

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2009/15 - Le traitement comptable de l'apport de branche d'activités ou d'universalité de biens

Avis du 16 décembre 2009

- I. Introduction
- II. Traitement comptable
 - 1. Principe
 - 2. Quelques cas particuliers

I. Introduction

Le principe comptable de continuité relatif au traitement comptable de l'apport de branche d'activités ou d'universalité de biens a été imposé, à partir du 1^{er} octobre 1993, par l'arrêté royal du 3 décembre 1993 (M.B. 23 décembre 1993), à la condition qu'il s'agisse d'une opération fiscalement neutre.

Le Rapport au Roi affirmait effectivement pour de tels apports qu'il était préférable de limiter le principe comptable de continuité, « du moins dans un premier temps, aux apports de branches d'activité ou d'universalités de biens répondant aux conditions prévues par la législation fiscale pour l'obtention de la neutralité fiscale de l'opération ».

Pour le traitement comptable des fusions et des scissions, ce même arrêté royal avait imposé - pour les opérations à partir du 1^{er} octobre 1993 - l'application du principe de continuité, mais, contrairement aux apports, l'application de ce principe n'avait (et n'a) aucun rapport avec le traitement fiscal de l'opération. Dès que l'opération de fusion ou de scission était conforme aux dispositions du droit des sociétés, le traitement comptable devait respecter le principe de continuité.

Etant donné que la réglementation en droit des sociétés pour ce qui concerne l'apport de branche d'activités ou d'universalité de biens n'a été introduite que par la loi du 13 avril 1995 (M.B. 17 juin 1995), il va sans dire qu'il n'était pas possible en 1993 de renvoyer aux dispositions particulières du droit des sociétés pour le traitement comptable de telles opérations.

A la suite de l'entrée en vigueur de l'arrêté royal portant exécution du Code des Sociétés (AR C.Soc.), le traitement comptable d'un apport de branche d'activités ou d'universalité de biens a été dissocié du statut fiscal de l'opération, pour les opérations à partir du 6 février 2001.

Depuis le 6 février 2001, dès qu'un apport de branche d'activités ou d'universalité de biens répond à la définition qu'en donnent les articles 678 et 679 AR C. Soc., l'opération, du point de vue comptable, doit se dérouler conformément au principe de continuité.

Pour une lecture plus fluide et compréhensible en ce qui concerne les aspects fiscaux, cet avis a été complété par les notes de bas de page (1) à (6), qui reflètent le point de vue de l'administration fiscale en la matière à la date de publication de cet avis, partant de la réglementation fiscale en vigueur au même moment.

II. Traitement comptable

1. Principe

Le principe de continuité relatif au traitement comptable de l'apport d'une branche d'activités ou d'une universalité de biens 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 81, AR C.Soc.) ;
- les actions ou parts reçues en contrepartie sont portées dans les comptes de l'apporteur à la valeur nette des biens et valeurs apportés (article 41, § 1, alinéa 2, in fine, AR C.Soc.).

2. Quelques cas particuliers

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

a. Les actifs réévalués sont apportés

Lorsqu'une société apporteuse a au préalable une plus-value de réévaluation sur un actif et que cet actif est transféré (ce que sera toujours le cas si l'universalité est apportée) par suite d'un apport (on considère que l'opération se déroule sous le régime de la neutralité fiscale), 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. On part de l'hypothèse que l'opération se déroule sous le régime de la neutralité fiscale.

A			
Actifs	9.000	Capital	3.000
Actif 1	1.000	Plus-value de réévaluation	1.000
		Réserves disponibles	4.000
		Dettes	2.000
	10.000		10.000

L'actif 1 a été complètement amorti et réévalué à concurrence de 1.000 (on part de l'hypothèse que ces 1.000 n'ont pas encore été taxés).

B			
Actifs	3.000	Capital	3.000
	3.000		3.000

Le traitement de cette opération conformément au principe comptable de continuité peut se passer de deux façons.

- 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 57, AR C.Soc., 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	7.000
Plus-value de réévaluation	1.000
Dettes	2.000

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

A¹

Participation B	8.000	Capital	3.000
		Réserves immunisées	1.000
		Réserves disponibles	4.000
	8.000		8.000

B²

Actifs (3.000 + 9.000)	12.000	Capital (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
	13.000		13.000

- 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.

Écritures 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	8.000
Dettes	2.000

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

A³

Participation B	8.000	Capital	3.000
		Plus-value de réévaluation	1.000
		Réserves disponibles	4.000
	8.000		8.000

B⁴

Actifs (3.000 + 9.000)	12.000	Capital (3.000 + 8.000)	11.000
Actif 1 (0 + 1.000)	1.000	Dettes (0 + 2.000)	2.000
	13.000		13.000

La Commission des Normes Comptables 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.

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

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'une branche d'activité fiscalement neutre (ou, bien entendu, d'un apport d'une universalité de biens 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'une 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.

Etant donné que le lien entre la plus-value réalisée (ou le subside en capital obtenu) et le nécessaire remploi (ou investissement) 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 loi du 22 décembre 1998 a introduit des dispositions selon lesquelles cela sera dans le chef de la société bénéficiaire que la plus-value (ou le subside en capital obtenu) réalisée par la société apporteuse sera taxée si :

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

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 remployé dans actif 1.

Afin de remplir la condition d'intangibilité fiscale, la plus-value réalisée a été transférée à concurrence de 660 sous la rubrique réserves immunisées et à concurrence de 340 sous la rubrique impôts différés.

A			
Actifs	9.000	Capital	4.000
Actif 1	1.000	Réserves immunisées	660
		Réserves disponibles	5.000
		Impôts différés	340
	10.000		10.000

La société A procède à un apport d'universalité de biens au profit d'une société existante B. On part de l'hypothèse que l'opération se passe sous le régime de la neutralité fiscale.

B (avant l'apport)			
Actifs	3.000	Capital	3.000
	3.000		3.000

Ecritures à passer dans le chef de A :

Participation B	9.660
Réserves immunisées	660
Impôts différés	340
à Actifs	9.000
Actif 1	1.000
Produits exceptionnels	660

et dans le chef de B :

Actifs	9.000
Actif 1	1.000
à Capital	9.000
Réserves immunisées	660
Impôts différés	340

La situation de A et de B après l'apport :

A⁵

Participation B	9.660	Capital	4.000
		Réserves disponibles	5.000
		Résultat reporté	660
	<u>9.660</u>		<u>9.660</u>

B⁶

Actifs (3.000 + 9.000)	12.000	Capital (3.000 + 9.000)	12.000
Actif 1 (0 + 1.000)	1.000	Réserves immunisées (0 + 660)	660
		Impôts différés (0 + 340)	340
	<u>13.000</u>		<u>13.000</u>

- 1 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 1er, 2°, et 190, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992.
- 2 Dans le chef de B, l'augmentation de capital 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.
- 3 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.
- 4 Dans le chef de B, l'augmentation de capital de 8.000 n'est considérée comme capital fiscal libéré, qu'à concurrence de 7.000. Les 1.000 restant 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.
- 5 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 9.660.
Par conséquent, cette participation B est sous-évaluée à concurrence de 340. Cette sous-estimation est exprimée dans la déclaration fiscale de A par l'inscription d'une réserve occulte de 340. Au moment de l'apport, A a réalisé, en outre, un résultat exceptionnel de 660. 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 (340 de réserve occulte et 660 comptabilisé comme produits exceptionnels) est neutralisé en augmentant la situation de départ des réserves d'un même montant (1.000).
- 6 Par suite de l'apport, le « Capital » 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.