

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-RCM-10-20-30-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

RPPM – Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés – Champ d'application – Revenus distribués et assimilés de source française – Revenus exceptionnels distribués en cours de société à la suite d'une modification du pacte social – Autres modifications du pacte social

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier

Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés

Titre 1 : Champ d'application

Chapitre 2 : Revenus distribués et assimilés de source française

Section 3 : Revenus exceptionnels distribués en cours de société à la suite d'une modification du pacte social

Sous-section 4 : Autres modifications du pacte social

Sommaire :

I. Personne morale cessant d'être soumise à l'impôt sur les sociétés

A. Société à responsabilité limitée (SARL) à caractère familial optant pour le régime des sociétés de personnes

1. Base taxable

a. Montant brut

b. Montant net

2. Établissement des impositions au niveau des membres de la SARL

B. Cas des sociétés en commandite simple

II. Transformation de sociétés

A. Transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux

B. Transformation d'une société de capitaux en société de personnes

1. Transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle

2. Transformation n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle

C. Transformation d'une société de personnes en société de capitaux

D. Transformation de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés en groupements forestiers

E. Dispositions temporaires

III. Solutions diverses

A. Changement d'objet social ou d'activité réelle

1. Société soumise à l'impôt sur les sociétés
 2. Sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes
- B. Prorogation de société
1. Véritable prorogation
 2. Création d'une personne morale nouvelle
 3. Prorogation tardive
- C. Transfert du siège social à l'étranger

I. Personne morale cessant d'être soumise à l'impôt sur les sociétés

1

L'article 111 bis du code général des impôts (CGI) dispose que lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

Cette disposition est applicable, le cas échéant, au prorata des résultats qui cessent d'être soumis à cet impôt.

Il en résulte que les impositions frappant les revenus distribués sont applicables par le seul fait du changement du régime fiscal, même si elles ne sont pas effectivement versées aux associés. Ces impositions, sont en principe, établies comme en cas de dissolution de société.

10

Les dispositions de ce même article 111bis du CGI sont applicables notamment en cas de transformation d'une société de capitaux en société de personnes et plus généralement lors de tout événement dont il résulte qu'une société passible de l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie.

Le cas des sociétés à responsabilité limitée de caractère familial optant pour le régime fiscal des sociétés de personnes et le cas des sociétés en commandite simple seront étudiés successivement.

A. Société à responsabilité limitée (SARL) à caractère familial optant pour le régime des sociétés de personnes

20

Tout comme la transformation d'une société de capitaux en une société de personnes, l'option exercée par une société à responsabilité limitée (SARL) de caractère familial au sens de l'article 239 bis AA du CGI entraîne, s'il s'agit d'une société préexistante, l'abandon du statut fiscal des sociétés de capitaux sous lequel elle a déjà fonctionné au profit de celui des sociétés de personnes. Pour ce motif, elle constitue un cas d'application des dispositions de l'article 111bis du CGI.

Ce dernier article prévoit que, lorsqu'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés

en proportion de leurs droits.

Ainsi, les associés sont censés, au plan fiscal, s'approprier à titre de dividendes, les bénéfices et réserves, capitalisés ou non, existant lors de la prise d'effet de l'option, malgré l'absence de distribution comptable.

En conséquence, les impôts directs habituellement exigibles en cas de répartition « officielle » effectuée au profit de l'ensemble des associés doivent être acquittés, à savoir l'impôt sur le revenu (catégorie des revenus mobiliers : produits de parts sociales).

1. Base taxable

30

Cette base est en principe déterminée comme en cas de transformation d'une société, en englobant toutes les sommes qui, en fin de société, n'auraient pas le caractère « d'apports réels » remboursables en franchise d'impôt sur le revenu et dont la taxation à cet impôt deviendrait impossible à l'avenir puisque le régime fiscal des sociétés de personnes prend exclusivement en considération la seule réalisation des bénéfices sociaux à la clôture de l'exercice à l'exclusion de leur distribution effective.

a. Montant brut

40

Le montant brut de la base taxable inclut notamment :

- les bénéfices ou plus-values du dernier exercice dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés ;
- les réserves provenant des bénéfices ou profits des exercices antérieurs, libérées en principe de l'impôt sur les sociétés qu'ils aient été ou non virés au capital.

Tel est le cas :

- de la réserve légale (qui, en raison du maintien de la forme juridique de SARL, devra subsister au bilan) ;

- si la SARL a bénéficié antérieurement d'un apport-fusion ou d'un apport-scission placé sous le régime de faveur des fusions comportant un report de taxation du boni de la société absorbée ou scindée : du boni qu'elle a ainsi repris, en tout ou en partie, à son bilan, soit au poste « capital » soit à un poste « prime de fusion ou de scission » (cf. Rép. POHER n° 5262 JO. Sénat, 21 décembre 1965, p. 1979) ;

- si la SARL a procédé depuis le 1^{er} janvier 1949, à une capitalisation de bénéfices, réserves ou provisions en sursis d'impôt sur le revenu : des sommes ainsi capitalisées qui n'ont pas le caractère fiscal d'apports réels susceptibles d'être repris en franchise d'impôt.

Il en va notamment ainsi, s'il s'agit d'une entreprise nouvelle créée avant le 31 décembre 1981 sous la forme de SARL et ayant rempli les conditions d'exonération d'impôt sur les bénéfices réalisés prévues à l'ancien article 44 ter du CGI, des sommes prélevées sur les bénéfices de l'année de la création et des deux années suivantes, qui ont pu bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés à raison de leur virement au capital social ou à la réserve légale.

50

En revanche, il est admis de ne pas inclure dans la base taxable au titre des revenus distribués, les éléments non-soumis effectivement à l'impôt sur les sociétés au moment de la prise d'effet de l'option que sont :

- les plus-values latentes ;
- et les sommes dont la taxation à l'impôt sur les sociétés reste différée (provisions régulièrement constituées et conservant leur objet, dotations, etc...).

b. Montant net

60

La base globale effectivement taxable comme revenu distribué est une base nette, après compensation éventuelle avec le report à nouveau déficitaire figurant au bilan (pertes antérieures).

Si la SARL avait auparavant consenti à ses membres des prêts, avances ou acomptes, taxés au nom des bénéficiaires en application des dispositions du [a de l'article 111 du CGI](#), le poste d'actif représentant la créance sociale, doit avoir pour contrepartie au bilan une fraction de la situation nette dont la déduction est autorisée, puisqu'elle a déjà été taxée par anticipation.

2. Établissement des impositions au niveau des membres de la SARL

70

Chaque associé est imposé sur sa quote-part de la base nette taxable au titre de l'année civile durant laquelle se produit le fait générateur, à savoir l'abandon du statut fiscal des sociétés de capitaux (par exemple, le 31 décembre au soir, si l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes prend effet le 1^{er} janvier suivant).

Il incombe à la société :

- en qualité d'établissement payeur, de ventiler la base globale entre les divers associés au prorata de leurs droits et de rédiger les documents de paiement habituels (mention de la distribution dans le cadre spécial de la dernière [déclaration d'impôt sur les sociétés modèle 2065 N](#) à déposer) ;
- si le domicile fiscal d'un associé est situé hors de France, de soumettre le montant de sa quote-part à la retenue à la source prévue au [2 de l'article 119 bis du CGI](#). Cette retenue doit être effectivement versée, sous la responsabilité de la société, au service des impôts des entreprises territorialement compétent en fonction du lieu où était acquitté l'impôt sur les sociétés (cf. [BOI-RPPM-RCM-30-30-10-70](#)).

B. Cas des sociétés en commandite simple

80

Il résulte des dispositions de l'article 111 bis du CGI (cf. § 1) que, lorsque, du fait d'une cession ou d'un changement de qualité de l'associé, les parts de capital appartenant à un commanditaire deviennent la propriété d'un commandité, les bénéfices et les réserves sont réputés distribués, même en l'absence d'une distribution effective, dans la proportion des droits du commanditaire qui devient commandité.

90

Toutefois, si aucune modification n'est apportée aux écritures comptables du fait de la transformation de parts et si l'imposition des bénéfices ou plus-values demeure possible sous le nouveau régime fiscal auquel la société se trouve assujettie, il a été admis, par analogie avec les dispositions du 2 de l'article 221 bis du CGI, de ne pas soumettre aux impositions frappant les revenus distribués, ni les bénéfices en sursis d'imposition (provisions, plus-values provisoirement exonérées, etc.), ni les plus-values latentes de l'actif social.

La base d'imposition au titre des revenus distribués comprend alors seulement :

- la fraction, correspondant aux droits du commanditaire devenu commandité, des bénéfices d'exploitation non encore taxés, diminuée du montant de l'impôt sur les sociétés ;
- la même fraction des réserves des exercices antérieurs, capitalisées ou non.

II. Transformation de sociétés

100

Le présent exposé a pour objet de rappeler les règles d'imposition applicables aux revenus réputés distribués à la suite de l'opération de prorogation. Ces règles sont différentes selon que la transformation entraîne ou non la création d'une personne morale nouvelle et qu'elle s'accompagne ou non d'un changement de statut fiscal de la société intéressée.

A. Transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux

110

Lorsqu'elle entraîne la création d'une personne morale nouvelle, la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux est considérée, du point de vue fiscal, comme emportant dissolution de la société ancienne et constitution d'une société entièrement nouvelle. L'imposition des revenus réputés distribués est alors assurée selon les modalités définies dans la série IS.

120

Au contraire, lorsqu'une telle transformation s'effectue sans création d'une personne morale nouvelle, elle revêt un caractère purement intercalaire et ne donne pas lieu à l'imposition de la plus-value des apports non encore remboursés en franchise d'impôt.

B. Transformation d'une société de capitaux en société de personnes

130

Il résulte des dispositions du [2^e alinéa du 2 de l'article 221 du CGI](#), que la transformation d'une société de capitaux en société de personnes est considérée du point de vue fiscal comme une cessation d'entreprise. Toutefois, l'imposition des revenus réputés distribués du fait de la transformation est établie d'une manière différente selon que cette opération entraîne ou non la création d'une personne morale nouvelle.

140

La réponse ministérielle ([Rép. Lagorce AN du 26 avril 1982, n° 2394 p. 1694](#)) a précisé que le régime fiscal de la transformation d'une société ayant la forme de société civile, de société commerciale, ou de société coopérative agricole, en une société civile dotée du statut particulier de groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC), varie suivant que cette opération entraîne ou non novation de l'être moral.

Remarque: Dans un souci d'harmonisation avec le droit privé ([code civil, art. 1844-3](#)) il est fait désormais référence à la création d'une personne morale nouvelle et non à la création d'un être moral nouveau. Sur la notion de création d'une personne morale nouvelle.

Il s'agit là d'une question de fait qui ne peut être résolue qu'au vu de l'ensemble des circonstances propres à chaque cas particulier. À cet égard, il convient de préciser que, même depuis l'entrée en vigueur de la [loi n° 78-9 du 4 janvier 1978 \(code civil, art. 1844-3\)](#), la novation de l'être moral peut résulter de modifications statutaires importantes ou de modifications de fait apportées notamment à l'activité ou au fonctionnement de la société lorsque celles-ci accompagnent le changement de type juridique (rapprocher [Cass., com., arrêt du 2 juillet 1979 n° 77-16035](#)).

1. Transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle

150

Lorsqu'elle entraîne la création d'une personne morale nouvelle, la transformation d'une société de capitaux en société de personnes comporte les mêmes conséquences fiscales qu'une dissolution, c'est-à-dire l'imposition du boni de liquidation.

En conséquence, les membres de la société dissoute doivent être considérés comme ayant acquis l'intégralité de la plus-value du fonds social et sont imposables à raison de la quote-part du boni de liquidation correspondant à leurs droits sociaux.

160

Le régime fiscal de la transformation d'une société ayant pour objet l'exploitation agricole en groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) a été précisé dans la réponse ministérielle n° 2394 faite à M. Pierre Lagorce, député ([JO, débats AN du 26 avril 1982, p. 1694](#)) dans les termes suivants : en cas de création d'un être moral nouveau, si la société n'était pas passible de l'impôt sur les sociétés, sa transformation en GAEC serait assimilée à une cessation d'entreprise et, par suite, entraînerait l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés, ainsi que des plus-values latentes conformément aux dispositions de l'[article 201 du CGI](#). Si la société était passible de l'impôt sur les sociétés, les plus-values et bénéfices non encore taxés seraient imposables et, en outre, en application de l'[article 111 bis du CGI](#), chacun des associés serait redevable de l'impôt sur la quote-part des réserves et des bénéfices capitalisés ou non et réalisés sous l'ancien statut fiscal ».

2. Transformation n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle

170

Lorsqu'elle n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle, la transformation d'une société par actions ou à responsabilité limitée en société de personnes est considérée, sous réserve des dispositions de l'[article 221 bis du CGI](#), du point de vue fiscal, comme une cessation d'entreprise. L'[article 111 bis du CGI](#) dispose que lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

En conséquence, une transformation n'entraînant pas création d'une personne morale nouvelle devrait avoir, en principe, les mêmes conséquences fiscales qu'une dissolution de société et entraîner l'imposition, au titre des revenus distribués, de l'intégralité du boni correspondant à la plus-value du fonds fiscal.

180

Toutefois, il a été admis, sous certaines conditions, que les bénéfices en sursis d'imposition, ainsi que les plus-values latentes de l'actif social, échapperaient à l'imposition au titre des revenus distribués.

190

Dans le cas de sociétés d'exploitation agricoles transformées en GAEC, la réponse ministérielle citée ci-dessus aux [II-B-§140](#) et [II-B-1-§ 160](#) précise qu'en l'absence de création d'un être moral nouveau et dans l'hypothèse où la société n'était pas soumise à l'impôt sur les sociétés, sa transformation n'aurait pas de conséquence fiscale. En revanche, dans l'hypothèse où elle était passible de l'impôt sur les sociétés, les associés resteraient soumis à l'imposition prévue à l'[article 111 bis du CGI](#), mais, par ailleurs, la société pourrait bénéficier du différé d'imposition mentionné à l'[article 221 bis du CGI](#) à la double condition que la transformation ne s'accompagne d'aucune modification apportée aux écritures comptables et que l'imposition des bénéfices et des plus-values dont la taxation est différée demeure possible sous le régime fiscal propre à la société transformée. Compte tenu des modalités particulières de détermination des bénéfices forfaitaires agricoles, cette condition ne peut être considérée comme satisfaite lorsque la société, issue de la transformation, relève du régime du forfait collectif. En cas de transformation d'une société d'exploitation agricole en GAEC, les bénéfices et

plus-values constatés lors de la transformation de la société d'exploitation agricole ne pourraient donc bénéficier d'un sursis d'imposition que si le GAEC nouvellement créé était soumis de plein droit ou sur option à un régime de bénéfice réel ou s'il optait pour l'impôt sur les sociétés.

C. Transformation d'une société de personnes en société de capitaux

200

La distribution ultérieure par la société de capitaux, des bénéfices ou des réserves constituées par la société de personnes et non encore appréhendés par les associés est considérée comme une restitution d'apports, au sens de l'[article 112 du CGI](#).

D. Transformation de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés en groupements forestiers

210

L'article 12-I de la loi n° 63-810 du 6 août 1963, dont les dispositions sont reprises sous l'[article 238 quater du CGI](#), a institué un régime spécial en faveur, d'une part, des apports de bois et de terrains à reboiser à un groupement forestier et, d'autre part, des transformations en groupements forestiers de sociétés propriétaires de bois ou terrains à reboiser.

Ce régime est étudié dans la série IS.

E. Dispositions temporaires

220

On trouvera, dans la série IS l'exposé des régimes dérogatoires au droit commun dont l'application est limitée dans le temps.

Ces régimes concernent respectivement :

- la transformation, en associations déclarées, de sociétés immobilières par actions ou à responsabilité limitée et de sociétés civiles immobilières, louant ou affectant leurs immeubles à des fins charitables, éducatives, sociales, sanitaires, cultuelles ou culturelles ;
- la transformation d'une société de capitaux ou d'une association régie par la [loi du 1^{er} juillet 1901](#) en groupement d'intérêt économique ;
- la restitution en justice, à certaines sociétés constituées sous la forme civile ou commerciale, mais dépourvues en fait de tout caractère lucratif, de la qualification d'association, prévue par l'[article 43 de la loi n° 77-574 du 7 juin 1977](#).

III. Solutions diverses

A. Changement d'objet social ou d'activité réelle

1. Société soumise à l'impôt sur les sociétés

230

Le [5 de l'article 221 du CGI](#) prévoit que le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés emporte cessation d'entreprise. Toutefois, dans cette situation, les dispositions de l'[article 221 bis du CGI](#) sont applicables sauf en ce qui concerne les provisions dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières.

240

Les dispositions du [5 de l'article 221 du CGI](#) ne sont applicables que :

- si le changement d'objet social qui résulte d'une modification statutaire s'accompagne d'un changement effectif de l'activité exercée ;
- si le changement d'activité est profond.

Ainsi, un accroissement (ou baisse) même important du volume des opérations réalisées ne peut être qualifié de changement profond.

Il en est de même en cas de développement ou d'abandon d'un secteur qui revêtait une importance moindre que les autres secteurs d'activité de la société.

2. Sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes

250

Le changement d'objet social ou d'activité réelle des sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes, défini aux [articles 8 et 8 ter du CGI](#), entraîne l'application des conséquences de la cessation d'entreprise.

La notion de changement d'objet social ou d'activité réelle visée à l'[article 202 ter du CGI](#) est identique à celle mentionnée au [5 de l'article 221 du CGI](#) (cf. [§1](#) et [§10](#)).

B. Prorogation de société

260

Conformément à l'[article 1844-6 du code civil](#), la prorogation de la société est décidée à l'unanimité des associés, ou, si les statuts le prévoient, à la majorité prévue pour la modification de ceux-ci. Un an au moins avant la date d'expiration de la société, les associés doivent être consultés à l'effet de

décider si la société doit être prorogée.

À défaut, tout associé peut demander au président du tribunal, statuant sur requête, la désignation d'un mandataire de justice chargé de provoquer la consultation prévue ci-dessus.

Ces dispositions organisent une procédure préventive tendant à faire intervenir la prorogation avant que la dissolution ne soit consommée.

270

Sur le plan fiscal, en cas de prorogation de société, il convient de distinguer suivant que l'opération constitue une véritable prorogation ou qu'au contraire, elle aboutit à la constitution d'une société nouvelle.

1. Véritable prorogation

280

Lorsque la prorogation est régulièrement décidée avant l'arrivée du terme et ne s'accompagne pas de création d'une personne morale nouvelle il ne se produit aucune distribution imposable.

2. Création d'une personne morale nouvelle

290

Par contre, lorsque la prorogation emporte création d'une personne morale nouvelle, elle doit être considérée, en principe, du point de vue fiscal, comme une cessation d'entreprise et entraîner l'imposition des revenus distribués selon les règles applicables en matière de dissolution de société.

3. Prorogation tardive

300

En principe, la prorogation d'une société arrivée à son terme entraîne la création d'une personne morale nouvelle.

Toutefois, l'administration a admis dans le passé que, sauf circonstances exceptionnelles, une société qui a laissé échoir son terme statutaire sans se proroger préalablement peut, dès lors qu'elle a continué à se conformer aux obligations fiscales lui incombant, être considérée comme n'ayant pas cessé d'exister tant pour l'application de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt de distribution qu'au regard des droits d'enregistrement exigibles en cas de prorogation rétroactive ultérieure.

Il a été décidé de maintenir cette doctrine, à défaut d'une jurisprudence contraire.

310

Cette doctrine conduit, en règle générale, à traiter comme n'ayant pas été dissoutes et comme ayant conservé vis-à-vis des tiers leur personnalité juridique originale, les sociétés dont le terme statutaire est échu et qui n'ont pas expressément procédé à leur prorogation préalable, à la double condition :

- d'une part, qu'elles aient, depuis l'échéance du terme, poursuivi sans modification significative leur activité antérieure entrant dans les prévisions de leur objet statutaire, et continué de fonctionner d'après les règles applicables aux sociétés non-dissoutes ;

- d'autre part, qu'aucune modification révélatrice d'une dissolution ne soit apportée aux comptes du bilan, ni à la suite de l'échéance du terme statutaire, ni, le cas échéant, à l'occasion d'une prorogation tardive.

320

Ces conditions étant supposées satisfaites, l'Administration n'aurait à se prévaloir d'une dissolution, et éventuellement d'une constitution de société nouvelle, que dans l'hypothèse et à compter du moment où elle aurait connaissance (ou serait réputée avoir eu connaissance) d'une délibération, d'un contrat, ou d'un acte quelconque, judiciaire, extrajudiciaire ou amiable, impliquant une telle dissolution, la constatant ou la prononçant.

330

Seraient notamment considérées comme révélatrices d'une dissolution opposable aux tiers et dont l'Administration aurait à tenir compte :

- la désignation d'un ou plusieurs liquidateurs ;

- la mention d'une dissolution, contenue dans un acte présenté à la formalité de l'enregistrement, dans un document déposé en vertu des [articles 222 du CGI](#) ou [223 du CGI](#), ou dans une déclaration fiscale ;

- la radiation du registre du commerce.

Les solutions qui précèdent ne concernent, bien entendu, que les sociétés régulièrement constituées par acte authentique ou sous signatures privées, et non les sociétés de fait dont l'existence aurait été reconnue pour l'application des impôts directs mais dont l'absence de personnalité juridique ne peut être ignorée en matière de droits d'enregistrement.

C. Transfert du siège social à l'étranger

340

En principe, le transfert de siège d'une société française à l'étranger emporte, au point de vue fiscal, dissolution de cette société ([1er alinéa du 2 de l'article 221 du CGI](#)).

Par suite, ce transfert rend exigible, sur la plus-value des apports, l'impôt au titre des revenus mobiliers.

La même règle est applicable en cas d'absorption d'une société française par une société étrangère.

350

Toutefois, le [3 de l'article 221 du CGI](#) dispose que le changement de nationalité d'une société par actions et le transfert de son siège social à l'étranger n'entraînent pas l'application du régime des

cessations d'entreprise, lorsqu'ils sont décidés par l'assemblée générale dans les conditions prévues à [l'article L 225-97 du code du commerce](#).

Cet article prévoit que l'assemblée générale extraordinaire peut changer la nationalité de la société, à condition que le pays d'accueil ait conclu avec la France une convention spéciale permettant d'acquérir sa nationalité et de transférer le siège social sur son territoire, et conservant à la société sa personnalité juridique.

Lorsqu'ils sont décidés dans les conditions fixées par ce texte, le changement de nationalité d'une société par actions et le transfert de son siège social à l'étranger n'entraînent pas l'exigibilité des impositions normalement dues en cas de dissolution de société.