

Apport partiel d'actif à une société nouvelle : un revirement de jurisprudence bienvenu

Pour filialiser une activité, il est fréquent que les entreprises constituent une société nouvelle à laquelle une branche complète d'activité est apportée, sous le bénéfice du régime de faveur de l'article 210 B du Code général des impôts.



Par Jean-Marc Valot,
avocat associé, BG2V

Lors de la mise en œuvre d'une telle opération, les intéressés sont amenés à se poser la question de la date d'effet fiscal. La société nouvelle n'acquérant la personnalité juridique qu'à la date de son immatriculation au Registre du commerce et des sociétés, l'administration fiscale retient une position restrictive en limitant la date d'effet rétroactif à la date d'immatriculation.

Une jurisprudence ancienne du Conseil d'Etat corroborait cette position. Il était donc souhaitable de contourner l'obstacle en constituant et immatriculant la société nouvelle avant le début de l'exercice au cours duquel l'apport devait être effectué. Mais cela n'était pas toujours possible.

Dans ce contexte, la décision rendue le 29 juin 2011 par le Conseil d'Etat (n° 317212, 3^e et 8^e sous-sections) dans le prolongement d'un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris constitue une véritable avancée.

En l'espèce, une société avait été constituée le 9 novembre et immatriculée le 21 novembre 1994. Le 25 novembre 1994, elle avait reçu un fonds de commerce par voie d'apport partiel d'actif. La société apporteuse ayant clôturé son exercice le 30 juin 1994, la convention d'apport stipulait que la société bénéficiaire reprendrait rétroactivement toutes les opérations de l'exploitation du fonds et les éléments de passif y afférents avec effet le 30 juin 1994.

Conformément à sa position de principe, l'administration fiscale a remis en cause la prise en compte par la société bénéficiaire des apports des opérations liées au fonds apporté réalisées entre le 1^{er} juillet et le 20 novembre 1994 et les a intégrées au résultat de la société apporteuse.

Après avoir rappelé les règles juridiques propres à la constitution des sociétés, à la reprise des actes passés par les sociétés en formation et à la date d'effet des opérations d'apport, le Conseil d'Etat énonce, sous le visa de l'article 38 du CGI, que le «bilan doit exprimer de manière régulière et sincère la situation de l'entreprise, telle qu'elle

résulte à cette date des opérations de toute nature faites par l'entreprise ; que si, parmi ces opérations, figurent des contrats conclus avec des tiers dans le cadre d'une gestion commerciale normale, les conséquences de ces contrats pour l'entreprise (...) doivent donc être reprises dans le bilan établi à la date de clôture de la période au cours de laquelle les contrats ont été conclus, mais ne peuvent l'être dans le bilan précédent (...); que, par suite, lorsqu'un effet rétroactif est attaché à ces contrats par la volonté des parties (...), les conséquences de cette rétroactivité peuvent affecter les résultats de la période au cours de laquelle de pareils contrats ont été effectivement conclus, mais ne peuvent en aucun cas conduire à rectifier ceux de la période précédente ; qu'en application de ces règles, pour la détermination des bénéfices imposables d'une société anonyme créée pour recevoir l'apport d'un fonds constituant une branche autonome d'activité détaché d'une entreprise existante, le premier bilan dans lequel doivent être prises en compte les conséquences des stipulations de la convention d'apport est le bilan de clôture de l'exercice au cours duquel la société a été légalement constituée».

La règle selon laquelle lorsqu'une fusion ou une scission donne lieu à la création d'une société nouvelle, celle-ci jouit de la personnalité morale à compter de son immatriculation, ne saurait «faire obstacle ni à ce que les parties (...) donnent effet à l'opération à une date antérieure à celle à laquelle la personnalité de la société nouvelle est acquise, ni à ce que cet effet rétroactif soit pris en compte sur le plan fiscal, dans la limite du jour d'ouverture de l'exercice au cours duquel la société nouvelle a été immatriculée (...), la convention rétroactive restant sans incidence sur le bilan de clôture du ou des exercices précédents de la société apporteuse».

Le Conseil d'Etat admet donc désormais que la convention conclue entre les parties puisse modifier la date d'effet fiscal. On attendra avec intérêt les commentaires que l'administration fiscale portera sur cet arrêt. ■