

RESUMÉ

L'apport partiel est l'apport d'une société à une autre d'une partie de ses éléments d'actif en contrepartie d'actions ou de parts de la société bénéficiaire des apports. Une société apporte à une autre société relevant du statut fiscal des sociétés de capitaux l'ensemble des éléments d'une ou de plusieurs branches complètes et autonomes d'activité, si l'opération n'entraîne pas la dissolution de la société apporteuse et est rémunérée par l'attribution de droits représentatifs du capital de la société bénéficiaire.

Les deux sociétés peuvent décider, d'un commun accord, de soumettre l'opération aux dispositions des articles L. 236-1 à L. 236-6 du Code de commerce applicables aux scissions.

Sauf dérogation expresse des parties, l'apport partiel d'actif, placé sous le régime des scissions, emporte transmission universelle de la société apporteuse à la société bénéficiaire de tous les biens, droits et obligations dépendant de la branche d'activité objet de l'apport.

Le régime spécial ne s'applique qu'entre sociétés soumises à l'IS (CGI, art. 210 B).

Le régime spécial peut alors s'appliquer de plein droit ou sur agrément.

Les apports partiels agréés ou dispensés d'agrément bénéficient du régime spécial des fusions de sociétés.

Les plus-values nettes dégagées par la société apporteuse sont soustraites à l'application de l'IS, de même que les provisions afférentes à la branche d'exploitation apportée.

En contrepartie, la société bénéficiaire des apports est soumise aux mêmes obligations que la société absorbante.

Seul est perçu le droit fixe de 375 € ou de 500 € selon que le capital social de la société concernée est inférieur ou non à 225 000 €

La loi n° 88-15 du 5 janvier 1988 relative au développement et à la transmission des entreprises prévoit que la dissolution d'une société devenue unipersonnelle ne doit pas entraîner la liquidation de cette société mais la TUP à l'associé unique (C. civ., art. 1844-5, al. 3).

Les TUP opérées sous forme de dissolution-transmission universelle de patrimoine sont fiscalement traitées comme des fusions (CGI, art. 210-0 A) et peuvent bénéficier du régime spécial des fusions (CGI, art. 210 A).

CORRIGES

★ EXERCICE 1 Régime juridique de l'apport partiel d'actif ⌘ 20 minutes

1. Quels sont fiscalement les choix offerts aux deux sociétés à l'occasion de cet apport partiel d'actif ?

Principes juridiques

L'apport partiel d'actif est l'opération par laquelle une société apporte à une autre société une partie de son patrimoine et reçoit en échange des titres sociaux. Il existe toutefois une différence avec la fusion : la société apporteuse ne disparaît pas. Le régime de l'apport partiel d'actif peut être soit celui des apports purs et simples (C. com., art. L. 236-22), soit celui des scissions (C. com., art. L. 236-6-1).

Application au cas

Concernant le régime des apports purs et simples, l'opération s'analyse en une augmentation de capital en nature. En effet, seuls les biens sont transmis, sauf à recueillir le consentement du cocontractant. De même, le fonds de commerce englobé dans l'apport en nature devra faire l'objet de la publication prévue par les articles L. 141-21 et suivants du Code de commerce. Du côté de la SA Cuisineli, société apporteuse, l'opération s'analyse en une cession rémunérée par les droits sociaux. L'opération est un acte de gestion qui dépend de la compétence des seuls dirigeants sociaux. En revanche, du côté de la SARL Sal' Dbin, l'opération s'analyse en une augmentation de capital en nature décidée par l'assemblée compétente pour modifier les statuts en respectant la procédure d'évaluation des apports en nature (C.com., art. L. 223-9 et L. 223-33).

L'autre possibilité est de soumettre l'apport partiel au régime des scissions. La branche apportée sera en conséquence transmise à titre universel, ce qui évitera de se heurter aux inconvénients décrits précédemment. En outre, l'opération bénéficiera d'un régime fiscal de faveur. Ces deux avantages incitent, en pratique, à opter pour le régime de la scission.

2. Quelles sont les principales étapes relatives aux modalités de l'apport partiel d'actif ?

Principes juridiques

Si les parties ont choisi le régime de la scission, il convient d'appliquer les règles des scissions des sociétés des SA à la société Cuisineli et les règles des scissions des SARL à la société Sal' Dbin, avec cette difficulté que les règles des scissions renvoient pour l'essentiel aux règles des fusions. Les dispositions des articles L.236-1 à L.236-7 du Code de commerce, dispositions générales et communes à la fusion et à la scission, s'appliquent également.

Application au cas

L'application de la procédure des scissions comprend plusieurs étapes :

- rédaction d'un projet de contrat d'apport (C. com., art. L. 236-6., al. 1) par les sociétés contenant l'indication de la branche apportée ;
- publicité du projet (C. com., art. L. 236-6, al. 2) : dépôt du projet au greffe du tribunal de commerce du siège de chacune des sociétés. Un avis est inséré au Bodacc ;
- intervention d'un commissaire à la fusion, en l'occurrence à l'apport partiel d'actif (C.com., art. L.236-10) ;

- décision des sociétés Cuisineli et Sal' Dbin (C.com., art. L. 236-2, al. 2). La compétence est celle de l'assemblée qui a pouvoir de modifier les statuts.

★★ EXERCICE 2 Généralités sur l'apport partiel d'actif ⌚ 15 minutes

1. Précisez-lui ce qu'est un apport partiel d'actif.

La société Variance a deux activités : le transport et l'hôtellerie. La société Financière 2017 détient la majorité des parts et souhaite sortir du giron de la société Variance l'activité de transport pour la confier à une nouvelle société spécialement créée pour l'occasion.

Pour parvenir à ce résultat, la société Financière 2017 va pouvoir procéder à un apport partiel d'actif (C. com., art. L. 236-22).

L'apport partiel d'actif est l'apport d'une société à une autre matérialisé par une augmentation de capital de la société bénéficiaire de l'apport et la remise des titres émis à la société apporteuse. À la différence de l'opération de fusion et de scission, l'apport partiel d'actif n'emporte pas dissolution de la société apporteuse. Il se distingue néanmoins des apports en nature classiques dans la mesure où il ne porte pas sur une branche autonome d'activité de la société apporteuse.

Dans sa forme originelle, l'apport partiel d'actif ne porte que sur des actifs. La société apporteuse demeure débitrice de l'ensemble des obligations et des dettes liées aux actifs apportés à la nouvelle société. La procédure des conventions réglementées devra être diligentée lorsque la société apporteuse et la société bénéficiaire de l'apport ont des dirigeants ou des associés importants en commun. La procédure est lourde et opère de manière incomplète.

Aussi, l'article 236-22 du Code de commerce permet-il aux sociétés parties à l'apport de soumettre leur opération au régime des scissions.

2. Que se passerait-il si les parties à l'apport partiel décidaient de soumettre leur opération au régime des scissions ?

L'apport ne porte plus seulement sur les actifs mais sur l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation de la branche d'activité apportée. Il n'y a plus à respecter le formalisme prévu en matière de cession du fonds de commerce (C. com., art. L. 141-21) : l'apport partiel d'actif est analysé comme une transmission à titre universel du patrimoine de la branche d'activité apportée (Cass. com., 16 févr. 1988, RTD com. 1988, p. 639, obs. Y. Reinhard ; Cass. com., 5 mars 1991, Bull. Joly 1991, p. 500, note M. Jeantin). Le régime juridique prévu en matière de fusion et de scission s'applique : consultation des associés de la société apporteuse et de la société bénéficiaire réunis en assemblée, désignation d'un commissaire aux apports.

Il faut toutefois, pour bénéficier de ce régime, qu'un certain nombre de conditions soient respectées.

3. Quelles seraient les conditions d'une soumission au régime des scissions de leur apport partiel d'actif ?

Principes juridiques

Les articles L. 236-22 et L. 236-24 du Code de commerce réservent la possibilité de placer des apports partiels d'actif sous le régime des scissions aux seules opérations intervenant entre sociétés par actions ou entre SARL. L'apport partiel d'actif placé sous le régime des scissions doit porter effectivement sur une branche complète d'activité, sur « l'ensemble des éléments qui constituent une exploitation autonome susceptible de fonctionner par ses propres moyens » (Cass. com., 6 févr. 1990, Bull. Joly Sociétés 1990, p. 377, note P. Derouin ; voir aussi la définition donnée par la directive n° 90/434/CEE du 23 juill. 1990 relative au régime fiscal de ces opérations qui définit la branche complète d'activité comme « l'ensemble des éléments d'actif et de passif 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 »).

Application au cas

Si la société qui souhaite réaliser cet apport est une SARL, la société bénéficiaire doit également avoir cette forme juridique. Il a été jugé qu'un apport partiel d'actif intervenant entre deux SARL ne peut être soumis au régime des scissions que si la société bénéficiaire préexiste à l'opération (CA Paris, 14 sept. 2001, JurisData,

n° 2001-158 880), condition satisfaite dès lors que ladite société a été immatriculée quelque temps seulement avant la convention d'apport partiel d'actif (Cass. com., 30 avril 2003, Bull. Joly Sociétés 2003, p. 913, note M.-L. Coquelet).

La seconde condition tenant au caractère de branche autonome d'activité des actifs que l'on souhaite apporter sous le régime des scissions semble satisfaite dès lors que c'est l'ensemble de la division transport de la société Variance déjà autonome par rapport à l'activité d'hôtellerie développée par cette même société que l'on entend externaliser au moyen de cette opération juridique originale.

★★ EXERCICE 3 TUP ⌚ 15 minutes

1. Marc peut-il se désigner liquidateur de l'EURL Inf'O afin de cesser son activité et partager les biens de l'EURL Inf'O entre lui et la SARL Marcinfo ?

Principes juridiques

Si l'associé unique est une personne morale, la dissolution de la société entraîne la transmission universelle du patrimoine de la société à l'associé unique et il n'y a pas lieu de procéder à la liquidation de celle-ci (C. civ., art. 1844-5, al. 3).

Application au cas

Aucune des règles prescrites pour la liquidation des sociétés commerciales n'est donc ici applicable. Marc ne pourra pas se désigner liquidateur de la société ni procéder au partage des biens de l'EURL Inf'O. À la suite de sa dissolution, son patrimoine sera transmis de plein droit au profit de la SARL Marcinfo.

2. La banque pourrait-elle s'opposer à la dissolution et à la liquidation de l'EURL Inf'O ?

Principes juridiques

Pour permettre aux créanciers sociaux de sauvegarder leurs droits et éviter que la confusion du patrimoine social avec celui de la personne morale associée unique ne leur porte préjudice, une procédure, analogue à celle des fusions, leur permet de faire opposition à la dissolution (C. civ., art. 1844-5, al. 3).

Elle peut être annulée lorsqu'elle s'accompagne de manœuvres visant à priver d'efficacité le droit d'opposition des créanciers. Il a été jugé que la dissolution menée sans en avertir un créancier poursuivant, pendant la période estivale et avec précipitation, pouvait être considérée comme une manœuvre (CA Paris, 8-3-2016, n° 15/07932, RJDA, 6/16, n° 442).

Ce droit d'opposition s'exerce dans les conditions suivantes :

- il est accordé aux créanciers de la société dissoute car ce sont eux qu'il convient de protéger en premier ;
- l'opposition doit être formée dans un délai de 30 jours à compter de la publication de la dissolution dans un journal d'annonces légales (C. civ., art. 1844-5, al. 3 ; D. n° 78-704, 3 juill. 1978, art. 8, al. 2). Ce délai court le lendemain du jour de publication de la dissolution (CPC, art. 641, al. 1 ; avis CCRCS, n° 2012-26, 30 mai 2012) ;
- l'opposition doit être présentée devant le tribunal de commerce du lieu du siège social de la société dissoute (avis CCRCS, n° 2014-002, 4 févr. 2014) et mettre en cause le représentant légal de la société, la personne morale subsistant pendant le cours du délai prévu pour faire opposition.

L'opposition est une demande en justice soumise au Code de procédure civile et peut être formée par assignation ou remise au greffe d'une requête conjointe (CPC, art. 750), mais non par simple déclaration au greffe (avis CCRCS, n° 2014-002 précité).

Application au cas

La banque pourrait s'opposer à la dissolution (et non à la liquidation puisque l'opération en sera dénuée). Dans ce cas, elle devra respecter les dispositions de l'article 1844-5, alinéa 3, étant précisé que l'opposition ne peut empêcher la transmission universelle de patrimoine de l'EURL Inf'O.

Le tribunal saisi pourra seulement (C. civ., art. 1844-5, al. 3):

- soit rejeter l'opposition ;
- soit ordonner le remboursement des créances ;
- ou ordonner la constitution de garanties si la société (ou plus exactement l'associé unique) en offre et si elles sont jugées suffisantes.