

APPORT PARTIEL D'ACTIF

Apport d'une branche complète d'activité à une société nouvelle – Rétroactivité à une date antérieure à l'immatriculation de la société (non)

Au regard des articles L. 210-6 et L. 236-4 du code de commerce, la rétroactivité peut s'appliquer aux apports partiels d'actif placés sous le régime des scissions, et même à ceux qui ne le sont pas en application du principe de la liberté contractuelle. En revanche, en cas de création d'une société nouvelle, cette rétroactivité se limite dans le temps à la date d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés de cette nouvelle société.

Une société dotée d'un commissaire aux comptes souhaite réaliser un apport partiel d'une branche complète d'activité à une société nouvellement créée.

(EJ 2024-38)

Question :

La date de rétroactivité de l'apport peut-elle être antérieure à la date d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés de la société créée ?

*

La Commission des études juridiques relève une divergence doctrinale entre plusieurs auteurs concernant la possibilité de donner un effet rétroactif à la date de réalisation comptable et fiscale :

- Certains auteurs reconnaissent la possibilité de donner un effet rétroactif à la date de réalisation comptable et fiscale au 1^{er} jour de l'exercice en cours de la société apporteuse¹.
- D'autres, adoptant la position constante de la CNCC, indiquent qu'il n'est pas possible de donner un effet rétroactif à la date de réalisation comptable et fiscale lorsque l'opération est réalisée au profit d'une société nouvelle. Dans cette hypothèse, l'opération prend effet à la date d'immatriculation de la nouvelle société².

La Commission rappelle que les articles L. 210-6 et L. 236-4 du code de commerce disposent respectivement :

« Les sociétés commerciales jouissent de la personnalité morale à dater de leur immatriculation au registre du commerce et des sociétés³ (...) ».

« La fusion prend effet :

1° En cas de création d'une ou plusieurs sociétés nouvelles, à la date d'immatriculation, au registre du commerce et des sociétés, de la nouvelle société ou de la dernière d'entre elles³ ;

2° Dans les autres cas, à la date de la dernière assemblée générale ayant approuvé la fusion sauf si le contrat prévoit que la fusion prend effet à une autre date, laquelle ne doit être ni

¹ *Mémento Sociétés commerciales*, Francis Lefebvre, 2024, n°83871.

² *Mémento Fusions acquisitions*, Francis Lefebvre, 2023, n°10510.

³ Mis en gras pour les besoins de la réponse.

postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la ou des sociétés bénéficiaires ni antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la ou des sociétés qui transmettent leur patrimoine ».

L'article L. 236-4 précité est applicable aux opérations d'apport partiel d'actifs. En effet, l'article L. 236-27 du code de commerce précise que : « *La société qui apporte une partie de son actif et, le cas échéant, une partie de son passif à une ou plusieurs sociétés existantes ou nouvelles et la ou les sociétés qui bénéficient de cet apport **peuvent décider d'un commun accord de soumettre l'opération aux dispositions de la section 2 du présent chapitre, à l'exclusion de sa sous-section 2³ lorsque les sociétés ne sont pas concernées par cette dernière (...)*** ».

L'article L. 236-19 du code de commerce, inséré dans la sous-section 1 (« des scissions de sociétés commerciales ») de la section 2 (« de la scission ») du chapitre VI (« de la fusion, de la scission et de l'apport partiel d'actifs ») du titre III du livre II dudit code, dispose :

« Les articles L. 236-2 à L. 236-7 sont applicables aux scissions ».

La Commission rappelle qu'aux termes de sa doctrine constante⁴, elle considère, qu'au regard des articles L. 210-6 et L. 236-4 précités :

- La rétroactivité peut s'appliquer aux apports partiels d'actif placés sous le régime des scissions, et même à ceux qui ne le sont pas en application du principe de la liberté contractuelle, et
- En cas de création d'une société nouvelle, cette rétroactivité se limite dans le temps à la date d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés de cette nouvelle société.

Par ailleurs, après analyse de la jurisprudence du Conseil d'Etat⁵ qui admet, sur le plan fiscal, la rétroactivité d'un apport partiel d'actif à une date antérieure à la date d'immatriculation de la société nouvelle, sous réserve que le traité d'apport prévoit la reprise des engagements souscrits en son nom avant l'acquisition de la personnalité morale, la Commission a réitéré sa position dans une réponse commune rédigée avec la Commission des études comptables⁶ en précisant que : « *Les arguments et conclusions développés par le Conseil d'Etat sont de nature et de portée exclusivement fiscales et ne sauraient remettre en cause la doctrine juridique et comptable de la CNCC* ».

Ainsi, la Commission n'a-t-elle pas connaissance d'élément qui viendrait remettre en cause la position constante de la CNCC. En conséquence, elle estime que l'opération envisagée ne peut prendre effet au plus tôt qu'à la date d'immatriculation de la nouvelle société au registre du commerce et des sociétés.

⁴ Exemples : *Bull CNCC* n°97, mars 1995, EJ 95-25 p. 96 et n°98, juin 1995, EJ 95-97 p. 204.

⁵ Conseil d'Etat, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 29 juin 2011, n°317212.

⁶ *Bull CNCC*, n°186, juin 2017, p.356, EJ 2016-36 & EC 2016-34.