



fiscablog.fr
Informer-Documenter-Former

La Lettre de Septembre 2022

Questions des abonnés

Les conséquences de la transformation d'une SCP en SELARL au regard du pacte DUTREIL et des reports d'imposition des plus-values sur les titres (article 151 nonies CGI).

NB : le bon fonctionnement des liens hypertextes (soulignés et en bleu) nécessite que votre application PDF prenne en charge la détection automatique des liens.

La question posée :

La transformation d'une SCP à l'impôt sur le revenu en SELARL soumise à l'IS est-elle susceptible de remettre en cause le bénéfice du régime de faveur relatifs aux droits d'enregistrement (engagement de conservation dit « Pacte DUTREIL ») ou aux possibles reports d'imposition des plus-values (article 151 nonies II du CGI) ?

RESUME DE L'ETUDE

La transformation de la SCP en SELARL

Une telle transformation, si elle entraîne les conséquences fiscales d'une **cessation d'activité** et conduit à l'**imposition immédiate** des bénéficiaires, **n'entraîne pas** la création d'une **personne morale nouvelle**.

Les conséquences de la transformation

Au regard du pacte DUTREIL

En l'absence de création d'une personne morale nouvelle, **la transformation n'a pas d'effet** sur **les engagements** collectif et individuels mentionnés à l'article 787 B du CGI concernant la **conservation des titres**.

Quel que soit le stade de l'engagement collectif ou individuel de conservation à la date de transformation de la SCP en SELARL, il conviendra de s'assurer :

- ⇒ **qu'antérieurement à la transformation**, l'un des **signataires** de l'engagement collectif et/ou individuel exerce dans la SCP son **activité professionnelle principale**,
- ⇒ que **postérieurement à la transformation** de la société, l'un de ces **mêmes signataires** exerce effectivement la fonction de **gérant** majoritaire ou nommé conformément aux statuts.

Au regard des reports d'imposition antérieurs

Dans aucun des cas de report prévus par l'article **151 nonies du CGI**, la transformation de la SCP en SELARL n'entraîne **un des événements** mentionnés par le texte comme susceptibles de **mettre fin au report**, cette transformation n'entraînant en elle-même ni la cession, ni le rachat ni enfin l'annulation des titres.

Il faut noter qu'en cas de transformation de la SCP en SELARL alors qu'existe déjà une plus-value en report, on sera en présence de **deux reports d'imposition successifs** :

- ⇒ **report d'imposition** de la plus-value sur les **titres reçus en donation** (151 nonies II), ou sur **les titres conservés malgré la cessation** de l'exercice professionnel de l'activité (151 nonies IV), ou sur **les titres apportés en société** (151 nonies IV bis), cette plus-value étant calculée à la date de l'un de ces événements,
- ⇒ **report d'imposition** de la plus-value sur les titres, calculée **à la date de la transformation de la société** (151 nonies III).

Etude développée en pages suivantes, selon législation en vigueur au 1^{er} octobre 2022.

Toute précision, actualisation et/ou étude complémentaire à cette question peuvent être obtenues sur demande des abonnés..

ETUDE DEVELOPEE

LA TRANSFORMATION DE LA SCP en SELARL

Sur le plan fiscal, la **transformation** d'une société de personnes relevant des 'articles [8](#) et [8 ter](#) du CGI en société de capitaux soumise de droit à l'impôt sur l'IS entraîne les conséquences d'une **cessation d'activité**, notamment l'**imposition immédiate** des bénéfices.

[Article 202 du CGI](#) :

« 1. Dans le cas de **cessation** de l'exercice d'une profession non commerciale, l'**impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices** provenant de l'exercice de cette profession **y compris** ceux qui proviennent de **créances acquises** et non encore recouvrées et qui n'ont pas encore été imposés est **immédiatement établi..** ».

[L'article 202 ter du CGI](#) dispose quant à lui que :

« I. L'impôt sur le revenu est établi dans les conditions prévues aux articles 201 et 202 lorsque les sociétés ou organismes placés sous le **régime des sociétés de personnes** défini aux articles 8 à 8 ter **cessent** totalement ou partiellement **d'être soumis à ce régime..** ».

La doctrine administrative commente ces dispositions sous la référence BOI-BNC-SECT-70-10-40 au II :

« **Par dérogation** au principe selon lequel les bénéfices non commerciaux sont constitués par l'excédent des **recettes encaissées** sur les **dépenses effectivement payées**, le **bénéfice** qui est arrêté au jour de la cessation de l'activité non commerciale **comprend**, en plus des recettes effectivement encaissées, **les créances acquises** et non encore recouvrées. **Corrélativement**, les **dépenses professionnelles engagées** et non encore payées sont également prises en compte ... ».

Enfin, l'article 202 ter du CGI **précise** dans le 2^{ème} § du I évoqué ci-avant :

«**Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle**, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné... ».

Concernant plus particulièrement l'établissement de l'imposition immédiate, et l'atténuation possible de ses conséquences, qui permettent de limiter cette imposition aux seuls résultats d'exploitation non encore soumis à l'impôt, on se reportera utilement aux [BOI-BNC-CESS-10-20](#) et [BOI-BIC-CESS-30-20](#) au § 280.

On en retiendra essentiellement, au regard des questions posées, que **la seule transformation de la société n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle.**

LES CONSEQUENCES DE LA TRANSFORMATION

Les conséquences au regard du pacte DUTREIL

L'article 787 B du CGI permet **d'exonérer de droits de mutation** à titre gratuit, à concurrence de **75 %** de leur valeur, les **parts ou les actions d'une société** ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou **libérale** transmises par décès, entre vifs ou, en pleine propriété, à un fonds de pérennité.

Cette exonération est soumise à un **engagement collectif de conservation** des titres portant sur au moins 17 % des droits financiers et 34 % des droits de vote (10 % des droits financiers et 20 % des droits de vote si les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé) pendant une **durée minimale de 2 ans** par le **donataire ou le défunt** pour lui et ses ayants cause, avec ses associés, **puis 4 ans** à compter de l'expiration de ce premier délai **par les héritiers, donataires ou légataires pris individuellement**.

Ainsi qu'il a été dit, **la transformation** de la SCP en SELARL n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Dès lors, cet **évènement n'a pas d'influence** sur le respect des **engagements de conservation** des titres, et le **régime d'imposition** de la société (IR ou IS) est **sans incidence** pour l'application de la mesure.

Toutefois, la Loi de Finances pour 2008 a aménagé l'article 787 B du CGI afin que le bénéfice de **l'exonération** partielle de droits de mutation à titre gratuit soit désormais **subordonné à l'exercice** continu et effectif pendant la **durée de l'engagement collectif** de conservation :

- ⇒ d'une **activité professionnelle principale**, si la société est une société de personnes visée à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI ;
- ⇒ **ou** d'une **fonction** énumérée au 1° du 1 du III de l'article 975 du CGI relatif à l'IFI , si cette **société** est **soumise à l'IS**, de plein droit ou sur option.

La **direction** de la société doit être **effectivement exercée** par **l'une des personnes** ayant signé l'engagement **collectif** de conservation (associés, héritiers ou légataires [engagement *post mortem*]).

De la même manière, cette condition doit être respectée par l'un des **l'un des héritiers, donataires ou légataires** pendant les **trois années qui suivent** la date de la transmission.

Cette obligation figure au d de l'article 787 B du CGI :

« d. L'un des associés mentionnés au a ou l'un des héritiers, donataires ou légataires mentionnés au c exerce effectivement dans la société dont les parts ou actions font l'objet de l'engagement collectif de conservation, pendant la durée de l'engagement prévu au a et pendant les trois années qui suivent la date de la transmission, son activité professionnelle principale si celle-ci est une société de personnes visée aux articles 8 et 8 ter, ou l'une des fonctions énumérées au 1° du 1 du III de l'article 975 lorsque celle-ci est soumise à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option... ».

NB : Cette condition d'exercice d'une fonction de direction durant l'engagement collectif n'est pas exigée lorsque cet engagement collectif de conservation a été souscrit avant le 26 septembre 2007 et qu'il était en cours à cette même date.

Quel que soit le stade de l'engagement collectif ou individuel de conservation à la **date de transformation** de la SCP en SELARL, il conviendra par conséquent de d'assurer :

- ⇒ **qu'antérieurement à la transformation, l'un des signataires** de l'engagement collectif et/ou individuel exerce dans la SCP son **activité professionnelle principale**,
- ⇒ que **postérieurement à la transformation** de la société, **l'un de ces mêmes signataires** exerce effectivement l'une des **fonctions de direction** visées à l'article 975-III.1.1° du CGI.

S'agissant d'une SELARL, l'un des signataires des engagements de conservation devra exercer la fonction **de gérant** :

[Article 975-III.1 :](#)

« ...1° Exerce dans la société la fonction de **gérant, nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée** ou en commandite par actions, d'associé en nom d'une société de personnes ou de président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions... ».

NB 1 : l'article 975-III.1 du CGI est relatif à l'exonération des biens professionnels en matière d'IFI. Toutefois, l'article 787 B du CGI n'impose pas (comme le fait l'article 975) de condition tenant à la rémunération perçue par l'associé signataire dirigeant.

NB 2 : La doctrine administrative commente les dispositions de l'article 787 B du CGI sous la référence [BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10](#).

Les conséquences au regard du report d'imposition des plus-values

[L'article 151 nonies du CGI](#) regroupe **plusieurs cas de report** d'imposition des plus-values.

Il pose dans son I le principe selon lequel :

« *Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une **société** dont les bénéficiaires sont, en application des articles [8](#) et [8 ter](#), soumis en son nom à l'**impôt sur le revenu** dans la catégorie des bénéficiaires agricoles réels, des bénéficiaires industriels ou commerciaux ou des **bénéficiaires non commerciaux**, ses droits ou parts dans la société sont considérés... comme des **éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession** ».*

Puis il envisage **4 cas de report** d'imposition des plus-values sur ces titres :

- ⇒ **dans son II** : en cas de **transmission** des titres à **titre gratuit**,
- ⇒ **dans son III** : en cas d'**assujettissement à l'IS** de la société ou de sa **transformation en société passible de cet impôt**,
- ⇒ **dans son IV** : en cas de **conservation des parts après cessation** de l'activité,
- ⇒ **dans son IV bis** : en cas d'**apport en société** de l'intégralité des parts.

Enfin, le V de l'article 151 nonies prévoit que **les reports** d'impositions mentionnés aux II, III et IV (*) **sont maintenus en cas d'échange** de droits sociaux résultant d'une **fusion** ou d'une **scission** jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange.

(*) le IV bis prévoit déjà dans sa propre rédaction le maintien du report en cas d'échange de titres.

Le II : En cas de transmission à titre gratuit

En cas de transmission à titre gratuit (par donation ou succession) à une personne physique, l'imposition de la plus-value constatée peut faire l'objet d'un **report jusqu'à** la date de **cession, de rachat, d'annulation ou de transmission** (*) ultérieure de ces droits.

(*) : en cas de nouvelle transmission, le report reste valide si le nouveau bénéficiaire prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date d'un des évènements mettant fin au report.

Lorsque l'un de ces **évènements survient**, l'**imposition** de la plus-value est effectuée au **nom du bénéficiaire de la transmission**, à la date de l'évènement en cause.

Toutefois, si l'**activité est poursuivie** pendant au moins **5 ans** à compter de la date de la transmission, la **plus-value en report** est définitivement **exonérée**.

(Voir aussi [BOI-BIC-PVMV-40-30-10-10](#))

Le III : en cas d'assujettissement à l'IS de la société ou de sa transformation en société passible de cet impôt

En cas d'**assujettissement à l'IS** d'une société soumise au régime des sociétés de personnes, ou en cas de **transformation en société passible de l'IS**, l'imposition de la plus-value constatée à cette date est **reportée** (de droit) à la **date de cession, de rachat, d'annulation** des droits de l'associé.

Le **report** est **maintenu** de cas de **transmission à titre gratuit** à une personne physique si celle-ci prend l'**engagement de déclarer** en son nom **cette plus-value** lors d'un évènement mettant fin au report (cession, rachat, annulation).

Enfin, dans le cas d'une telle **transmission**, la **plus-value en report** sera définitivement **exonérée à condition** que, de manière continue **pendant les 5 ans** qui suivent la transmission :

- ⇒ **le(s) bénéficiaire(s)** de la transmission **exerce(nt) l'une des fonctions** énumérées à [l'article 975-III.1 1° du CGI](#) (déjà évoquées supra à propos de l'article 787 B), et **respectent également les conditions de rémunération** prévues en matière d'IFI (rémunération normale représentant plus de la moitié des revenus professionnels),
- ⇒ **la société poursuit son activité**.

(Voir aussi [BOI-BIC-PVMV-40-30-10-20](#))

Le IV : en cas de conservation des parts après cessation de l'activité

Lorsque l'**associé** d'une société de personnes **cesse son activité** professionnelle mais en **conserve la propriété des parts**, l'imposition de la **plus-value** constatée sur les parts (qui perdent leur caractère d'actif professionnel du fait de la cessation d'activité de l'associé) est **reportée dans les mêmes conditions qu'au III** :

- ⇒ report à la date de cession, rachat, ou annulation des titres,
- ⇒ maintien du report en cas de transmission à titre gratuit si le bénéficiaire prend l'engagement de déclarer la plus-value en son nom en cas de survenance d'un des événements mettant fin au report,
- ⇒ exonération au bout de 5 ans si le bénéficiaire exerce une des fonctions énumérées à l'article 975, et en tire une rémunération normale représentant plus de la moitié des ses revenus professionnels au sein de la société qui poursuit son activité pendant cette période de 5 ans.

(Voir aussi [BOI-BIC-PVMV-40-30-10-20](#))

Le IV bis : en cas d'apport en société de l'intégralité des parts

Le IV bis de l'article 151 nonies a pour effet **d'étendre aux apports de parts de sociétés de personnes** les dispositions de l'article **151 octies B** réservé aux apports des titres inscrits au bilan d'une entreprise individuelle.

L'apport doit porter sur l'**intégralité** des parts des sociétés autres que celles à prépondérance immobilière.

La **société bénéficiaire** doit **recevoir** à l'occasion de l'apport (et d'autres apports concomitants) **plus de 50% des parts** de la société dont les droits ou parts sont apportés.

Comme dans les cas précédents, **le report** d'imposition **prend fin** à la date de **cession, de rachat ou d'annulation des droits sociaux reçus** en rémunération de l'apport, **mais également**, pour peu qu'elle soit antérieure, à la date de **cession** par la société bénéficiaire des **titres apportés**.

Le **report** d'imposition est également **maintenu** en cas de **transmission à titre gratuit** des parts reçues en rémunération de l'apport, si **le bénéficiaire** de la transmission prend **l'engagement de déclarer la plus value d'apport** à la date de l'événement mettant fin au report.

NB : dans ce cas de figure, l'exonération au bout de 5 ans n'est pas prévue.

Conclusion sur les dispositions de l'article 151 nonies du CGI

Il en ressort que, **dans aucun des cas de report** prévu par l'article 151 nonies, la **transformation de la SCP en SELARL** n'entraîne un des **événements** mentionnés par le

texte comme susceptibles de mettre fin au report, cette transformation n'entraînant en elle-même ni la cession, ni le rachat ni enfin l'annulation des titres.

On peut également en conclure **qu'en cas de transformation** de la SCP en SELARL **alors qu'existe déjà une plus-value en report**, on sera en présence de **deux reports d'imposition successifs** :

- ⇒ **report** d'imposition de la **plus-value** sur les titres **reçus en donation** (151 nonies II), ou sur les titres **conservés malgré la cessation** de l'exercice professionnel de l'activité par l'associé (151 nonies IV), ou sur les **titres apportés en société** (151 nonies IV bis), cette plus-value étant calculée à la date de l'un de ces événements,
- ⇒ **report** d'imposition de la **plus-value** sur les titres, calculée **à la date de la transformation** de la société (151 nonies III).

Précisons enfin que, pour l'ensemble des reports d'imposition évoqués, le ou les bénéficiaires du report d'imposition doivent joindre à leurs déclarations de revenus, au titre de l'année de réalisation de la plus-value mise en report ainsi que des années suivantes, un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée.