

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-20-40-30-20130107

Date de publication : 07/01/2013

Date de fin de publication : 03/10/2018

**IS - Fusions et opérations assimilées - Modalités d'application du régime spécial aux apports partiels d'actif**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

IS - Impôt sur les sociétés

Fusions et opérations assimilées

Titre 2 : Opérations assimilées aux fusions - Scissions et apports partiels d'actifs

Chapitre 4 : Apports partiels d'actifs

Section 3 : Modalités d'application du régime spécial aux apports partiels d'actifs

**Sommaire :**

I. Situation de la société apporteuse

A. Régime fiscal des plus-values d'apport

1. Rappel des règles comptables de valorisation des apports

2. Opérations transcrites aux valeurs réelles

B. Détermination des résultats imposables

1. Imposition des bénéfices

2. Provisions constituées par la société apporteuse

3. Amortissements réellement différés

4. Reports des déficits et intérêts différés

C. Régime des plus-values de cession

II. Situation de la société bénéficiaire

A. Obligations de la société bénéficiaire des apports

1. Règles indépendantes du mode de transcription des apports

2. Opérations transcrites selon les valeurs réelles

3. Opérations transcrites selon les valeurs comptables

B. Droits de la société bénéficiaire des apports

**1**

Lorsqu'ils remplissent, de plein droit ou sous agrément, les conditions du régime spécial des fusions, les apports partiels d'actif bénéficient des dispositions fiscales prévues à l'article 210 A du code général des impôts (CGI), pour les opérations de fusion proprement dites (en ce sens, BOI-IS-FUS-10-20-30 et BOI-IS-FUS-10-20-40).

**I. Situation de la société apporteuse**

10

D'une façon générale, la société apporteuse bénéficie des dispositions prévues en cas de fusion pour la société absorbée (en ce sens, [BOI-IS-FUS-10-20-30](#)).

20

En contrepartie, la société apporteuse doit s'engager à calculer les plus-values de cession afférentes aux titres reçus en contrepartie de l'apport par référence à la valeur que les biens apportés avaient du point de vue fiscal dans ses propres écritures.

## A. Régime fiscal des plus-values d'apport

---

### 1. Rappel des règles comptables de valorisation des apports

---

30

Lorsque les sociétés parties à l'opération d'apport sont placées sous contrôle commun ou lorsque l'opération réalisée « à l'envers » entre des sociétés sous contrôle distinct, la réglementation comptable impose la transcription des apports par la société bénéficiaire pour leur valeur comptable dans les comptes de la société apporteuse. Aucune plus-value d'apport n'est alors dégagée en comptabilité dans les comptes de la société apporteuse.

Les développements qui suivent, relatives aux plus-values d'apports, ne concernent donc que les opérations d'apports réalisées qui sont transcrites sur la base des valeurs réelles des éléments apportés.

Pour plus de précisions sur les règles comptables, [BOI-IS-FUS-30](#).

### 2. Opérations transcrites aux valeurs réelles

---

40

De façon générale, sur l'ensemble de ces développements, il convient de se reporter dans le [BOI-IS-FUS-10-20-30](#) au I-B-1.

50

Aucun impôt n'est prélevé sur les plus-values nettes constatées sur les éléments de l'actif apporté.

60

La plus-value dégagée par une société sur des éléments non amortissables à l'occasion d'un apport partiel d'actif constitue une plus-value de cession. Il en est ainsi que l'apport soit placé ou non sous le régime spécial prévu à l'article 210 B du CGI. Cette plus-value est donc effectivement réalisée et ne peut, dans ces conditions, être assimilée à une plus-value de réévaluation (RM Chauvet député, JO débats AN du 15 décembre 1977, p. 8746).

70

*Le droit d'apport (supprimé depuis le 15 octobre 1993), incombant normalement à la société bénéficiaire mais pris en charge contractuellement par la société apporteuse, ne peut pas être admis en déduction des résultats de l'exercice au*

*cours duquel il a été payé. Celui-ci doit venir en diminution de la plus-value dégagée par l'apport partiel d'actif. Cette plus-value étant exonérée d'impôt, la dépense acquittée par la société apporteuse n'a donc pas d'influence sur ses bénéfices imposables (CE, arrêt du 28 février 1973, req. n° 85139, RJ n° II, p. 30).*

## **B. Détermination des résultats imposables**

---

### **1. Imposition des bénéfiques**

---

**80**

De façon générale, sur l'ensemble de ces développements, il convient de se reporter au [BOI-IS-FUS-10-20-30](#).

**90**

Dès lors que la société apporteuse continue d'exister, les résultats de l'exercice en cours à la date de l'apport ne deviennent imposables qu'à la clôture de cet exercice.

**100**

En revanche, un apport partiel portant sur une branche complète d'activité constitue une cessation partielle d'entreprise et entraîne, dès lors, les conséquences fiscales d'une telle opération. L'administration admet toutefois qu'il n'y a pas lieu d'assurer dans ce cas l'imposition immédiate des résultats de la branche d'activité ou de l'établissement apporté.

### **2. Provisions constituées par la société apporteuse**

---

**110**

Les provisions figurant au bilan de la société apporteuse ne sont soumises à l'impôt sur les sociétés que si elles sont devenues sans objet.

### **3. Amortissements réellement différés**

---

**120**

Les amortissements réellement différés en période déficitaire -sans contrevenir aux dispositions du [premier alinéa de l'article 39 B du CGI](#) qui se rapportent aux biens ayant fait l'objet d'un apport partiel d'actif admis au bénéfice du régime spécial des fusions, ne peuvent être déduits des résultats imposables de l'entreprise apporteuse dès lors que ces amortissements ne sont plus susceptibles d'être constatés en écritures et que les plus-values afférentes aux biens apportés ont été calculées par référence à une valeur comptable déterminée sans prise en considération desdits amortissements.

### **4. Reports des déficits et intérêts différés**

---

**130**

[BOI-SJ-AGR-20-30-10-10](#).

## **C. Régime des plus-values de cession**

---

## 140

En contrepartie, la société apporteuse doit s'engager à calculer les plus-values de cession afférentes aux titres reçus en contrepartie de l'apport par référence à la valeur que les biens apportés avaient du point de vue fiscal dans ses propres écritures (en ce sens, [BOI-IS-FUS-20-40-10 au II-A](#)).

## 150

Les actions émises en rémunération d'apports partiels d'actif placés sous le régime de l'[article 210 B du CGI](#) doivent, par définition, être conservées par la société apporteuse pendant trois ans ([BOI-IS-FUS-20-40-10 au I-A](#)). Leur cession ne peut donc intervenir, sauf à perdre rétroactivement le bénéfice du régime fiscal des fusions, qu'après une durée de conservation qui assure automatiquement à la société cédante le régime des plus-values ou moins-values à long terme.

## 160

Toutefois conformément à l'engagement contracté lors de l'apport partiel d'actif, la société cédante doit déterminer la plus-value ou la moins-value de cession en comparant le prix de vente à la valeur que les biens apportés comportaient, du point de vue fiscal, dans ses propres écritures. Il en est ainsi quelle que soit la nature des biens apportés. La valeur à prendre en considération est le montant de l'actif net comptable apporté avant toute réévaluation pouvant résulter du traité d'apport. Cette valeur est donc atténuée après déduction des passifs pris en charge ainsi que des amortissements et provisions constitués sur les éléments d'actif transférés.

## 170

### Exemple:

Soit une société A qui a apporté à une société B une branche complète d'activité. La valeur comptable des actifs transférés est de 1 800 000 € et leur valeur réelle de 2 800 000 €.

Les passifs transférés se décomposent comme suit :

- dettes à long terme : 690 000 € ;

- dettes à court terme : 534 000 €.

En principe, la valeur comptable des actions créées à l'occasion de la rémunération de cet apport s'élèvera à :

$$2\,800\,000\ \text{€} - (690\,000\ \text{€} + 534\,000\ \text{€}) = 1\,576\,000\ \text{€}.$$

Mais, en cas de cession (laquelle ne pourra intervenir qu'après l'expiration du délai de trois ans), la plus-value de cession n'aura pas à être déterminée par référence à la valeur comptable des actions cédées mais par rapport à la valeur fiscale que les biens apportés avaient, au moment de l'apport, dans les écritures de la société absorbée.

En l'occurrence cette valeur s'élevait à : 1 800 000 € (valeur comptable nette des actifs) moins 1 224 000 € (passif transféré), soit 576 000 €.

Par suite, si la cession de ces actions s'opère sur la base d'un prix de 1 800 000 €, la plus-value taxable s'élèvera à :

$$1\,800\,000\ \text{€} - 576\,000\ \text{€} = 1\,224\,000\ \text{€}.$$

Elle sera entièrement soumise au régime du long terme nonobstant le fait que la valeur fiscale de l'actif apporté telle qu'elle résultait des écritures de la société apporteuse, soit 576 000 €, ait été

déterminée après imputation de 360 000 € d'amortissements.

## II. Situation de la société bénéficiaire

### 180

La société bénéficiaire de l'apport partiel d'actif est quant à elle soumise, d'une manière générale, aux mêmes obligations que la société absorbante et peut se prévaloir des mêmes droits que celle-ci (en ce sens, [BOI-IS-FUS-10-20-30](#)).

### A. Obligations de la société bénéficiaire des apports

---

#### 190

Conformément au [3 de l'article 210 A du CGI](#), elle doit notamment s'engager, dans l'acte d'apport, à :

- reprendre à son bilan certaines écritures de la société apporteuse ;
- se substituer à la société auteur de l'apport pour réintégrer dans ses résultats imposables les plus-values et profits dont l'imposition avait été différée chez cette dernière ;
- calculer les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession d'éléments non amortissables qui lui sont apportés d'après la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société apporteuse ;
- si des plus-values ont été dégagées sur l'apport des éléments amortissables, réintégrer, de manière échelonnée, dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport de ces éléments, étant précisé que la fraction non encore taxée des plus-values afférentes aux biens qui sont cédés avant la fin de la période de réintégration est rattachée à l'exercice même de cession.

### 1. Règles indépendantes du mode de transcription des apports

---

#### 200

De façon générale, sur l'ensemble de ces développements, il convient de se reporter au [BOI-IS-FUS-10-20-30](#).

#### 210

S'agissant de la réserve spéciale des plus-values à long terme, si la société apporteuse a maintenu à son bilan la part de la réserve spéciale des plus-values à long terme qui excédait 200 M€ à la clôture du premier bilan arrêté à compter du 31 décembre 2004, la société bénéficiaire des apports n'est pas tenue de reprendre à son passif la réserve spéciale où la société apporteuse a inscrit les plus-values à long terme soumises antérieurement aux taux réduits.

Toutefois et en tout état de cause, elle ne saurait être admise à inscrire à son passif une fraction de cette réserve spéciale plus que proportionnelle à la valeur des éléments d'actif apportés par rapport à celle de l'ensemble des actifs de l'apporteur.

Il en est de même en ce qui concerne la dotation de la réserve spéciale des plus-values à long terme par le débit d'un compte de report à nouveau débiteur.

#### 220

En cas d'apport partiel d'actif, la société bénéficiaire des apports n'est pas tenue de reprendre au passif de son bilan la réserve spéciale pour fluctuation des cours que la société apporteuse a constituée à la clôture de son premier exercice clos à compter du 31 décembre 1997.

En tout état de cause, la fraction de la réserve reprise au bilan de la société bénéficiaire des apports ne peut être supérieure à celle déterminée proportionnellement au montant des provisions pour fluctuation des cours constituées à l'ouverture du premier exercice clos à compter du 31 décembre 1997 au titre des matières premières utilisées pour l'exercice de l'activité reprise.

## **2. Opérations transcrites selon les valeurs réelles**

---

### **230**

De façon générale, sur l'ensemble de ces développements, il convient de se reporter aux [BOI-IS-FUS-10-20-30](#) et [BOI-IS-FUS-10-20-40-20](#) au I.

## **3. Opérations transcrites selon les valeurs comptables**

---

### **240**

Sur les obligations de la société bénéficiaire des apports, il convient de se reporter aux développements consacrés aux fusions au [BOI-IS-FUS-10-20-30](#).

### **250**

D'une façon générale, pour davantage de développements sur les règles comptables, se reporter au [BOI-IS-FUS-30](#).

## **B. Droits de la société bénéficiaire des apports**

---

### **260**

En contrepartie de ses obligations, la personne morale bénéficiaire de l'apport partiel d'actif se trouve investie des mêmes droits qu'en cas de fusion ou de scission.

### **270**

D'une façon générale, il convient donc de se reporter aux développements consacrés aux fusions dans les [BOI-IS-FUS-10-20-30](#) et [BOI-IS-FUS-10-20-40-20](#), relatifs notamment au traitement des amortissements des biens reçus en apport qui diffère selon que l'apport partiel d'actif est transcrit aux valeurs nettes comptables ou aux valeurs réelles.

**Remarque** : Il est précisé, en outre, que la société bénéficiaire de l'apport ne peut en aucun cas être admise à prélever globalement en franchise d'impôt sur ses premiers résultats bénéficiaires les amortissements différés en période déficitaire et non comptabilisés par la société apporteuse.

### **280**

S'agissant plus particulièrement du cas où l'apport dégage une moins-value nette partielle, la société bénéficiaire de l'apport peut reporter sur ses résultats imposables, dans les conditions du report déficitaire, tout ou partie de la moins-value nette déagée par l'apport des biens amortissables. Ce report doit être prévu dans l'acte d'apport.

Bien entendu, la société bénéficiaire de l'apport ne peut déduire cette moins-value de ses propres résultats que dans la mesure où l'acte d'apport n'en a pas prévu le report sur les résultats de la société apporteuse (en ce sens, [BOI-IS-FUS-10-20-30](#) au I-B-1-a-2°).