

**Extrait du  
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 4J1227-01/11/1995

Date de publication : 01/11/1995

**SOUS-SECTION 7 TRANSFORMATION DE SOCIÉTÉS**

---

**Sommaire :**

[SOUS-SECTION 7](#)

[Transformation de sociétés](#)

**SOUS-SECTION 7**

---

**Transformation de sociétés**

---

1Le régime fiscal d'ensemble des transformations de sociétés est traité à la division 4 H 62 et à la [division 4 K 2](#) .

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

**A. TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ DE CAPITAUX EN UNE AUTRE SOCIÉTÉ DE CAPITAUX**

2Lorsqu'elle entraîne la création d'une personne morale nouvelle, la transformation d'une société de capitaux en une autre société de capitaux est considérée, du point de vue fiscal, comme emportant dissolution de la société ancienne et constitution d'une société entièrement nouvelle. L'imposition des revenus réputés distribués est alors assurée selon les modalités définies dans la division 4 H 6221.

3Au contraire, lorsqu'une telle transformation s'effectue sans création d'une personne morale nouvelle, elle revêt un caractère purement intercalaire et ne donne pas lieu à l'imposition de la plus-value des apports non encore remboursés en franchise d'impôt.

## B. TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ DE CAPITALS EN SOCIÉTÉ DE PERSONNES

4Il résulte des dispositions de l'article 221-2, 2ème alinéa, du CGI, que la transformation d'une société de capitaux en société de personnes est considérée du point de vue fiscal comme une cessation d'entreprise. Toutefois, l'imposition des revenus réputés distribués du fait de la transformation est établie d'une manière différente selon que cette opération entraîne ou non la création d'une personne morale nouvelle.

5La réponse ministérielle n° 2394 faite à M. Pierre Lagorce, député (*JO*, débats AN du 26 avril 1982, p. 1694) a précisé que le régime fiscal de la transformation d'une société ayant la forme de société civile, de société commerciale, ou de société coopérative agricole, en une société civile dotée du statut particulier de groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC), varie suivant que cette opération entraîne ou non novation de l'être moral <sup>1</sup>. Il s'agit là d'une question de fait qui ne peut être résolue qu'au vu de l'ensemble des circonstances propres à chaque cas particulier. À cet égard, il convient de préciser que, même depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 78-9 du 4 janvier 1978 (art. 1844-3 du Code civil), la novation de l'être moral <sup>1</sup> peut résulter de modifications statutaires importantes ou de modifications de fait apportées notamment à l'activité ou au fonctionnement de la société lorsque celles-ci accompagnent le changement de type juridique (rapprocher Cour de cassation, chambre commerciale, arrêt du 2 juillet 1979, n° 572, sieur Guy X... : *BODGI 7 H-2-80*).

### I. Transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle

6Lorsqu'elle entraîne la création d'une personne morale nouvelle, la transformation d'une société de capitaux en société de personnes comporte les mêmes conséquences fiscales qu'une dissolution, c'est-à-dire l'imposition du boni de liquidation.

En conséquence, les membres de la société dissoute doivent être considérés comme ayant acquis l'intégralité de la plus-value du fonds social et sont imposables à raison de la quote-part du **boni de liquidation** correspondant à leurs droits sociaux. Pour le calcul et l'imposition du boni de liquidation, il convient de se reporter, dans la série 4 FE, aux divisions 4 H 6221 et ci-dessous [4 J 1232](#).

7Le régime fiscal de la transformation d'une société ayant pour objet l'exploitation agricole en groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) a été précisé dans la réponse ministérielle n° 2394 faite à M. Pierre Lagorce, député (*JO*, débats AN du 26 avril 1982, p. 1694) dans les termes suivants : « en cas de création d'un être moral nouveau <sup>2</sup>, si la société n'était pas passible de l'impôt sur les sociétés, sa transformation en GAEC serait assimilée à une cessation d'entreprise et, par suite, entraînerait l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés, ainsi que des plus-values latentes conformément aux

dispositions de l'article 201 du CGI. Si la société était passible de l'impôt sur les sociétés, les plus-values et bénéfices non encore taxés seraient imposables et, en outre, en application de l'article 111 *bis* du CGI, chacun des associés serait redevable de l'impôt sur la quote-part des réserves et des bénéfices capitalisés ou non et réalisés sous l'ancien statut fiscal ».

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

8Même lorsqu'elle n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle, la transformation d'une société par actions ou à responsabilité limitée en société de personnes est considérée, sous réserve des dispositions de l'article 221 *bis* du CGI, du point de vue fiscal, comme une cessation d'entreprise. D'autre part (cf. ci-dessus [4 J 1226](#)), l'article 111 *bis* du CGI dispose que lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

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

9Toutefois, il a été admis, sous certaines conditions, que les bénéfices en sursis d'imposition, ainsi que les plus-values latentes de l'actif social, échapperaient à l'imposition au titre des revenus distribués.

En ce qui concerne les conditions d'application de cette atténuation et les bases de calcul des revenus réputés distribués il convient de se référer à la division H de la présente série (cf. [4 H 6222](#), n°s il et suiv.).

10Dans le cas de sociétés d'exploitation agricoles transformées en GAEC, la réponse ministérielle citée ci-dessus n°s [5](#) et [7](#) précise qu'en l'absence de création d'un être moral nouveau <sup>2</sup> et dans l'hypothèse où la société n'était pas soumise à l'impôt sur les sociétés, sa transformation n'aurait pas de conséquence fiscale. En revanche, dans l'hypothèse où elle était passible de l'impôt sur les sociétés, les associés resteraient soumis à l'imposition prévue à l'article 111 *bis* déjà cité, mais, par ailleurs, la société pourrait bénéficier du différé d'imposition mentionné à l'article 221 du même code à la double condition que la transformation ne s'accompagne d'aucune modification apportée aux écritures comptables et que l'imposition des bénéfices et des plus-values dont la taxation est différée demeure possible sous le régime fiscal propre à la société transformée. Compte tenu des modalités particulières de détermination des bénéfices forfaitaires agricoles, cette condition ne peut être considérée comme satisfaite lorsque la société, issue de la transformation, relève du régime du forfait collectif. En cas de transformation d'une société d'exploitation agricole en GAEC, les bénéfices et plus-values constatés lors de la transformation de la société d'exploitation agricole ne pourraient donc bénéficier d'un sursis d'imposition que si le GAEC nouvellement créé était soumis de plein droit ou sur option à un régime de bénéfice réel ou s'il optait pour l'impôt sur les sociétés.

## C. TRANSFORMATION D'UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES EN SOCIÉTÉ DE CAPITAUX

11La distribution ultérieure par la société de capitaux, des bénéfices ou des réserves constituées par la société de personnes et non encore appréhendés par les associés est considérée comme une restitution d'apports, au sens de l'article 112 du CGI (cf. 4 H 6222, n° 5).

#### D. TRANSFORMATION DE SOCIÉTÉS PASSIBLES DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS EN GROUPEMENTS FORESTIERS

12L'article 12-I de la loi n° 63-810 du 6 août 1963, dont les dispositions sont reprises sous les articles 238 *quater* et 823 du CGI, a institué un régime spécial en faveur, d'une part, des apports de bois et de terrains à reboiser à un groupement forestier et, d'autre part, des transformations en groupements forestiers de sociétés propriétaires de bois ou terrains à reboiser.

Ce régime est étudié dans la division H de la présente série (cf. 4 H 6225).

#### E. DISPOSITIONS TEMPORAIRES

13On trouvera, dans la division H (cf. 4 H 623) l'exposé des régimes dérogatoires au droit commun dont l'application est limitée dans le temps.

Ces régimes concernent respectivement :

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

#### F. RÉGIME SPÉCIAL DES LIQUIDATIONS AGRÉÉES

14Voir série 4 FE/Division 4 K, Titre 2, taxe forfaitaire de 15 %.

**1** Dans un souci d'harmonisation avec le droit privé (art. 1844-3 du code civil) il est fait désormais référence à la création d'une personne morale nouvelle et non à la création d'un être moral nouveau. Sur la notion de création d'une personne morale nouvelle, cf. 4 H 621.

**2** Dans un souci d'harmonisation avec le droit privé (art. 1844-3 du code civil) il est fait désormais référence à la création d'une personne morale nouvelle et non à la création d'un être moral nouveau. Sur la notion de création d'une personne morale nouvelle, cf. 4 H 621.