RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CESS-20-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 11/02/2013

IS – Cession ou cessation d'entreprise et assimilées – Transformations de sociétés – Dispositions dérogatoires

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Cession ou cessation d'entreprises et assimilées
Titre 2 : Transformations de sociétés
Chapitre 2 : Dispositions dérogatoires

Sommaire :

I. Transformation d'une société de capitaux ou d'une association régie par la loi du 1er juillet 1901 en groupement d'intérêt économique
A. Principe de la cessation d'entreprise
B. Atténuation conditionnelle des conséquences de la notion de cessation d'entreprise
II. Transformation de sociétés existantes en sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP)
A. Champ d'application
B. Imposition des plus-values apparaissant lors de la transformation
1. Plus-values sur éléments non amortissables
2. Plus-values sur éléments amortissables
a. Réintégration des plus-values afférentes aux éléments amortissables
b. Calcul de la somme à réintégrer
c. Modalités de la réintégration
d. Plus-values afférentes aux constructions exclues du bénéfice de l'amortissement dégressif
C. Conséquences ultérieures de la transformation
1. Imposition des plus-values ultérieures afférentes aux éléments de l'actif immobilisé
2. Amortissements des éléments de l'actif immobilisé
3. Provisions pour dépréciation d'éléments d'actif non amortissables
a. Opérations concernées
b. Calcul de la dépréciation afférente à des éléments d'actif non amortissables reçus dans le cadre de ces opérations de transformation
1° Première situation : la valeur fiscale de l'élément d'actif est supérieure à sa valeur comptable
2° Deuxième situation : la valeur fiscale de l'élément d'actif est inférieure à sa valeur comptable
D. Obligations de la SCOP
E. Obligations déclaratives spécifiques
1. L'état de suivi
2. Le registre spécial des plus-values en sursis d'imposition
III. Transformation intéressant les sociétés de fait et les sociétés en participation
A. Transformation d'une société de fait

B. Transformation d'une société en participation
IV. Conséquence du changement de forme juridique - Limitation de l'option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux
A. Principe
B. Nature et portée de la limitation
V. Transformation de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés en groupements forestiers
A. Conditions d'application du régime spécial
B. Régime fiscal - Taxe spéciale de 8 %
1. Tarif, assiette et caractère de la taxe spéciale
2. Conséquences de la perception de la taxe spéciale
a. Impôt sur les bénéfices
b. Impôt sur le revenu
3. Caractère facultatif de la perception de la taxe de 8 %
VI. Opérations de transformation concernant les sociétés d'intérêt collectif agricole
A. Transformation de SICA en coopératives agricoles ou en unions
B. Perte de la qualité de SICA
VII. Transformation des sociétés civiles de moyens, des groupement d'intérêt économique et des associations en sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (SISA)

I. Transformation d'une société de capitaux ou d'une association régie par la loi du 1er juillet 1901 en groupement d'intérêt économique

1

En principe, la transformation d'une société de capitaux ou d'une association régie par la loi du 1er juillet 1901 en groupement d'intérêt économique n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle (art. L251-18 du code de commerce).

Mais, conformément aux dispositions de l'article 221-2 ter du code général des impôts (CGI), cette transformation est assimilée à une cessation d'entreprise, sous réserve de certaines atténuations fiscales.

A. Principe de la cessation d'entreprise

10

En principe, l'administration serait fondée à imposer, dans les conditions prévues aux paragraphes 1 et 3 de l'article 201 du CGI :

- d'une part, les bénéfices non encore taxés, autrement dit, outre les bénéfices de l'exercice en cours, les bénéfices en sursis d'imposition (plus-values à court terme non encore affectées aux résultats, provisions, etc.) ;

- et, d'autre part, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et résultant de la différence entre la valeur réelle, au jour de la transformation, des éléments compris dans cet actif et leur valeur comptable.

B. Atténuation conditionnelle des conséquences de la notion de cessation d'entreprise

20

Toutefois, par analogie avec les dispositions de l'article 221 bis du CGI, l'administration admet de ne pas tirer toutes les conséquences de la notion de cessation d'entreprise qui résulte fiscalement de la transformation des sociétés de capitaux ou des associations en groupement d'intérêt économique dès lors que cette opération n'entraîne pas création d'une personne morale nouvelle.

Par suite, l'administration s'abstient de soumettre à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice de transformation les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes visées.

Cet impôt n'est donc établi que sur les bénéfices de la période d'imposition close par la transformation et, le cas échéant, de l'exercice antérieur, non encore taxés.

30

Néanmoins, l'application de cette solution libérale est subordonnée aux deux conditions suivantes :

- aucune modification ne doit être apportée aux écritures comptables du fait de la transformation ;

- il est nécessaire que l'imposition des bénéfices ou plus-values différée demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable au groupement issu de l'opération de transformation.

Remarque :

La situation inverse, transformation d'un GIE en société anonyme, entraîne la création d'une personne morale nouvelle.

II. Transformation de sociétés existantes en sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP)

40

Les articles 48 et 49 de la loi n° 78-763 du 19 juillet 1978 portant statut des sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) ont institué une procédure destinée à faciliter la transformation de sociétés préexistantes en SCOP, en prévoyant notamment que cette transformation n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.

L'article 210 D du CGI, complète, au plan fiscal, ce dispositif en instituant un régime particulier d'imposition pour les plus-values d'actif immobilisé que peuvent faire apparaître ces opérations de transformation.

Ce régime consiste :

- à ne pas taxer immédiatement les plus-values réalisées sur les immobilisations non amortissables : l'imposition est reportée au moment de la cession de ces biens par la SCOP et mise à la charge de celle-ci ;

- et à étaler l'imposition des plus-values réalisées sur les biens amortissables : ces plus-values sont réintégrées par cinquième, sur une période de cinq ans, dans les excédents nets de gestion imposables réalisés par la SCOP ; en contrepartie, les amortissements et les plus-values ultérieurs afférents aux éléments amortissables sont calculés d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de la

transformation de la société préexistante en SCOP.

A. Champ d'application

50

Les dispositions de l'article 210 D du CGI ne concernent que les transformations de sociétés existantes en SCOP effectuées conformément aux articles 48 et 49 de la loi du 19 juillet 1978 portant statut des SCOP. Elles instituent un report et un étalement des plus-values nettes dégagées sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé ; les profits dégagés par l'évaluation des créances, des marchandises et des approvisionnements demeurent imposables dans les résultats d'exploitation courants.

60

Il est précisé que la transformation en SCOP, n'emportant pas création d'une personne morale nouvelle, n'est pas assimilée à une cessation d'entreprise. Il n'y a donc pas lieu de procéder à l'imposition immédiate des bénéfices en sursis d'imposition (provisions réglementées, plus-values à court terme faisant l'objet d'un étalement, etc.) et des bénéfices d'exploitation ; ceux-ci seront donc normalement déclarés par la SCOP en fin d'exercice.

À cet égard, il convient de souligner que les conséquences fiscales de la transformation en SCOP ne pourront trouver à s'appliquer qu'à compter de la date d'effet de cette opération. Les dispositions spécifiquement applicables aux SCOP (CGI, art. 214-1-2°, par exemple) ou les incidences directes de la transformation (telle la majoration des bases d'amortissement) ne recevront donc d'application effective qu'à compter de la transformation ; la règle prorata temporis devra, le cas échéant, être appliquée.

B. Imposition des plus-values apparaissant lors de la transformation

70

Le régime d'imposition des plus-values est différent selon que celles-ci sont dégagées sur éléments non amortissables ou sur éléments amortissables.

1. Plus-values sur éléments non amortissables

80

Les plus-values dégagées par l'évaluation des éléments non amortissables, c'est-à-dire, notamment des terrains, des fonds de commerce, des titres de placement ou de participation, ne sont pas imposées lors de la transformation. L'imposition est reportée jusqu'à la cession à titre onéreux de ces immobilisations par la SCOP. Cette règle s'applique aux plus-values à court terme comme aux plus-values à long terme.

Corrélativement, les plus-values réalisées par la SCOP seront calculées à partir de la valeur qu'avaient, du point de vue fiscal, les biens cédés dans le bilan de la société transformée. Cette valeur est égale au prix de revient réel des éléments considérés.

La cession par la SCOP, de l'un ou de plusieurs des éléments, met fin au report d'imposition des plus-values correspondantes. Il y a lieu de comprendre par cession, la vente, l'apport en société, la transmission par voie de fusion, l'apport partiel d'actif ou scission placé ou non sous le régime spécial

des fusions, la dissolution de la société.

2. Plus-values sur éléments amortissables

a. Réintégration des plus-values afférentes aux éléments amortissables

90

Les plus-values afférentes aux éléments amortissables sont réintégrées, par cinquième, dans les excédents nets de gestion imposables, sur une période de cinq ans suivant la transformation.

La réintégration de ces plus-values a pour contrepartie une majoration des bases d'amortissement de ces éléments et la possibilité de calculer les plus-values ultérieures de cession de ces immobilisations à partir de la valeur qui leur a été attribuée au moment de la transformation.

b. Calcul de la somme à réintégrer

100

Pour ce calcul, il y a lieu de procéder à une compensation entre les plus-values et les moins-values dégagées lors de l'évaluation des biens amortissables. Les plus-values à prendre en compte sont les plus-values à court terme et à long terme pour l'intégralité de leur montant.

Les dispositions de l'article 39 duodecies-4-b du CGI sont applicables aux moins-values.

La plus-value à réintégrer, sur une période de cinq ans, dans les excédents nets de gestion imposables de la SCOP, est égale, en principe, à l'excédent des plus-values dégagé de cette compensation.

Toutefois, il est admis que la SCOP compense, à la clôture de l'exercice de transformation, la plus-value nette afférente aux éléments amortissables avec les déficits de la société transformée, reportables dans les conditions prévues par l'article 209-I du CGI. La somme à réintégrer est alors réduite à due concurrence.

c. Modalités de la réintégration

110

La plus-value nette doit être réintégrée, par cinquième, dans les excédents nets de gestion imposables des cinq premiers exercices clos après la transformation en SCOP.

La réintégration à opérer chaque année est en principe égale au cinquième de la réintégration globale. Cette règle doit être interprétée comme signifiant que le montant cumulé des réintégrations opérées annuellement doit être toujours au moins égal à autant de cinquièmes de la réintégration globale que la SCOP a clos d'exercices depuis la transformation.

d. Plus-values afférentes aux constructions exclues du bénéfice de l'amortissement dégressif

120

Dans certains cas, des modalités particulières s'appliquent à la réintégration des plus-values afférentes aux constructions exclues du bénéfice de l'amortissement dégressif (constructions dont la durée normale d'utilisation est supérieure à quinze ans) :

- lorsque la fraction de la plus-value globale à réintégrer afférente à ces constructions est au moins égale à 50 % de la plus-value globale, cette fraction de plus-value peut être réintégrée par parts égales sur une période égale à la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces constructions si cette durée est supérieure à cinq ans, mais dans la limite maximum de quinze ans ;

- lorsque la fraction de la plus-value globale à réintégrer afférente à ces constructions représente au moins 90 % de la plus-value globale, cette fraction de plus-value peut être réintégrée, par parts égales, sur la durée moyenne pondérée d'amortissement de ces constructions, même si elle est supérieure à quinze ans.

En revanche, la fraction de la plus-value à réintégrer afférente aux autres éléments amortissables doit être réintégrée sur une période de cinq ans.

C. Conséquences ultérieures de la transformation

1. Imposition des plus-values ultérieures afférentes aux éléments de l'actif immobilisé

130

Pour l'application du régime d'imposition des plus-values ultérieures résultant de la cession par la SCOP des éléments de l'actif immobilisé provenant de la société transformée, la SCOP retient comme date d'acquisition de ces éléments d'actif, la date de leur entrée dans le patrimoine de la société transformée. En vertu de cette règle, la cession d'un bien intervenant moins de deux ans après la transformation en SCOP peut donner lieu, le cas échéant, à l'application du régime des plus-values à long terme, dès lors que la cession par la SCOP intervient plus de deux ans à compter de l'entrée du bien dans le patrimoine de la société transformée.

Par ailleurs, il est rappelé que la plus-value est calculée à partir de la valeur attribuée aux biens cédés lors de la transformation en SCOP en ce qui concerne les biens amortissables et par rapport à leur valeur d'origine dans les écritures de la société transformée pour les autres biens.

2. Amortissements des éléments de l'actif immobilisé

140

En contrepartie de l'imposition étalée des plus-values dégagées sur les éléments amortissables, la SCOP est autorisée à calculer les amortissements ultérieurs afférents à ces éléments, d'après la valeur qui leur a été attribuée lors de la transformation.

Par ailleurs, la transformation de la société en SCOP ne saurait, en elle-même, avoir pour effet de modifier les plans d'amortissements des biens concernés ; aucune remise en cause de ces plans ne peut donc être admise au seul motif de la transformation. Toutefois, de nouveaux plans d'amortissements peuvent être élaborés dans les conditions habituelles, dès lors que la remise en cause des plans initiaux est justifiée par un événement autre que la transformation elle-même (modification des conditions d'utilisation des biens par exemple).

Les amortissements des biens seront donc, en règle générale, pratiqués sur la période résiduelle d'utilisation à la date de la transformation en SCOP, et selon le régime retenu avant cette transformation.

Les biens admis au régime de l'amortissement dégressif continuent à bénéficier de ce système, le taux de l'amortissement étant identique.

Pour les biens amortissables selon le régime linéaire, l'annuité d'amortissement est obtenue en divisant la valeur nette attribuée lors de la transformation par le nombre d'années d'utilisation restant à courir.

En cas de transformation en cours d'exercice, les annuités d'amortissements ainsi calculées doivent être réduites prorata temporis, pour tenir compte de la date effective de prise d'effet de la transformation.

3. Provisions pour dépréciation d'éléments d'actif non amortissables

150

L'article 39-1-5° du CGI, prévoit que la provision éventuellement constituée en vue de faire face à la dépréciation d'éléments d'actif non amortissables reçus lors d'opérations placées sous un régime de sursis d'imposition est déterminée par référence à la valeur fiscale des actifs reçus.

a. Opérations concernées

160

Les dispositions en cause concernent les opérations placées sous l'un des régimes de sursis d'imposition mentionnés au II de l'article 54 septies du CGI et notamment les opérations de transformation de sociétés commerciales en sociétés coopératives ouvrières de production soumises aux dispositions de l'article 210 D du CGI.

b. Calcul de la dépréciation afférente à des éléments d'actif non amortissables reçus dans le cadre de ces opérations de transformation

170

Ces opérations bénéficient de dispositifs de sursis d'imposition des plus-values réalisées.

Ces opérations ayant sur le plan fiscal un caractère intercalaire, les actifs reçus sont corrélativement considérés comme ayant en principe une valeur d'origine égale à la valeur fiscale des actifs qui sont reçus lors de la réalisation de l'opération de transformation.

La valeur fiscale des actifs reçus correspond :

- à la valeur d'origine des biens non amortissables reçus dans le cadre des opérations de transformation visées à l'article 210 D du CGI ;

- le cas échéant, à la valeur que ces actifs avaient du point de vue fiscal dans les écritures de l'entreprise qui réalise l'opération de transformation, ou de l'entreprise qui les avait à son actif avant l'opération considérée. Il en est ainsi notamment si les actifs en cause ont fait l'objet antérieurement d'une opération ayant donné lieu à un sursis d'imposition ou s'ils ont été réévalués dans les conditions prévues à l'article 238 bis-I du CGI.

180

La provision pour dépréciation est déductible pour la détermination du résultat fiscal si elle répond aux conditions habituelles (cf. **BOI-BIC-PROV-20-10-20-II**). En particulier, la provision doit être effectivement comptabilisée.

À cet égard, la provision pour dépréciation constituée sur le plan comptable à raison des actifs en cause est calculée par rapport à leur valeur comptable d'origine telle qu'elle figure en comptabilité.

Dès lors, les situations suivantes sont susceptibles d'être rencontrées.

1° Première situation : la valeur fiscale de l'élément d'actif est supérieure à sa valeur comptable

190

La provision admise sur le plan fiscal est bien entendu limitée à la provision constituée en comptabilité. Cette dernière est calculée par référence à la valeur comptable des éléments d'actifs considérés.

2° Deuxième situation : la valeur fiscale de l'élément d'actif est inférieure à sa valeur comptable

200

La provision admise sur le plan fiscal doit être déterminée par référence à la valeur fiscale des actifs reçus. Dès lors, tant que la valeur réelle de ces actifs à la clôture de l'exercice reste supérieure à leur valeur fiscale, aucune provision n'est admise en déduction pour la détermination des résultats imposables.

La provision pour dépréciation constituée en comptabilité n'est donc que partiellement déductible sur le plan fiscal. L'excédent de la provision par rapport à la dotation fiscalement admise en déduction doit être réintégré pour la détermination des résultats imposables de l'exercice de constitution de la dotation en cause. Bien entendu, cette dotation est réintégrée en totalité si aucune provision n'est déductible sur le plan fiscal (situation dans laquelle l'évaluation de l'actif considéré à la clôture de l'exercice reste supérieure à sa valeur fiscale).

Corrélativement, lorsque la provision devient sans objet (notamment en cas de cession des actifs en cause), seule la partie non encore réintégrée sur le plan fiscal constitue un produit imposable. La réintégration comptable de l'excédent non admis en déduction antérieurement doit donc être neutralisée de manière extra-comptable.

D. Obligations de la SCOP

210

Le bénéfice des dispositions de l'article 210 D du CGI est subordonné au fait que la SCOP :

- réintègre dans les conditions prévues par le texte et commentées ci-dessus les plus-values sur éléments amortissables ;

- calcule les plus-values ultérieures sur cessions de biens non amortissables à partir de leur valeur fiscale dans les écritures de la société transformée au moment de la transformation.

Tout manquement à ces obligations entraîne, automatiquement, la déchéance du régime spécial, et par suite, l'imposition immédiate dans les conditions de droit commun de l'ensemble des plus-values en cause.

Il est précisé, par ailleurs, que la SCOP doit faire connaître à l'administration fiscale son intention de se placer sous le régime spécial. Cette information prendra la forme d'un engagement de respecter les dispositions de l'article 210 D du CGI, inscrit dans l'acte de transformation.

E. Obligations déclaratives spécifiques

220

L'article 54 septies du CGI institue de nouvelles obligations pour les entreprises qui détiennent à l'actif de leur bilan des biens dont la valeur fiscale est différente de la valeur comptable : elles doivent joindre un état à leur déclaration de résultat et tenir un registre spécial.

1. L'état de suivi

230

L'état est souscrit, par la SCOP, au titre de l'exercice au cours duquel intervient la transformation et au titre des exercices ultérieurs, tant qu'il existe dans la société des éléments auxquels est attaché un sursis d'imposition.

Cet état, conforme au modèle fourni par l'administration, fait apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul du résultat imposable de la cession ultérieure des éléments considérés.

L'article 38 quindecies de l'annexe III au CGI, précise le contenu de cet état.

Cet état est fourni sur papier libre conformément au modèle figurant à l'**annexe Suivi des plus-values en sursis d'imposition** à cette section.

L'absence d'état ou la production d'un état inexact ou incomplet est sanctionné par une amende égale à 5 % des résultats (plus-values ou moins-values) omis (CGI, art. 1763).

2. Le registre spécial des plus-values en sursis d'imposition

240

Les plus-values dégagées sur des éléments d'actif non amortissables à l'occasion d'opérations de transformation et dont l'imposition a été reportée par application des dispositions de l'article 210 D du CGI sont portées sur un registre tenu par la société qui a inscrit ces biens à l'actif de son bilan.

Ce registre mentionne la date de l'opération et pour chaque bien :

- la nature des biens transférés ;

- leur valeur comptable d'origine ;

- leur valeur fiscale ;

- leur valeur d'apport.

Le registre est conservé jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle le dernier bien porté sur le registre est sorti de l'actif de la société et dans les conditions prévues à l'article L102 B du livre des procédures fiscales (LPF). Il est présenté à toute réquisition de l'administration.

Si le registre n'est pas tenu ou si les renseignements mentionnés sont incomplets ou inexacts, il est appliqué une amende égale à 5 % du montant des résultats omis (CGI, art.1763).

L'administration informe les contribuables de son intention d'appliquer l'amende mentionnée à l'article 1763 du CGI, des motifs de celle-ci et de la possibilité dont ils disposent de présenter leurs

observations dans un délai de trente jours.

Le contentieux est assuré et l'amende est mise en recouvrement suivant les règles applicables à l'impôt sur les sociétés.

III. Transformation intéressant les sociétés de fait et les sociétés en participation

A. Transformation d'une société de fait

250

Une réponse ministérielle faite à M. Jacques Barrot, député (JO, AN du 25 mai 1987, n° 2282, p. 3025) précise que :

La transformation d'une société de fait en société de droit entraîne la création d'une personne morale nouvelle. Toutefois, si elle ne s'accompagne pas de modifications importantes du pacte social, il est possible, sous certaines conditions, de ne pas tirer toutes les conséquences fiscales qui s'attachent habituellement à une telle opération. En effet, il est admis, en matière d'impôts directs, de ne procéder ni à la taxation immédiate des bénéfices réalisés avant la transformation et non encore imposés, ni à celle des plus-values acquises par les éléments inscrits à 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. Ce dispositif est en particulier applicable aux sociétés anonymes issues de la transformation de sociétés de fait. Il ne peut cependant être étendu aux opérations de transformation dans lesquelles les éléments inscrits à l'actif du bilan de la société de fait sont repris pour une valeur supérieure par la nouvelle société, car il en résulterait notamment une exonération des plus-values de réévaluation.

La transformation d'une société de fait en société civile professionnelle n'entraîne pas cessation d'entreprise ni taxation immédiate des bénéfices réalisés avant la transformation et non encore imposés, ni l'imposition des plus-values latentes sur les éléments inscrits à l'actif du bilan fiscal de la société créée de fait, sous réserve que ces éléments soient repris pour la même valeur à l'actif de la société transformée (RM n° 35203 à M. Raymond Tourrain, député, JO, AN du 15 décembre 1980, p. 5233 et n° 3771 à M. Georges Spénale, sénateur, JO, débats Sénat du 3 février 1983, p. 179).

Il en est de même en cas de transformation d'une société créée de fait en société en nom collectif (RM n° 34832 à M. Auguste Chupin, sénateur, JO, débats Sénat du 12 mars 1981, p. 337).

260

RES n° 2007/25 : Incidences fiscales de la transformation d'une société créée de fait en une SARL

Question :

Quelles sont les conséquences fiscales attachées à la transformation d'une société créée de fait, dont le bénéfice est imposé au nom des associés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, en une société à responsabilité limitée (SARL) assujettie à l'impôt sur les sociétés, la répartition des droits des associés n'étant pas modifiée par cette transformation ?

Réponse :

*Conformément au **III-A § 250** qui reprend la RM Barrot (JO, AN du 25 mai 1987, n° 2282, p. 3025), si la transformation ne s'accompagne pas de modifications importantes du pacte social et sous réserve, par ailleurs, que les éléments inscrits au bilan fiscal de la société créée de fait soient repris pour la même valeur au bilan de la société transformée, cette transformation peut ne pas entraîner toutes les conséquences attachées à la cessation d'entreprise.*

Dans cette situation, il est admis, en matière d'impôts directs, de ne procéder ni à la taxation immédiate des bénéfices réalisés avant la transformation et non encore imposés, ni à celle des plus-values acquises par les éléments inscrits à l'actif du bilan fiscal de la société créée de fait.

En outre, la plus-value d'échange des droits dans la société créée de fait contre des parts de la SARL réalisée par les associés peut bénéficier du report d'imposition conformément au III de l'article 151 nonies du CGI. Cette imposition sera donc reportée à la date de cession, de rachat ou d'annulation des parts de la SARL reçues par chacun des associés.

270

Par contre, il résulte d'une réponse ministérielle faite à M. Jean Valleix député (RM n° 32912, JO, AN du 14 mars 1988, p. 1133) que :

La transformation d'une société de fait qui exerce une activité professionnelle en une société civile de moyens s'accompagne d'un changement de nature de l'activité de la société transformée qui rend impossible le maintien du pacte social initial et entraîne la cessation de l'entreprise. Cette transformation donne lieu, en matière d'impôts directs, à taxation immédiate des bénéfices réalisés avant la transformation et non encore imposés et des plus-values acquises par les éléments inscrits à l'actif du bilan fiscal de la société de fait.

Par ailleurs, l'apport d'une entreprise exploitée par plusieurs héritiers en indivision successorale à une société de droit peut être placé sous le régime prévu à l'article 151 octies du CGI, sous réserve bien entendu que l'ensemble des conditions mises à l'application de ce régime soient remplies [RM n° 11962 à M. Gilbert Gantier, député, JO, AN du 13 décembre 1982, p. 5145].

B. Transformation d'une société en participation

280

Les solutions dégagées pour les transformations intéressant les sociétés de fait sont applicables aux opérations de même nature intéressant les sociétés en participation.

IV. Conséquence du changement de forme juridique - Limitation de l'option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux

A. Principe

290

L'article 239-1 du CGI dispose que les sociétés et groupements mentionnés au 3 de l'article 206 du CGI peuvent opter pour le régime applicable aux sociétés de capitaux.

Il s'agit :

- des sociétés en nom collectif ;

- des sociétés civiles mentionnées au 1° de l'article 8 du CGI ;

- des sociétés en commandite simple ;

- des sociétés en participation ;

- des sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique ;

- des exploitations agricoles à responsabilité limitée mentionnées au 5° de l'article 8 du CGI ;

- des groupements d'intérêt public mentionnés à l'article 239 quater B du CGI ;

- des sociétés civiles professionnelles visées à l'article 8 ter du CGI ;

- des groupements de coopération sanitaire et des groupements de coopération sociale et médico-sociale mentionnés à l'article 239 quater D du CGI.

Cependant, le b de l'article 239-1 du CGI apporte une restriction à cette faculté en limitant l'option des sociétés de personnes issues de la transformation de sociétés de capitaux.

B. Nature et portée de la limitation

300

Le b de l'article 239-1 du CGI exclut de l'option les sociétés de personnes issues de la transformation de sociétés de capitaux intervenue depuis moins de quinze ans lorsqu'elles n'ont pas exercé l'option lors de cette transformation, dans le délai mentionné au deuxième alinéa de l'article 239-1 du CGI.

Il résulte de ce texte :

- que les sociétés de personnes issues d'une transformation de sociétés de capitaux réalisée depuis au moins 15 ans sont autorisées à opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés. La condition d'ancienneté de la transformation s'apprécie à la date d'effet de l'option, c'est-à-dire au premier jour de l'exercice au titre duquel la société de personnes souhaite être assujettie à l'impôt sur les sociétés ;

- que les sociétés de personnes issues de la transformation de sociétés de capitaux peuvent opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés lors de cette transformation. L'option doit être notifiée avant la fin du troisième mois qui suit cette transformation pour prendre effet à la même date que celle-ci.

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

310

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.

Les groupements forestiers sont soumis au régime fiscal des sociétés de personnes en vertu des dispositions de l'article 238 ter du CGI. Leur régime fiscal est étudié respectivement dans la division **BOI-BA** en matière d'impôts directs (cf. **BOI-BA-SECT-30-10**) et au **BOI-ENR-AVS-40-30** au regard des droits d'enregistrement. Les mesures dérogatoires au régime de la distribution sont examinées dans la division K (cf. BOI-RPPM-RCM-30-40).

Seules les règles applicables au regard de l'impôt sur les sociétés, en cas de transformation en groupements forestiers, de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, sont étudiées ci-après.

L'article 238 quater du CGI prévoit que l'apport de bois et terrains à reboiser à un groupement forestier par une société passible de l'impôt sur les sociétés, de même que la transformation d'une société de cette nature en groupement forestier, donne lieu à l'application d'une taxe de 8 % sur la valeur nette de l'actif transféré au groupement forestier.

Remarque:

Le même régime de faveur est prévu lorsque ces opérations sont réalisées par des entreprises industrielles ou commerciales passibles de l'impôt sur le revenu. Mais, dans ce cas, la taxe spéciale sur la valeur nette, au moment de la réalisation de l'opération en cause, de l'actif transféré au groupement forestier est perçue au taux de 6 %.

Le paiement de cette taxe, qui n'est pas admise en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés- entraîne en outre l'exonération de l'impôt sur le revenu ou de la retenue à la source visée à l' article 119 bis-2 du CGI.

A. Conditions d'application du régime spécial

320

L'application de ce régime spécial est subordonnée aux conditions suivantes :

- seules peuvent se transformer en groupements forestiers les sociétés qui possèdent exclusivement, à la date de la transformation, des biens susceptibles d'être détenus par de tels groupements ;

- les statuts du groupement forestier doivent avoir été préalablement approuvés par le Ministre de l'agriculture ;

- les bois et terrains à boiser doivent se trouver dans le patrimoine de la société transformée depuis une date antérieure au 1er juillet 1962 ou y être entrés depuis cette date par succession ou par donation. Cette condition exclut donc les bois et terrains qui ont été acquis à titre onéreux par les sociétés, depuis la date précitée, même en remploi d'autres biens possédés par elles avant cette date. Toutefois, si des bois ou terrains à reboiser sont entrés dans le patrimoine de la société transformée à la suite d'une fusion ou d'une opération assimilée placée sous le régime fiscal des fusions, il suffit que la société ayant effectué l'apport-fusion ait été elle-même propriétaire de ces biens ou terrains au 1er janvier 1962 pour que la condition soit considérée comme remplie. De même, lorsque des parcelles de bois et forêts appartenant à la société transformée ont fait l'objet, postérieurement au 31 décembre 1961, soit d'échanges amiables, soit de procédures de remembrement et que les parcelles échangées ou remembrées remplissaient les conditions d'ancienneté requises, les parcelles remises en échange ou provenant du remembrement sont considérées comme remplissant ces conditions. Enfin, aucune condition de date d'entrée dans le patrimoine n'est exigée pour les apports effectués par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER) constituées et fonctionnant conformément aux dispositions des articles L141-1 à L142-6 du code rural et de la pêche maritime, L142-8 du code rural et de la pêche maritime

et L144-2 à L144-3 du code rural et de la pêche maritime ;

- la transformation ne doit pas comporter de transmissions de biens meubles ou immeubles entre les membres du groupement ou d'autres personnes. Toutefois, la prise en charge, par le groupement, du passif de la société transformée ne met pas obstacle à l'application du régime de faveur.

B. Régime fiscal - Taxe spéciale de 8 %

1. Tarif, assiette et caractère de la taxe spéciale

330

La taxe spéciale prévue à l'article 238 quater du CGI est liquidée au taux de 8 % lorsque la personne morale transformée était passible, à un titre quelconque, de l'impôt sur les sociétés.

Elle frappe la valeur nette, à la date de la transformation, de l'actif transféré au groupement forestier, c'est-à-dire la valeur réelle de cet actif diminuée des charges qui le grèvent.

La taxe est perçue selon les règles et sous les sanctions applicables en matière de droits d'enregistrement, lors de l'enregistrement de l'acte constatant la transformation.

2. Conséquences de la perception de la taxe spéciale

340

Le paiement de la taxe spéciale libère les plus-values afférentes à l'actif transféré de l'impôt sur les sociétés susceptible d'être réclamé du chef de la transformation.

Il entraîne, en outre, l'exonération de l'impôt sur le revenu auquel donnerait éventuellement ouverture la distribution des parts d'intérêt du groupement forestier représentatives des bois et des terrains à reboiser à lui transférés.

Ces dispositions conduisent aux conséquences suivantes :

a. Impôt sur les bénéfices

350

Dès lors que les biens transférés ont supporté sur leur valeur au moment du transfert la taxe spéciale susvisée, les plus-values dégagées au moment de l'opération ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés.

Mais le paiement de la taxe spéciale ne libère de l'impôt sur les sociétés que les plus-values afférentes à l'actif transféré. Il est sans incidence sur l'imposition des bénéfices non encore taxés et notamment des bénéfices d'exploitation, qui doit être effectuée dans les conditions ordinaires.

b. Impôt sur le revenu

360

Le boni de liquidation de la société transformée est exonéré des impositions frappant les revenus distribués I, dans la mesure où il provient des plus-values relatives aux biens transférés.

3. Caractère facultatif de la perception de la taxe de 8 %

370

Il est admis que le paiement de la taxe de 8 % revêt un caractère purement facultatif. Les sociétés intéressées peuvent donc s'en tenir à l'application des impôts de droit commun, mais elles doivent exprimer très nettement leur volonté à cet égard dans l'acte constatant la transformation de la société en groupement forestier. À défaut d'option, le régime prévu à l'article 238 quater du CGI est seul applicable.

La taxe spéciale ne couvrant que les impôts directs, quelle que soit la solution choisie, l'acte est soumis au droit applicable en matière d'enregistrement.

Si l'application du régime de droit commun est expressément demandée par une déclaration contenue dans l'acte, l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu deviennent exigibles dans les conditions ordinaires.

L'option exercée par les parties a enfin un caractère irrévocable et celles-ci n'ont pas la faculté de la modifier par la suite.

VI. Opérations de transformation concernant les sociétés d'intérêt collectif agricole

A. Transformation de SICA en coopératives agricoles ou en unions

380

En raison de l'exonération d'impôt sur les sociétés dont bénéficient les sociétés coopératives agricoles en vertu de l'article 207 du CGI, il convient d'admettre que la transformation en société de ce type, d'une société d'intérêt collectif agricole constituée sous la forme d'une société par actions ou à responsabilité limitée doit, bien qu'elle n'entraîne pas, strictement, un changement de statut fiscal, être assimilée à une cessation d'entreprise. Il est précisé que les SICA ont le statut de sociétés coopératives (code rural et de la pêche maritime, art. L531-1).

B. Perte de la qualité de SICA

390

L'article L534-1 du code rural et de la pêche maritime précise qu'une SICA ne peut apporter à ses statuts de modification entraînant la perte de son statut de coopérative qu'après l'autorisation des ministres chargés de l'agriculture et de l'économie.

À cet égard, il est précisé que les réserves qui, à la date de la modification, ne sont pas distribuables aux sociétaires en vertu des lois et règlements en vigueur conservent ce caractère pendant dix ans.

Sur le plan fiscal, le 6 de l'article 221 du CGI, écarte les conséquences d'une cessation d'entreprise en cas de perte par une SICA de son statut de coopérative, sous réserve, bien entendu, que cette perte de statut ne s'accompagne pas d'un changement de régime fiscal ni d'un changement de l'objet social ou de l'activité réelle.

La perte du statut de coopérative par une SICA bénéficie donc du régime fiscal applicable aux transformations de sociétés n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle.

Tel est le cas notamment, de la transformation d'une SICA en SA ou SARL passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

À l'inverse, la transformation d'une SICA en société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes entraînera les conséquences d'une cessation d'entreprise (sous réserve toutefois des dispositions de l'article 221 bis du CGI.

VII. Transformation des sociétés civiles de moyens, des groupement d'intérêt économique et des associations en sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (SISA)

400

Conformément à l'article 36 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, la transformation des sociétés civiles de moyens, des groupements d'intérêt économique et des associations régies par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association, en SISA mentionnées à l'article L4041-1 du code de la santé publique n'entraîne pas, sous certaines conditions, les conséquences de la cessation d'entreprise prévues à l'article 202 ter du CGI.

Pour plus de précisions sur ce sujet, cf. **BOI-BIC-CESS-10-20-40** et **BOI-BIC-CHAMP-70-20-90**.

410

Pour bénéficier de cette absence d'application des conséquences fiscales de la cessation d'entreprise, trois conditions cumulatives doivent être remplies :

- 1ère condition : ces sociétés, groupements ou associations doivent avoir participé dès 2010 ou dès 2011 aux expérimentations sur les nouveaux modes de rémunération prévues à l'article 44 de la loi n° 2007-1786 du 19 décembre 2007 de financement de la sécurité sociale pour 2008 ;

- 2ème condition : leur transformation en SISA doit intervenir avant le 30 juin 2012, c'est-à-dire au plus tard le 29 juin 2012. Pour l'appréciation du respect de cette condition, il est tenu compte de la date de l'assemblée générale ayant décidé de cette transformation. Les formalités d'inscription modificative au registre du commerce et des sociétés peuvent donc avoir lieu après le 30 juin 2012. Une copie du procès-verbal de l'assemblée générale ayant décidé de cette transformation doit être adressée au service gestionnaire de la société, du groupement ou de l'association qui se transforme ;

- 3ème condition : aucune modification ne doit être apportée aux écritures comptables à l'occasion de cette transformation. Cette absence de modification doit concerner tous les postes comptables (éléments d'actifs, provisions, bénéfices en sursis d'imposition…).

420

Par symétrie, si ces trois conditions cumulatives sont remplies et que la société, le groupement ou l'association choisit d'être assujetti à l'impôt sur les sociétés avant sa transformation en SISA (cf. **BOI-BIC-CHAMP-70-20-90-II § 70**), il sera également admis que cette transformation n'entraîne pas les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise prévues à l'article 221 bis du CGI.

430

Bien que les trois conditions cumulatives soient remplies, les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise s'appliquent si la SISA issue de la transformation change à cette occasion d'activité par rapport à l'activité jusque là exercée par la société, le groupement ou l'association lui ayant pré-existé.

Ce changement profond d'activité constitue en effet une nouvelle cause de cessation d'entreprise en application des articles 202 ter du CGI et 221-5 du CGI.

440

Lorsque les trois conditions cumulatives sont remplies et sous réserve que l'activité ne soit pas modifiée (cf. **BOI-BIC-CESS-10-20-40-II § 100**), la transformation de la société civile de moyens, du groupement d'intérêt économique ou de l'association en SISA n'entraîne pas les conséquences de la cessation d'entreprise.

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 ;

- des plus-values afférentes aux éléments de l'actif immobilisé, y compris les plus-values latentes de l'actif social.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 07/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4510-PGP.html/identifiant=BOI-IS-CESS-20-20-20120912