RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté Égalité Fraternité

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-20-40-30-20190410
Date de publication : 10/04/2019

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

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 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'actifs bénéficient des dispositions fiscales prévues à l'article 210 A du code général des impôts (CGI), pour les opérations de fusion proprement dites (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 (BOI-IS-FUS-10-20-30).

20

Conformément aux dispositions du 2 de l'article 210 B du CGI, la société apporteuse doit 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 est 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, il convient de se reporter au 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 au BOI-IS-FUS-10-20-30 au I-B-1 § 90 et suivants.

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'actifs 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'actifs. 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 bénéfices

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'actifs 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

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-SJ-AGR-20-30-10-10.

C. Régime des plus-values de cession

140

La société apporteuse doit 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.

(150)

160

En cas de cession des actions émises en rémunération de l'apport, la société apporteuse 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

En outre, pour la détermination de la nature à court terme ou à long terme de la plus-value ou moins-value de cession ultérieure des titres reçus en contrepartie, il y a lieu d’opérer une distinction en fonction de l’apport réalisé.

Le délai de détention des titres est ainsi déterminé différemment selon que l’apport porte sur une branche complète d’activité ou sur des éléments assimilés.

173

Le délai de détention des titres reçus en contrepartie de l'apport d’une branche complète d’activité est décompté à partir de leur date d'inscription à l'actif de la société apporteuse en conséquence de l'apport.

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 0000 €.

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 € - (690 000 € + 534 000 €) = 1 576 000 €.

Mais, en cas de cession, 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 apporteuse.

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

Par suite, si la cession de ces actions s'opère sur la base d'un prix de 1 900 000 €, la plus-value taxable s'élèvera à :

1 900 000 € - 576 000 € = 1 324 000 €.

Elle sera entièrement soumise au régime du court terme, si les actions sont cédées dans un délai de deux ans à compter de leur date d'inscription à l'actif de la société apporteuse en conséquence de l'apport, ou 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.

175

Conformément au 1 bis de l'article 210 B du CGI, en cas d'apports de participations assimilés à une branche complète d'activité mentionnés au dernier alinéa du 1 de ce même article, la société apporteuse est réputée détenir les titres remis en contrepartie de l'apport depuis la date à laquelle celle-ci a acquis les éléments apportés.

Exemple :

Le 1er juin N, la société A fait l'acquisition de 60 % du capital d'une société B.

Le 1er mars N+5 la société A apporte à la société C l'ensemble des titres de participation de la société B qu'elle détient.

Cet apport est placé sous le régime spécial des fusions.

La valeur fiscale des titres de participation de la société B dans les écritures de la société A était de 2 millions d'euros.

En contrepartie de son apport la société A a reçu à la même date des titres de participation de la société C.

Le 1er mars N+6, la société A cède les titres de participation qu'elle détient sur la société C pour un prix de 6 millions d'euros.

La plus-value de cession des titres de participation de la société C est en conséquence déterminée par référence à la valeur fiscale que les titres de la société B avaient dans les écritures de la société A.

Cette plus-value de cession est d'un montant de 4 millions d'euros (6 millions d'euros - 2 millions d'euros).

Conformément au 1 bis de l'article 210 B du CGI, les titres de participation de la société C cédés par la société A le 1er mars N+6 sont réputés être détenus par cette dernière depuis le 1er juin N.

II. Situation de la société bénéficiaire

180

La société bénéficiaire de l'apport partiel d'actifs 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 (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)

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'apporteuse.

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'actifs, 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 au I § 1 et suivants du BOI-IS-FUS-10-20-40-20.

3. Opérations transcrites selon les valeurs comptables

(240)

250

D'une façon générale, pour davantage de développements sur les règles comptables, il convient de 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'actifs 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'actifs 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 dégagée 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.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 19/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7266-PGP.html/identifiant=BOI-IS-FUS-20-40-30-20190410