

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 412211-19951101

Date de publication : 01/11/1995

CHAPITRE 2 APPORTS PARTIELS D'ACTIF DISPENSÉS D'AGRÉMENT

Sommaire :

CHAPITRE 2
APPORTS PARTIELS D'ACTIF DISPENSÉS D'AGRÉMENT
SECTION 1
Conditions d'application
SOUS-SECTION 1
Nature des biens apportés

CHAPITRE 2

APPORTS PARTIELS D'ACTIF DISPENSÉS D'AGRÉMENT

1L'apport partiel d'actif s'entend, d'une manière générale, de l'opération par laquelle une personne morale apporte une partie de ses éléments d'actif à une autre personne morale et reçoit en échange des titres émis par la société bénéficiaire des apports. Contrairement à la fusion ou à la scission, l'apport partiel d'actif ne se traduit pas par la disparition de la société apporteuse.

2L'article [210 B-1](#) du CGI étend le régime fiscal des fusions prévu à l'article [210 A](#) du même Code aux apports partiels d'actif auxquels participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés, dans la mesure où ces opérations sont agréées par le Ministre de l'économie et des finances.

3Toutefois, conformément aux dispositions de l'article [210 B-1](#) , 2e alinéa du code déjà cité, l'agrément est supprimé en ce qui concerne l'apport partiel d'actif portant sur une branche complète d'activité ou sur des éléments assimilés lorsque la société apporteuse prend l'engagement dans l'acte d'apport :

- de conserver pendant cinq ans les titres remis en contrepartie de l'apport ;
- de calculer ultérieurement les plus-values de cession afférentes à ces mêmes titres par référence à la valeur que les biens apportés avaient du point de vue fiscal, dans ses propres écritures.

4En ce qui concerne l'application du régime spécial des fusions aux apports partiels d'actif qui demeurent soumis à un agrément il convient de se reporter à la [série 13 RC division D 2213](#) .

5Les développements qui suivent traitent exclusivement des conditions d'application et des effets de l'article 210 B-1 , 2e alinéa, du CGI.

SECTION 1

Conditions d'application

La dispense de l'agrément dépend de la nature des biens apportés. Elle est, en outre, subordonnée à la souscription et à l'observation par la société apporteuse de deux engagements. Si ces conditions ne sont pas remplies, l'agrément demeure nécessaire.

SOUS-SECTION 1

Nature des biens apportés

L'apport partiel d'actif doit, soit représenter une branche complète, soit être constitué par des éléments assimilés à une telle branche.

A. NOTION DE BRANCHE COMPLÈTE D'ACTIVITÉ

I. Définition de la branche complète d'activité

1La directive communautaire n° 90/434/CEE du 23 juillet 1990 définit la branche complète d'activité comme « 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 ».

2À cet égard, il est précisé que seuls les éléments de passif directement attachés à la branche d'activité en cause peuvent être apportés. En effet, l'apport d'éléments de passif non attachés à cette branche équivaldrait au paiement d'une soulte par la société bénéficiaire.

3Or, la législation française comme la directive européenne du 23 juillet 1990 ne prévoient pas la possibilité, pour l'apporteur, de recevoir une soulte en complément des titres reçus en rémunération de l'apport.

La prise en charge d'un passif non attaché à la branche apportée fait donc obstacle à l'application du régime de faveur des fusions et cela quel qu'en soit le montant.

4Toutefois, l'application du régime de faveur ne sera pas refusée lorsque la soulte perçue par la société apporteuse sera inférieure à la valeur d'une seule action de la société bénéficiaire des apports.

II. Les immeubles et les marques nécessaires à l'exploitation de la branche apportée

5En principe, l'ensemble des éléments nécessaires à l'activité de la branche d'activité apportée doivent être transférés en pleine propriété à la société bénéficiaire de l'apport.

6Deux exceptions à cette règle sont toutefois admises :

La société apporteuse peut conserver la propriété des constructions nécessaires à l'exercice de l'activité de la branche apportée lorsqu'elle consent à la société bénéficiaire un droit d'usage sur les immeubles en cause qui lui permette d'exploiter de manière autonome et durable la branche d'activité apportée ¹.

7De même, la transmission de la pleine propriété des marques sous lesquelles sont commercialisés les produits de la branche apportée n'est pas exigée lorsque ces marques ne sont pas exclusivement utilisées par cette branche mais qu'elles le sont conjointement par d'autres branches d'activité ou par des filiales de la société apporteuse.

Dans ce cas, la société apporteuse doit concéder la ou les marques en cause à la société bénéficiaire pour une durée suffisamment longue, au moins égale à 10 ans.

III. Cas particulier : Apport par une société étrangère de sa succursale française à une société française

8Les apports partiels d'actif peuvent être soumis au régime spécial des fusions soit de plein droit si la société apporteuse remplit les conditions et souscrit les engagements prévus à l'article 210 B du CGI, soit sur agrément. Lorsque, par application de l'article 244 *bis-B* du même Code et compte tenu des conventions internationales, une société étrangère est imposable en France sur ses plus-values de cessions de droits sociaux, elle doit être considérée comme pouvant valablement s'engager à conserver les titres rémunérant un apport partiel d'actif et à calculer les plus-values de cession d'après la valeur qu'avaient les biens apportés dans ses propres écritures (voir ci-après 4 I 2212, n°s 2 à 16).

9D'autre part, la circonstance que l'article 210 C ne prévoit pas d'agrément en cas d'apport partiel d'actif effectué par une société étrangère à une société française ne fait pas obstacle à la délivrance de l'agrément prévu à l'article 210 B lorsque la société étrangère n'est pas imposable en France sur ses cessions de droits sociaux.

10Dans ces conditions, l'apport par une société étrangère de sa succursale française à une société française peut être considéré comme portant sur une branche complète d'activité au sens de l'article 210 B-1 du CGI s'il constitue un ensemble capable de fonctionner, du point de vue de l'organisation par ses propres moyens. L'agrément ministériel prévu par ledit article est nécessaire dans le cas où la société étrangère n'est pas imposable en France à raison des plus-values qui pourraient être réalisées lors de la cession ultérieure des titres reçus en contrepartie de l'apport. Si la société étrangère est imposable en France à raison des plus-values en cause, les engagements relatifs à la durée de conservation des titres reçus en contrepartie de l'apport et aux modalités de calcul des plus-values ultérieures seront considérés comme valablement pris dès lors que les titres revêtiront la forme nominative et seront déposés dans un établissement agréé au sens de l'article 145 du CGI.

B. NOTION D'ÉLÉMENTS ASSIMILÉS À UNE BRANCHE COMPLÈTE D'ACTIVITÉ

11Le paragraphe VII de l'article 25 de la loi de finances rectificative pour 1991 précise que les apports portant sur plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés sont assimilés à une branche complète d'activité, sous réserve que la société apporteuse respecte les règles et conditions prévues aux deuxième et troisième alinéas du 7 bis de l'article 38 du code général des impôts.

I. Les apports doivent représenter plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés

12Le dernier alinéa du 1 de l'article 210 B du code général des impôts assimile à des apports de branches complètes d'activité les apports de participation 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.

13À cet égard, il est précisé qu'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.

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.

14Bien entendu, le régime spécial prévu à l'article 210 B est réservé aux seules sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

15Les apports de titres portant sur moins de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés ne sont pas considérés comme des éléments assimilés à une branche complète mais peuvent, le cas échéant, bénéficier sur agrément du régime spécial des fusions de sociétés et opérations assimilées.

16 Toutefois, lorsque les titres apportés sont inscrits à la cote officielle (règlement mensuel, marché au comptant) et que l'ensemble des titres apportés de manière concomitante porte sur au moins 30 % de capital social, la procédure de l'agrément n'est pas obligatoire.

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

17Dès 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.

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

18Les apports de titres portant sur plus de 50 % du capital de la société dont les titres sont apportés ne sont assimilés à une branche complète d'activité que pour autant que la société apporteuse respecte les règles et conditions prévues aux deuxième et troisième alinéas de l'article 38-7 bis du code général des impôts.

19Dès 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 de faveur prévu à l'article [210 B](#) du code général des impôts 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 (voir ci-avant [4 I 122](#), n° [11](#)).

Sont concernées les soultes perçues directement ou indirectement par la société apporteuse et notamment par le biais de la prise en charge par la société bénéficiaire du passif incombant à la société apporteuse.

Lorsqu'une soulte est perçue, cette soulte est imposable selon les modalités prévues au 2ème alinéa de l'article [38-7° bis](#) du code général des impôts.

20 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, cf. [13 D 2213](#), n° [4](#) .

1 En ce sens [RM Bourg Broc](#), député, J.O., déb. AN du 30 décembre 1985, p. 5960.