RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-FUS-30-10-16/10/2019
Date de publication : 16/10/2019

IS - Fusions et opérations assimilées - Règles comptables de valorisation des apports

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Fusions et opérations assimilées
Titre 3 : Règles comptables et fiscales de valorisation des apports
Chapitre 1 : Règles comptables

Sommaire :

I. Principes comptables
II. Cas particuliers
A. Opération de filialisation d'une branche d'activité suivie d'une perte de contrôle au profit d'une société sous contrôle distinct
B. Champ d'application territorial du règlement

I. Principes comptables

1

Les développements synthétisés dans le tableau ci-après n'ont pas vocation à se substituer ou à commenter le règlement n° 2017-01 du 5 mai 2017 modifiant l'annexe du règlement ANC n° 2014-03 du 15 juin 2014 modifié relatif au plan comptable général (PCG), l'Autorité des Normes Comptables (ANC) étant seule habilitée à effectuer cette démarche, mais uniquement à récapituler les différents traitements comptables proposés dans ce règlement, pour en analyser les conséquences fiscales au regard du régime des fusions et des opérations assimilées.

	Valorisation des apports		
	Valeur comptable	**Valeur réelle**	**Exceptions aux principes comptables**

Notion de contrôle	**Opérations impliquant des sociétés sous contrôle commun**			En cas de filialisation d'une branche d'activité suivie d'une perte de contrôle au profit d'une société sous contrôle distinct, les apports sont évalués à la valeur réelle. Si la cession ne se réalise pas selon les modalités initialement prévues, il convient de modifier les valeurs d'apports. Lorsque les apports doivent être évalués à leur valeur nette comptable mais que l'actif net comptable apporté à une société ayant une activité préexistante est insuffisant pour permettre la libération du capital, les valeurs réelles des éléments apportés doivent être tenus (PCG, art. 743-3).
	Opérations à l'endroit (1)	X		
	Opérations à l'envers (2)	X		
	Opérations impliquant des sociétés sous contrôle distinct			
	Opérations à l'envers (3)	X		
	Opérations à l'endroit (4)		X	

(1) et (2) Avant l'opération, la situation de contrôle est déjà établie entre la société initiatrice et la société cible. Dans la situation (2), ce sont les associés de la société absorbée qui, à l'issue de l'opération, prennent le contrôle de la société absorbante.

(3) Les actifs et passifs de la société cible (correspondant à l'absorbante ou à la bénéficiaire des apports) ne peuvent être comptabilisés à leur valeur réelle parce qu'ils ne figurent pas dans le traité d'apport. En effet, les actifs et passifs figurant dans le traité d'apport sont ceux de la société initiatrice ; ils n'ont pas à être réévalués.

(4) Avant l'opération, la situation de contrôle n'est pas établie entre la société initiatrice et la société cible, l'opération de regroupement correspond donc à une prise de contrôle.

Pour l'analyse du contrôle d'une société, il convient de se reporter aux précisions données à l'article 741-1 du PCG.

À cet égard, l'article 741-1 du PCG précise que la notion de contrôle s'apprécie uniquement au niveau des personnes morales. Ainsi, pour déterminer si une opération est réalisée sous contrôle commun ou distinct, il n'y a pas lieu de prendre en considération le contrôle ultime exercé par une ou plusieurs personnes physiques.

II. Cas particuliers

A. Opération de filialisation d'une branche d'activité suivie d'une perte de contrôle au profit d'une société sous contrôle distinct

10

Par exception au principe d'inscription des apports à la valeur comptable en cas d'opérations réalisées entre sociétés sous contrôle commun (**I § 1**), l'article 743-1 du PCG précise que la filialisation par une société d'une branche d'activité appelée à être cédée à une société sous contrôle distinct s'analyse comme une opération réalisée entre sociétés sous contrôle distinct, les apports doivent donc être effectués à la valeur réelle.

Cette exception ne peut cependant être mise en œuvre en l'absence de réalisation de la cession.

20

Si la cession ne se réalise pas, l'article 743-1 du PCG précise que la condition résolutoire mentionnée dans le traité d'apport s'applique. En conséquence, les écritures d'apport initiales aux valeurs réelles sont contrepassées pour enregistrer les apports aux valeurs comptables tant chez la société bénéficiaire des apports que chez la société apporteuse.

Au niveau de la société bénéficiaire, les valeurs comptables d'apport devraient être substituées aux valeurs réelles, avec réduction de la prime d'apport et retraitement des amortissements, provisions et des plus ou moins-values.

Au niveau de la société apporteuse, il convient de réduire la plus-value d'apport à concurrence du résultat de cession anticipé.

Pour ces opérations, il est donc nécessaire de mentionner, dans le traité d'apport, à la fois les valeurs comptables et les valeurs réelles des actifs et des passifs.

B. Champ d'application territorial du règlement

30

Les apports sont inscrits dans les comptes de l'entité bénéficiaire pour les valeurs figurant dans le traité d'apport.

Lorsque l'opération est réalisée entre une société absorbante ou bénéficiaire française et une société absorbée ou apporteuse étrangère, les règles de valorisation des actifs et des passifs définies au titre VII - Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées du recueil des normes comptables françaises ne peuvent être imposées à la société étrangère.

Toutefois, en l'absence de réglementation relative à la valorisation des apports dans le pays où est établie l'entité étrangère, il conviendrait de déterminer les valeurs d'apports selon les mêmes modalités que pour les opérations réalisées entre entités en France. De plus, les opérations de fusions et opérations assimilées présentant des caractéristiques comparables devraient être traitées de manière identique.

40

Les établissements stables situés en France n'ont pas de personnalité morale en France distincte de la société étrangère. De ce fait, ils ne sont pas soumis au titre VII - Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées du recueil des normes comptables françaises. En conséquence, si un établissement stable français d'une société étrangère absorbe une société française ou reçoit un apport d'une société française, cette opération est juridiquement et comptablement considérée comme faite par une entité étrangère absorbante ou bénéficiaire des

apports, et n’est donc pas soumise aux règles du titre VII - Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées du recueil des normes comptables françaises.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 23/04/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/7268-PGP.html/identifiant=BOI-IS-FUS-30-10-20191016