

Hervé Stolowy, professeur-attaché au groupe HEC, expert comptable diplômé

SOMMAIRE

1 - ENREGISTREMENT DU TRAITÉ D'APPORT

1.1 Chez la société apporteuse ALPHA

1.2 Chez la société bénéficiaire BETA

2 - ÉCRITURES GÉNÉRÉES PAR L'EXISTENCE DE LA RÉTROACTIVITÉ

2.1 Rappel : la rétroactivité des apports partiels d'actif

2.2 Le suivi des actifs et passifs apportés

2.2.1 Encaissement d'une créance client apportée et impact sur la TVA collectée

2.2.2 Paiement d'une dette fournisseur apportée et impact sur la TVA déductible

2.2.3 Traitement des congés payés

2.3 Opérations non liées au traité d'apport et survenues pendant la période de rétroactivité

2.3.1 Ventes (non réciproques)

2.3.2 Charges (non réciproques)

2.3.3 Charges réciproques

3 - ORGANISATION COMPTABLE

3.1 Choix des journaux

3.2 Contrôles à réaliser

4 - ORGANISATION ADMINISTRATIVE

4.1 Salaires et déclarations sociales

4.2 Déclarations fiscales

4.2.1 Taxe sur la valeur ajoutée

4.2.2 Impôt sur les sociétés

L'opération d'apport partiel d'actif, non définie par la loi du 24 juillet 1966, consiste en l'apport d'une fraction de l'actif et du passif d'une société à une autre société (nouvelle ou préexistante) qui lui remet en contrepartie des actions ou parts nouvelles créées à cet effet. L'apport peut porter sur un élément d'actif isolé (meuble, titres de participation, etc.) ou sur un ensemble d'éléments actifs et passifs (cession d'une branche complète d'activité).

Lorsque l'opération porte sur un ensemble de biens, elle permet, à l'instar d'une fusion ou d'une scission, de filialiser une branche d'activité ou de réunir les branches d'activités de plusieurs entreprises en une seule société. Contrairement à la fusion, la société qui effectue l'apport ne disparaît pas car elle conserve le reste de son patrimoine et son existence juridique.

L'apport partiel d'actif est une opération délicate dans la mesure où elle repose sur un double choix qui peut emporter de nombreuses conséquences : régime juridique (de droit commun ou des scissions) et régime fiscal (de droit commun ou de faveur)¹. Mais la réalisation pratique de l'opération est souvent rendue difficile (voire fastidieuse) par la complexité et la lourdeur des écritures comptables qui trouvent leur origine dans le traité d'apport (§ 1) ainsi que par celles qui découlent d'une éventuelle période de rétroactivité (§ 2). Une bonne organisation comptable peut cependant atténuer considérablement cette lourdeur et surtout permettre de réaliser des contrôles nécessaires au suivi de l'opération (§ 3). Il convient enfin de ne pas occulter les difficultés concrètes liées à l'établissement des déclarations sociales et fiscales afférentes à la période de rétroactivité (§ 4).

1 - ENREGISTREMENT DU TRAITÉ D'APPORT

Afin d'illustrer notre propos, nous nous situerons dans le cas d'un apport à une société préexistante. En effet, la société anonyme ALPHA, au capital de 2 500 000 francs, divisé en 10 000 actions, au nominal de 250 francs, apporte, sous le régime fiscal de droit commun, l'une de ses branches d'activité à la société anonyme BETA. L'apport est définitif le 30 avril N, avec effet rétroactif au 1er janvier N.

La branche d'activité apportée exerce une double activité : ventes de marchandises et prestations de service, à crédit. Le bilan de la société apporteuse ALPHA qui sert de base à l'opération, est celui qui a été établi au 31 décembre N-1 et qui se présente ainsi (en milliers de francs) :

ACTIF (montants nets)		PASSIF	
Immobilisations corporelles	2 800	Capital	2 500
Actif circulant	1 790	Réserves	200
Disponibilités	80	Dettes financières	665
		Dettes fournisseurs	800
		Dettes fiscales et sociales	505
Total	4 670	Total	4 670

¹ Les aspects juridiques et fiscaux des apports partiels d'actif sortent du cadre de notre étude. Le lecteur pourra se reporter au *Dictionnaire de la comptabilité*, La Villeguerin Éditions, 5ème édition 1996, rubrique "Apports partiels d'actif".

Au 31 décembre N-1, les éléments apportés, au titre de la branche d'activité, sont les suivants² :

En KF	Valeur brute	Amortissement	Valeur nette comptable	Valeur d'échange
Immeuble	3 000	-1 600	1 400	1 800
Matériel industriel	500	-200	300	400
Stocks de marchandises	150	-	150	140
Créances clients (marchandises)	40	-	40	40
Créances clients (services)	1 206	-	1 206	1 206
TVA déductible sur B. et S. (sur paiement)	103	-	103	103
Disponibilités	50	-	50	50
Fonds commercial			-	381
Dettes financières			-150	-150
Dettes fournisseurs (marchandises)			-30	-30
Dettes fournisseurs (services)			-603	-603
TVA collectée (sur encaissements)			-206	-206
Personnel			-40	-40
Dettes sociales			-20	-20
Dettes provisionnées sur congés à payer			-50	-50
Charges sociales sur congés à payer ³			-21	-21
Valeur de l'apport			2 129	3 000

Nous supposons que les apports sont effectués à la valeur d'échange⁴.

1.1 Chez la société apporteuse ALPHA

L'apport net est rémunéré par de actions émises par la société bénéficiaire BETA, comptabilisées au compte 261 "Titres de participation" pour la valeur de l'apport. Les biens faisant l'objet de la cession sont sortis de l'actif.

(1) Cessions d'actif à la société BETA

4561		Compte courant BETA	2 581	
	775	Produits des cessions d'éléments d'actif (immeuble)		1 800
	775	Produits des cessions d'éléments d'actif (matériel)		400
	775	Produits des cessions d'éléments d'actif (fonds commercial)		381

(2) Constatation de la sortie des éléments d'actif immobilisé

675		Valeur comptable des éléments d'actif cédés	1 400	
2813		Amortissement des constructions	1 600	
	213	Constructions		3 000
675		Valeur comptable des éléments d'actif cédés	300	
2815		Amortissement des matériels	200	
	215	Matériel		500

² L'apport s'effectuant sous le régime fiscal de droit commun, il n'y a pas lieu de tenir compte d'une éventuelle provision pour impôts.

³ Par simplification, les charges fiscales seront ignorées dans notre exemple.

⁴ Plusieurs méthodes sont possibles. Voir *Dictionnaire de la comptabilité*, opus cité, rubrique "Fusions".

Pour les immobilisations apportées sans plus ou moins-value, il est possible de regrouper les écritures (1) et (2) en débitant le compte d'amortissement 281 et en créditant le compte d'immobilisations 21.

(3) Apport des marchandises

4561	707	Compte courant BETA	Ventes de marchandises	140	140
603	37	Variation des stocks	Stocks de marchandises	150	150

(3') Apport des marchandises avec transfert de la moins-value vers le résultat exceptionnel

Les écritures (3) présentent l'inconvénient d'inclure la perte de l'opération (150 - 140) dans le résultat d'exploitation alors qu'il s'agit en réalité d'un résultat exceptionnel. Le schéma d'écritures ci-dessous permet de résoudre cette difficulté.

4561	778	Compte courant BETA	Autres produits exceptionnels	140	140
603	37	Variation des stocks	Stocks de marchandises	150	150
678	791	Autres charges exceptionnelles	Transferts de charges	150	150

(4) Apport des créances et disponibilités

4561		Compte courant BETA		1 399	
	411(a)		Clients (marchandises)	40	
	411(b)		Clients (services)	1 206	
	44566		TVA déductible sur B. et S. (paiements)	103	
	512		Banque	50	

En pratique, il faut créditer les comptes des clients individuels. Par ailleurs, ce type d'écritures est valable pour les effets à recevoir. Si des sous-comptes du compte 413 ont été ouverts par date d'échéance⁵, ce sont ces sous-comptes qu'il faudra créditer.

Signalons que la TVA déductible apportée concerne exclusivement les fournisseurs de services et est récupérable au moment du paiement des factures (sauf option pour les débits exercée par lesdits fournisseurs)⁶.

⁵ Par exemple, comptes ouverts par mois, quinzaine ou décade.

⁶ La TVA déductible sur achats de marchandises est récupérable à la facturation et a été intégrée dans le calcul de la TVA à décaisser à la fin du mois précédent l'apport, soit le 31 décembre N-1.

(5) Apport des dettes

164		Emprunt des établissements de crédit		150	
401(a)		Dettes fournisseurs (marchandises)		30	
401(b)		Dettes fournisseurs (services)		603	
44571		TVA collectée sur encaissements		206	
42		Personnel	40		
43		Dettes sociales		20	
4282		Dettes provisionnées sur congés à payer		50	
4382		Charges sociales sur congés à payer		21	
	4561	Compte courant BETA			1 120

Ce schéma est également valable pour les effets à payer⁷. Signalons que la TVA collectée apportée concerne exclusivement les fournisseurs de services et est exigible au moment de l'encaissement des factures⁸.

(6) Réception des titres BETA

261		Titres de participation BETA		3 000	
	4561	Compte courant BETA			3 000

1.2 Chez la société bénéficiaire BETA

(1) Augmentation de capital et prime d'apport

La société bénéficiaire procède à une augmentation de capital.

Dans notre exemple, afin de ne pas alourdir la démonstration, nous avons volontairement omis les données permettant de calculer la valeur de la société bénéficiaire et de déterminer ainsi le nombre d'actions à émettre, le montant de l'augmentation de capital et d'une éventuelle prime d'apport⁹. Les chiffres figurant ci-dessous ne peuvent donc pas être reconstitués.

4561		Compte courant ALPHA		3 000	
	101	Capital			1 700
	1043	Prime d'apport			1 300

⁷ Voir notre remarque sur les sous-comptes du compte "effets à recevoir".

⁸ La TVA collectée sur ventes de marchandises est exigible à la facturation et a été intégrée dans le calcul de la TVA à décaisser à la fin du mois précédent l'apport, soit le 31 décembre N-1.

⁹ Ce thème est abordé dans le *Dictionnaire de la comptabilité*, opus cité.

(2) Réalisation de l'apport

207		Fonds commercial		381	
213		Constructions		1 800	
215		Matériel		400	
37		Stocks		140	
411(a)		Clients (marchandises)		40	
411(b)		Clients (services)		1 206	
44566		TVA déductible sur paiements		103	
512		Banque		50	
	164		Emprunt des établissements de crédit		150
	401(a)		Dettes fournisseurs (marchandises)		30
	401(b)		Dettes fournisseurs (services)		603
	44571		TVA collectée sur encaissements		206
	42		Personnel		40
	43		Dettes sociales		20
	4282		Dettes provisionnées sur congés à payer		50
	4382		Charges sociales sur congés à payer		21
	4561		Compte courant ALPHA		3 000

2 - ÉCRITURES GÉNÉRÉES PAR L'EXISTENCE DE LA RÉTROACTIVITÉ

La reprise des apports partiels d'actif est une opération complexe car, comme le précise J.-P. Lagarrigue¹⁰, sauf lorsqu'il existe un établissement comptable individualisant les compte et écritures de la branche apportée, les opérations de cette dernière se trouvent mêlées à celle de l'ensemble dont la branche se trouve en voie de détachement. En pratique, la rétroactivité de l'apport partiel d'actif va donner naissance à deux séries d'écritures bien distinctes :

- le suivi comptable (ou "dénouement") des éléments d'actif et de passif apportés et figurant ainsi dans le traité d'apport ;
- les opérations nouvelles réalisées par la société apporteuse pour le compte de la société bénéficiaire. On se limitera souvent à la reprise de l'exploitation (ventes, achats, salaires et charges sociales) ainsi qu'à celle des comptes de tiers (clients, fournisseurs, personnel...) qui ont un lien direct évident avec l'activité apportée.

Une solution pratique, souvent évoquée¹¹, consiste chez la société apporteuse, après avoir enregistré les écritures du traité d'apport, à établir une balance générale des transactions intervenues pendant la période intercalaire et à solder les comptes figurant dans cette balance. La société bénéficiaire reprend cette balance dans ses livres.

Nous développerons ici une autre solution consistant à traiter toutes les écritures liées à la période intercalaire. Il s'agit sans conteste d'une solution beaucoup plus longue mais qui présente selon nous un avantage primordial. En effet, le dénouement de toutes ces opérations va se traduire par un mouvement de trésorerie, de la société apporteuse vers la société bénéficiaire, ou dans le sens contraire, flux qui sera égal

¹⁰ *Droit comptable des fusions de sociétés*. Litec, 1986, p. 202.

¹¹ Voir *Dictionnaire de la comptabilité*, opus cité, rubrique "Fusions".

au solde du compte courant reliant les deux sociétés. La traduction intégrale des opérations permet de fiabiliser ce processus et de garantir le montant du versement à effectuer ce qui évite toute difficulté pouvant survenir entre les dirigeants des deux sociétés¹².

Comme nous le verrons plus loin, la mise en place de journaux particuliers ainsi que la décomposition du compte courant permettront de faciliter la saisie des écritures et les contrôles à réaliser.

2.1 Rappel : la rétroactivité des apports partiels d'actif

L'opération d'apport partiel d'actif peut se voir conférer une date d'effet antérieure à celle de sa réalisation. Il s'agit d'une rétroactivité puisque l'opération rétroagit à une date plus ancienne que celle de son approbation. La période séparant ces deux dates est souvent qualifiée d'*intercalaire*. La date d'effet est la date de commencement de prise en compte par la société bénéficiaire des apports et des résultats de la société apporteuse.

La rétroactivité est possible quel que soit le régime juridique sous lequel est placé l'apport partiel :

- Pour les apports relevant du régime des scissions, l'article 372-2, 2° de la loi du 24 juillet 1966 confirme le choix de la date d'effet entre deux limites : elle ne doit être ni postérieure à la date de clôture de l'exercice en cours de la société bénéficiaire, ni antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la société apporteuse. Cet article, qui est rédigé pour les fusions, s'applique également aux apports partiels d'actif¹³.
- Pour les apports en nature relevant du régime de droit commun, il n'existe aucune disposition législative ou réglementaire en la matière. Les sociétés intéressées sont donc libres de fixer conventionnellement la date d'effet d'une opération d'apport sous réserve toutefois que cette rétroactivité n'affecte pas les droits des tiers¹⁴.

Juridiquement, l'apport partiel d'actif prend effet le jour de l'approbation de l'opération par les assemblées générales extraordinaires des sociétés concernées. C'est à cette date que s'effectue le transfert de la propriété des biens composant le patrimoine de la société apporteuse au profit de la société bénéficiaire des apports. En pratique l'évaluation des apports se fait à la date d'effet rétroactif. Si cette date est la date d'ouverture de l'exercice de la société apporteuse, c'est le dernier bilan de cette société qui servira à cette évaluation.

La nature de la rétroactivité est un débat qui n'est pas encore tranché¹⁵. Il n'y aurait pas rétroactivité juridique "forte" dans le sens où les actes juridiques de la période intercalaire ont bien été accomplis par la

¹² Si l'apport est effectué entre deux sociétés d'un même groupe, c'est-à-dire n'ayant que des dirigeants communs, la solution de la reprise d'une balance pourra être retenue.

¹³ Voir en ce sens, *Bull. C.N.C.C.* n° 84, décembre 1991, p. 560.

¹⁴ *Bull. C.N.C.C.*, op. cit., pp. 562-564.

¹⁵ Voir en ce sens : D. Villemot et C. Barthès-Bonaly, La rétroactivité des fusions de sociétés : les problèmes juridiques et fiscaux à résoudre. *Option Finance* n° 376, 30 octobre 1995, pp. 29-35.

société apporteuse. Il s'agit plutôt d'une rétroactivité juridique à effet comptable total dans la mesure où les opérations de cette période sont censées avoir été réalisées par la société bénéficiaire¹⁶. De manière simplifiée, nous évoquerons dans ce cas une "rétroactivité comptable". Pratiquement, en comptabilité, la branche d'activité apportée fonctionne de façon tout à fait normale jusqu'à la date de l'assemblée qui approuve l'opération. Lorsque celle-ci est devenue définitive, la société apporteuse enregistre les écritures résultant du traité d'apport (voir ci-dessus, § 1) puis celles découlant de la rétroactivité et qui feront l'objet du présent paragraphe.

Rappelons que d'un point de vue fiscal, la rétroactivité est possible, que l'opération ait été placée sous le régime de faveur ou sous celui de droit commun.

2.2 Le suivi des actifs et passifs apportés

Le traité est fondé sur une situation comptable établie au 31 décembre N-1. Or l'apport n'est définitif que le 30 avril N. Dans l'intervalle, la société apporteuse ALPHA encaisse les créances et paie les dettes, objets de l'apport, pour le compte de la société bénéficiaire BETA. Si l'on se place du point de vue de la société apporteuse, par exemple, au lieu de rétrocéder systématiquement les créances encaissées et de demander le remboursement de chaque dette payée, il paraît plus judicieux d'enregistrer ces opérations dans un compte courant reliant la société apporteuse à la société bénéficiaire, puis de procéder à un paiement ou un remboursement unique, selon le solde de ce compte courant.

Les développements ci-dessous présentent des schémas d'écritures correspondant aux principaux éléments apportés.

2.2.1 Encaissement d'une créance client apportée et impact sur la TVA collectée¹⁷

Chez la société apporteuse ALPHA

(1) *Pour mémoire : Enregistrement du traité (voir ci-dessus § 1)*

4561		Compte courant BETA		1 206	
	411(b)		Clients (services)		1 206
44571		TVA collectée sur encaissements		206	
	4561		Compte courant BETA		206

(2) *Pour mémoire : Enregistrement des titres (voir ci-dessus § 1)*

261		Titres de participation BETA		1 000	
	4561		Compte courant BETA		1 000

¹⁶ Signalons, pour conforter cette analyse, le fait que l'article 254 4° du décret du 23 mars 1967, évoque "la date à partir de laquelle les opérations de la société absorbée ou scindée seront, du point de vue comptable, considérées comme accomplies par la ou les sociétés bénéficiaires des apports".

¹⁷ Ces schémas sont valables pour tous types de créances.

(3) Encaissement de la créance après la date de rétroactivité (pas d'écriture chez BETA)

512	411(b)	Banque	Clients (services)	1 206	1 206
-----	--------	--------	--------------------	-------	-------

(4) Impact sur le compte courant (créance)

411(b)	4561	Clients (services)	Compte courant BETA	1 206	1 206
--------	------	--------------------	---------------------	-------	-------

(5) Exigibilité de la TVA

44571	44551	TVA collectée sur encaissements	TVA à décaisser	206	206
-------	-------	---------------------------------	-----------------	-----	-----

(6) Paiement de la TVA

44551	512	TVA à décaisser	Banque	206	206
-------	-----	-----------------	--------	-----	-----

(7) Mouvement du compte courant (TVA collectée)

4561	44571	Compte courant BETA	TVA collectée sur encaissements	206	206
------	-------	---------------------	---------------------------------	-----	-----

Chez la société bénéficiaire BETA

(1) Pour mémoire : Enregistrement du traité (voir ci-dessus § 1)

411(b)	4561	Clients (services)	Compte courant ALPHA	1 206	1 206
4561	44571	Compte courant ALPHA	TVA collectée sur encaissements	206	206

(2) Pour mémoire : Enregistrement de l'augmentation de capital (voir ci-dessus § 1)

4561	101 1 043	Compte courant ALPHA	Capital Prime d'apport	1 000	x y
------	--------------	----------------------	---------------------------	-------	--------

La répartition entre le capital et la prime d'apport n'est pas connue dans notre exemple.

(3) Impact sur le compte courant (créance)

4561	411(b)	Compte courant ALPHA	Clients (services)	1 206	1 206
------	--------	----------------------	--------------------	-------	-------

(4) Impact sur le compte courant (TVA collectée)

44571	4561	TVA collectée sur encaissements	Compte courant ALPHA	206	206
-------	------	---------------------------------	----------------------	-----	-----

2.2.2 Paiement d'une dette fournisseur apportée et impact sur la TVA déductible¹⁸

Chez la société apporteuse ALPHA

(1) Pour mémoire : Enregistrement du traité (voir ci-dessus § 1)

401(b)	4561	Fournisseurs (services)	Compte courant BETA	603	603
4561	44566	Compte courant BETA	TVA déductible sur paiements	103	103

(2) Pour mémoire : Enregistrement des titres (voir ci-dessus § 1)

4561	261	Compte courant BETA	Titres de participation BETA	500	500
------	-----	---------------------	------------------------------	-----	-----

(3) Paiement de la dette après la date de rétroactivité (pas d'écriture chez BETA)

401(b)	512	Fournisseurs (services)	Banque	603	603
--------	-----	-------------------------	--------	-----	-----

(4) Impact sur le compte courant (dette)

4561	401	Compte courant BETA	Fournisseurs	603	603
------	-----	---------------------	--------------	-----	-----

(5) Déductibilité de la TVA

44551	44566	TVA à décaisser	TVA déductible sur paiements	103	103
-------	-------	-----------------	------------------------------	-----	-----

(6) Remboursement de la TVA

512	44551	Banque	TVA à décaisser	103	103
-----	-------	--------	-----------------	-----	-----

¹⁸ Mis à part les développements sur la TVA, les schémas présentés ci-dessous sont notamment valables pour les dettes financières, dettes envers le personnel et les dettes sociales.

Cette écriture est théorique car en réalité, la TVA déductible serait compensée avec la TVA collectée et l'impact sur le compte courant serait égal au montant net correspondant à la TVA à décaisser.

(7) Impact sur le compte courant (TVA déductible)

44566	4561	TVA déductible sur paiements	Compte courant BETA	103	103
-------	------	------------------------------	---------------------	-----	-----

Chez la société bénéficiaire BETA

(1) Pour mémoire : Enregistrement du traité (voir ci-dessus) § 1)

4561	401	Compte courant ALPHA	Fournisseurs	603	603
44566	4561	TVA déductible sur paiements	Compte courant ALPHA	103	103

(2) Pour mémoire : Enregistrement de l'augmentation de capital (voir ci-dessus § 1)

101		Capital		x	
1 043	4561	Prime d'apport	Compte courant ALPHA	y	500

La répartition entre le capital et la prime d'apport n'est pas connue dans notre exemple.

(3) Impact sur le compte courant (dette)

401(b)	4561	Fournisseurs (services)	Compte courant ALPHA	603	603
--------	------	-------------------------	----------------------	-----	-----

(4) Impact sur le compte courant (TVA déductible)

4561	44566	Compte courant ALPHA	TVA déductible sur paiements	103	103
------	-------	----------------------	------------------------------	-----	-----

Rappelons que l'impact de la TVA sur le compte courant est égal au montant net (TVA à décaisser).

2.2.3 Traitement des congés payés

La société apporteuse transfère la dette provisionnée et les charges afférentes. L'impact en compte de résultat se fait donc au niveau de la société apporteuse tandis que l'impact en trésorerie a lieu dans la société bénéficiaire.

Dans l'exemple ci-dessous, nous avons négligé les charges sociales. Le raisonnement les concernant serait identique.

Chez la société apporteuse ALPHA

	6411 Salaires	6412 Congés payés	512 Banque	4282 Dette provisionnée	4561 Compte courant Beta	261 Titres Alpha
Charge à payer au 31/12/N-1		200		200		
Extourne au 1/1/N		200		200		
Apport des congrés à payer				50	50	
Pour mémoire : enregistrement des titres					50	50
Enregistrement de la charge à supporter par Alpha		50		50		
Congés payés pris par les salariés non transférés	150		150			
Total	150	250	200	150	250	250
Solde	150	50		150	0	0

Les soldes font apparaître l'impact en résultat des congés payés apportés.

Chez la société bénéficiaire BETA

	6411 Salaires	6412 Congés payés	512 Banque	4282 Dette provisionnée	4561 Compte courant Alpha	101 et 104 Capital et prime d'apport
Apport des congrés à payer				50	50	
Pour mémoire : enregistrement des titres					50	50
Enregistrement de la charge à supporter par Alpha		50		50		
Congés payés pris par les salariés transférés	50		50			
Total	50		50	50	50	50
Solde	50		50	0	0	50

Les soldes font apparaître l'impact en trésorerie des congés payés apportés.

2.3 Opérations non liées au traité d'apport et survenues pendant la période de rétroactivité

La branche d'activité apportée va probablement effectuer de nombreuses opérations pendant la période de rétroactivité. Ces opérations sont considérées comme ayant été réalisées pour le compte de la société bénéficiaire. Nous évoquons ci-dessous le traitement comptable de telles opérations.

2.3.1 Ventes (non réciproques)¹⁹

Chez la société apporteuse ALPHA

(1) Facturation (pas d'écriture chez BETA)

411	70 44571	Clients	Ventes TVA collectée	120,6	100 20,6
-----	-------------	---------	-------------------------	-------	-------------

(2) Transfert de la vente

70 44571	411	Ventes TVA collectée	Clients	100 20,6	120,6
-------------	-----	-------------------------	---------	-------------	-------

(3) Encaissement de la vente (pas d'écriture chez BETA)

512	411	Banque	Clients	120,6	120,6
-----	-----	--------	---------	-------	-------

(4) Impact sur le compte courant

411	4561	Clients	Compte courant BETA	120,6	120,6
-----	------	---------	---------------------	-------	-------

(5) Exigibilité de la TVA

Bien que la vente soit transférée, l'exigibilité surviendra obligatoirement chez la société apporteuse :

- pour une vente de marchandises, à la facturation, c'est-à-dire pendant la rétroactivité ;
- pour une prestation de service, à l'encaissement, qui peut survenir pendant la période de rétroactivité ou même après car nous supposons que, sauf cas particulier, c'est la société apporteuse qui est réglée pour

¹⁹ Le cas des opérations réciproques entre la société apporteuse et la société bénéficiaire sera étudié ci-après.

les ventes nées pendant la rétroactivité, et cela même après la réalisation définitive de l'apport²⁰. Dans ces conditions, il faut procéder à des régularisations similaires aux écritures (5), (6) et (7) présentées ci-dessus dans le cadre de l'encaissement d'une créance apportée.

44571	44551	TVA collectée sur encaissements	TVA à décaisser	20,6	20,6
-------	-------	---------------------------------	-----------------	------	------

(6) Paiement de la TVA

44551	512	TVA à décaisser	Banque	20,6	20,6
-------	-----	-----------------	--------	------	------

(7) Impact sur le compte courant (TVA collectée)

4561	44571	Compte courant BETA	TVA collectée sur encaissements	20,6	20,6
------	-------	---------------------	---------------------------------	------	------

Chez la société bénéficiaire BETA

(1) Transfert de la vente

411	70 44571	Clients	Ventes TVA collectée	120,6	100 20,6
-----	-------------	---------	-------------------------	-------	-------------

(2) Impact sur le compte courant (créance)

4561	411	Compte courant ALPHA	Clients	120,6	120,6
------	-----	----------------------	---------	-------	-------

(3) Impact sur le compte courant (TVA collectée)

Dans la mesure où l'exigibilité a eu lieu chez la société apporteuse (voir ci-dessus), une écriture de compte courant sera enregistrée chez la société bénéficiaire au moment de celle-ci.

44571	4561	TVA collectée sur encaissements	Compte courant ALPHA	20,6	20,6
-------	------	---------------------------------	----------------------	------	------

2.3.2 Charges (non réciproques)

Nous traitons l'exemple d'un achat. Celui-ci est valable pour beaucoup de charges, notamment les salaires et charges sociales.

²⁰ L'aspect pratique lié aux déclarations de TVA sera abordé dans la quatrième partie de cette étude.

Chez la société apporteuse ALPHA

(1) Facturation (pas d'écriture chez BETA)

60 44566	401	Achats TVA déductible sur autres biens et services	Fournisseurs	50 10,3	60,3
-------------	-----	---	--------------	------------	------

(2) Transfert de l'achat

401	60 44566	Fournisseurs	Achats TVA déductible sur autres biens et services	60,3	50 10,3
-----	-------------	--------------	---	------	------------

(3) Paiement de l'achat (pas d'écriture chez BETA)

401	512	Fournisseurs	Banque	60,3	60,3
-----	-----	--------------	--------	------	------

(4) Impact sur le compte courant

4561	401	Compte courant BETA	Fournisseurs	60,3	60,3
------	-----	---------------------	--------------	------	------

(5) TVA déductible

Le raisonnement tenu pour la TVA collectée et son exigibilité peut être reproduit pour la déductibilité et le moment de sa récupération. Selon nous, celle-ci a toujours lieu chez la société apporteuse :

- au moment de la facturation, pour les achats de biens ;
- au moment du paiement, pour les achats de services, que celui-ci ait lieu pendant la rétroactivité ou après la date de réalisation définitive de l'opération.

512	44551	Banque	TVA à décaisser	10,3	10,3
-----	-------	--------	-----------------	------	------

Rappelons que cette écriture est théorique car en réalité, la TVA déductible serait compensée avec la TVA collectée et l'impact sur le compte courant serait égal au montant net de TVA à décaisser.

(6) Impact sur le compte courant (TVA déductible)

44566	4561	TVA déductible sur paiements	Compte courant BETA	10,3	10,3
-------	------	------------------------------	---------------------	------	------

Chez la société bénéficiaire BETA

(1) *Transfert de l'achat*

60 44566	401	Achats TVA déductible sur autres biens et services	Fournisseurs	50 10,3	60,3
-------------	-----	--	--------------	------------	------

(2) *Impact sur le compte courant (dette)*

401	4561	Fournisseurs	Compte courant ALPHA	60,3	60,3
-----	------	--------------	----------------------	------	------

(3) *Impact sur le compte courant (TVA déductible)*

4561	44566	Compte courant ALPHA	TVA déductible sur paiements	10,3	10,3
------	-------	----------------------	------------------------------	------	------

Rappelons que l'impact de la TVA sur le compte courant est égal au montant net de TVA à décaisser.

2.3.3 Charges réciproques

Les opérations réciproques entre société apporteuse et société bénéficiaire doivent être éliminées puisqu'il s'agit d'opérations réalisées au sein de la même branche apportée. Dans la présente étude, nous nous situons dans l'hypothèse où la société ALPHA sous-traite une partie de son activité à la société BETA²¹. L'apport de la branche d'activité permettra de mettre fin à cette sous-traitance.

Dans le journal

Chez la société apporteuse ALPHA

(1) *Facturation interne*

604 44566	401Beta	Achats de sous-traitance TVA déductible sur autres biens et services	Fournisseur BETA	50 10,3	60,3
--------------	---------	---	------------------	------------	------

(2) *Refacturation au client final (pas d'écriture chez BETA)*

La refacturation inclut la valeur ajoutée créée par la société apporteuse ainsi qu'une marge.

411X	70	Client final	Ventes	120,6	100
------	----	--------------	--------	-------	-----

²¹ Des schémas similaires peuvent être établis pour des opérations réciproques de sens contraire.

	44571		TVA collectée		20,6
--	-------	--	---------------	--	------

(3) Transfert de l'achat du fait de la rétroactivité

401Beta	604 44566	Fournisseur BETA	Achats de sous-traitance TVA déductible sur autres biens et services	60,3	50 10,3
---------	--------------	------------------	---	------	------------

(4) Transfert de la vente du fait de la rétroactivité

70 44571	411X	Ventes TVA collectée	Client final	100 20,6	120,6
-------------	------	-------------------------	--------------	-------------	-------

Chez la société bénéficiaire BETA

(1) Facturation interne

411Alpha	70 44571	Client ALPHA	Ventes TVA collectée	60,3	50 10,3
----------	-------------	--------------	-------------------------	------	------------

(2) Transfert de l'achat du fait de la rétroactivité

604 44566	401Beta	Achats de sous-traitance TVA déductible sur autres biens et services	Fournisseur BETA	50 10,3	60,3
--------------	---------	---	------------------	------------	------

(3) Transfert de la vente du fait de la rétroactivité

411X	70 44571	Client final	Ventes TVA collectée	120,6	100 20,6
------	-------------	--------------	-------------------------	-------	-------------

(4) Annulation de l'achat interne (pas d'écriture chez ALPHA)

401Beta	604 44566	Fournisseur BETA	Achats de sous-traitance TVA déductible sur autres biens et services	60,3	50 10,3
---------	--------------	------------------	---	------	------------

(5) Annulation de la vente interne (pas d'écriture chez ALPHA)

70 44571	411Alpha	Ventes TVA collectée	Client ALPHA	50 10,3	60,3
-------------	----------	-------------------------	--------------	------------	------

L'achat et la vente internes ne font pas l'objet de paiement et d'encaissement. En revanche, la créance sur le client final est encaissée chez ALPHA. Les écritures liées à cet encaissement ainsi que celles provenant de la TVA collectée sont identiques à celles qui ont été présentées ci-dessus (voir ventes non réciproques).

Dans le grand livre

Chez la société apporteuse ALPHA

	604		44566		401Beta		411X		70		44571
	Achats de		TVA		Fournisseur		Client final		Ventes		TVA collectée
	sous-traitance		déductible sur		Beta						
			autres biens et								
			services								
Facturation de la sous-traitance	50		10,3		60,3						
Refacturation au client final							120,6		100		20,6
Annulation de l'achat (rétroactivité)	50		10,3	60,3							
Annulation de la vente (rétroactivité)							120,6	100		20,6	
Total	50	50	10,3	10,3	60,3	60,3	120,6	120,6	100	100	20,6
Solde		0		0		0		0		0	

Chez la société bénéficiaire BETA

	604		44566		401Beta		411X		411Alpha		70		44571
	Achats de		TVA		Fournisseur		Client final		Client Alpha		Ventes		TVA collectée
	sous-traitance		déductible sur		Beta								
			autres biens et										
			services										
Facturation de la sous-traitance								60,3			50		10,3
Refacturation au client final													
Annulation de l'achat (rétroactivité)	50		10,3		60,3								
Annulation de la vente (rétroactivité)							120,6				100		20,6
Annulation de l'achat interne	50		10,3	60,3									

Compte courant n° 1 : traité d'apport proprement dit

Le compte courant n° 1 doit par construction être soldé après l'enregistrement du traité et la comptabilisation de titres (chez l'apporteuse) ou de l'augmentation de capital (chez la bénéficiaire). En d'autres termes, on vérifie chez la société apporteuse, avant de passer l'écriture (6) qui correspond aux titres de participation (voir ci-dessus § 1.1), que le solde du compte courant s'élève bien à 3 000 KF.

Compte courant n° 2 : suivi du traité d'apport

Rappelons que les éléments apportés le sont à la date de rétroactivité, c'est-à-dire dans notre exemple, le 1er janvier N. Au moment de la réalisation définitive de l'apport c'est-à-dire le 30 avril, certains éléments apportés ont été apurés : ils ont été encaissés ou payés par la société apporteuse pour le compte de la société bénéficiaire. Les écritures présentées ci-dessus (voir § 2.2) ont été enregistrées. Le solde du compte courant doit alors être égal à la différence entre les éléments d'actif apportés encaissables et les éléments de passif apportés décaissables par la société apporteuse.

Dans notre exemple, l'impact en trésorerie de l'apport se présente de la manière suivante :

En KF	Valeur d'échange
Créances clients (marchandises)	40
Créances clients (services)	1206
TVA déductible sur B. et S. sur paiements	103
Dettes fournisseurs (marchandises)	-30
Dettes fournisseurs (services)	-603
TVA collectée	-206
Personnel	-40
Dettes sociales	-20
Valeur de l'apport en trésorerie	450

Le solde de compte courant n° 2 doit être égal à 450. Il est possible qu'au moment de la réalisation définitive de l'apport, toutes les opérations ne soient pas apurées. Il suffit alors d'attendre que la dernière créance soit encaissée et la dernière dette payée pour vérifier l'égalité décrite ci-dessus.

Dans le cadre de notre exemple, plusieurs remarques peuvent être faites :

- Le compte de "dettes financières" a été considéré comme non décaissable, ce qui suppose qu'aucune échéance n'est intervenue entre la date de rétroactivité et la date de réalisation du contrôle. En réalité, des remboursements peuvent avoir eu lieu. Dans ce cas, il faut intégrer leur montant dans le solde du compte courant.

Si, par exemple, sur les 150 de dettes financières, 50 ont été remboursées par la société apporteuse, le solde théorique du compte courant sera réduit à $450 - 50 = 400$.

- Les "dettes provisionnées pour congés à payer" ainsi que les charges fiscales et sociales afférentes ne sont pas décaissables par la société apporteuse (voir schémas d'écritures ci-dessus 2.2.3).
- Les immobilisations et les stocks ne sont pas encaissables.

Compte courant n° 3 : Rétroactivité

Afin de faciliter les contrôles portant sur les écritures liées aux opérations nées dans la période de rétroactivité, il est possible d'enregistrer les opérations de la société bénéficiaire dans une société fictive "intermédiaire" créée à cet effet²². L'avantage de cette procédure réside dans le fait que ces écritures ne sont alors plus mélangées avec les opérations indépendantes de la branche d'activité apportée réalisées par la société bénéficiaire pendant cette période. Il est ainsi possible d'établir une balance de la période et de déterminer un résultat. Si l'on admet que toutes les opérations de la période transférées à la société bénéficiaire sont monétaires²³, le résultat de cette période doit se retrouver intégralement en trésorerie. En d'autres termes, il doit être égal au solde du compte courant n° 3, après apurement (c'est-à-dire encaissement ou paiement) de toutes les opérations de la période de rétroactivité.

Cette règle revêt un grand intérêt pratique puisqu'elle permet de connaître, dès la date de réalisation définitive de opérations, le montant prévisionnel du compte courant n° 3, c'est-à-dire de la somme qui sera due (ou à percevoir) par l'apporteuse²⁴.

En effet, à partir de cette date, les produits et charges enregistrées par la société apporteuse pour le compte de la société bénéficiaire n'ont plus lieu d'être et le résultat devient figé. Précisons que ce montant n'est que prévisionnel dans la mesure où il faudra encore plusieurs mois pour que les opérations de fin de période (ventes et achats) soient encaissées et payés.

En cas d'achats de la société apporteuse auprès de la société bénéficiaire (cas évoqué ci-dessus § 2.3.3), le solde du compte courant se calcule ainsi : produits de la période (en principe ventes) - charges de la période transférées (sauf achats réciproques de Alpha à Beta).

N'occultons pas la lourdeur générée par l'existence d'une société intermédiaire fictive : les opérations de la période de rétroactivité sont saisies deux fois : une première dans le journal AP3 de la société fictive et une seconde, à l'identique, dans le journal AP3 de la société bénéficiaire. Soulignons toutefois le fait que les possibilités d'import/export de fichiers, notamment sous forme de feuilles de calcul, autorisées par de nombreux logiciels de comptabilité, permettent à la société bénéficiaire, en accord avec l'apporteuse, de récupérer le journal AP3 de la société fictive sous un format permettant d'éviter une re-saisie fastidieuse.

²² Cet enregistrement peut être en pratique effectué par le service comptable de la société apporteuse qui possède une meilleure maîtrise des opérations réalisées pour le compte de la société bénéficiaire, étant à l'origine de ces opérations.

²³ Concrètement, aucune dotation aux amortissements ou aux provisions n'a été comptabilisée par l'apporteuse pour le compte de la bénéficiaire.

²⁴ Cette somme doit bien entendu être corrigée du montant du compte courant n° 2 qui regroupe les opérations monétaires découlant du traité d'apport.

4 - ORGANISATION ADMINISTRATIVE

La rétroactivité de l'apport partiel d'actif pose également un problème d'ordre administratif ou, plus précisément, d'ordre déclaratif : que faut-il faire des déclarations sociales et fiscales effectuées pendant la période de rétroactivité par la société apporteuse et concernant la branche d'activité apportée ?

A notre connaissance, aucun texte ne répond précisément à cette question. C'est pourquoi, nous proposons des solutions d'ordre pratique, aucune d'entre elles ne semblant parfaite.

4.1 Salaires et déclarations sociales

Pendant la période de rétroactivité, la société apporteuse a rempli les bordereaux de déclaration pour chaque organisme social (URSSAF, Assedic, retraite complémentaire...). Or, les écritures comptables de rétroactivité ont consisté à transférer à la société bénéficiaire les salaires et les charges sociales des salariés eux-mêmes transférés. Après ces écritures, la comptabilité n'est plus cohérente avec les déclarations puisque le total des salaires et des charges sociales chez l'apporteur est inférieur au total mentionné sur le bordereaux tandis que le phénomène inverse est constaté chez la société bénéficiaire.

Deux solutions nous semblent admissibles. La première consiste à transformer la rétroactivité comptable en une véritable rétroactivité juridique en matière de droit social. L'autre consiste au contraire à ne pas aller au delà de la simple rétroactivité comptable.

Rétroactivité juridique

Chez la société apporteuse	Chez la société bénéficiaire
Les bulletins de salaires des salariés transférés afférents à la période de rétroactivité sont annulés (les écritures de salaires et de paiement sont annulées).	créés (les écritures de salaires et de paiement sont enregistrées).
Des bordereaux de déclaration des charges sociales rectificatifs sont adressés aux organismes sociaux pour la période de rétroactivité. Ils portent sur les salaires excluant les sommes versées aux salariés transférés.	incluant les sommes versées aux salariés transférés.
Ces bordereaux rectificatifs n'étant pas accompagnés d'un règlement, un courrier explicatif précise aux organismes que les charges ont été payées par la société apporteuse pour le compte de la société bénéficiaire.	
(Les écritures de charges sociales et de paiement sont annulées).	enregistrées).
La DADS est cohérente avec les salaires comptabilisés.	

Cette solution, séduisante conceptuellement, pêche par le fait qu'il n'est pas sûr qu'au plan juridique le nouvel employeur ait été réellement la société bénéficiaire²⁵. De plus, elle nécessite la modification rétroactive du logiciel de paie, ce qui n'est pas toujours possible dans tous les logiciels. Par ailleurs, un salarié transféré ayant quitté la société apporteuse avant la date de réalisation définitive de l'opération ne recevra pas ses nouvelles fiches de paie et ne sera même pas informé du fait que son nouvel employeur était la société bénéficiaire.

C'est pourquoi, une seconde solution peut être préférée.

Rétroactivité comptable

Chez la société apporteuse	Chez la société bénéficiaire
Les bulletins de salaires des salariés transférés annulés (cependant, les écritures de salaires et de paiement sont annulées).	afférents à la période de rétroactivité ne sont pas créés (cependant, les écritures de salaires et de paiement sont enregistrées).
Aucun bordereau de déclaration des charges sociales rectificatif n'est adressé aux organismes sociaux pour la période de rétroactivité.	
(Les écritures de charges sociales et de paiement sont annulées).	(Les écritures de charges sociales et de paiement sont enregistrées).
La DADS n'est pas cohérente avec les salaires comptabilisés. Elle est supérieure aux salaires.	Elle est inférieure aux salaires.
Un courrier explicatif doit être joint à la DADS pour expliquer la différence entre le montant figurant dans cette déclaration et le total comptabilisé. Un courrier doit également être joint à la liasse fiscale puisque l'état n° 2058-C reprend le total des salaires de la DADS.	

4.2 Déclarations fiscales

4.2.1 Taxe sur la valeur ajoutée

Les déclarations de taxe sur le chiffre d'affaires ont été remplies au fur et à mesure du déroulement des opérations de la période intercalaire par la société apporteuse. Il nous semble difficile d'opter pour une rétroactivité juridique "forte", c'est-à-dire d'établir a posteriori des bordereaux rectificatifs transférant la taxe de la société apporteuse vers la société bénéficiaire, sachant que les paiements ont été effectués par la société apporteuse.

Il nous semble donc plus pragmatique de ne pas modifier les déclarations établies mais de rédiger une note, adressée à l'administration fiscale, permettant d'expliquer la différence entre le chiffre d'affaires figurant sur

²⁵ Voir ci-dessus, § 2.1, le débat portant sur la notion de rétroactivité juridique.

le compte de résultat de la liasse fiscale et le chiffre d'affaires obtenu par sommation des déclarations de T.V.A.

4.2.2 Impôt sur les sociétés

Aucune règle particulière n'existe en cette matière. La déclaration annuelle des résultats de l'apporteuse (liasse fiscale) est donc établie "normalement", c'est-à-dire en tenant compte de l'annulation de toutes les écritures de la période intercalaire. De la même manière, la déclaration de la société bénéficiaire inclura le résultat de cette période. A titre de précaution, il nous semble utile, dans chaque société, de joindre à la liasse fiscale un courrier résumant l'opération et permettant à l'administration de comprendre la différence pouvant apparaître dans le résultat et la structure des comptes annuels d'une année sur l'autre.