



AUTORITE DES NORMES COMPTABLES

RÈGLEMENT

n° 2017-01 du 5 mai 2017

**modifiant l'annexe du règlement ANC n° 2014-03 du 15 juin 2014 modifié
relatif au plan comptable général**

**Règlement homologué par arrêté du 26 décembre 2017 publié
au Journal Officiel du 30 décembre 2017**

L'Autorité des normes comptables,

Vu le code de commerce ;

Vu l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 créant l'Autorité des normes comptables ;

Vu le règlement ANC n° 2014-03 du 5 juin 2014 modifié relatif au Plan comptable général ;

ADOPTE les modifications suivantes du règlement ANC n° 2014-03 du 15 juin 2014 relatif au plan comptable général :

Article 1^{er} : le titre VII « Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées » est modifié par les articles 2 à 31 du présent règlement.

Article 2 :

1° A la fin de l'intitulé du titre VII, les mots : « dans les comptes de l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports » sont ajoutés.

2° Les mots : « la société » sont remplacés par les mots : « l'entité » dans les articles 730-1, 743-1, 744-1, 752-1, 752-3, 752-4, 752-5 et 780-1 et dans l'intitulé du Chapitre II « Principe d'inscription des apports dans les comptes de la société bénéficiaire » du titre VII « Comptabilisation et évaluation des opérations de fusions et opérations assimilées » et dans l'intitulé du paragraphe 2 de la sous-section 2 de la section 2 du chapitre V ;

3° Le mot : « sociétés » est remplacé par le mot : « entités » dans l'article 743-1

4° Le mot : « entreprise » est remplacé par le mot : « entité » aux articles 770-1 et 770-2

Article 3

Les articles 710-1 et 710-2 sont ainsi rédigés :

« Art. 710-1

Le présent titre vise la comptabilisation, dans les comptes individuels des entités absorbantes, confondantes ou bénéficiaires des apports établies en France et appliquant le présent règlement, de toutes les opérations de fusions et opérations assimilées rémunérées par des titres et retracées dans un traité d'apport prévu à l'article L 236-6 du code de commerce ou tout autre document faisant foi pour les entités non soumises au code de commerce.

Il vise également la comptabilisation des apports partiels d'actif non soumis au régime des scissions et des confusions de patrimoine visées à l'article 1844-5 du code civil.

Art. 710-2

Les opérations visées par le présent titre sont :

- **Fusion d'entités** : opération définie à l'article L. 236-1 alinéa 1er du code de commerce « une ou plusieurs sociétés peuvent, par voie de fusion, transmettre leur patrimoine à une société existante ou à une nouvelle société qu'elles constituent ». La fusion est une opération par laquelle une entité disparaît, soit lors de son absorption par une autre entité (fusion absorption), soit parce qu'elle participe avec d'autres personnes morales à la constitution d'une nouvelle entité (fusion par constitution d'une nouvelle entité).
- **Fusion simplifiée** : opération correspondant à l'absorption par une entité, d'une ou plusieurs de ses filiales détenues à 100%.
- **Apport partiel d'actif constituant une branche d'activité** : opération par laquelle une entité apporte un ensemble d'actifs et de passifs constituant une branche autonome, à une autre personne morale et reçoit en échange des titres remis par l'entité bénéficiaire des apports.
- **Scission de sociétés** : opération définie à l'article L 236-1 alinéa 2 du code de commerce comme une transmission du patrimoine d'une société « à plusieurs sociétés ».
- **Confusion de patrimoine** : cette opération visée à l'article 1844-5 du code civil conduit à la dissolution de l'entité dont toutes les parts sont réunies en une seule main et entraîne la transmission universelle de son patrimoine à l'associé unique, sans qu'il y ait lieu à liquidation.
- **Les apports de titres de participation conférant le contrôle de** cette participation à l'entité bénéficiaire des apports : ces apports sont assimilés à des apports partiels d'actif constituant une branche d'activité et entrent dans le champ d'application du présent titre. Le contrôle au sens du présent article s'entend du contrôle exclusif et du contrôle conjoint tels que définis aux §1002 et 1003 du règlement CRC n° 99-02 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques. Ces règles sont reprises par le règlement CRC n° 99-07 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière et le règlement CRC n° 2000-05 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural. »

Article 4: L'article 720-1 est ainsi rédigé :

« Les apports sont inscrits dans les comptes de l'entité bénéficiaire pour les valeurs figurant dans le traité d'apport. Pour les opérations visées à l'article 710-2 et réalisées par des entités établies en France, ces valeurs sont déterminées selon les modalités exposées aux articles 743-1 à 743-3, 744-1 et 744-2. »

Article 5 : Le dernier alinéa de l'article 730-1 est ainsi modifié :

« L'entité cible est l'entité (ou branche d'activité) qui d'un point de vue économique, passe sous le contrôle de l'entité initiatrice, ou sur laquelle le contrôle de l'entité initiatrice est renforcé »

Article 6 : Dans l'intitulé de la section 1 du chapitre IV du titre VII, après le mot : « contrôle », les mots : « commun ou distinct, » sont ajoutés ;

Article 7 : L'article 741-1 est ainsi rédigé :

« Pour chaque opération, il convient de déterminer, s'il s'agit, à la date de réalisation juridique de l'opération :

- d'opérations impliquant des entités sous contrôle commun, i.e. une des entités participant à l'opération contrôle préalablement l'autre de manière exclusive ou les deux entités sont préalablement sous le contrôle commun d'une même entité mère ;
- d'opérations impliquant des entités sous contrôle distinct, i.e. aucune des entités participant à l'opération ne contrôle préalablement l'autre de manière exclusive ou ces entités ne sont pas préalablement sous le contrôle commun d'une même entité mère.

La notion de contrôle commun s'apprécie au niveau des personnes morales, mêmes si elles sont détenues par la ou les mêmes personnes physiques. »

Article 8 : L'article 741-2 est ainsi rédigé :

« Le contrôle commun d'une entité correspond au contrôle exclusif, tel que défini au § 1002 du règlement n° 99-02 du CRC relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques modifié.

Ces règles sont reprises par le règlement n° 99-07 du CRC relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière modifié et le règlement n° 2000-05 du CRC relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural modifié. »

Article 9 : L'article 742-1 est ainsi rédigé :

«

Les opérations à l'endroit visées par le présent titre sont :

- **Fusion à l'endroit** : fusion à l'issue de laquelle la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbante avant l'opération, conserve, bien que dilué le cas échéant, son pouvoir de contrôle sur l'absorbante.

Simultanément, la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbée avant l'opération, perd son pouvoir de contrôle sur celle-ci.

Dans une telle fusion, la cible est l'entité absorbée et l'initiatrice est l'entité absorbante.

- **Apport à l'endroit** : apport à l'issue duquel l'entité apporteuse perd le contrôle de la branche d'activité apportée, appelée cible. Elle ne prend pas le contrôle de l'entité bénéficiaire des apports, appelée initiatrice.

Dans un tel apport, la cible est la branche d'activité apportée et l'initiatrice est l'entité bénéficiaire des apports. »

Article 10 : L'article 742-2 est ainsi rédigé :

« Les opérations à l'envers visées par le présent titre sont :

- **Fusion à l'envers** : fusion à l'issue de laquelle la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbée avant l'opération, prend le contrôle de l'entité absorbante, appelée cible.

Simultanément, la personne morale, actionnaire principal de l'entité absorbante avant l'opération, perd son pouvoir de contrôle sur celle-ci.

Dans une telle fusion, la cible est l'entité absorbante et l'initiatrice est l'entité absorbée ou sa maison mère.

- **Apport à l'envers** : apport à l'issue duquel l'entité apporteuse prend le contrôle de l'entité bénéficiaire des apports ou renforce son contrôle sur celle-ci.

Dans un tel apport, la cible est l'entité bénéficiaire des apports et l'initiatrice est l'entité apporteuse ou sa société mère. »

Article 11 : L'article 743-1 est ainsi modifié :

1° Au (4) de l'article 743-1, les trois dernières phrases du 1^{er} alinéa sont ainsi modifiées : « Cette analyse s'applique également aux opérations de filialisation suivies d'une perte de contrôle au profit d'une entité sous contrôle distinct. Si cette perte de contrôle ne se réalise pas, la condition résolutoire mentionnée dans le traité d'apport s'applique. Il convient alors d'analyser à nouveau l'opération et de modifier les valeurs d'apport. Pour ces opérations, il est ainsi nécessaire de mentionner, dans le traité d'apport, à la fois les valeurs comptables et les valeurs réelles des actifs et passifs. » ;

2° Le dernier alinéa de l'article 743-1 est supprimé.

Article 12 : Il est inséré un article 743-2 ainsi rédigé :

« Le contrôle conjoint est défini au § 1003 du règlement n°99-02 du CRC relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques modifié. Ces règles sont reprises par le règlement CRC n° 99-07 relatif aux règles de consolidation des entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière modifié et le règlement CRC n° 2000-05 relatif aux règles de consolidation et de combinaison des entreprises régies par le code des assurances et des institutions de prévoyance régies par le code de la sécurité sociale ou par le code rural modifié.

Les apports sous contrôle conjoint ou aboutissant au contrôle conjoint et qui n'impliquent pas des entités sous contrôle commun au sens de l'article 741-2 sont évalués comme suit :

- Apports évalués à la valeur comptable

Opérations n'entraînant aucun changement de contrôle. Avant l'opération, l'entité cible est sous le contrôle conjoint de l'entité initiatrice et le reste à l'issue de l'opération.

- Apports évalués à la valeur réelle

Opérations entraînant un changement de contrôle, à savoir :

- l'entité cible, qui n'était pas contrôlée conjointement par l'entité initiatrice avant l'opération, passe sous son contrôle conjoint à l'issue de l'opération ;

- ou, l'entité cible, sous le contrôle conjoint de l'entité initiatrice avant l'opération, n'est plus contrôlée conjointement par cette dernière à l'issue de l'opération.

		Contrôle de l'entité cible après l'opération		
		Contrôle exclusif	Contrôle conjoint	Absence de contrôle
Contrôle de l'entité cible avant l'opération	Contrôle exclusif		Valeur réelle	
	Contrôle conjoint	Valeur réelle	Valeur comptable	Valeur réelle
	Absence de contrôle		Valeur réelle	

- En cas de création d'une entité spécifiquement destinée à recevoir des apports, l'analyse du contrôle doit être appréciée en analysant les liens entre les entités parties prenantes à l'opération à l'initiation de l'opération, c'est-à-dire avant la création de l'entité bénéficiaire des apports. »

Article 13 : Il est inséré un article 743-3 ainsi rédigé :

« Par dérogation, lorsque les apports doivent être évalués à la valeur nette comptable en application des règles prévues par les articles 743-1 et 743-2, et que l'actif net comptable apporté est insuffisant pour permettre la libération du capital, les valeurs réelles des éléments apportés doivent être retenues. Lorsque l'actif net comptable apporté est insuffisant mais néanmoins positif, cette dérogation ne s'applique qu'au seul cas d'apport à une entité ayant une activité préexistante, et ne peut pas s'appliquer en cas de création ex-nihilo d'une entité ni en cas d'aménagement d'une entité préexistante.

Par ailleurs, cette dérogation ne peut s'appliquer ni aux opérations de dissolution par confusion de patrimoine ni aux fusions simplifiées. »

Article 14 : L'article 744-1 est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, après le mot : « date », les mots : « d'effet » sont ajoutés ;

2° Le deuxième alinéa est ainsi rédigé : « La différence éventuelle positive entre la valeur globale des apports et la somme algébrique des valeurs réelles, estimées à la même date, des actifs et passifs identifiés est également inscrite dans le traité d'apport ou autre document faisant foi, sur une ligne "fonds commercial", reprise comme telle au bilan de l'entité absorbante ou bénéficiaire. »

3° Les deux alinéas suivants sont ajoutés :

« Lorsque, dans des cas exceptionnels où la prise en compte de ces passifs conduit à rendre la valeur du fonds commercial négative (constatation d'un badwill), ce dernier fait l'objet d'une mention dans le traité d'apport et est comptabilisé dans un sous-compte de la prime de fusion lors de la réalisation de l'opération.

Les actifs et passifs identifiés lors de la fusion ou de l'apport partiel d'actif sont comptabilisés dans les comptes de l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports, quelles que soient ses méthodes comptables. Les actifs et passifs qui ne sont pas habituellement comptabilisés par l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports (par exemple actifs et passifs d'impôt différé, provision pour engagements de départ à la retraite le cas échéant) sont repris en résultat en fonction de leur utilisation. ».

Article 15 : L'article 744-2 est ainsi modifié :

1° Les mots : « de l'absorbée ou de la société » sont remplacés par les mots « de l'entité absorbée ou » ;

2° L'alinéa suivant est ajouté : « L'écart négatif entre la valeur globale de l'apport et la somme des actifs et passifs inscrits dans le traité d'apport fait l'objet d'une mention dans le traité d'apport (constatation d'un « badwill ») et est comptabilisé dans un sous-compte de la prime de fusion lors de la réalisation de l'opération. »

Article 16 : L'article 744-3 est ainsi rédigé :

« En cas d'opération réalisée à la valeur comptable impliquant une entité absorbée ou apporteuse non soumise au présent règlement, l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports procède aux retraitements nécessaires des actifs et passifs apportés pour se conformer à la définition des actifs et passifs tels que prévus au présent règlement.

Lorsque l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports provisionne ses engagements de retraite et assimilés conformément à l'article 324-1, elle ajuste sa provision pour tenir compte des droits des membres du personnel de l'entité absorbée ou apporteuse, selon ses propres modalités d'évaluation.

Ces retraitements sont comptabilisés en contrepartie du mali ou boni de fusion éventuellement constaté. A défaut de mali ou boni, ils sont imputés en report à nouveau conformément aux règles sur les changements de méthode.

Au-delà des retraitements obligatoires prévus aux alinéas précédents, l'entité absorbante ou bénéficiaire des apports peut également harmoniser les méthodes de comptabilisation et d'évaluation des actifs et passifs apportés selon ses propres méthodes. Dans ce cas, les changements en résultant sont traités conformément à l'article 122-2 relatif aux changements de méthode. »

Article 17 : L'alinéa 1 de l'article 745-2 est ainsi modifié :

1° Après les mots : « entité absorbante », les mots : « , après harmonisation des méthodes comptables telle que défini à l'article 744-3, » sont ajoutés ;

2° Après le mot : « participation », le mot : « détenue » est ajouté.

Article 18 : A l'alinéa 1 de l'article 745-3, après les mots : « entité absorbante », les mots : « , après harmonisation des méthodes comptables telle que défini à l'article 744-3, » sont ajoutés.

Article 19 : A la fin du troisième alinéa de l'article 745-4, les mots : « Les passifs reversés à court terme sont évalués nets d'impôts » sont ajoutés.

Article 20 L'article 745-5 est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, après les termes : « actifs apportés concernés », les mots : « et inscrits dans les comptes » sont remplacés par les mots : « qu'ils soient inscrits ou non dans les comptes » ;

2° Il est complété d'un nouvel alinéa ainsi rédigé :

Actif Identifiable	Valeur comptable sociale (1)	Valeur réelle fiable (2)	Plus-value latente (3) = (2) – (1)	Impôt latent le cas échéant (4)	Plus-value latente nette d'impôt (3) – (4)	Affectation du mali au prorata des plus-values latentes nettes d'impôt dans la limite de celles-ci
Actif 1						
Actif 2						
Actif 3						
Total Mali de fusion sur actifs incorporels identifiables (a)						
Actif 1						
Actif 2						
Actif 3						
Total Mali de fusion sur actifs corporels (b)						
Actif 1						
Actif 2						
Actif 3						
Total Mali de fusion sur actifs financiers (c)						
Actif 1						
Actif 2						
Actif 3						
Total Mali de fusion sur actif circulant (d)						
Total Mali sur actifs identifiables (a)+(b)+(c)+(d)						
Mali résiduel affecté au fonds commercial (e)						
Total mali sur actifs incorporels (a + e)= (f)						
Total Mali (b)+(c)+(d)+(f)						

Article 21 : A l'article 751-1, les mots : « AGE des sociétés » sont remplacés par les mots : « assemblée générale extraordinaire des entités ».

Article 22 : L'article 751-3 est ainsi modifié :

1° les mots : « l'absorbante » sont remplacés par les mots : « l'entité absorbante » ;

2° les mots : « l'absorbée » sont remplacés par les mots : « l'entité absorbée ».

Article 23 : Il est inséré l'article 751-4 ainsi rédigé :

« Le mali de fusion doit être calculé à la date d'effet rétroactif de la fusion. Ainsi, ni la perte intercalaire, ni les dividendes à verser ne sont pris en compte pour son évaluation.

Si la date d'effet rétroactif est antérieure à la date d'acquisition des titres de l'entité absorbée, il est tenu compte pour le calcul du mali technique tel que défini à l'article 745-3 :

- de l'actif net de l'entité absorbée à la date d'effet rétroactif et de la valeur des titres à leur date d'acquisition ;
- des variations de capitaux propres de l'entité absorbée entre la date d'effet rétroactif de la fusion et la date d'acquisition des titres. »

Article 24 : A l'article 752-1, après le mot : « consolidation », le mot : « modifiés » est ajouté.

Article 25 : A l'article 752-2, les mots : « (TVA) » sont supprimés.

Article 26 : Au premier alinéa de l'article 752-5, les mots : « l'absorbante » sont remplacés par les mots : « l'entité absorbante ».

Article 27 : Le Chapitre VI est abrogé et les chapitres VII à IX deviennent les chapitres VI à VIII.

Les articles 770-1 à 770-3 deviennent, respectivement, les articles 760-1 à 760-3 et les articles 780-1 à 780-2 deviennent respectivement les articles 770-1 à 770-2.

Article 28 :

A l'article 770-2, le mot : « entreprise » est remplacé par le mot : « entité » et la référence : « 745-10 » est remplacée par la référence : « 745-9 ».

Article 29 : Le dernier alinéa de l'article 770-3 est ainsi modifié : « Les écritures comptables sont reprises chez l'entité confondante à l'issue du délai d'opposition des créanciers tel que prévu par l'article 1844-5 du code civil »

Article 30 : L'article 780-1 est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, après le mot : « mentionner », les mots : « l'impact de l'opération sur les principaux postes du bilan et du compte de résultat, » sont ajoutés ;

2° Au quatrième alinéa, les mots : « . Elle doit aussi mentionner les modalités » sont remplacés par les mots : « ainsi que les modalités d'amortissement, » ;

3° Au cinquième alinéa, les mots : « est enregistrée » sont remplacés par les mots « et/ou un badwill est enregistré ».

Article 31 : Les dispositions des articles 1 à 30 s'appliquent aux opérations de fusion ou opérations assimilées postérieures au 1^{er} janvier 2018, c'est-à-dire aux opérations dont le traité d'apport aura fait l'objet des formalités de dépôt et de publicité prévues par l'article L 236-6 du code de commerce à compter de cette date et, pour les opérations de transmission universelle de patrimoine, à compter de la date de publication de la décision de dissolution dans un journal d'annonces légales.
