

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

Identifiant juridique : BOI-ENR-AVS-20-80-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

**ENR - Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés -
Apports partiels d'actif**

Positionnement du document dans le plan :

ENR - Enregistrement

Droits dus sur les actes relatifs à la vie des sociétés et assimilés

Titre 2 : Actes passés au cours de l'existence des sociétés

Chapitre 8 : Apports partiels d'actifs

Sommaire :

- I. Régime de droit commun des apports partiels d'actif
 - A. Champ d'application du régime de droit commun des apports partiels d'actifs
 - B. Nature et assiette des droits à percevoir en cas d'application du régime de droit commun des apports partiels d'actif
- II. Régime spécial des apports partiels d'actif
 - A. Champ d'application du régime spécial des apports partiels d'actif
 - 1. Opérations concernées par le régime spécial des apports partiels d'actif
 - a. Définition des opérations concernées par le régime spécial des apports partiels d'actif
 - b. Caractéristiques des opérations concernées par le régime spécial des apports partiels d'actif
 - 1° Auteur de l'apport partiel d'actif
 - 2° Objet de l'apport partiel d'actif
 - a° Apports visés à l'article 301 E de l'annexe II au CGI
 - b° Apports partiels d'actifs agréés
 - c° Apports de participations
 - 3° Rémunération de l'apport partiel
 - 4° Effets de l'apport partiel
 - 2. Conditions relatives au statut fiscal et à la nationalité des personnes morales participantes
 - 3. Apports partiels multiples
 - B. Portée du régime spécial des apports partiels d'actif
 - 1. Exigibilité d'un droit fixe
 - 2. Exonération de droits de mutation sur la prise en charge du passif
 - 3. Perception du droit de partage, solution libérale
- III. Accomplissement de la formalité d'enregistrement et de publicité foncière en cas d'apport partiel d'actifs

1

L'apport partiel d'actif est une opération qui met en présence deux sociétés, et dans laquelle l'une apporte à l'autre, dont elle devient membre, une partie des éléments de son actif, tout en conservant le surplus. Contrairement à la fusion ou à la scission, l'apport partiel d'actif ne se traduit pas par la disparition de la société apporteuse.

10

Il peut être effectué soit au profit d'une société préexistante qui augmente son capital soit au profit d'une société nouvelle constituée pour recevoir cet apport. Une société peut effectuer simultanément plusieurs apports partiels d'actif au profit de sociétés distinctes, préexistantes ou nouvelles.

20

En outre, l'apport partiel d'actif peut avoir pour objet soit un certain nombre d'éléments d'actifs soit un élément isolé de celui-ci (ex. : immeuble, fonds de commerce).

30

En droit fiscal, l'apport doit englober un ensemble d'éléments formant soit une, soit plusieurs branches complètes et autonomes d'activité. Toutefois, cette règle n'est pas applicable aux organismes sans but lucratif et, spécialement, aux associations régies par la loi du 1er juillet 1901 (cf. [BOI-ENR-AVS-40-80-10](#)). Ainsi, il est admis qu'un apport entre associations, même limité à un seul immeuble, puisse être considéré comme portant sur une branche complète et autonome d'activité dès lors que les conditions suivantes se trouvent réunies :

- l'immeuble est affecté à l'exercice d'une activité, même non lucrative, ayant une finalité propre et dont la gestion est susceptible d'être assurée de manière autonome.

Il en est ainsi, par exemple, lorsque les immeubles qui font l'objet de l'apport sont affectés à une école ou à une maison de retraite ;

- l'affectation des locaux à cette activité est maintenue par l'association bénéficiaire de l'apport.

Les apports répondant à ces conditions bénéficient du régime de faveur défini aux [articles 816, 816 A et 817 du CGI](#) (cf. [BOI-ENR-AVS-20-60-30-20](#)).

40

Pour la réalisation des opérations d'apport partiel d'actif : cf. [BOI-ENR-AVS-20-60-10](#).

50

Le présent chapitre a pour objet de présenter successivement :

- le régime de droit commun applicable aux apports partiels d'actif ([I](#)) ;
- le régime spécial des apports partiels d'actifs ([II](#)) ;

- les règles d'accomplissement de la formalité d'enregistrement ou de la publicité foncière (III).

I. Régime de droit commun des apports partiels d'actif

A. Champ d'application du régime de droit commun des apports partiels d'actifs

60

Comme pour les fusions ou les scissions, le régime de droit commun s'applique dans tous les cas où les conditions posées pour l'application du régime spécial ne sont pas réunies.

Il en est ainsi non seulement (cf. [BOI-ENR-AVS-20-60-20](#)) :

- lorsque la société bénéficiaire de l'apport n'est pas une société passible de l'impôt sur les sociétés ;
- lorsque la société apporteuse n'est pas rémunérée dans les conditions prévues à l'[article 301 F de l'annexe II au code général des impôts \(CGI\)](#) ;
- mais encore lorsque les éléments apportés ne forment pas une branche complète et autonome d'activité (sauf agrément, [II-A-1-b-2°-b°](#)).

B. Nature et assiette des droits à percevoir en cas d'application du régime de droit commun des apports partiels d'actif

70

L'apport partiel d'actif entraîne généralement une augmentation du capital de la société qui le reçoit. De ce fait, il convient de transposer les règles exposées à propos du régime de droit commun des fusions (cf. [BOI-ENR-AVS-20-60-20](#)).

80

Remarque : Les conséquences de l'agrément délivré en matière d'impôt sur les sociétés en application des dispositions du [2 de l'article 115 du CGI](#) à une attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif placé sous le régime de l'[article 210 B du CGI](#) aux associés de la société apporteuse sont étendues aux droits d'enregistrement (cf [BOI-ENR-AVS-10-10-20-IV-B-2-b](#)).

90

En revanche, la société apporteuse subsiste et dispose de la faculté soit de conserver les droits sociaux rémunérant son apport, soit de les vendre, soit encore de les répartir entre les associés.

100

En cas de répartition, il convient de percevoir sur la valeur des titres partagés le droit de partage prévu par l'[article 746 du CGI](#) si le partage est pur et simple. Dans la mesure où le partage comporte

une soultte et en cas de vente des droits sociaux, il convient, selon le cas, de faire application, soit du droit prévu à l'[article 726 du CGI](#), soit des dispositions de l'[article 727-I du CGI](#).

II. Régime spécial des apports partiels d'actif

A. Champ d'application du régime spécial des apports partiels d'actif

1. Opérations concernées par le régime spécial des apports partiels d'actif

Après avoir défini les opérations concernées par le régime spécial des apports partiels d'actif, nous présenterons leurs caractéristiques.

a. Définition des opérations concernées par le régime spécial des apports partiels d'actif

110

Aux termes des [articles 301 E de l'annexe II au CGI](#) et [301 F de l'annexe II au CGI](#) auxquels renvoie l'[article 817 A du CGI](#), « constitue un apport partiel d'actif l'opération par laquelle une société apporte à une société relevant du statut fiscal des sociétés de capitaux, en voie de formation ou préexistante, l'ensemble des éléments qui forment soit une, soit plusieurs branches complètes et autonomes d'activité, lorsque :

- l'opération n'entraîne pas la dissolution de la société apporteuse ;
- et qu'elle est rémunérée par l'attribution de droits représentatifs du capital de la société bénéficiaire. Toutefois, l'apport partiel peut faire l'objet de règlements sous une autre forme dans la limite de 10 % de la valeur nominale des droits attribués ».

120

L'[article 817 B du CGI](#) prévoit que le régime spécial de l'[article 816 du CGI](#) s'appliquent également aux opérations agréées dans les conditions prévues à l'[article 210 B-3 du CGI](#) (cf. [II-A-1-b-2°-b°](#)).

b. Caractéristiques des opérations concernées par le régime spécial des apports partiels d'actif

1° Auteur de l'apport partiel d'actif

130

Comme pour les opérations de fusion ou de scission de société, l'apporteur est nécessairement une personne morale.

Mais, à la différence de ces opérations, cette personne morale ne disparaît pas à l'issue de l'opération d'apport partiel (cf. [II-A-1-b-4°](#)).

2° Objet de l'apport partiel d'actif

a° Apports visés à l'article 301 E de l'annexe II au CGI

140

Pour bénéficier de plein droit du régime spécial, l'apport partiel doit porter sur l'ensemble des éléments qui forment soit une, soit plusieurs branches complètes et autonomes d'activité ([CGI, annexe II art. 301 E](#)).

Cette notion s'oppose donc à celle d'apport d'éléments isolés d'actif.

150

Cette définition qui doit être interprétée strictement dans le cas d'apports partiels d'actif intéressant les sociétés, a fait l'objet d'une nécessaire adaptation lorsque les opérations d'apport sont réalisées entre associations (cf. [§ 30](#) et [BOI-ENR-AVS-40-80-10](#)).

160

Il y a branche complète et autonome d'activité lorsque les éléments apportés constituent, au point de vue technique, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens dans des conditions normales.

S'il n'est pas exigé que la pleine propriété des immeubles nécessaires à l'exploitation soit transférée à la société bénéficiaire de l'apport, celle-ci doit toutefois se voir consentir un droit d'usage sur les immeubles en cause qui lui permette d'exploiter de manière autonome et durable la branche d'activité apportée.

Ainsi, il a été jugé qu'un droit d'usage ne peut suppléer un apport en propriété que si le bail concédé porte sur des unités de production nécessaires et essentielles à toutes les activités de la société créée, au point qu'elles en constituent de véritables outils de production. Au cas particulier, l'activité incriminée consistait en l'abattage et le négoce de bétail, ainsi qu'en la fabrication et la vente de produits de charcuterie. Compte tenu de leur nature (abattoirs, installations frigorifiques, entrepôts, laboratoires), les immeubles donnés à bail à la société bénéficiaire de l'apport n'étaient pas seulement nécessaires mais indispensables à l'exploitation de l'activité ([Cass. com. 30 octobre 1989, n° 87-19766](#)).

De même, il n'y a pas d'apport partiel d'actif au sens de l'[article 301 E de l'annexe II au CGI](#) dans le cas d'un apport fait par une société à une autre d'un fonds industriel de fabrication et de vente comprenant les éléments incorporels consistant en clientèle et achalandage, le matériel, les agencements et stocks, lorsque cet apport exclut un élément essentiel : les marques de fabrique ([Cass. com., 13 mai 1980, n° 78-15666](#)).

Cette notion exclut pour la perception des droits d'enregistrement les éléments assimilés à la branche complète et qui s'entendent des participations qui permettent d'exercer le contrôle d'une société. Cette notion, qui demeure propre à l'impôt sur les sociétés, n'exclut pas cependant l'apport de certaines participations (cf. [II-A-1-b-2°-b°](#)).

170

En ce qui concerne les associations, il est admis qu'un apport, même limité à un seul immeuble, peut être considéré comme portant sur une branche complète et autonome d'activité dès lors que les conditions suivantes se trouvent réunies :

- l'immeuble est affecté à l'exercice d'une activité, même non lucrative, ayant une finalité propre et dont la gestion est susceptible d'être assurée de manière autonome. Il en est ainsi, par exemple, lorsque les immeubles qui font l'objet de l'apport sont affectés à une école ou à une maison de retraite ;
- l'affectation des locaux à cette activité est maintenue par l'association bénéficiaire de l'apport.

Les apports répondant à ces conditions bénéficient donc du régime défini ci-dessus et donnent lieu à l'application d'un droit fixe.

180

En ce qui concerne l'apport par une société en commandite simple (SCS) à une société anonyme (SA) d'une branche complète d'activité, cf. [BOI-ENR-AVS-20-60-30-10](#) .

b° Apports partiels d'actifs agréés

190

Le régime spécial s'applique également aux opérations agréées dans les conditions prévues à l'[article 210 B, 3 du CGI](#).

L'[article 817 B du CGI](#) prévoit que les dispositions de l'[article 816 du CGI](#) s'appliquent également aux opérations agréées dans les conditions prévues à l'[article 210 B-3 du CGI](#). Dès lors, l'octroi de l'agrément aux opérations d'apports partiels d'actif ne portant pas sur une branche complète et autonome d'activité entraîne automatiquement l'application du droit fixe et l'exonération corrélative des droits de mutation sur la prise en charge du passif prévus à l'[article 816 du CGI](#).

Remarque : L'[article 817 B du CGI](#) confère à l'agrément accordé en application du [3 de l'article 210 B du CGI](#) en matière d'impôt sur les sociétés, une incidence en droits d'enregistrement.

c° Apports de participations

200

Le régime spécial s'applique à l'apport d'une participation lorsque celle-ci :

- comprend l'ensemble des éléments formant une branche complète d'activité ;
- ou remplit les conditions prévues à l'[article 301-C de l'annexe II au CGI](#) (cf. [BOI-ENR-AVS-20-60-30-10](#)).

Il s'agit dans ce dernier cas, de la fusion dite « à l'anglaise », mais l'[article 301-C de l'annexe II au CGI](#) n'assimile cette opération à une fusion proprement dite que pour autant que la société « absorbante » a obtenu des actionnaires de la société « absorbée », l'apport de droits représentant 75 % au moins du capital. cf. [BOI-ENR-AVS-20-60-30-10](#).

3° Rémunération de l'apport partiel

210

L'apport partiel est rémunéré comme en matière de fusion ou de scission de sociétés, c'est-à-dire par l'attribution de droits représentatifs du capital de la société bénéficiaire.

Toutefois, il peut faire l'objet de règlement sous une autre forme dans la limite de 10 % de la valeur nominale des droits attribués. Cette tolérance s'applique seulement aux apports visés aux [articles 301 B, 301 C, 301 D, 301 E de l'annexe II au CGI](#), c'est-à-dire, dans le cas d'apport partiel d'actif, à ceux énumérés aux [II-A1-b-2°-a° § 140 à § 170](#).

4° Effets de l'apport partiel

220

À la différence de la fusion ou de la scission, l'apport partiel implique la survie de la société apporteuse qui poursuit son activité avec les éléments qu'elle a conservés.

Les droits sociaux remis en contrepartie de l'apport peuvent être soit conservés par la société apporteuse, soit cédés par elle, soit encore répartis, pour leur totalité ou pour partie, entre ses membres.

2. Conditions relatives au statut fiscal et à la nationalité des personnes morales participantes

230

Les règles exposées [BOI-ENR-AVS-20-70](#) sont applicables mutatis mutandis aux apports partiels d'actif.

3. Apports partiels multiples

240

Lorsque dans un même acte des apports partiels d'actif sont consentis par plusieurs sociétés au profit d'une société unique, chacun d'entre eux doit être considéré isolément.

Dès lors, la circonstance qu'un des apports ne réunisse pas les conditions requises pour l'octroi du régime spécial n'est pas à elle seule de nature à faire échec à l'application de ce régime à l'égard des

autres apports.

B. Portée du régime spécial des apports partiels d'actif

250

Lorsque ses conditions d'application sont réunies (cf. [II-A-1-a](#)), le régime fiscal spécial des fusions de sociétés s'applique aux apports partiels d'actif.

260

Aussi, l'apport partiel d'actif entraîne l'exigibilité du droit fixe prévu par l'[article 816-I du CGI](#) au titre des apports purs et simples. À concurrence de la prise en charge du passif dont sont grevés les biens apportés, il y a dispense des droits et taxes qui frappent normalement les apports à titre onéreux.

1. Exigibilité d'un droit fixe

270

Il convient de transposer les règles énoncées [BOI-ENR-AVS-20-60-30-20](#).

2. Exonération de droits de mutation sur la prise en charge du passif

280

De même, les règles prévues pour les opérations de fusion ou de scission de sociétés sont applicables, mutatis mutandis, aux apports partiels d'actif (cf. [BOI-ENR-AVS-20-60-30-20](#)).

3. Perception du droit de partage, solution libérale

290

En cas d'attribution aux associés des titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif, il convient de s'abstenir de percevoir sur l'acte qui constate la répartition des titres, le droit de partage si les conditions suivantes sont remplies :

- la répartition des titres intervient dans le délai légal d'un an exigé pour la franchise d'impôt sur le revenu ;
- la société apporteuse se trouve contrainte d'imputer tout ou partie de la répartition gratuite des titres sur le capital social.

III. Accomplissement de la formalité d'enregistrement et de publicité foncière en cas d'apport partiel d'actifs

300

Cf. [BOI-ENR-AVS-20-60-40](#)