

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-SECT-70-50-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

BNC - Régimes sectoriels - Associations d'avocats - Transformation de société en association d'avocats

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Régimes sectoriels

Titre 7 : Sociétés civiles professionnelles, sociétés civiles de moyens et autres formes d'exercice en commun de la profession

Chapitre 5 : Association d'avocats

Section 2 : Transformation de société en association d'avocats

Sommaire :

I. Conditions d'application

A. Conditions relatives à la société ou à l'organisme transformé

B. Conditions relatives à l'association issue de la transformation

C. Conditions relatives aux modalités de la transformation

II. Conséquences fiscales de la transformation

A. Conséquences pour la société ou l'organisme transformé

B. Conséquences pour les associés

C. Conséquences en matière de droits de mutation

D. Exemple récapitulatif

III. Obligations déclaratives

IV. Transformation d'un cabinet d'avocats constitué sous la forme d'un General Partnership de droit anglais en un Limited Liability Partnership de droit anglais

I. Conditions d'application

1

Les dispositions de l'article 151 octies C du CGI ne s'appliquent qu'aux transformations de certaines sociétés ou organismes en associations d'avocats et sous réserve du respect de trois conditions cumulatives ayant trait aux associés, aux écritures comptables et à la possibilité d'imposer ultérieurement les bénéfices, profits et plus-values non imposés lors de la transformation.

A. Conditions relatives à la société ou à l'organisme transformé

10

Du fait de l'identité entre les membres de l'association d'avocats issue de la transformation et les associés de la structure transformée, cette dernière est nécessairement formée d'associés ou de membres, personnes physiques ou morales, exerçant la profession d'avocat.

20

L'article 7 de la [loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971](#) portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques limite les statuts sous lesquels peut être exercée la profession d'avocat, qui ne peut être exercée que sous certaines formes juridiques, et seules certaines d'entre elles sont éligibles au régime d'imposition des sociétés de personnes.

En effet, l'avocat peut exercer sa profession :

- à titre individuel,
- au sein d'une association dont la responsabilité des membres peut être, dans les conditions définies par décret, limitée aux seuls membres de l'association ayant accompli l'acte professionnel en cause,
- au sein d'une société civile professionnelle,
- au sein d'une société d'exercice libéral ou d'une société en participation prévues par la [loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé](#),
- en qualité de salarié ou de collaborateur libéral d'un avocat ou d'une association ou société d'avocats.
- il peut également être membre d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement européen d'intérêt économique.

Il apparaît dès lors que la structure transformée ne peut revêtir qu'un nombre limité de formes juridiques : société civile professionnelle, société d'exercice libéral – dès lors qu'elle a opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'[article 239 bis AB du CGI](#) – ou société en participation.

Remarque : Cela étant, dès lors qu'elles sont également dépourvues de personnalité morale, les transformations de sociétés en participation soumises au régime des sociétés de personnes en associations d'avocats soumises au même régime peuvent être effectuées en neutralité fiscale indépendamment des dispositions de l'[article 151 octies C du CGI](#).

30

En revanche, la structure transformée ne peut revêtir la forme d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement européen d'intérêt économique, dès lors que leur régime fiscal est défini, non aux [articles 8 du CGI à 8 ter du CGI](#), mais aux [articles 239 quater du CGI](#) et [239 quater C du CGI](#). Elle ne peut non plus revêtir la forme d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, que ce soit de plein droit ou sur option.

40

L'[article 151 octies C du CGI](#) concerne également les transformations d'organismes relevant de l'[article 8 du CGI](#) en associations d'avocats, dès lors que ces organismes ont pour objet l'exercice en commun de la profession d'avocat. Peut ainsi prétendre au bénéfice de ces dispositions toute structure de droit étranger qui, en raison de ses caractéristiques propres, est assimilable à une société de personnes mentionnée à l'article 8 du CGI. A cet égard, il convient d'en examiner en particulier les statuts et le mode de fonctionnement, notamment le caractère ostensible ou occulte, la plus ou moins grande liberté de cession des parts sociales et l'étendue de la responsabilité des associés.

50

Sont ainsi assimilables à des sociétés de personnes mentionnées à l'[article 8 du CGI](#) les limited liability partnerships de droit anglais. La transformation de leurs succursales françaises en associations d'avocats

peut s'effectuer en neutralité fiscale, pour autant que les conditions prévues à l'article 151 octies C du CGI soient remplies. En revanche, dès lors que les general partnerships de droit anglais sont dépourvues de personnalité morale, la transformation de leurs succursales françaises en associations d'avocats n'entraîne pas cessation d'entreprise et il n'y a dès lors pas lieu de faire application des dispositions de l'article 151 octies C du CGI.

B. Conditions relatives à l'association issue de la transformation

60

Les associations d'avocats mentionnées à l'article 151 octies C du CGI s'entendent de celles mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971. Dans le cas où leurs associés décident de limiter leur responsabilité professionnelle aux seuls actes qu'ils ont personnellement accomplis, les associations en cause sont dénommées « associations d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle (AARPI) ».

70

Au plan fiscal, ces associations d'avocats sont soumises aux dispositions de l'article 238 bis LA du CGI, qui prévoient leur imposition selon les mêmes règles que celles applicables aux sociétés en participation. La limitation de responsabilité des membres prévue à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971, étant cantonnée à leur responsabilité professionnelle, ne porte pas atteinte au caractère indéfini de la responsabilité de chacun des membres de l'association et ne fait donc pas obstacle à l'application des dispositions de l'article 8 du CGI. Les associations d'avocats peuvent, cependant, également opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI.

80

Conformément aux dispositions de l'article 151 octies C du CGI, la neutralité fiscale n'est applicable que pour autant que l'association issue de la transformation relève du régime des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du code du CGI.

Le respect de cette condition s'apprécie à la date de la transformation. Les dispositions de l'article 151 octies C du CGI n'interdisent pas en effet une option ultérieure de l'association pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés mais font seulement obstacle à ce que l'option soit exercée concomitamment à la transformation de la société ou de l'organisme en association d'avocats.

90

Si une telle option vient à être exercée, la neutralité fiscale prévue à l'article 151 octies C du CGI prend fin. L'impôt sur le revenu doit alors être établi dans les conditions prévues aux articles 201 du CGI et 202 du CGI, dès lors que l'association cesse d'être soumise au régime fiscal des sociétés de personnes défini aux articles 8 du CGI à 8 ter du CGI. Cependant, dans la mesure où le changement de régime fiscal ne s'accompagne pas de la création d'une personne morale nouvelle, l'association d'avocats peut bénéficier de l'atténuation conditionnelle prévue à l'article 202 ter du CGI si aucune modification n'est apportée aux écritures comptables et que l'imposition des dits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à l'association. Ce changement de régime fiscal entraîne également des conséquences pour les associés (voir **II-B § 150**).

C. Conditions relatives aux modalités de la transformation

100

L'article 151 octies C du CGI autorise à ne pas tirer les conséquences fiscales de la transformation pour autant que les trois conditions suivantes soient réunies :

- les membres de l'association issue de la transformation sont identiques aux associés de la société ou de l'organisme transformé. Le respect de cette condition s'apprécie à la date de la transformation. Elle ne fait pas obstacle à l'arrivée ou au retrait ultérieurs d'un membre de l'association. Elle s'oppose seulement à ce que la transformation s'accompagne du retrait de l'un des associés de la société ou de l'organisme

ou de l'arrivée d'un nouveau membre dans l'association ;

- aucune modification n'est apportée aux écritures comptables. Cette absence de modification des écritures concerne tous les postes comptables (éléments d'actifs, provisions, bénéfices en sursis d'imposition...);

- l'imposition des bénéfices, profits et plus-values non imposés lors de la transformation demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à l'association.

110

Ces trois conditions étant cumulatives, le défaut de l'une d'entre elles emporte toutes les conséquences de la cessation d'entreprise prévues à l'article 202 du CGI, sans que le dispositif d'atténuation conditionnelle de l'article 202 ter du CGI puisse s'appliquer.

II. Conséquences fiscales de la transformation

A. Conséquences pour la société ou l'organisme transformé

120

Aux termes du 1° de l'article 151 octies C du CGI et pour autant que les conditions prévues à cet article soient remplies, la transformation n'entraîne pas les conséquences de la cessation d'entreprise prévues à l'article 202 du CGI.

Ainsi, il n'y a pas lieu de procéder à la constatation et à la taxation immédiate :

- des bénéfices d'exploitation réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé ;
- des bénéfices en sursis d'imposition, qui comprennent, d'une part, les provisions antérieurement constatées et, d'autre part, les plus-values dont l'imposition avait été différée ;
- des plus-values afférentes aux éléments de l'actif immobilisé, y compris des plus-values latentes de l'actif social.

130

En pratique, les résultats de l'exercice en cours au moment de la transformation sont déclarés dans les conditions de droit commun et imposés au nom de l'association d'avocats. Les créances acquises et non encore recouvrées lors de la transformation sont également imposées au nom de celle-ci et au titre de l'exercice de leur encaissement effectif.

140

Dès lors que la transformation n'entraîne pas les conséquences de la cessation d'entreprise prévues à l'article 202 du CGI, il n'y aura pas lieu de procéder au dépôt d'une déclaration de cessation dans les 60 jours de la transformation.

B. Conséquences pour les associés

150

Aux termes de l'[article 151 octies C 2° du CGI](#) et pour autant que les conditions prévues à cet article soient remplies, la transformation de la société ou de l'organisme n'entraîne pas l'imposition immédiate de la plus-value ou de la moins-value d'annulation des parts de la société ou de l'organisme transformé. Celle-ci doit être simplement constatée et mentionnée sur un état joint à la déclaration de revenus de l'associé (cf. [III](#)). En particulier, en cas de constatation d'une moins-value, celle-ci n'est pas immédiatement imputable.

160

Le montant de cette plus-value ou de cette moins-value est déterminé dans les conditions de droit commun, en tenant compte, en particulier, des principes dégagés par le Conseil d'État dans son arrêt « Quéméner ». En revanche, celui-ci ne doit pas être corrigé du montant de la plus-value ou de la moins-value qui aurait été imposable au titre de la cessation d'entreprise en l'absence des dispositions de l'[article 151 octies C du CGI](#).

170

Le montant de cette plus-value ou de cette moins-value doit être ajouté, le moment venu, à celui de la plus-value ou de la moins-value constatée au titre des droits détenus dans l'association. La plus-value ou la moins-value constatée lors de l'annulation des parts de la société ou de l'organisme transformé ne sera donc jamais imposée en tant que telle mais viendra, selon le cas, majorer ou minorer l'assiette de la plus-value ou de la moins-value imposable au titre des droits détenus dans l'association. Ainsi en sera-t-il en cas de retrait total ou partiel du membre de l'association, ou de la transformation ou de la cessation de celle-ci.

180

Si, au vu de la réglementation applicable au moment où elle survient, cette plus-value ou cette moins-value imposable au titre des droits détenus dans l'association bénéficie d'un report d'imposition ou d'une exonération d'impôt sur le revenu, ce report d'imposition ou cette exonération d'impôt sur le revenu bénéficiera mécaniquement à la plus-value ou à la moins-value constatée lors de la transformation, en tant que composante de l'assiette taxable au titre de la plus-value ou de la moins-value constatée sur les droits détenus dans l'association.

190

Tel sera le cas, par exemple, si le membre de l'association quitte l'association pour partir à la retraite et peut bénéficier de l'exonération des plus-values prévue à l'[article 151 septies A du CGI](#). Tel sera également le cas si l'association d'avocats opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et que la plus-value ou la moins-value afférente aux droits détenus dans l'association puisse bénéficier du report d'imposition prévu au III de l'[article 151 nonies du CGI](#).

200

Aux termes de l'[article 151 octies C 3° du CGI](#) et pour autant que les conditions prévues à cet article soient remplies, la transformation n'entraîne pas non plus l'imposition immédiate des plus-values en report d'imposition.

Des plus-values en report d'imposition peuvent en effet être attachées aux parts de la société ou de l'organisme transformé, par exemple au titre de l'[article 151 octies du CGI](#) en cas d'apport préalable en société d'une entreprise individuelle ou de l'[article 151 octies A du CGI](#) en cas de restructuration de sociétés civiles professionnelles. L'annulation des parts de la société dissoute devrait mettre fin, en principe, à ces reports d'imposition. Toutefois, par dérogation, l'[article 151 octies C du CGI](#) prévoit le maintien de ces différents reports jusqu'à la date de retrait total ou partiel du membre de l'association, ou de la transformation ou de la cessation de celle-ci.

210

Si l'un des événements mettant fin à l'un des reports d'imposition concerné intervient antérieurement à

cette date, la plus-value en report d'imposition devient bien évidemment imposable à la date de la réalisation de cet événement dans les conditions prévues par l'article sous lequel avait été placé le report de plus-value.

C. Conséquences en matière de droits de mutation

220

Aux termes de l'[article 749 B du CGI](#), les opérations mentionnées au premier alinéa de l'[article 151 octies C du CGI](#) sont exonérées du droit de partage prévu à l'[article 746 du CGI](#).

230

Par ailleurs, la décision de transformation doit être enregistrée au droit fixe des actes innomés prévu à l'[article 680 du CGI](#) dans le mois de sa date au service en charge de l'enregistrement ([articles 635-1-5° du CGI](#) et [638 A du CGI](#)).

D. Exemple récapitulatif

240

Messieurs A et B ont chacun apporté en N, le cabinet dans lequel ils exerçaient à titre individuel à une société civile professionnelle (SCP) constituée pour l'occasion avec l'un de leur confrère, Monsieur C, qui exerçait jusqu'alors comme collaborateur dans une autre structure. Ce dernier a fait un apport de liquidités à la SCP. Messieurs A et B ont bénéficié lors de cet apport d'un report d'imposition au titre de l'[article 151 octies du CGI](#), de 15 000 € pour Monsieur A et 5 000 € pour Monsieur B.

Le capital social de la SCP s'élève à 45 000 € et est divisé en 150 parts d'une valeur nominale de 300 €. Messieurs A et B détiennent chacun 60 parts et Monsieur C détient les 30 parts restantes.

Cette SCP soumise au régime fiscal des sociétés de personnes décide de se transformer le 1er mars N+11 en association d'avocats soumise au même régime fiscal. La valeur de l'ensemble des parts de la SCP au 1er mars N+11 peut être évaluée à 105 000 €. La SCP a réalisé entre le 1er janvier et le 1er mars, un résultat s'élevant à 4 000 €. Elle a inscrit à l'actif de son bilan les biens suivants :

- clientèle : valeur d'origine 36 000 € et valeur actuelle 100 000 € ;
- matériel informatique : valeur d'origine 8 000 € et valeur actuelle 2 000 € ;
- matériel de bureau : 5 000 € et valeur actuelle 800 €.

La transformation remplit les conditions pour bénéficier des dispositions de l'[article 151 octies C du CGI](#). Il en résulte que :

- au niveau de la SCP :

Les conséquences de la cessation d'entreprise prévues aux [articles 202 du CGI](#) et [articles 746 du CGI](#) ne s'appliquent pas. Ainsi, la SCP n'a pas l'obligation de déposer dans un délai de 60 jours un bilan de cessation. Il n'y a pas non plus lieu d'imposer immédiatement à l'impôt sur le revenu, les associés de la SCP, pour la part leur revenant dans le résultat réalisé par la société, du 1er janvier à la date de transformation. Ce résultat sera intégré à celui réalisé par l'association pour la période allant du 2 mars au 31 décembre N+11 et imposé dans les conditions de droit commun. Par ailleurs, les plus-values latentes existantes sur les éléments de l'actif n'ont pas à être constatées. Enfin, aucun droit de partage n'est dû lors de la transformation de la SCP.

- au niveau des associés :

Au titre de l'annulation des parts de la SCP, la plus-value constatée par les associés s'élève à :

- 24 000 € pour Messieurs A et B ;

- 12 000 € pour Monsieur C.

Ces plus-values ne sont pas imposables en N+11 mais devront s'ajouter à la plus-value ou moins-value constatée au titre des droits détenus dans l'association à l'occasion de toute opération à l'origine du retrait total ou partiel du membre de l'association ou de la transformation ou de la cessation de celle-ci.

250

De plus, les reports d'imposition de 15 000 € et de 5 000 €, au titre de l'article 151 octies du CGI dont bénéficient respectivement les associés A et B sont maintenus. Ces reports d'impositions deviendront imposables, au plus tard, à la même date que la plus-value constatée lors de l'annulation des parts de la société.

III. Obligations déclaratives

260

Les associés de la société ou de l'organisme transformé doivent joindre à leur déclaration de revenus au titre de l'année au cours de laquelle la transformation a été effectuée et des années suivantes un état, établi sur papier libre, faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values ou des moins-values dont l'imposition a été différée et reprenant l'ensemble des éléments mentionnés à l'article 41-0 A bis B de l'annexe III au CGI.

IV. Transformation d'un cabinet d'avocats constitué sous la forme d'un General Partnership de droit anglais en un Limited Liability Partnership de droit anglais

RES N°2007/28 :

Traitement fiscal applicable en cas de transformation d'un cabinet d'avocats constitué sous la forme d'un General Partnership de droit anglais en un Limited Liability Partnership de droit anglais.

Question :

Quel est le traitement fiscal applicable en cas de transformation d'un cabinet d'avocats constitué sous la forme d'un General Partnership de droit anglais en un Limited Liability Partnership de droit anglais ?

Réponse :

I. Caractéristiques des Limited Liability Partnerships concernés

La nature et l'objet de cette entité sont purement civils : le groupement est composé exclusivement de solicitors en activité, de juristes européens ou étrangers enregistrés ou d'autres groupements de juristes reconnus. Il a pour activité exclusive la fourniture de services professionnels rendus par les avocats et autres membres des professions juridiques réglementées. Il se conforme aux règles déontologiques applicables aux solicitors.

Ses règles de constitution et de fonctionnement sont gouvernées par le principe de l'intuitu personae : l'agrément des membres du groupement en leur qualité de solicitors en activité, de juristes européens ou étrangers enregistrés est nécessaire. Leurs noms et adresses sont mentionnés dans les documents enregistrés au registre des sociétés.

Le Limited Liability Partnership est responsable envers les tiers à raison des actes ou omissions fautives commis par l'un de ses membres au même titre que ce membre. Les membres du groupement ont la qualité de mandataires du Limited Liability Partnership.

La participation des associés n'est pas fondée sur les capitaux investis dans l'entreprise mais sur l'exercice, dans le cadre de cette société, d'une activité juridique réglementée, purement civile.

Les parts des associés ne sont pas librement cessibles.

Les associés sont susceptibles d'être responsables des dettes sociales au-delà de leurs apports lorsque, en cas d'insolvabilité de la société, il apparaît qu'ils ont bénéficié de répartitions de bénéfices au cours des deux années précédant l'état d'insolvabilité, alors qu'ils avaient connaissance ou ne pouvaient ignorer la situation d'insolvabilité de la société.

II. Traitement fiscal

1) Imposition des opérations de transformation

Les caractéristiques de fonctionnement de ce groupement, dans sa forme actuelle (partage des bénéfices, apports sous la forme d'acquisition de parts, apports en industrie, participation des membres à la gestion de l'exploitation), conduisent à l'assimiler à une société de fait. Dès lors, sa transformation en Limited Liability Partnership entraînera la création d'un être moral nouveau, les sociétés de fait n'ayant pas de personnalité morale.

La doctrine administrative admet toutefois la neutralisation des conséquences fiscales prévues à l'[article 202 ter du code général des impôts](#) qui s'attachent à une telle opération si la transformation de la société de fait en société de droit ne s'accompagne pas de modifications importantes du pacte social. Un changement d'activité ou d'associés peut, par exemple, être constitutif d'une modification importante du pacte social.

En l'absence d'une telle modification, il est admis de ne procéder ni à la taxation immédiate des bénéfices réalisés avant la transformation et non encore imposés, ni à la taxation des plus-values latentes incluses dans l'actif du bilan fiscal de la société créée de fait, si ces éléments sont repris pour la même valeur à l'actif de la société transformée.

Sous réserve que cette dernière condition soit remplie, il paraît possible d'admettre que la transformation des groupements d'avocats constitués sous forme de General Partnership en Limited Liability Partnership n'entraîne pas la taxation immédiate des bénéfices et plus-values suscités.

2) Droits d'enregistrement

L'administration admet que de telles opérations n'emportent pas création d'une société nouvelle si elles ne s'accompagnent pas, hormis la création de la personnalité morale, de modifications importantes de ses éléments fondamentaux non nécessitées par le changement de type juridique. Une telle transformation d'un General Partnership en un Limited Liability Partnership sera donc soumise au seul droit fixe prévu à l'[article 680 du code général des impôts](#).

3) Imposition des résultats du Limited Liability Partnership

Il est admis de traiter fiscalement le Limited Liability Partnership de la même manière que le General Partnership, en distinguant le régime applicable aux associés résidents de France du régime des associés non-résidents de France.

Les associés non salariés résidents de France sont imposables en leur nom dans les conditions de droit commun dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux à raison de la fraction des revenus réalisés en France par le Limited Liability Partnership correspondant à leurs droits.

La quote-part des revenus correspondant à l'activité du Limited Liability Partnership exercée au Royaume-Uni par l'intermédiaire d'une base fixe située dans cet État n'est pas imposable en France, mais sera prise en compte pour l'application du taux effectif conformément aux dispositions des articles 14 et 24 de la convention franco-britannique.

De même, la quote-part des revenus correspondant à l'activité du Limited Liability Partnership exercée dans un État tiers, lié à la France par une convention en vue d'éliminer les doubles impositions et de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, par l'intermédiaire d'une base fixe située dans cet État, est imposée conformément aux dispositions des articles « bénéficiaires d'entreprise » ou « professions indépendantes » de ladite convention.

Les associés non-résidents de France sont imposables en France à raison de leur quote-part de résultats réalisés par le Limited Liability Partnership en France par l'intermédiaire d'une base fixe. L'imposition est effectuée conformément aux dispositions de l'article 197 A du code général des impôts.