



fiscablog.fr  
Informer-Documenter-Former

*La Lettre de Juillet 2022*

## Questions des abonnés

**Les conséquences fiscales de l'option IS par une société civile au regard des comptes courants d'associés et du report à nouveau**

**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 :

En cas d'option pour l'assujettissement à l'IS d'une société civile immobilière, quelles sont les conséquences fiscales de cette option au regard des comptes courants d'associés et du report à nouveau (éventuellement négatif) ?

## RESUME DE L'ETUDE

### Introduction

Après un bref rappel du sort fiscal des résultats de la société et des distributions dans les deux régimes (IR et IS), seront abordées :

- ⇒ les modalités et conséquences générales de l'option,
- ⇒ les conséquences fiscales de l'option au regard des distributions selon la situation :
  - des comptes courants d'associés,
  - des capitaux propres.

## Le sort fiscal des résultats et des distributions avant et après l'option

### Le régime général d'imposition des sociétés civiles

Conformément au principe général de [l'article 8 du CGI](#), les **bénéfices** réalisés par les **sociétés civiles** ne sont pas **imposés** au nom de la société, mais au nom de **chaque associé**.

Dès lors, les **prélèvements** effectués dans la trésorerie de la société par les associés n'ont **pas d'incidence** sur leur imposition personnelle.

S'agissant des comptes courants d'associés, il **ne saurait y avoir d'imposition** à ce titre au nom des associés **quand bien même** leur solde serait **débiteur**.

En cas de résultat **déficitaire**, la part de déficit correspondant à leur participation dans la société constitue pour les **associés** un déficit imputable en totalité ou en partie sur le **revenu global**, selon les règles propres à chaque catégorie.

**NB** : voir aussi notre article « *Comment traiter les revenus, les distributions et les plus-values de parts de SCI détenues par une société à l'IS ?* » dans les *Questions des abonnés* de la [Lettre de Mars 2022](#).

### Le régime IS

Les sociétés **civiles** ont, en règle générale, la possibilité **d'opter** pour l'imposition de leur résultat à **l'impôt sur les sociétés**, soit dès la création de la société, soit en cours d'existence ([article 206 .3 du CGI](#)).

Cette option emporte des conséquences pour la société elle-même, ainsi que pour ses associés.

### Pour la société

La **société** est assujettie à l'**impôt sur les sociétés** sur ses résultats bénéficiaires déterminés selon le régime de droit commun et les règles de la **comptabilité commerciale** (comptabilité créances-dettes).

En cas de résultat **déficitaire**, la société **reportera** le déficit fiscal sur les résultats bénéficiaires ultérieurs (ou antérieur en cas de carry-back) selon les règles applicables en matière d'IS.

### Pour les associés

Les **associés** ne subissent **pas d'imposition** sur les **bénéfices** eux-mêmes (qui sont imposés au nom de la société), et **ne peuvent** imputer les **déficits** éventuels sur leurs autres revenus.

Ils ne sont susceptibles d'être **imposés** qu'en cas de prélèvements dans la trésorerie de la société, soit par le biais d'une **distribution** régulière, soit par des **prélèvements** dans la trésorerie hors décision de distribution.

#### En cas de distribution régulière de bénéfices :

Les **distributions** de bénéfices seront imposées conformément aux dispositions des [articles 108](#) et [200 A du CGI](#) :

- ⇒ les **dividendes** distribués seront soumis au Prélèvement Forfaitaire Unique (« **PFU** » ou « Flat tax »), prévu à l'article 200 A, appliqué au **montant brut** des **dividendes**.
- ⇒ il est également possible **d'opter** pour l'imposition au barème **progressif**, sur le montant des dividendes diminués d'un **abattement de 40 %** pour le seul impôt sur le revenu (les prélèvements sociaux sont calculés sur les montants bruts).

#### En cas de distributions résultant d'un compte courant débiteur

Contrairement à la situation où la SCI n'a pas opté pour l'IS, **les soldes débiteurs des comptes courants d'associés sont susceptibles d'être imposés à l'impôt sur le revenu**.

En effet, par l'effet de l'**option** de la société pour l'assujettissement à l'**IS**, les dispositions de l'article **111.a du CGI** trouvent à s'appliquer.

#### [Article 111](#) :

« Sont notamment considérés comme revenus **distribués** :

a. Sauf preuve contraire, les **sommes** mises à la disposition des **associés** directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre **d'avances**, de prêts ou d'acomptes... ».

Il convient toutefois de préciser que, conformément au principe de l'**annualité** en matière de revenus de capitaux mobiliers (règle de l'encaissement), les sommes **taxables** seront limitées à la **variation** du solde du compte courant entre le **1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre**.

A défaut de déclaration, les **prélèvements** de l'année inscrits au débit du compte courant sont donc susceptibles d'être **imposés** par l'administration fiscale :

- ⇒ en l'absence d'option pour le barème progressif sur les dividendes lors de la déclaration d'ensemble des revenus : au taux du **PFU** (30 %),
- ⇒ en cas d'option pour le **barème progressif** lors de la **déclaration** : imposition au barème progressif **sans le bénéfice de l'abattement de 40 %** ([article 158.-3.3° du CGI](#)).

## Les conséquences fiscales de l'option IS au regard des distributions selon la situation des comptes courants d'associés et des capitaux propres

### Les modalités et conséquences générales de l'option

Celles-ci sont régies par les dispositions de [l'article 202 ter du CGI](#) qui ouvrent deux possibilités :

**1<sup>ère</sup> possibilité** (la moins fréquemment retenue) : on inscrit au **bilan de départ**, qui doit être établi à l'occasion du passage à l'IS, les immobilisations à leur **valeur vénale** à la date du changement de régime fiscal.

Dans ce cas, la **plus-value** éventuelle entre la valeur vénale et le prix initial d'acquisition sera **imposée** selon le régime dont dépendait la société civile (en tant que plus-value immobilière, selon le régime des plus-values des particuliers, dans le cas d'une SCI).

L'immobilisation fera **ensuite** l'objet d'un **amortissement** annuel sur **cette valeur** comme s'il s'agissait d'une nouvelle acquisition.

**2<sup>ème</sup> possibilité** : les **plus-values latentes** ne sont **pas taxées** si l'ensemble des éléments du patrimoine ou de l'actif sont inscrits au **bilan d'ouverture** du premier exercice d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, en faisant apparaître distinctement :

- ⇒ d'une part, leur **valeur d'origine**,
- ⇒ et, d'autre part, les **amortissements** et provisions y afférents qui **auraient été admis en déduction** si la société avait été soumise à l'impôt sur les sociétés depuis sa création.

En clair, les **amortissements antérieurs** à l'option sont **définitivement perdus**. Au surplus, lors d'une cession ultérieure, la plus-value sera imposée à l'IS comme si les amortissements avaient été déduits (Plus-value = prix de cession - valeur nette comptable).

Il ressort également des dispositions de l'article 202 ter du CGI que, quelle que soit l'option retenue, seront inscrits au **bilan d'ouverture** :

- ⇒ les **soldes des comptes-courants** existant à la sortie du régime de l'IR
- ⇒ le **report à nouveau** et les **réserves** à cette même date.

## La situation des comptes courants d'associés lors du passage à l'IS

### Les comptes courants créditeurs :

Que leur solde soit créditeur du fait des apports faits par les associés à la société, ou du fait de l'affectation des résultats bénéficiaires antérieurs à l'option, ces comptes ne posent **pas de problème particulier**, et les associés pourront **prélever** les sommes à hauteur du **solde créditeur à la date de l'option**, quand la situation de trésorerie de la société le permettra, sans supporter d'imposition.

### Les comptes courants débiteurs :

Leur solde **débiteur** peut provenir des **retraits** faits par les associés dans la **trésorerie** de la société, **ou** par **affectation** des résultats **déficitaires** antérieurs.

L'**option** pour l'IS n'entraîne **pas de conséquences** fiscales à hauteur de ce solde **débiteur existant à la date de l'option**.

Toutefois, en cas de **variation** « positive » de ce solde **débiteur** (autrement dit si le solde négatif augmente du fait de nouveaux prélèvements), les dispositions de **l'article 111.a du CGI** trouveront à s'appliquer (voir supra), et **l'associé** sera **imposé** à l'impôt sur le revenu (RCM) à hauteur de la variation du compte.

## La situation du report à nouveau et des réserves

### Solde créditeur

Leur **solde** aura par principe été rendu **créditeur** par des résultats **bénéficiaires antérieurs** (s'ils n'ont pas été inscrits au crédit des compte-courants d'associés).

Or **ces bénéfiques ont déjà été soumis à l'impôt sur le revenu** entre les mains des associés : dès lors, à **hauteur du solde positif existant à la date de l'option**, les **distributions** qui pourraient en être issues **ne seront pas** à nouveau **imposées** en tant que revenus de capitaux mobiliers.

### Solde débiteur

Le **solde** du compte « Report à nouveau » aura par principe été rendu **débiteur** par des résultats **déficitaires antérieurs** (s'ils n'ont pas été inscrits au débit des compte-courants d'associés).

Il peut également être en tout ou partie la résultante de l'inscription des amortissements au bilan d'ouverture du premier exercice soumis à l'option pour l'IS si la deuxième option a été retenue (cf supra).

### Les distributions en présence de capitaux propres négatifs, sur le plan juridique :

Le Code Civil, dont les dispositions sont applicables aux sociétés civiles, ne prévoit pas de règle particulière à ce sujet, les associés étant personnellement et indéfiniment responsables des dettes vis-à-vis des tiers.

Il conviendra de se conformer sur ce point aux **statuts** et à leur rédaction précise, car tous ne sont pas rédigés de la même manière.

### Les distributions en présence de capitaux propres négatifs, sur le plan fiscal

Comme il a été évoqué ci avant, sous le régime IS, les **distributions** seront soumises à l'**impôt sur le revenu** dans la catégorie des RCM et soumis au **PFU** (ou au barème progressif sur option).

Cela étant, il semble **prudent** de **reconstituer** les **capitaux propres** par l'incorporation de bénéfiques qui vont apurer le report à nouveau négatif **avant** de procéder à des **distributions**.

Un arrêt de la **Cour Administrative d'Appel de Lyon** ([CAA de Lyon du 1<sup>er</sup> mars 2016, n° 14LY03790](#)) doit inviter à cette prudence.

Cet arrêt a l'intérêt de synthétiser les problématiques liées au passage de l'IR à l'IS en présence de comptes courants débiteurs et de report à nouveau négatif.

La Cour Administrative d'Appel a opéré la distinction suivante :

- ⇒ des **prélèvements** au débit du compte courant pour 10 000 € sont **taxables** en vertu de l'article 111.a du CGI, le compte courant étant débiteur avant même ces prélèvements,
- ⇒ le **report à nouveau débiteur du compte courant** lors de l'établissement du bilan d'ouverture **n'est pas taxable**, s'agissant de pertes subies alors que la SCI était sous le régime de l'impôt sur le revenu ET l'inscription au compte courant ne résultant pas d'une décision de gestion,
- ⇒ l'inscription le **31 décembre 2008** au débit du compte courant de la **perte de l'année 2007** est **taxable**, bien qu'il s'agisse de l'affectation d'une perte antérieure au passage à l'IS.

La Cour a en effet considéré que, conformément aux dispositions de l'article 1844-1 du Code Civil, l'**inscription des pertes** aux comptes courants vise à les mettre à la **charge des associés**, et qu'en **ne réclamant pas** cette somme, la société a consenti une **avance** à l'associé concerné pendant une période où la SCI est assujettie à l'IS. Elle juge donc que cette avance est **taxable** au regard de l'article 111.a du CGI.

**Première conclusion** : pour éviter tout risque ultérieur, **il est vivement recommandé d'inscrire les pertes antérieures à l'option IS au débit des comptes-courants d'associé et non en report à nouveau dans le bilan d'ouverture**, afin que les **capitaux propres** soient réduits à cette date à l'inscription du **seul capital**.

**Si cette précaution n'a pas été prise, et que le bilan d'ouverture fait apparaître un report à nouveau négatif, il faut s'abstenir de l'affecter ultérieurement aux comptes courants**, sous peine de subir l'impôt de distribution alors même qu'aucun prélèvement n'a été effectué, et qu'il s'agit de pertes antérieures à l'entrée dans le régime IS.

**Seconde conclusion : il paraît préférable d'apurer le report à nouveau afin de le rendre positif avant de procéder à une quelconque distribution.**

L'Administration pourrait en effet considérer qu'en distribuant le résultat annuel au lieu de l'utiliser pour compenser les pertes antérieures, la société a implicitement mis ces dernières à la charge des associés (sans en réclamer le montant pour autant), ce qui conduirait à les imposer **sur le montant du report à nouveau négatif à la date de la distribution.**

Etude développée en pages suivantes, selon législation en vigueur au 31 juillet 2022.

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

## ETUDE DEVELOPEE

### Introduction

La question posée conduit à faire le point sur les problématiques liées à l'**option** par une **société civile** pour l'imposition de ses résultats à l'**IS**, notamment en termes de distributions aux associés selon la situation des **comptes courants** et du **report à nouveau**.

Après un bref rappel du sort fiscal des résultats de la société et des distributions dans les deux régimes (IR et IS), seront abordées :

- ⇒ les modalités et conséquences générales de l'option,
- ⇒ les conséquences fiscales de l'option au regard des distributions selon la situation :
  - des comptes courants d'associés,
  - des capitaux propres.

### Le sort fiscal des résultats et des distributions avant et après l'option

#### Le régime général d'imposition des sociétés civiles

Conformément au principe général de [l'article 8 du CGI](#), les **bénéfices** réalisés par les **sociétés civiles** ne sont pas **imposés** au nom de la société, mais au nom de **chaque associé**, dans la catégorie correspondant à la nature des revenus produits par la société (revenus fonciers pour une SCI), le résultat fiscal étant déterminé selon les règles de cette catégorie.

**NB** : l'exercice d'une activité commerciale par une société civile a pour conséquence automatique l'assujettissement à l'IS ([article 206 .2 du CGI](#)).

Dès lors, les **prélèvements** effectués dans la trésorerie de la société par les associés n'ont **pas d'incidence** sur leur imposition personnelle, seule la part de bénéfice correspondant à leur participation dans le capital (ou selon la répartition prévue par les statuts) étant imposée à leur nom à l'impôt sur le revenu, qu'il y ait ou non distribution des bénéfices de la société.

S'agissant des **comptes courants** d'associés, il **ne saurait y avoir d'imposition** à ce titre au nom des associés **quand bien même** leur solde serait **débiteur**.

**NB** : Sur le plan juridique, il semble utile de préciser que les sociétés civiles ne sont pas soumises aux dispositions des articles [L223-21](#), [L225-43](#), [L225-91](#) du Code de Commerce : les associés étant personnellement tenus des dettes sociales au-delà de leurs apports, rien ne s'oppose donc sur le plan juridique à l'existence d'un compte courant débiteur (sauf action d'autres associés en cas d'abus de confiance, ou exercice d'une activité commerciale...).



En cas de résultat **déficitaire**, la part de déficit correspondant à leur participation dans la société constitue pour les **associés** un déficit imputable en totalité ou en partie sur le **revenu global**, selon les règles propres à chaque catégorie (en matière de revenus fonciers, le déficit est imputable sur les autres revenus fonciers positifs éventuels, voire sur le revenu global selon les **limites habituelles** en matière de **déficit foncier**).

**NB** : voir aussi notre article « *Comment traiter les revenus, les distributions et les plus-values de parts de SCI détenues par une société à l'IS ?* » dans les *Questions des abonnés* de la [Lettre de Mars 2022](#).

## Le régime IS

Les sociétés **civiles** ont, en règle générale (\*) la possibilité **d'opter** pour l'imposition de leur résultat à **l'impôt sur les sociétés**, soit dès la création de la société, soit en cours d'existence ([article 206 .3 du CGI](#)).

(\*) certaines sociétés civiles (SCM, SCCV, SCPI...) sont exclues du droit à l'option.

Cette option emporte des conséquences pour la société elle-même, ainsi que pour ses associés.

### Pour la société

La **société** est assujettie à **l'impôt sur les sociétés** sur ses résultats bénéficiaires déterminés selon le régime de droit commun et les règles de la **comptabilité commerciale** (comptabilité créances-dettes).

En cas de résultat **déficitaire**, la société **reportera** le déficit fiscal sur les résultats bénéficiaires ultérieurs (ou antérieur en cas de carry-back) selon les règles applicables en matière d'IS.

### Pour les associés

Les **associés** ne subissent **pas d'imposition** sur les **bénéfices** eux-mêmes (qui sont imposés au nom de la société), et **ne peuvent** imputer les **déficits** éventuels sur leurs autres revenus.

Ils ne sont susceptibles d'être **imposés** qu'en cas de prélèvements dans la trésorerie de la société, soit par le biais d'une **distribution** régulière, soit par des **prélèvements** dans la trésorerie hors décision de distribution.

En cas de distribution régulière de bénéfices :

Les **distributions** de bénéfices seront imposées conformément aux dispositions des [articles 108](#) et [200 A du CGI](#) :

⇒ les **dividendes** distribués seront soumis au Prélèvement Forfaitaire Unique (« **PFU** » ou « Flat tax »), prévu à l'article 200 A.

Le PFU est fixé à **30 %**, soit un taux forfaitaire de d'impôt sur le revenu de **12,8 %**, auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux au taux global de **17,2 %** (les prélèvements sociaux ne sont pas dus par les non résidents).

Le taux du PFU est appliqué au **montant brut** des **dividendes**.

- ⇒ il est également possible **d'opter** pour l'imposition au barème **progressif**, sur le montant des dividendes diminués d'un **abattement de 40 %** pour le seul impôt sur le revenu (les prélèvements sociaux sont calculés sur les montants bruts).

#### En cas de distributions résultant d'un compte courant débiteur

Contrairement à la situation où la SCI n'a pas opté pour l'IS, **les soldes débiteurs des comptes courants d'associés sont susceptibles d'être imposés à l'impôt sur le revenu.**

En effet, par l'effet de l'**option** de la société pour l'assujettissement à l'IS, les dispositions de l'article **111.a du CGI** trouvent à s'appliquer.

#### Article 111 :

« Sont notamment considérés comme revenus **distribués** :

a. Sauf preuve contraire, les **sommes** mises à la disposition des **associés** directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre **d'avances**, de prêts ou d'acomptes... ».

L'article 111.a du CGI instaure une **présomption de distribution** des sommes mises à disposition des associés.

Bien entendu, cette présomption ne trouve à s'appliquer qu'en cas de **compte courant débiteur**.

Il convient toutefois de préciser que, conformément au principe de l'**annualité** en matière de revenus de capitaux mobiliers (règle de l'encaissement), les sommes **taxables** seront limitées à la **variation** du solde du compte courant entre le **1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre**.

Ce principe déjà admis par la doctrine administrative commentée au BOFIP sous la référence [BOI-RPPM-RCM-10-20-20-20](#) au §§ 260 à 290, a été réaffirmé par le Conseil d'Etat, notamment dans un arrêt de 2019 ([CE du 27 décembre 2019, n° 420478](#)).

A défaut de déclaration, les **prélèvements** de l'année inscrits au débit du compte courant sont donc susceptibles d'être **imposés** par l'administration fiscale :

- ⇒ en l'absence d'option pour le barème progressif sur les dividendes lors de la déclaration d'ensemble des revenus : au taux du **PFU** (30 %),
- ⇒ en cas d'option pour le **barème progressif** lors de la **déclaration** : imposition au barème progressif **sans le bénéfice de l'abattement de 40 %** ([article 158.-3.3° du CGI](#)).

## Les conséquences fiscales de l'option IS au regard des distributions selon la situation des comptes courants d'associés et des capitaux propres

### Les modalités et conséquences générales de l'option

Celles-ci sont régies par les dispositions de [l'article 202 ter du CGI](#).

Cet article prévoit que :

- ⇒ les conséquences fiscales de la **cessation** d'entreprise sont applicables lorsqu'une société **change** totalement ou partiellement de **régime fiscal** :

Cela conduit à rendre **immédiatement imposable** respectivement la société et ses membres à raison :

- des **bénéfices d'exploitation** non encore taxés,
  - des bénéfices en **sursis d'imposition**,
  - des **plus-values latentes** incluses dans l'**actif** social,
  - des **profits latents** compris dans la valeur des **stocks**.
- ⇒ **toutefois**, les bénéfices en **sursis d'imposition** et les **plus-values latentes** incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés dans les stocks **ne font pas l'objet d'une imposition immédiate** à la double **condition** que :
    - **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 concernée.

**NB** : Les déficits enregistrés par ces sociétés ont dû en toute hypothèse être pris en compte par chaque membre de la société en proportion de ses droits au fur et à mesure des exercices au cours desquels ils ont été subis.

La société doit **produire** au service des impôts, dans un délai de **soixante jours** à compter de la réalisation de l'événement qui a entraîné le changement de régime fiscal :

- ⇒ les **déclarations** et autres documents qu'elle est normalement tenue de souscrire au titre d'une **année d'imposition**,
- ⇒ le **bilan d'ouverture** de la première période d'imposition ou du premier exercice au titre duquel le changement prend effet.

Eu égard aux dispositions de l'article 202 ter du CGI, **deux possibilités** sont donc ouvertes :

**1<sup>ère</sup> possibilité** (la moins fréquemment utilisée) : on inscrit au **bilan de départ**, qui doit être établi à l'occasion du passage à l'IS, les immobilisations à leur **valeur vénale** à la date du changement de régime fiscal.

Dans ce cas, la **plus-value** éventuelle entre la valeur vénale et le prix initial d'acquisition sera **imposée** selon le régime dont dépendait la société civile (en tant que plus-value immobilière, selon le régime des plus-values des particuliers, dans le cas d'une SCI).

L'immobilisation fera **ensuite** l'objet d'un **amortissement** annuel sur **cette valeur** comme s'il s'agissait d'une nouvelle acquisition.

**2<sup>ème</sup> possibilité** : les **plus-values latentes** ne sont **pas taxées** si l'ensemble des éléments du patrimoine ou de l'actif sont inscrits au **bilan d'ouverture** du premier exercice d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, en faisant apparaître distinctement :

- ⇒ d'une part, leur **valeur d'origine**,
- ⇒ et, d'autre part, les **amortissements** et provisions y afférents qui **auraient été admis en déduction** si la société avait été soumise à l'impôt sur les sociétés depuis sa création.

En clair, les **amortissements antérieurs** à l'option sont **définitivement perdus**. Au surplus, lors d'une cession ultérieure, la plus-value sera imposée à l'IS comme si les amortissements avaient été déduits (Plus-value = prix de cession – valeur nette comptable).

**NB** : compte tenu de cette situation, il est préférable qu'une SCI opte pour l'IS dès sa création, ou à tout le moins dans les premières années, sauf à attendre que les abattements pour durée de détention conduisent à une plus-value nette minorée, voire à une exonération, et dans ce cas inscrire au bilan de départ du premier exercice soumis à l'IS la valeur vénale réelle.

Il ressort également des dispositions de l'article 202 ter du CGI que, quelle que soit l'option retenue, seront inscrits au **bilan d'ouverture** :

- ⇒ les **soldes des comptes-courants** existant à la sortie du régime de l'IR
- ⇒ le **report à nouveau** et les **réserves** à cette même date.

## La situation des comptes courants d'associés lors du passage à l'IS

### Les comptes courants créditeurs :

Que leur solde soit créditeur du fait des apports faits par les associés à la société, ou du fait de l'affectation des résultats bénéficiaires antérieurs à l'option, ces comptes ne posent **pas de problème particulier**, et les associés pourront prélever les sommes **à hauteur du solde créditeur à la date de l'option**, quand la situation de trésorerie de la société le permettra, sans supporter d'imposition.

En effet, à hauteur de l'affectation des bénéfices sous le régime antérieur, les résultats ont déjà été soumis à l'impôt sur le revenu lors de sa réalisation.

### Les comptes courants débiteurs :

Leur solde **débiteur** peut provenir des **retraits** faits par les associés dans la **trésorerie** de la société, ou par **affectation** des résultats **déficitaires** antérieurs.

Comme il a été indiqué supra, cette situation ne posait pas de difficulté sur le plan fiscal tant que les résultats de la société étaient sous le régime de l'IR.

**L'option** pour l'IS n'entraîne **pas de conséquences** fiscales à hauteur de ce solde **débiteur existant à la date de l'option**.

Toutefois, en cas de **variation** « positive » de ce solde **débiteur** (autrement dit si le solde négatif augmente du fait de nouveaux prélèvements), les dispositions de **l'article 111.a du CGI** trouveront à s'appliquer (voir supra), et **l'associé sera imposé** à l'impôt sur le revenu (RCM) à hauteur de la variation du compte.

Il convient donc d'être extrêmement **vigilant** sur l'évolution des comptes courants postérieurement à l'exercice de l'option (les associés de telles sociétés ont parfois pris de mauvaises habitudes...).

**NB** : le changement de régime fiscal ne conduit pas à ôter à la société son caractère civil, en sorte que l'interdiction faite aux associés de se faire consentir un découvert en compte courant, posée par les articles [L223-21](#), [L225-43](#), [L225-91](#) du Code de Commerce, ne lui est pas applicable (sauf en cas d'exercice effectif d'une activité commerciale).

## La situation du report à nouveau et des réserves

A l'instar des comptes courants, leur solde peut être créditeur ou débiteur à la date d'exercice de l'option.

### Solde créditeur

Leur **solde** aura par principe été rendu **crédeur** par des résultats **bénéficiaires antérieurs** (s'ils n'ont pas été inscrits au crédit des compte-courants d'associés).

Or **ces bénéfiques ont déjà été soumis à l'impôt sur le revenu** entre les mains des associés (bien que le bénéfice comptable et le résultat imposable ne se superposent pas nécessairement, notamment en revenus fonciers par le fait que certaines charges ne sont pas déductibles pour leur montant réel, par exemple les frais de gestion...).

Dès lors, **à hauteur du solde positif existant à la date de l'option**, les **distributions** qui pourraient en être issues **ne seront pas à nouveau imposées** en tant que revenus de capitaux mobiliers.

Lors de **distributions** éventuelles, il faudra donc procéder à une **analyse** fine de **l'origine** du report à nouveau et des réserves, en **distinguant** l'existant à la **date de l'option**, et le **solde** issu des **bénéfices postérieurs** à l'option pour l'IS (la distribution correspondant à ces derniers sera imposée en RCM à l'IR au nom des associés).

### Solde débiteur

Le **solde** du compte « Report à nouveau » aura par principe été rendu **débiteur** par des résultats **déficitaires antérieurs** (s'ils n'ont pas été inscrits au débit des compte-courants d'associés).

Il peut également être en tout ou partie la résultante de l'inscription des amortissements au bilan d'ouverture du premier exercice soumis à l'option pour l'IS si la deuxième option a été retenue (cf supra).

A défaut d'avoir été annulé en débitant les comptes courants d'associés lors de la réalisation de ce bilan d'ouverture, ce solde négatif subsistera dans la comptabilité de la société tant qu'il n'aura pas été apuré par des résultats bénéficiaires ultérieurs.

#### Les distributions en présence de capitaux propres négatifs, sur le plan juridique :

La question qui peut alors se poser est s'il est juridiquement **possible** ou non de **distribuer** le bénéfice annuel, **alors que les capitaux propres sont négatifs** (à condition bien sûr que la situation de trésorerie de la société le permette, que cette situation n'ait pas été interdite par les statuts de la société, et que cette distribution fasse l'objet d'une décision collective des associés).

Si dans les sociétés commerciales, cette situation est exclue eu égard aux règles du Code de Commerce relatives aux capitaux propres, le Code Civil, dont les dispositions sont applicables aux sociétés civiles, ne prévoit pas de règle particulière à ce sujet, les associés étant personnellement et indéfiniment responsables des dettes vis-à-vis des tiers.

Il conviendra de se référer sur ce point aux **statuts** et à leur rédaction précise, car tous ne sont pas rédigés de la même manière.

Ceux-ci précisent parfois, à propos du bénéfice distribuable :

⇒ « *le bénéfice distribuable est constitué par le bénéfice net de l'exercice diminué des pertes antérieures et augmenté des reports bénéficiaires* »,

Ou

⇒ « *le bénéfice dégagé pour la période de référence est réparti entre les associés à proportion de leur participation dans le capital. Toutefois, l'assemblée générale ordinaire peut décider de le mettre en réserve ou de le reporter à nouveau, en tout ou partie.*

*Les associés supportent la perte, s'il en a été constaté une, dans la même proportion que le bénéfice. ».*

**NB** : ce type de rédaction n'évoque pas l'imputation des pertes antérieures.

Ce ne sont bien sûr que des exemples.

**Il faudra donc en tout état de cause se conformer aux statuts de la société concernée.**

#### Les distributions en présence de capitaux propres négatifs, sur le plan fiscal

Comme il a été évoqué ci avant, sous le régime IS, les **distributions** seront soumises à **l'impôt sur le revenu** dans la catégorie des RCM et soumis au **PFU** (ou au barème progressif sur option).

Cela étant, il semble **prudent** de **reconstituer** les **capitaux propres** par l'incorporation de bénéfices qui vont apurer le report à nouveau négatif **avant** de procéder à des **distributions**.

Un arrêt de la **Cour Administrative d'Appel de Lyon** ([CAA de Lyon du 1<sup>er</sup> mars 2016, n°14LY03790](#)) doit inviter à cette prudence.

Cet arrêt a l'intérêt de synthétiser les problématiques liées au passage de l'IR à l'IS en présence de comptes courants débiteurs et de report à nouveau négatif.

#### *La situation, en résumé :*

Une société **civile** devient soumise à l'IS au **1<sup>er</sup> janvier 2008**.

**Lors de l'établissement du bilan d'ouverture**, le **compte courant** de l'associé présente un « A nouveau » **débit** à hauteur de 49 949 € du fait de l'**affectation** au compte courant des **pertes antérieures** à l'année 2007.

**En cours d'année 2008**, l'associé procède à **2 prélèvements** pour un montant **total de 10 000 €**, inscrits au débit de son compte-courant.

**Le 31 décembre 2008**, une écriture comptable est passée au **débit du compte courant** à hauteur du déficit de **l'année 2007 (10 302 €** après rectification du résultat 2007 de la SCI à la suite d'un contrôle fiscal).

**L'administration** entendait **taxer** en revenus de capitaux mobiliers pour l'année **2008** la **totalité** des sommes portées au **débit** du compte courant.

La Cour Administrative d'Appel a quant à elle opéré la distinction suivante :

- ⇒ les **prélèvements** pour 10 000 € sont **taxables** en vertu de l'article 111.a du CGI,
- ⇒ le **report à nouveau débiteur du compte courant** lors de l'établissement du bilan d'ouverture **n'est pas taxable**, s'agissant de pertes subies alors que la SCI était sous le régime de l'impôt sur le revenu ET l'inscription au compte courant ne résultant pas d'une décision de gestion,
- ⇒ l'inscription le **31 décembre 2008** au **débit du compte courant de la perte de l'année 2007** est **taxable**, bien qu'il s'agisse de l'affectation d'une perte antérieure au passage à l'IS.

La Cour a en effet considéré que, conformément aux dispositions de l'article 1844-1 du Code Civil, l'**inscription des pertes** aux comptes courants vise à les mettre **à la charge des associés**, et qu'en **ne réclamant pas** cette somme, la société a consenti une **avance** à l'associé concerné pendant une période où la SCI est assujettie à l'IS. Elle juge donc que cette avance est **taxable** au regard de l'article 111.a du CGI.

**La première conclusion** que l'on peut tirer de cet arrêt est que, pour éviter tout risque ultérieur, **il est vivement recommandé d'inscrire les pertes antérieures à l'option IS** (y compris celles qui résultent de l'inscription des amortissements antérieurs) **au débit des comptes-courants d'associé et non en report à nouveau dans le bilan d'ouverture**, afin que les **capitaux propres** soient réduits à cette date à l'inscription du **seul capital**.

Si cette précaution n'a pas été prise, et que le bilan d'ouverture fait apparaître un report à nouveau négatif, il faut s'abstenir de l'affecter ultérieurement aux comptes courants, sous peine de subir l'impôt de distribution alors même qu'aucun prélèvement n'a été effectué, et qu'il s'agit de pertes antérieures à l'entrée dans le régime IS.

La **seconde conclusion**, et ceci bien qu'il ne semble pas exister sur ce point de jurisprudence à ce jour, est **qu'il paraît préférable d'apurer le report à nouveau afin de le rendre positif avant de procéder à une quelconque distribution** (à plus forte raison si les statuts de la société prévoient, comme c'est l'usage, que les associés participent aux pertes de la société... bien qu'il s'agisse au demeurant d'une disposition générale du droit).

L'Administration pourrait en effet considérer qu'en distribuant le résultat annuel au lieu de l'utiliser pour compenser les pertes antérieures, la société a implicitement mis ces dernières à la charge des associés (sans en réclamer le montant pour autant), ce qui conduirait à les imposer **sur le montant du report à nouveau négatif à la date de la distribution**.

## CONCLUSION GENERALE

Eu égard aux difficultés propres aux particularités juridiques du fonctionnement des sociétés civiles, aux différences notables entre le régime de l'impôt sur le revenu et celui de l'IS tant pour la société que ses associés, et au passage assez délicat de l'un à l'autre, et enfin au caractère « hybride » d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de capitaux alors qu'elle reste juridiquement une société de personnes, toute décision notamment au regard des distributions doit faire l'objet d'une analyse très affinée et au cas par cas, en tenant compte également des clauses générales ou particulières des statuts.