



# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**4 I-1-01**

**N° 64 du 3 AVRIL 2001**

**4 F.E. / 8**

INSTRUCTION DU 26 MARS 2001

FUSIONS DE SOCIÉTÉS ET OPÉRATIONS ASSIMILÉES – RÉGIME FISCAL DES FUSIONS  
SITUATION DE LA SOCIÉTÉ BÉNÉFICIAIRE DE L'APPORT- RÉGIME FISCAL DES APPORTS PARTIELS D'ACTIF  
NOTION DE BRANCHE COMPLÈTE D'ACTIVITÉ – MESURES D'ASSOUPLISSEMENT  
SITUATION FISCALE DES ASSOCIÉS

(C.G.I., art. 115, 210 A et 210 B)

NOR : ECO F 0110009J

**[Bureaux B 1 et B 2]**

---

La présente instruction apporte plusieurs précisions relatives aux opérations fusions scissions et apports partiels d'actif placées ou non sous le régime de faveur prévu aux articles 210 A et 210 B du code général des impôts.

## SECTION 1 :

### **Modalités de reprise de la réserve spéciale des plus-values à long terme par la société bénéficiaire**

1. Il a été admis que la réserve spéciale d'apport correspondant aux plus-values nettes à long terme réalisées par la société apporteuse et qui ont été imposées à un taux réduit au nom de cette dernière soit reprise au passif de la société bénéficiaire de l'apport par imputation prioritaire sur la prime de fusion. La fraction de la réserve spéciale qui n'a pu être ainsi imputée est ensuite imputée sur les réserves de la société apporteuse incorporées au capital de la ou des sociétés bénéficiaires de l'apport à l'occasion de l'opération de fusion ou de scission (cf. documentation administrative 4 I 1242, n<sup>os</sup> 28 à 36).

Ces modalités de reprise de la réserve spéciale s'appliquent également aux plus-values nettes réalisées par la société absorbée ou scindée qui étaient en instance d'affectation à la réserve spéciale à la date d'effet de la fusion ou de la scission et qui doivent être inscrites à la réserve spéciale de la société bénéficiaire de l'apport, c'est-à-dire la plus-value nette de l'exercice de la fusion ou de la scission et la plus-value nette des deux exercices précédents lorsque les résultats comptables de ces exercices n'ont pas été suffisants. Elles ne sont en revanche pas applicables en cas d'apport partiel d'actif.

2. Par ailleurs, il est rappelé que la société absorbée peut, avant la fusion ou la scission, soit incorporer à son capital la réserve spéciale, soit annuler cette réserve par imputation de pertes sans avoir à supporter d'imposition complémentaire au titre de l'impôt sur les sociétés. Dans ces cas, la société absorbante n'est plus tenue de reprendre à son bilan la réserve ainsi incorporée au capital de la société absorbée ou scindée. Il est admis que cette solution s'applique également lorsque l'incorporation de la réserve au capital de la société absorbée ou scindée ou son annulation par imputation de pertes intervient pendant la période de rétroactivité.

---

43

- 1 -

3 avril 2001

1 507064 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Michel BERNE

Impression : Maulde et Renou

Abonnement : 890 FFTC

Prix au N° : 20,00 FFTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

## SECTION 2 :

**Mesures d'assouplissement concernant la notion de branche complète d'activité**

## SOUS-SECTION 1 :

**Apport d'une branche ne possédant pas de clientèle en propre**

3. Une division qui ne comprend pas d'éléments incorporels lui garantissant des débouchés commerciaux (clientèle) ne constitue pas une branche complète et autonome d'activité (instruction 4 I-2-00 en date du 3 août 2000, n°s 54 à 56).

Il en est de même d'une division qui ne disposerait pas des éléments nécessaires lui garantissant un approvisionnement pérenne.

4. Cela étant, une telle division sera considérée comme constituant une branche complète et autonome d'activité si, toutes les autres conditions étant remplies par ailleurs, des contrats conclus avec la société ou les sociétés qui assurent la commercialisation des produits qu'elle fabrique ou des prestations qu'elle réalise, ou la fabrication de produits qu'elle commercialise lui garantissent des débouchés ou un approvisionnement pour une durée au moins égale à 5 ans.

## SOUS-SECTION 2 :

**Apport d'une activité donnée en location-gérance**

5. L'opération d'apport des éléments d'actif et de passif d'une activité donnée en location-gérance porte sur des éléments d'actif isolés et s'apparente à une opération patrimoniale de la société apporteuse devenue bailleur de fonds de commerce. Le personnel affecté à l'exploitation donnée en location-gérance n'est, en général, pas transféré dès lors qu'il est déjà employé par la société bénéficiaire de l'apport.

6. L'apport des éléments incorporels et corporels d'un fonds de commerce donné en location-gérance à la société locataire gérante n'est susceptible de bénéficier du régime de faveur des fusions prévu à l'article 210 A du code général des impôts que selon la procédure d'agrément prévue au 3 de l'article 210 B du même code.

7. Toutefois, dans la situation où le contrat de location-gérance serait conclu pendant la période de rétroactivité, il sera considéré, en matière d'impôt sur les sociétés, que seule la date d'effet convenue entre les parties dans le traité d'apport, pourra être retenue pour apprécier le caractère complet et autonome de la branche.

## SECTION 3

**Application aux scissions du dispositif prévu au 1 de l'article 115 du code général des impôts**

8. Conformément au 1 de l'article 115 du code général des impôts, en cas de fusion ou de scission placée sous le régime fiscal de faveur prévu à l'article 210 A du code général des impôts, l'attribution gratuite des titres représentatifs de l'apport aux membres de la société apporteuse n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers.

Le n° 143 de l'instruction du 3 août 2000 (B.O.I. 4 I-2-00) admet que cette disposition s'applique même si la fusion ou la scission, bien que susceptible de bénéficier de plein droit des dispositions de l'article 210 A précité, n'est pas effectivement placée sous le régime de faveur prévu à cet article.

En pratique, s'agissant des scissions, cette disposition s'applique dès lors que les titres représentatifs de la scission sont répartis aux associés de la société scindée proportionnellement à leurs droits dans le capital.

Annoter : documentation de base 4 I 1242, 4 I 2211 et BOI 4 I-2-00, n°s 68 et suivants et n° 143.

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

