

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2022/XX – Traitement comptable de l'apport de branche d'activité ou d'universalité de biens entre sociétés

Projet d'avis du 22 juin 2022

I. Introduction

1. Le présent avis est consacré au traitement comptable de l'apport de branche d'activité ou d'universalité de biens. Il se limite aux opérations effectuées entre sociétés. Le traitement comptable de telle opérations lorsqu'elles sont effectuées entre associations et fondations fera l'objet d'un avis distinct.
2. Le présent avis met à jour et abroge l'avis 2009/15 - *Le traitement comptable de l'apport de branche d'activité ou d'universalité de biens*.

II. Définition

3. L'apport d'universalité est l'opération par laquelle une société transfère, sans dissolution, l'intégralité de son patrimoine, activement et passivement, à une ou plusieurs sociétés existantes ou nouvelles, moyennant une rémunération consistant exclusivement en actions ou parts de la ou des sociétés bénéficiaires des apports.¹
4. L'apport de branche d'activité² est l'opération par laquelle une société transfère, sans dissolution, une branche de ses activités ainsi que les passifs et les actifs qui s'y rattachent à une autre société, moyennant une rémunération consistant exclusivement en actions ou parts de la société bénéficiaire de l'apport.³

III. Traitement comptable

A. Principe

5. Les apports de branche d'activité ou d'universalité de biens sont soumis au principe de continuité comptable. L'application de ce principe implique que :
 - les actifs, passifs, droits et engagements apportés doivent être portés dans les comptes de la société bénéficiaire de l'apport, à la valeur pour laquelle ils étaient inscrits, à la date de l'apport, dans les comptes de la société apporteuse (c.-à-d. les comptes sur la base desquels l'apport est fait) (article 3 :57 de l'AR CSA) ;
 - les participations, actions ou parts reçues en contrepartie sont, lors de l'apport, portées dans les comptes de l'apporteur à la valeur nette pour laquelle les biens et valeurs apportés y figuraient à cette date (article 3 :19, § 1, alinéa 5, de l'AR CSA).

¹ Art. 12:9, CSA.

² Une branche d'activité est définie par l'article 12 :11, CSA comme « *un ensemble qui, d'un point de vue technique et sous l'angle de l'organisation, exerce une activité autonome, et est susceptible de fonctionner par ses propres moyens* ».

³ Art. 12:10, CSA.

- le capital ou l'apport de la société bénéficiaire de l'apport augmente à concurrence de la valeur nette comptable de l'apport, cette dernière étant égale à la différence entre la valeur comptable des actifs et celle des dettes.

B. Cas particuliers

6. Quelques cas particuliers relatifs aux apports et tirés de la pratique méritent une attention supplémentaire.

Dans les exemples qui suivent, on suppose :

- l'opération a lieu sous le régime de la neutralité fiscale ;
- les montants figurant dans les exemples sont exprimés en milliers d'euros.

1. Des actifs réévalués sont apportés

Lorsqu'une société apporteuse a, préalablement à l'opération, comptabilisé une plus-value de réévaluation sur un actif et que cet actif est transféré par suite d'un apport (ce que sera toujours le cas si l'universalité est apportée), la valeur comptable nette de l'apport sera plus élevée que la valeur fiscale nette de l'apport dans l'hypothèse où la valeur fiscale de tous les autres éléments apportés est égale à leur valeur comptable.

Le traitement applicable dans un tel cas de figure est illustré au moyen de l'exemple suivant.

Exemple 1

La société A apporte une universalité de biens dans une société existante B.

Bilan A			
Actifs	9.000	Capital/Apport	3.000
Actif 1	1.000	Plus-value de réévaluation	1.000
		Réserves disponibles	4.000
		Dettes	<u>2.000</u>
	<u>10.000</u>		10.000

L'actif 1 a été complètement amorti et réévalué à concurrence de 1.000.

Bilan B (avant l'apport)			
Actifs	3.000	Capital/Apport	3.000
	<u>3.000</u>		<u>3.000</u>

Le traitement de cette opération conformément au principe comptable de continuité peut être effectué de deux manières.

1.1. Première approche : la plus-value de réévaluation est extournée

Dans cette première approche, l'élément du patrimoine "Plus-value de réévaluation" est considéré comme une partie intégrante de l'universalité apportée (ou branche d'activité). Le débit de cette rubrique des capitaux propres qui en résulte, n'est pas porté en résultat mais contre-passé par l'inscription au crédit d'une réserve immunisée (fiscalement, il s'agit en effet d'une réserve exonérée, qui continue d'être soumise à la condition d'intangibilité).

Cette approche trouve aussi son fondement dans l'article 3 :35, §3, AR CSA, en vertu duquel la plus-value de réévaluation comptabilisée est maintenue aussi longtemps que les biens auxquels elle est afférente ne sont pas réalisés.

Ecritures à passer dans le chef de A :

Participation B	8.000
Plus-value de réévaluation	1.000
Dettes	2.000
à Actifs	9.000
Actif 1	1.000
Réserves immunisées	1.000

et dans le chef de B :

Actifs	9.000
Actif 1	1.000
à Capital/Apport	7.000
Plus-value de réévaluation	1.000
Dettes	2.000

Les situations de A et de B après l'apport sont les suivantes :

Bilan A ⁴			
Participation B	8.000	Capital/Apport	3.000
		Réserves immunisées	1.000
	—	Réserves disponibles	<u>4.000</u>
	8.000		8.000
Bilan B ⁵			
Actifs (3.000 + 9.000)	12.000	Capital/Apport (3.000 + 7.000)	10.000
Actif 1 (0 + 1.000)	1.000	Plus-value de réévaluation (0 + 1.000)	1.000
	—	Dettes (0 + 2.000)	2.000
	<u>13.000</u>		<u>13.000</u>

⁴ Dans le chef de A, la différence entre la valeur comptable de la participation B (8.000) et la valeur fiscale de celle-ci (7.000) se retrouve dans la réserve immunisée de 1.000 qui, fiscalement, est considérée comme une plus-value telle que visée aux articles 46, § 1, alinéa 1^{er}, 2^o, et 190, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992.

⁵ Dans le chef de B, l'augmentation de capital ou de l'apport de 7.000 doit être considérée intégralement comme du capital fiscal libéré. La plus-value de réévaluation est annuellement convertie en une réserve taxée au prorata des amortissements fiscalement non admis sur l'actif 1.

1.2. Deuxième approche: la plus-value de réévaluation n'est pas extournée

Dans cette approche, la plus-value de réévaluation est maintenue dans le bilan de la société apporteuse bien que l'actif réévalué ne se trouve plus dans son patrimoine. Cette plus-value de réévaluation est désormais considérée comme une plus-value de réévaluation actée sur la participation reçue en échange de l'apport. Dans le chef de la société B, qui bénéficie de l'actif réévalué à la suite de l'apport, la plus-value de réévaluation n'est pas inscrite au passif de son bilan.

Ecritures à passer dans le chef de A :

Participation B	8.000	
Dettes	2.000	
à Actifs		9.000
Actif 1		1.000

et dans le chef de B :

Actifs	9.000	
Actif 1	1.000	
à Capital/Apport		8.000
Dettes		2.000

Les situations de A et de B après l'apport sont les suivantes :

Bilan A ⁶			
Participation B	8.000	Capital/Apport	3.000
		Plus-value de réévaluation	1.000
		Réserves disponibles	<u>4.000</u>
	<u>8.000</u>		8.000
Bilan B ⁷			
Actifs (3.000 + 9.000)	12.000	Capital/Apport (3.000 + 8.000)	11.000
Actif 1 (0 + 1.000)	1.000	Dettes (0 + 2.000)	2.000
	<u>13.000</u>		<u>13.000</u>

La Commission estime que la première approche doit être privilégiée, étant donné que la deuxième approche est moins transparente, en particulier en ce qui concerne la société bénéficiaire de l'apport.

⁶ Etant donné que la valeur fiscale nette de l'apport s'élève à 7.000 (10.000 - 1.000 - 2.000 = 7.000), la valeur fiscale de la participation B est de 7.000 dans le chef de A. La différence de 1.000 entre la valeur comptable et la valeur fiscale de la participation B se retrouve dans la plus-value de réévaluation non extournée.

⁷ Dans le chef de B, l'augmentation de capital ou de l'apport de 8.000 n'est considérée comme capital fiscal libéré, qu'à concurrence de 7.000. Les 1.000 restants sont une réserve exonérée en capital qui est considérée fiscalement comme une plus-value de réévaluation sur l'actif 1. Par conséquent, cette réserve exonérée en capital sera convertie en une réserve taxée en capital, au prorata des amortissements fiscalement non admis sur l'actif 1.

2. Plus-values taxables de manière étalée ou subsides en capital

Etant donné que le lien entre la plus-value réalisée (ou le subside en capital obtenu) et le nécessaire remploi (ou réinvestissement) implique logiquement que la plus-value (ou le subside en capital) soit taxée dans le chef de la société actant les amortissements sur le bien acquis en remploi (ou l'actif subsidié), la plus-value (ou le subside en capital obtenu) réalisée par la société apporteuse sera taxée dans le chef de la société bénéficiaire lorsque :

- le bien acquis en remploi (ou l'actif subsidié) fait partie de l'apport ;
- ou, si le remploi pour une plus-value taxable de manière étalée n'a pas encore eu lieu au moment de l'apport, lorsque la société bénéficiaire assume explicitement et irrévocablement l'obligation de remploi.⁸

Ces dispositions impliquent que la plus-value (ou le subside en capital) taxable de manière étalée est extournée dans le chef de la société apporteuse et qu'elle est reconstituée dans le chef de la société bénéficiaire.

Cette réglementation est illustrée ci-après avec une plus-value taxable de manière étalée. La méthode à suivre en cas d'un subside en capital est totalement identique.

Exemple 2

Supposons que la société A avait réalisé précédemment une plus-value taxable de manière étalée de 1.000 sur un actif totalement amorti. Le prix de vente a été réemployé dans l'actif 1.

Afin de remplir la condition d'intangibilité fiscale, la plus-value réalisée a été transférée à concurrence de 750 sous la rubrique réserves immunisées et à concurrence de 250 sous la rubrique impôts différés

Bilan A			
Actifs	9.000	Capital/Apport	4.000
Actif 1	1.000	Réserves immunisées	750
		Réserves disponibles	5.000
		Impôts différés	250
	_____		_____
	10.000		10.000

La société A procède à un apport d'universalité de biens au profit d'une société existante B.

Bilan B (avant l'apport)			
Actifs	3.000	Capital/Apport	3.000
	_____		_____
	3.000		3.000

⁸ Avant le 15 janvier 1999, lorsqu'une société A réalisait une plus-value taxable de manière étalée (article 47, CIR 92) ou lorsqu'elle avait obtenu un subside en capital (article 362, CIR 92) et lorsque l'actif de remploi (ou l'actif subsidié) était transféré dans le cadre d'un apport d'universalité ou de branche d'activité fiscalement neutre, la règle suivante s'appliquait aux opérations: étant donné que, à la suite d'un apport d'une branche d'activité ou d'universalité, les réserves immunisées de la société apporteuse n'étaient, normalement, pas apportées, la plus-value taxable de manière étalée (ou le subside en capital) continuait à être taxée dans le chef de la société apporteuse, au prorata des amortissements que la société bénéficiaire actait sur les actifs concernés.

Ecritures à passer dans le chef de A :

Participation B	9.750	
Réserves immunisées	750	
Impôts différés	250	
à		
Actifs		9.000
Actif 1		1.000
Produits non récurrents		750

et dans le chef de B :

Actifs	9.000	
Actif 1	1.000	
à		
Capital/Apport		9.000
Réserves immunisées		750
Impôts différés		250

Les situations de A et de B après l'apport :

Bilan A ⁹			
Participation B	9.750	Capital/Apport	4.000
		Réserves disponibles	5.000
		Résultat reporté	<u>750</u>
	9.750		9.750
Bilan B ¹⁰			
Actifs (3.000 + 9.000)	12.000	Capital/Apport (3.000 + 9.000)	12.000
Actif 1 (0 + 1.000)	1.000	Réserves immunisées (0 + 750)	750
		Impôts différés (0 + 250)	250
	13.000		<u>13.000</u>

⁹ Etant donné que la valeur fiscale de l'apport s'élève à 10.000, les actions ou parts reçues en rémunération de cet apport ont une valeur fiscale de 10.000 alors que la valeur comptable de ces actions s'élève à 9.750.

Par conséquent, cette participation B est sous-évaluée à concurrence de 250. Cette sous-estimation est exprimée dans la déclaration fiscale de A par l'inscription d'une réserve occulte de 250. Au moment de l'apport, A a réalisé, en outre, un résultat exceptionnel de 750. En vertu de l'application du régime d'apport fiscalement neutre dans le chef de la société apporteuse A, le résultat fiscal de 1.000 (250 de réserve occulte et 750 comptabilisé comme produits exceptionnels) est neutralisé en augmentant la situation de départ des réserves d'un même montant (1.000).

¹⁰ Par suite de l'apport, le Capital ou l'Apport a été augmenté de 9.000 dans le chef de B.

Etant donné que la valeur fiscale de l'apport s'élève à 10.000, le capital fiscal libéré est augmenté de 10.000 à l'occasion de l'apport. Par conséquent, une réserve taxée négative à concurrence de 1.000 sera inscrite au capital de B. Cependant, cette réduction de réserves taxées sera compensée par l'inscription d'un même montant (1.000) sous les dépenses non admises.