

Session de Novembre 2004

DEC

EPREUVE ECRITE

EXAMEN FINAL

D'EXPERTISE COMPTABLE

CORRIGE INDICATIF

BAREME INDICATIF SUR 100 points

DOSSIER 1	40	<i>Question 1</i>	4
		<i>Question 2</i>	4
		<i>Question 3</i>	4
		<i>Question 4</i>	6
		<i>Question 5</i>	4
		<i>Question 6</i>	4
		<i>Question 7</i>	6
		<i>Question 8</i>	4
		<i>Question 9.1</i>	2
		<i>Question 9.2</i>	2
DOSSIER 2	20	<i>Question 1</i>	6
		<i>Question 2</i>	4
		<i>Question 3</i>	6
		<i>Question 4</i>	4
DOSSIER 3	15	<i>Question 1</i>	5
		<i>Question 2</i>	4
		<i>Question 3</i>	4
		<i>Question 4</i>	2
DOSSIER 4	25	<i>Question 1</i>	5
		<i>Question 2</i>	20
	100		100

DOSSIER 1

1 – Quelles remarques peut-on formuler sur le paragraphe « Contrôle de l'opération » contenu dans le document de travail (Annexe 1) ?

Les modalités de contrôle de l'opération vont varier selon que l'opération est placée juridiquement sous le régime des scissions ou non.

Si l'opération est placée sous le régime juridique des scissions, les sociétés vont devoir demander la désignation d'un commissaire à la scission qui devra rédiger un rapport relatif au rapport d'échange et un rapport relatif à la valorisation des apports (Art. L 236-22 du Code de Commerce). Ces rapports devront être à la disposition des associés des sociétés, un mois au moins avant la date de l'AGE devant statuer sur l'opération.

En revanche, si les sociétés décident de ne pas placer l'opération sous le régime juridique des scissions, il faudra effectivement faire désigner un commissaire aux apports au niveau de la société PLASTONDUL (Art. L 193 et D 64). Le commissaire devra déposer son rapport 8 jours au moins avant l'AGE devant statuer sur l'augmentation du capital.

La désignation de Claude Jean DEISCH paraît très difficile compte tenu des règles de déontologie même si la situation du PACS n'est pas explicitement visée. Le commissaire à la scission et le commissaire aux apports sont en effet soumis aux mêmes incompatibilités que le commissaire aux comptes. Toutefois, au regard des incompatibilités d'ordre personnel, la loi sur la sécurité financière du 1^{er} août 2003 a abrogé les dispositions anciennes, les nouvelles dispositions devant être définies par décret à paraître.

2 – Quelles sont les obligations du commissaire aux comptes de la société GUINOT au regard de cette opération d'apport partiel d'actif ?

Le commissaire aux comptes n'a aucune obligation particulière en matière d'apport partiel d'actif. On peut toutefois signaler :

- que si l'apport partiel d'actif, placé sous le régime juridique des scissions, est réalisé au cours de la seconde partie de l'exercice, le commissaire aux comptes de la société doit vérifier la sincérité de l'état comptable intermédiaire établi par la société dont il est le commissaire aux comptes (Art. D 258 al.2 Code de Commerce).
- A posteriori, il devra s'assurer que le traité d'apport ne comporte pas d'irrégularité juridique relative à la société dont il est le commissaire aux comptes.
- De manière très spécifique, dans l'hypothèse où la société bénéficiaire des apports reprendrait des engagements résultant d'options de souscription consenties par la société apporteuse à ses salariés, le commissaire aux comptes doit présenter un rapport sur les conditions de détermination du nouveau prix de souscription. (*non exigé des candidats*)

3 – A l’issue des premières négociations avec la SA PLASTONDUL, les sociétés GUINOT et PLASTONDUL ont convenu de réaliser l’apport sur la base des valeurs comptables et de placer l’opération sous le régime fiscal de faveur des fusions. Néanmoins, M. GEDOS et le responsable comptable de PLASTONDUL s’interrogent sur la compatibilité entre les prescriptions comptables comprises dans l’instruction fiscale et les règles de comptabilisation chez PLASTONDUL des biens reçus par voie d’apport (Annexe 2). Comment concilier ces positions ?

Nota : Compte tenu des dates de l’opération, la nouvelle réglementation comptable sur les opérations de restructurations résultant de l’avis du CNC 2004-01 du 25 mars 2004 n’est pas encore applicable au cas d’espèce. Le correcteur a toutefois la possibilité de bonifier le candidat qui aura précisé que dans le cadre de cette nouvelle réglementation, les opérations d’apport partiel d’actif entre deux entités sous contrôle distinct doivent être obligatoirement réalisées en retenant comme valeur d’apport les valeurs réelles.

La question soulève deux points : le fait de retenir la valeur comptable comme valeur d’apport d’une part, le fait d’inscrire les biens chez la société bénéficiaire des apports en reconstituant les valeurs éclatées (valeur d’entrée, amortissements, valeur nette) d’autre part, pour se conformer aux prescriptions fiscales.

Sur le premier point : la CNCC précise que « indépendamment des considérations fiscales, lors du montage d’une opération d’apport ou de fusion, il existe deux méthodes pour fixer la valeur d’apport :

- la méthode dite de « connexion » : la valeur d’apport est la même que celle retenue dans le cadre de la détermination du rapport d’échange, généralement la valeur réelle ;
- la méthode dite de « déconnexion » : la valeur d’apport est fixée indépendamment du rapport d’échange, généralement à la valeur comptable ».

L’administration fiscale valide les opérations faites à la valeur comptable si il est possible de considérer que la valeur comptable est représentative des valeurs réelles.

Sur le second point, il y a effectivement une contradiction apparente entre les règles comptables et les règles fiscales pour la réalisation d’une opération d’apport partiel d’actif à la valeur comptable. Le respect de la prescription fiscale de l’éclatement des valeurs est une condition de forme pour bénéficier du régime fiscal de faveur des fusions. Ne pas respecter cette prescription, qui résulte d’une simple instruction administrative, aurait pour effet de soumettre l’opération au régime fiscal de droit commun. Cette position administrative est la transcription d’une disposition de la directive communautaire de juillet 1990 sur le régime fiscal des fusions. Pour concilier la position comptable et la position fiscale, la CNCC préconise de pratiquer l’éclatement des valeurs dans le traité d’apport (Bull. CNCC n° 94, juin 1994, p. 311). La CNCC recommande par ailleurs d’indiquer dans l’annexe des comptes annuels que le mode de comptabilisation répond aux obligations posées par l’instruction fiscale sur les opérations de fusions et opérations assimilées.

4 – Quelles remarques appelle le document de travail relatif à cette opération d’apport partiel d’actif sur la question des services administratifs communs, du report déficitaire et de la répartition des titres après l’opération (annexe 1)?

Le document de travail appelle les remarques suivantes :

- transmission des services administratifs communs : Le strict respect de la notion de branche complète et autonome d'activité exigerait la transmission d'une partie des services administratifs communs. Toutefois, à titre de tempérament, l'administration accepte que ces services ne soient pas transmis sans pour autant remettre en cause la notion de branche complète et autonome d'activité (Instruction 3 août 2000, BOI 4I-2-00, § 63) .
- report déficitaire : la transmission du report telle qu'elle est prévue dans le projet semble automatique. Tel n'est pas le cas. La société apporteuse devra déposer une demande d'agrément si elle souhaite transmettre le report déficitaire à la société bénéficiaire des apports. A noter que si le report déficitaire n'est pas transmis, il risque de ne plus être imputable sur les résultats de la société GUINOT compte tenu de l'apport de l'activité ayant généré ce déficit.
- Répartition des titres entre les associés. La répartition des titres reçus en contrepartie de l'apport ne sera pas possible sans agrément ministériel. En effet, l'apport d'une branche complète et autonome d'activité ne bénéficie de plein droit du régime de faveur des fusions que si la société apporteuse s'engage à conserver pendant au moins trois ans les titres reçus en contrepartie de l'apport. Ici, la répartition dans le délai d'un an qui est envisagée rend nécessaire l'obtention de deux agréments distincts : un relatif à l'apport partiel d'actif, l'autre sur la possibilité de répartir en franchise d'impôt les titres entre les associés (CGI Art. 210 B et 115-2). En pratique, cet agrément aura entre autres pour effet de transférer l'obligation de conserver les titres sur M. GUINOT.

Sur la dissolution par confusion de patrimoine de la société CAPSUPLASTO (Annexe 3 et 4) :

5 – La société CAPSUPLASTO, dont les exercices coïncident avec l'année civile, est détenue intégralement par un associé unique personne morale, la société GUINOT, et cela depuis dix mois. Dans ces conditions la société CAPSUPLASTO a-t-elle l'obligation de réunir l'assemblée générale ordinaire annuelle pour statuer sur les comptes de l'exercice 2003 et a-t-elle l'obligation de maintenir en fonction son commissaire aux comptes ?

La circonstance que la société n'ait plus qu'un seul associé ne doit pas entraver la marche normale de la société. Par voie de conséquence, la réunion de toutes les parts sociales entre les mains d'un seul associé ne met pas fin à la mission des organes sociaux. L'associé unique remplit toutes les fonctions pour lesquelles la condition d'associé est requise. L'associé unique doit assumer toutes les obligations mises à la charge des organes sociaux dont il assume les fonctions. Il prend donc toutes les décisions qui relèvent de la compétence des assemblées générales. Il est cependant inutile que l'associé réunisse formellement l'assemblée. En revanche, les décisions prises devront être consignées sur le registre des délibérations.

La circonstance que la société n'ait plus qu'un seul associé n'a pas pour effet de mettre un terme au mandat de commissaire aux comptes. Celui-ci reste en place et accomplit normalement sa mission.

6 – La société GUINOT souhaitant réaliser une opération de dissolution confusion avec la société CAPSUPLASTO conformément aux dispositions de l'article 1844-5 alinéa 3 du Code civil (Annexe 4), doit-elle demander la désignation d'un commissaire aux apports ? Dans l'affirmative, dans quel délai ce rapport doit-il être déposé ?

Dans une opération de dissolution-confusion, le formalisme lié à l'approbation des apports n'a pas à être respecté. En conséquence, l'intervention d'un commissaire aux apports et la rédaction d'un traité d'apport ne sont pas requises. Cette analyse a été validée par la Chancellerie dans une lettre du 10 avril 2003 à la Compagnie des commissaires aux comptes indiquant que la dissolution-confusion est une

opération qui « ne nécessite pas de rédaction d'un traité d'apports ni de vérification de son contenu par l'intermédiaire du commissaire aux apports ».

7 – Quelles observations ou critiques appellent les points 1 à 4 du document de travail établi par M. GUINOT (Annexe 3) relatif aux modalités de l'opération de dissolution confusion ?

① Calendrier de l'opération : la radiation avant fin août est fonction de l'exercice ou non du droit d'opposition par les créanciers. Ce droit peut être exercé pendant le délai d'un mois soit jusqu'au 18 juin. Les suites données à cette opposition peuvent s'étendre le cas échéant au delà du mois d'août. A contrario, en l'absence d'opposition des créanciers, la transmission du patrimoine aura lieu le 18 juin et la radiation doit être requise dans le délai d'un mois.

- rétroactivité juridique et fiscale de l'opération : la rétroactivité juridique d'une opération de dissolution-confusion est impossible. En revanche, il est possible de prévoir une rétroactivité fiscale mais qui ne saurait remonter au-delà de la date d'ouverture de l'exercice au cours duquel la confusion est réalisée.

② Droits d'enregistrement : Le régime est différent de celui des fusions. Le droit fixe sera exigible sur la décision de dissolution. La transmission donne lieu à la perception de la taxe de publicité foncière sur les immeubles.

Taxe professionnelle : L'activité étant poursuivie, aucun dégrèvement de taxe professionnelle ne pourra être obtenu.

Régime fiscal de faveur : applicable aux opérations de dissolution confusion depuis 2002. Pas de difficulté sur ce point.

③ Consultation du comité d'entreprise : compte tenu du fait qu'il s'agit d'une opération qui affecte l'existence même de la société, les dispositions du Code du travail en matière de restructurations (Art. L 432-1, al. 8) s'appliquent et la consultation des représentants du comité d'entreprise paraît inéluctable.

④ Immeubles : les immeubles étant affectés par un changement de propriété, il convient d'opérer les formalités qui en découlent : acte notarié, ...

8 – La participation dans la société CAPSUPLASTO est inscrite en comptabilité dans les écritures de la SA GUINOT pour 990 000 €. M. GEDOS s'interroge sur le régime de la perte qui sera constatée lors de l'annulation des titres ?

La perte constatée a la nature d'un mali de confusion. Ce mali trouve son origine dans le fait que les apports sont transmis sur la base des valeurs nettes comptables et que le prix d'acquisition des titres en comptabilité chez la SA GUINOT était fonction de la valeur de marché de la société CAPSUPLASTO au moment de l'acquisition. Ce mali a donc la nature de mali technique non déductible fiscalement.

Sur la transmission de la société aux enfants (Annexe 5) :

9 – Mme Micheline NIBET, commissaire aux comptes de la SA GUINOT a adressé à M. GUINOT la lettre figurant en Annexe 5 et relative au projet de transmission de la SA GUINOT. Que penser du contenu de ce courrier :

9.1 – au regard de la position de Madame NIBET, commissaire aux comptes de la société

En principe, Mme NIBET pourrait donner des avis et conseils sur des points qui entrent dans le seul cadre de sa mission. Ici, les conseils prodigués portent sur des éléments de la gestion personnelle du patrimoine d'un associé dirigeant et n'entrent pas dans le cadre de sa mission.

9.2 – sur la conclusion de la proposition émise (*Il n'est pas demandé de refaire les calculs qui sont présumés exacts*).

Le schéma proposé est classique. En l'état actuel des choses, cette manière de procéder n'est pas considérée par l'administration fiscale comme constitutive d'un abus de droit.