

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ

NOTE DE PRÉSENTATION - AVIS N° 2006-B DU 5 JUILLET 2006 DU COMITÉ D'URGENCE

afférent aux modalités d'application du règlement n° 2004-01 du C.R.C. relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées

Sommaire

[Question n°1 – Champ d'application du règlement n°2004-01 du CRC](#)

[1.1. Opérations de confusion de patrimoine](#)

[1.2. Opérations de fusion à l'intérieur d'un groupe entre des sociétés civiles et des sociétés commerciales](#)

[Question n°2 – Apports partiels d'actifs constituant une branche d'activité : notion de branche autonome d'activité](#)

[Question n°3 – Echanges d'actions dans le cadre d'opérations de fusion entre entités détenues à 100%](#)

Sur proposition de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, le président du Conseil national de la comptabilité a saisi le Comité d'urgence sur différentes questions, liées aux modalités d'application du règlement n°2004-01 du CRC relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées.

Question n°1 – Champ d'application du règlement n°2004-01 du CRC

1.1. Opérations de confusion de patrimoine

Le champ d'application est ainsi défini au §1 du règlement n°2004-01 du CRC : « *Le règlement s'applique à la comptabilisation dans les comptes individuels, de toutes les opérations de fusions et opérations assimilées rémunérées par titres et retracées dans un traité d'apport prévu à l'article L 236-6 du code de commerce.* »

Il s'applique également aux confusions de patrimoine : « *cette opération visée à l'article 1844-5 du code civil conduit à la dissolution d'une société dont toutes les parts sont réunies en une seule main et entraîne la transmission universelle de son patrimoine à l'associé unique, sans qu'il y ait lieu à liquidation.* »

Le règlement précise que « *bien qu'un traité d'apport ne soit pas expressément prévu pour ces opérations, elles doivent suivre le même traitement comptable* ». Le code de commerce n'impose l'établissement d'un traité d'apport qu'aux sociétés commerciales. Le règlement n'indique pas expressément si le champ concerne toutes les opérations de confusion de patrimoine ou seulement celles intervenant entre sociétés commerciales.

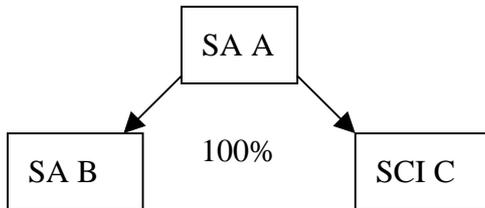
Le Comité considère que le règlement n° 2004-01 du CRC s'applique, sauf dispositions particulières, à toutes les opérations de confusion de patrimoine dès lors que l'entité

confondante est une société commerciale ou une entité appliquant le règlement n°99-03 du CRC relatif au PCG, quelle que soit la nature juridique de la société confondue.

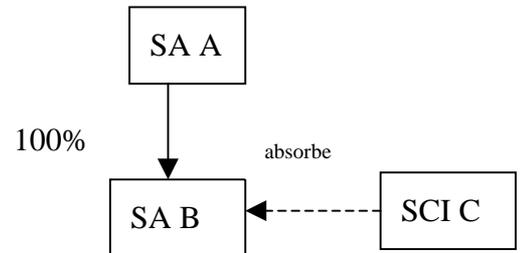
1.2. Opérations de fusion à l'intérieur d'un groupe entre des sociétés civiles et des sociétés commerciales

1^{er} cas :

Situation avant l'opération

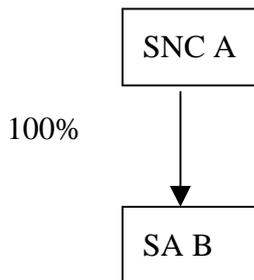


Situation après l'opération

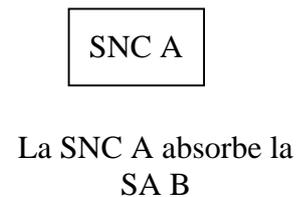


2^{ème} cas :

Situation avant l'opération



Opération après l'opération



Il est rappelé que la situation de contrôle est appréciée au niveau de la société absorbante ou bénéficiaire. Dans l'avis n°2005-C du 4 mai 2005 (question n° 9), le Comité d'urgence a conclu qu'il convenait de prendre en compte la situation de la société absorbante ou bénéficiaire pour déterminer les règles de domiciliation en matière d'opérations transfrontalières.

Dès lors que la société absorbante est une société commerciale tenue à l'établissement d'un traité d'apport prévu à l'article L 236-6 du code de commerce ou une société civile appliquant le règlement n° 99-03 du CRC, le règlement n° 2004-01 du CRC s'applique, sauf dispositions particulières, quelle que soit la nature de la société absorbée.

Le Comité considère que le règlement n° 2004-01 du CRC s'applique, sauf dispositions particulières, à toutes les fusions et opérations assimilées dès lors que la société absorbante est une société commerciale ou une société civile appliquant le règlement n° 99-03 du CRC, quelle que soit la nature juridique de la société absorbée.

Question n°2 – Apports partiels d’actifs constituant une branche d’activité : notion de branche autonome d’activité

Selon les dispositions du §1 relatif au champ d’application du règlement n°2004-01, l’apport partiel d’actif est défini comme « *l’opération par laquelle une société apporte un ensemble d’actifs et de passifs constituant **une branche autonome d’activité** à une autre personne morale et reçoit en échange des titres remis par la société bénéficiaire des apports* »

Le Comité considère que la branche autonome d’activité se définit comme l’ensemble des éléments d’actifs et de passifs d’une division d’une société qui constituent, du point de vue de l’organisation, une exploitation autonome, c’est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

Le Comité rappelle que cette définition est très proche de celle retenue par la doctrine fiscale.

L’application de cette définition de l’apport partiel d’actif conduit à considérer que des apports d’éléments d’actifs, même importants, ne répondant pas à la définition de « branche autonome d’activité », sont des apports d’actifs isolés.

Les apports partiels d’actifs sont évalués à la valeur vénale ou comptable selon la situation de contrôle en application des dispositions du règlement n°2004-01. Les apports isolés d’actifs sont évalués à la valeur vénale en application des articles n°321-2 et n°321-3 du règlement n°99-03.

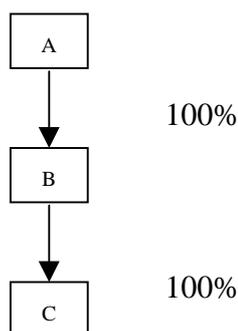
Il est précisé que, en l’absence de la notion de « groupes » en droit français, le Comité n’a pas examiné les situations dans lesquelles des apports concomitants d’actifs effectués par plusieurs sociétés sous contrôle commun à une même société, aboutissent à apporter un ensemble qui pourrait répondre à la définition d’une branche autonome d’activité.

Question n°3 – Echanges d'actions dans le cadre d'opérations de fusion entre entités détenues à 100%

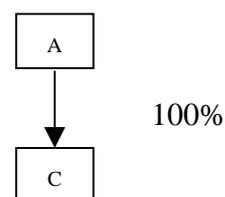
Cette question concerne les modalités d'évaluation des actions échangées entre actionnaires, dans le cadre d'opérations de fusion intervenant entre sociétés détenues à 100%.

Cette situation est décrite dans l'exemple suivant. La société (C) ayant absorbé la société (B), il convient de traiter l'opération de remise des actions émises par la société bénéficiaire de l'apport (C) à sa société mère (A), après annulation des actions de la société absorbée (B).

Situation avant l'opération



Situation après l'opération



Les sociétés (B) et (C) étant détenues à 100%, et donc sous contrôle commun au sens des dispositions de paragraphe 4.4 du règlement n°2004-01 du CRC, les apports de la société absorbée (B) à la société absorbante (C) sont évalués à la valeur comptable.

S'agissant de l'opération de remise des actions par la société bénéficiaire de l'apport, à sa société mère, après annulation des actions de la société absorbée, le Comité considère qu'au cas particulier d'opérations de fusion intervenant entre sociétés détenues à 100%, pour lesquelles les apports sont évalués à leur valeur comptable, les actions de la société absorbante, remises en échange des actions de la société absorbée, sont évaluées à la valeur comptable de ces dernières.

Cette position est étendue aux opérations de fusion intervenant entre sociétés détenues à quasi 100%, c'est à dire en présence du nombre minimal d'actionnaires minoritaires dans la société absorbée et la société absorbante pour répondre aux seules obligations légales de constitution des sociétés.