus de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés.

Dans cette hypothèse, seul le recours à la procédure d'agrément prévue au 3 de l'article 210 B du CGI sera susceptible, le cas échéant, de placer l'opération d'apport partiel d'actifs envisagée sous le régime spécial.

160

Exemple 1 :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

M : 40 % B : 30 %

C : 15 % D : 15 %

La société B est détenue à 100 % par la société D.

La société M apporte 40 % des titres de la société A à une société nouvelle F.

À l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

F : 40 % B : 30 %

C : 15 % D : 15 %

Dans ce cas, la société F de se voit conférer plus de 30 % des droits de vote de la société A. Cependant, la société D détiendrait une fraction des droits de vote supérieure à celle détenue par la société F. En effet, la société D détient 45 % de la société A (30 % indirectement et 15 % directement). Cette opération n'est donc pas éligible au régime spécial. Cependant, la société M pourra déposer dans le cadre de la procédure d'agrément, une demande afin d'obtenir, le cas échéant, le bénéfice du régime spécial.

170

Exemple 2 :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 10 % E : 20 %

C : 15 % F : 15 %

D : 20 % G : 20 %

La société B envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société C.

À l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A serait la suivante :

C : 25 % F : 15 %

D : 20 % G: 20 %

E : 20 %

La société C, bénéficiaire de l'apport, détiendra alors 25 %, soit moins de 30 % des droits de vote de la société A.

L'opération n'est donc pas éligible au régime spécial, même si aucun autre associé ne détient, directement ou indirectement, une fraction des droits de vote supérieure à celle détenue par la société C.

Cependant, dans ce cas, la société B pourra déposer, préalablement à la réalisation de l'opération d'apport, une demande d'agrément afin d'obtenir, le cas échéant, le bénéfice du régime spécial.

180

Exemple 3 :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 30 % D : 29 %

C : 16 % E : 25 %

La société B envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société C (20 %) et à la société D (10 %).

À l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A sera la suivante :

C : 36 %

D : 39 %

E : 25 %

La société C, bénéficiaire de l'un des apports, détiendrait alors plus de 30 %, mais la société D détiendrait une fraction des droits de vote supérieure à celle détenue par la société C.

Cette partie de l'opération n'est donc pas éligible au régime spécial. Cependant, la société B pourra déposer dans le cadre de la procédure d'agrément, une demande afin d'obtenir, le cas

échéant, le bénéfice du régime spécial.

En revanche, la société D venant à posséder plus de 30 % et la quote-part la plus élevée, l'apport des titres B à D sera assimilé à une branche complète d'activités et pourra bénéficier du régime spécial.

III. Apports de participation conférant à la société bénéficiaire des apports la fraction des droits de vote la plus élevée

190

Sont assimilés à une branche complète d'activité et peuvent dès lors être placés de plein droit sous le régime spécial des fusions, les apports de participation conférant à la société bénéficiaire des apports, qui détient d'ores et déjà plus de 30 % des droits de vote de la société dont les titres sont apportés, la fraction des droits de vote la plus élevée dans la société.

200

Pour l'application de cette mesure, les seuils s'apprécient à la date de réalisation de l'opération d'apport partiel d'actifs.

210

Par ailleurs, il n'est pas exigé que l'apport ainsi défini porte sur une quotité minimale de titres.

Entrent ainsi dans cette catégorie les apports réalisés au profit d'un actionnaire déjà porteur d'une participation représentant plus de 30 % des droits de vote ayant pour effet de le placer en position prédominante, que ce dernier détienne ou non la majorité absolue.

220

Exemple :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 35 % D : 10 %

C : 20 % E : 35 %

La société D envisage d'apporter sa participation dans la société A à la société B.

À l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A sera la suivante :

B : 45 %

C : 20 %

E : 35 %

La société B détenait déjà 35 % des droits de vote de la société A, soit plus de 30 %.

À l'issue de l'opération, la société B, bénéficiaire de l'apport, détient la fraction des droits de vote la plus élevée dans la société A (soit 45 %).

L'opération pourra donc bénéficier de l'application du régime spécial. Au cas présent la société B n'est pas majoritaire.

(230-240)

IV. Modalités d'application

A. Précisions relatives à l'apport

250

Les seuils visés ci-dessus (cf. I § 10 et suivants) s'apprécient en prenant en compte l'ensemble des apports de titres effectués de manière concomitante à une même société.

260

Exemple :

Soit une société A détenue par les sociétés suivantes :

B : 12 % D : 12 % F : 10 % C : 12 % E : 25 % G : 29 %

Les sociétés B, C et D envisagent d'apporter leur participation dans la société A (qui est inférieure au seuil de 50 %) à la société H qui ne détenait jusqu'alors aucune participation dans cette dernière. Soit un apport de 36 %.

À l'issue de l'opération, la répartition du capital de la société A sera la suivante :

H : 36 % F : 10 %

E : 25 % G : 29 %

Dans ce cas, l'apport de participation opéré au bénéfice de la société H, soit 12 %+ 12 % + 12 % = 36 %, serait assimilé à une branche complète d'activité car il permet à H de se voir conférer plus de 30 % des droits de vote de A et lui donne la plus forte quotité au sein du capital de A. L'opération d'apport est éligible de plein droit au régime spécial.

270

Il est précisé qu'il n'est pas nécessaire, pour la détermination des seuils visés ci-dessus (cf. I § 10 et suivants), que l'ensemble des apports effectués bénéficie du régime spécial prévu à l'article 210 B du CGI.

280

Sont donc également pris en compte, pour l'appréciation de ces seuils, les apports effectués par les particuliers, les entreprises individuelles, les sociétés de personnes et les sociétés étrangères qui ne sont pas imposables en France ainsi que les sociétés françaises soumises à l'impôt sur les sociétés qui ne demandent pas à bénéficier du régime spécial prévu à l'article 210 B du CGI.

290

Aucune condition relative au statut fiscal de la société dont les titres sont apportés n'étant exigée, les apports remplissant les conditions exposées (cf. I § 10 et suivants) des titres de sociétés de personnes ou de sociétés étrangères non imposables à l'impôt sur les sociétés en France peuvent, le

cas échéant, être assimilés à des apports de branches complètes d'activité pour l'application des dispositions de l'article 210 B du CGI.

B. La soulte éventuellement reçue ne doit pas excéder 10 % du nominal des titres attribués en contrepartie de l'apport

300

Les apports de titres ne sont assimilés à une branche complète d'activité que pour autant que la société apporteuse respecte les règles et conditions prévues aux troisième et quatrième alinéas du 7 bis de l'article 38 du CGI.

Dès lors, la société apporteuse ne doit pas recevoir une soulte qui dépasse 10 % de la valeur nominale des parts ou actions attribuées.

En effet, le régime spécial prévu à l'article 210 B du CGI n'est pas applicable si la société apporteuse est rémunérée par une soulte qui excède 10 % de la valeur nominale des actions ou parts de la société bénéficiaire des apports qui lui sont attribuées.

Sont seules admises les soultes perçues en espèces par la société apporteuse, à l’exclusion donc de celles qui prendraient la forme d’une prise en charge isolée, directe ou indirecte, d’un passif de l’apporteuse par la bénéficiaire.

Lorsqu'une soulte est perçue, cette soulte est imposable selon les modalités prévues au troisième alinéa du 7 bis de l'article 38 du CGI.

310

Remarque : La notion d'apport d'élément assimilé à un apport de branche complète d'activité est propre à l'impôt sur les sociétés ; en ce qui concerne les droits d'enregistrement, il convient de consulter le BOI-ENR-AVS-20-80**.**

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 20/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7265-PGP.html/identifiant=BOI-IS-FUS-20-40-20-20181003