

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

4 H-2-09

N°46 DU 22 AVRIL 2009

IMPOT SUR LES SOCIETES - DISPOSITIONS PARTICULIERES - OPTION DES SOCIETES DE CAPITAUX
POUR LE REGIME FISCAL DES SOCIETES DE PERSONNES

(C.G.I., art. 239 bis AB)

NOR : ECE L 08 10055 J

Bureau B 1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 30 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie institue un nouveau régime fiscal permettant aux sociétés anonymes, aux sociétés par actions simplifiées et aux sociétés à responsabilité limitée d'opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du code général des impôts.

Jusqu'à présent, les sociétés de capitaux entraînent de plein droit dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, sans possibilité d'opter pour ce régime fiscal.

Ce nouveau dispositif, qui vise les sociétés de petite taille et de création récente, leur laisse désormais la faculté de se placer sous le régime fiscal des sociétés de personnes, sous certaines conditions, pendant une période de cinq exercices.

Il permet aux associés d'imputer immédiatement les déficits dégagés lors de la phase de démarrage de la société selon les règles propres au régime fiscal des sociétés de personnes, sans attendre que cette dernière devienne bénéficiaire.

Ce nouveau dispositif s'applique aux exercices ouverts à compter du 5 août 2008.

La présente instruction a pour objet de présenter ces nouvelles dispositions.

•

- 1 -

22 avril 2009

3 507046 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

INTRODUCTION

1. L'article 30 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie prévoit un nouveau régime fiscal codifié à l'article 239 bis AB qui permet, sous certaines conditions, aux sociétés anonymes (SA), aux sociétés par action simplifiées (SAS) ainsi qu'aux sociétés à responsabilité limitée (SARL) d'opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8.
2. Jusqu'à présent, et sauf exception pour les SARL de famille et les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique, les sociétés de capitaux entraînent de plein droit dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206 du code général des impôts et n'étaient pas autorisées à opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes.
3. Désormais, les sociétés de capitaux de petite taille revêtant la forme de SARL, SA ou SAS, nouvellement créées ou en phase de démarrage sont autorisées, sous certaines conditions, à opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 pour une période de cinq exercices. Les associés peuvent ainsi appréhender immédiatement les bénéfices ou déficits dégagés par la société, sans modification des caractéristiques juridiques de la société, et notamment en conservant une responsabilité limitée au montant de leurs apports.
4. La présente instruction commente ce nouveau dispositif.
5. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE I : SOCIETES ELIGIBLES

Section 1 : Conditions d'éligibilité

Sous-section 1 : Condition relative à la forme juridique de la société

6. Les sociétés de capitaux autorisées à opter pour le présent dispositif en application du premier alinéa du I de l'article 239 bis AB doivent revêtir la forme d'une SA, d'une SAS ou d'une SARL.
7. Cette liste est limitative, et les sociétés constituées sous une forme juridique autre que celles énoncées ci-avant, telles que les sociétés en commandite, sont par conséquent exclues de ces dispositions.

En revanche, les EURL dont l'associé unique est une personne physique et qui auraient exercé l'option pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 239 ou les SARL qui seraient de nouveau assujetties à l'impôt sur les sociétés après avoir été placées dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu en application de l'article 239 bis AA (SARL « de famille ») sont éligibles au présent régime dès lors qu'elles en respectent les autres conditions exposées aux n° 9 à 37.

Cas particulier des sociétés d'exercice libéral

8. La loi n° 90-1253 du 31 décembre 1990 n'a pas créé une nouvelle forme de sociétés, mais un mode particulier d'exercice des professions libérales au sein de formes de sociétés de capitaux préexistantes. Ainsi, les SELARL, SELAFA et SELAS sont soumises, sous réserve de quelques aménagements propres à l'activité libérale, aux règles prévues par la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, et suivent les règles fiscales applicables aux SARL, SA et SAS (Cf. documentation de base 5 G-485 du 15 décembre 1995 et 4 H-1111 n°24 du 1^{er} mars 1995).

Il sera dès lors admis que les sociétés d'exercice libéral revêtant la forme d'une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL), d'une société d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA) ou d'une société d'exercice libéral par actions simplifiées (SELAS) puissent exercer l'option prévue à l'article 239 bis AB.

Sous-section 2 : Condition relative au capital

A. CONDITION RELATIVE A LA NON-COTATION DE LA SOCIETE

9. Les sociétés cotées ne sont pas admises au présent dispositif. Le I de l'article 239 bis AB précise en effet que les titres de ces sociétés de capitaux ne doivent pas être admis aux négociations sur un marché d'instruments financiers. Cette interdiction vise tous les marchés, qu'ils soient français ou étrangers.

B. SEUILS DE DETENTION

10. Le capital et les droits de vote de la société doivent être détenus à la fois à hauteur de 50 % au moins par des personnes physiques et de 34 % au moins par un ou plusieurs associés exerçant la fonction de dirigeant au sein de la société ainsi que par leur foyer fiscal. Ces deux conditions sont cumulatives.

1. Condition de détention à hauteur de 50 % au moins par des personnes physiques

11. Le capital et les droits de vote de la société doivent être détenus directement à hauteur de 50 % au moins par des personnes physiques. Ils peuvent par conséquent être détenus par des associés personnes morales à hauteur de 50 % au plus.

2. Condition de détention à hauteur de 34 % au moins par un ou plusieurs associés dirigeants

12. Le capital et les droits de vote de la société doivent être détenus directement à hauteur de 34 % au moins par un ou plusieurs associés « exploitants », ayant une fonction de dirigeant, et par les membres de leur foyer fiscal.

13. Les fonctions de dirigeant concernées sont limitativement énumérées par la loi, et correspondent en pratique à chaque forme juridique visée par le texte :

- président du conseil de surveillance, ou membre du directoire dans une SA « à directoire » ;
- directeur général ou président dans une SA de forme classique ou une SAS ;
- ou gérant majoritaire ou minoritaire dans une SARL.

3. Modalités d'appréciation des seuils de 50 % et 34 %

14. Les seuils de 50 % et 34 % sont déterminés par des ratios au numérateur desquels figure la masse des participations éligibles, et au dénominateur l'ensemble des participations composant le capital. Il est précisé que ces deux seuils portent sur la détention du capital et des droits de vote ; les ratios doivent donc être satisfaits aussi bien en ce qui concerne la répartition des titres de capital que des droits de vote, les droits financiers (droits à dividende...) n'étant en revanche pas retenus pour cette appréciation.

15. Ces seuils s'apprécient en tenant compte de la détention directe du capital et des droits de vote par, respectivement, des personnes physiques et des associés personnes physiques exerçant une fonction de dirigeant, et en ajoutant à cette détention directe la détention par des personnes membres du foyer fiscal des personnes considérées.

16. Le dénominateur des ratios servant à l'appréciation du respect des seuils de 50 % et 34 % est constitué de l'intégralité des titres de capital et de l'intégralité des droits de vote émis par la société qui souhaite exercer l'option, à l'exception des titres et droits représentatifs des participations détenues par les personnes et organismes mentionnés au deuxième alinéa du I de l'article 239 bis AB.

Il s'agit des véhicules suivants :

- sociétés de capital-risque (SCR) définies par la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier ;
- fonds communs de placement à risques (FCPR).

A cet égard, il convient de préciser que toutes les catégories de FCPR sont visées. Il s'agit donc des FCPR juridiques visés à l'article L. 214-36 du code monétaire et financier (comofi), cette catégorie de FCPR incluant les FCPR dits « fiscaux » qui répondent à la définition du II de l'article 163 quinquies B ainsi que les fonds communs de placements dans l'innovation (FCPI) visés à l'article L. 214-41 du comofi et les fonds d'investissements de proximité (FIP) visés à l'article L. 214-41-1 du même code, mais aussi des FCPR contractuels et des FCPR allégés respectivement visés aux articles L. 214-38-1 et L. 214-37 du comofi.

- sociétés de développement régional (SDR), visées par le décret consolidé n° 55-876 du 30 juin 1955 relatif aux sociétés de développement régional ;
- sociétés financières d'innovation (SFI) mentionnées au III de l'article 4 de la loi n° 72-650 du 11 juillet 1972 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier ;
- sociétés unipersonnelles d'investissements à risque (SUIR) visées à l'article 208 D.

L'exclusion, pour le calcul des deux seuils de 50 % et 34 %, des participations détenues par ces véhicules est également applicable aux structures équivalentes à ceux-ci, établies dans un autre Etat de la Communauté européenne ou dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

17. Cette exclusion est toutefois subordonnée à l'absence de lien de dépendance, au sens du 12 de l'article 39, entre la société de capitaux et ces véhicules d'investissement. Il est rappelé qu'un lien de dépendance est réputé exister entre deux entreprises lorsque l'une des entreprises détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre entreprise, ou y exerce en fait le pouvoir de décision, ou encore lorsqu'une tierce personne détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social des deux entreprises ou y exerce en fait le pouvoir de décision.

Exemple

18. Une société de capital risque détient 10 % du capital et des droits de vote d'une SARL. Dans ce cas, pour l'appréciation du seuil de détention minimum de 50 %, la participation de la société de capital risque est neutralisée, et le respect du seuil de détention par des personnes physiques est apprécié sur les 90 % de participation restants.

Il en résulte qu'une participation détenue par des personnes physiques représentant $50 \% \times 90 \% = 45 \%$ de la totalité des titres de capital et de la totalité des droits de vote émis par la SARL est suffisante.

De même, la participation de la SCR dans la SARL est neutralisée pour l'appréciation du seuil de détention de 34 % du capital et des droits de vote par des associés « exploitants ». Une participation détenue par ces associés à hauteur de $34 \% \times 90 \% = 30,6 \%$ est dès lors suffisante.

Sous-section 3 : Condition relative à la nature de l'activité exercée

19. Conformément au 1° du II de l'article 239 bis AB, l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes ne peut être exercée que par les sociétés qui ont pour activité principale une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Les activités de gestion du patrimoine mobilier ou immobilier de l'entreprise sont expressément exclues de ce régime. (Il s'agit par exemple des sociétés de gestion de portefeuille ou de sociétés immobilières ayant pour objet la gestion de leurs immeubles nus.)

20. L'activité éligible doit être exercée à titre principal, non à titre exclusif. En conséquence, la société peut avoir une activité accessoire, telle que la mise en location de ses propres immeubles.

21. L'activité principale s'entend ainsi de l'activité pour laquelle la société a réalisé la plus grande partie de ses investissements. Ainsi, l'actif de la société doit être constitué pour plus de la moitié de sa valeur brute comptable par des biens dédiés à cette activité.

22. Il est précisé que les immeubles affectés par l'entreprise à sa propre exploitation industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (bureaux, ateliers où sont situés les moyens d'exploitation de l'entreprise ...) ne sont pas considérés comme inclus dans l'activité de gestion de son propre patrimoine immobilier par l'entreprise (cf. à cet égard les précisions données au n° 19 du BOI 4 E-1-07 du 22 mars 2007 sur la notion d'immeuble de placement).

23. Ces activités doivent être exercées de manière effective : une société qui aurait pour objet statutaire une activité éligible, mais qui ne l'exercerait pas dans les faits, ne peut exercer l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes.

Toutefois, pour les sociétés nouvelles, ces dernières sont autorisées à exercer l'option quand bien même leur activité ne serait pas rendue immédiatement effective, mais serait en amorçage au cours des premiers mois de leur premier exercice suivant leur création. En tout état de cause, l'activité doit être exercée de manière effective à la clôture du premier exercice au titre duquel l'entreprise a opté.

Sous-section 4 : Condition relative à la taille de la société

24. Conformément au 2° du II de l'article 239 bis AB, l'option pour le régime des sociétés de personnes est subordonnée à un critère de taille de l'entreprise, exprimé sous une double limite en termes d'effectif (cinquante salariés) et en termes de bilan ou de chiffre d'affaires (dix millions d'euros).

Des limitations de même nature ayant déjà été commentées pour l'application du régime des jeunes entreprises innovantes prévu aux articles 44 sexies-0 A et 44 sexies A, il convient de se référer au BOI 4 A-9-04 du 21 octobre 2004, n^{os} 7 à 15, pour plus de précisions sur les rappels suivants.

A. EFFECTIF DE LA SOCIETE

25. La société doit employer moins de cinquante salariés. Les salariés s'entendent des personnes placées sous un état de subordination vis-à-vis de la société, au moyen d'un contrat de travail, à durée déterminée ou non, et directement rémunérées par cette même société.

Le nombre de salariés de la société est donc apprécié en tenant compte de l'ensemble des personnes titulaires d'un contrat de travail.

26. L'effectif se décompte dès lors en unités de travail par année : une personne ayant travaillé dans la société à temps plein pendant toute l'année considérée constitue une unité de travail.

Le travail des personnes n'ayant pas travaillé toute l'année (ex : contrat de travail à durée déterminée ou intermittent ou même temporaire) ou le travail à temps partiel ou le travail saisonnier ne constitue donc qu'une fraction de cette unité et est apprécié au prorata du temps de présence au cours des douze mois de l'année considérée.

B. DONNEES CHIFFREES RELATIVES AU TOTAL DU BILAN OU AU CHIFFRE D'AFFAIRES

27. La société doit réaliser un chiffre d'affaires annuel ou avoir un total de bilan inférieur à dix millions d'euros. Ces deux critères sont alternatifs, la condition est donc satisfaite si l'une de ces deux limitations au moins est respectée.

28. Le chiffre d'affaires à retenir s'entend du chiffre d'affaires hors taxes. Conformément à la définition retenue pour la comptabilité commerciale, le chiffre d'affaires correspond au total des ventes de produits et services liés à l'activité courante, diminué des réductions sur ventes, de la taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assimilées.

29. Le total de bilan correspond à l'addition de tous les postes soit d'actif soit de passif apparaissant au bilan de clôture de l'exercice précédant celui au titre duquel l'option est exercée.

Sous-section 5 : Condition relative à l'âge de la société

30. Conformément au 3° du II de l'article 239 bis AB, les entreprises visées sont celles qui ont moins de cinq ans à la date d'effet de l'option. Ce dispositif vise aussi bien les sociétés nouvellement créées, qui opéraient dès leur création pour le régime fiscal des sociétés de personnes, que les sociétés de constitution récente, mais qui peuvent avoir clôturé un ou plusieurs exercices en étant soumises à l'impôt sur les sociétés.

31. Il est souligné que la date à laquelle l'ancienneté de la société doit être appréciée est la date d'effet de l'option, c'est-à-dire la date d'ouverture du premier exercice d'application de l'option, et non la date à laquelle elle est matériellement exercée.

32. Par ailleurs, en cas de transformation n'emportant pas création de personne morale nouvelle, l'âge de la société qui opte est décompté à partir de la création initiale de la personne morale.

Exemple

33. Une société en nom collectif (SNC), créée le 15 février 2004, se transforme au cours de l'année 2008 en SARL. Cette dernière transformation n'emporte pas création d'une personne morale nouvelle. Il est précisé que cette société clôture son exercice avec l'année civile, et souhaite opter pour le régime des sociétés de personnes au titre de l'exercice 2009. Elle exerce pour cela son option le 30 mars 2009.

Pour l'appréciation de la condition d'âge de cette SARL au regard du dispositif de l'article 239 bis AB, on retient la date de création dès l'origine, c'est-à-dire le 15 février 2004, et l'âge de la société est apprécié à la date d'effet de l'option, à savoir le 1^{er} janvier 2009 (date d'ouverture du premier exercice couvert par l'option), et non à la date à laquelle l'option est matériellement exercée, à savoir le 30 mars 2009. Dans le présent exemple, la société a donc 4 ans à la date d'effet de l'option et est donc admise à l'exercer au titre de l'exercice ouvert le 1^{er} janvier 2009. Au-delà de cet exercice, elle ne serait plus autorisée à exercer l'option.

Section 2 : Appréciation du respect des conditions dans le temps

34. La condition relative à l'âge de la société visée aux n^{os} 30 et suivants s'apprécie à la date d'effet du régime de l'article 239 bis AB : la société doit dès lors avoir moins de 5 ans à la date d'ouverture du premier exercice d'application du régime.

35. Les autres conditions tenant à la détention du capital, à la taille et à l'activité de la société visées aux n^{os} 9 à 29 doivent être respectées tout au long des exercices couverts par l'option.

36. Le non-respect de ces conditions au cours d'un exercice couvert par l'option entraîne les conséquences décrites aux n^{os} 73 à 89.

A cet effet, la société doit transmettre à l'administration fiscale, pour chaque exercice couvert par l'option, l'état de suivi prévu par l'article 46 terdecies DA de l'annexe III, conformément au modèle ci-annexé, et le joindre à sa déclaration annuelle de résultat. Cet état comporte la date d'option de la société, le nom ou la dénomination ou la raison sociale des associés et leur adresse, ainsi que la répartition entre ces derniers du capital et des droits de vote de la société concernée.

37. Il convient de préciser par ailleurs que la société doit conserver l'une des formes sociales mentionnées au n^o 6 tout au long des exercices couverts par l'option. La transformation d'une société ayant opté en une forme juridique non éligible au dispositif, au cours de la période couverte par l'option, entraînerait la sortie du régime de l'article 239 bis AB.

CHAPITRE 2 : MODALITES ET CONSEQUENCES DE L'OPTION

Section 1 : Modalités d'option

Sous-section 1 : Lieu et délai d'exercice de l'option

38. En application du III de l'article 239 bis AB, l'option de la société pour le régime fiscal des sociétés de personnes doit être notifiée auprès du service des impôts des entreprises dont elle dépend, au cours des trois premiers mois du premier exercice auquel l'option s'applique.

Exemple

39. Pour une société dont la clôture des exercices est fixée au 31 décembre, l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes peut être exercée jusqu'au 31 mars du premier exercice auquel elle s'applique. A défaut, l'option ne pourra être exercée dans les mêmes conditions qu'au titre de l'exercice suivant.

Sous-section 2 : Forme de l'option et mentions requises

40. Conformément au I de l'article 46 terdecies DA de l'annexe III, l'option s'effectue selon le modèle établi par l'administration : ce modèle figure en annexe I à la présente instruction.

L'option comporte les informations suivantes relatives à la société qui opte :

- dénomination sociale ;
- lieu du siège, et s'il est différent, du principal établissement ;
- numéro d'identité SIREN ;
- date d'effet de l'option.

41. L'option est en outre accompagnée de la liste des associés présents à la date d'ouverture du premier exercice d'application du régime des sociétés de personnes.

Cette liste mentionne, conformément au troisième alinéa du I de l'article 46 terdecies DA de l'annexe III :

- les noms et prénoms (pour les personnes physiques) ou dénominations sociales (pour les personnes morales) et adresses de chaque associé ;
- le cas échéant, la fonction exercée par ces associés dans la société qui opte.

Il est précisé que les véhicules d'investissement visés au deuxième alinéa du I de l'article 239 bis AB doivent, le cas échéant, figurer sur cette liste à l'instar des autres associés, avec les mêmes informations.

42. Enfin, en application du III de l'article 239 bis AB, l'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés, à l'exclusion des véhicules d'investissements visés au n° 16. L'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes doit par conséquent être signée par tous les associés ou leur représentant légal si l'associé est une personne morale.

43. Lorsque l'option n'est pas exercée avec l'accord de tous les associés, celle-ci est nulle. Lorsque la société n'a pas bénéficié du régime fiscal des sociétés de personnes du fait de la nullité de l'option, elle est replacée rétroactivement dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés. Dans cette situation, la société peut alors exercer l'option pour autant qu'elle respecte effectivement toutes les conditions de fond et de forme du présent dispositif, notamment celle tenant à son âge.

Section 2 : Effets de l'option

Sous-section 1 : Période d'application

44. L'option ainsi formulée produit ses effets pendant une période de cinq exercices, si elle n'est pas révoquée de manière anticipée. Ainsi, les sociétés ne sont pas tenues de renouveler leur option au titre de chaque exercice concerné.

45. L'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes prend obligatoirement fin à l'issue de ces cinq exercices et ne peut être renouvelée.

Sous-section 2 : Changement de régime fiscal

46. L'option d'une société de capitaux pour le dispositif prévu à l'article 239 bis AB a pour effet l'abandon du statut fiscal des sociétés de capitaux, sous lequel elle a éventuellement déjà été placée, au profit de celui des sociétés de personnes.

47. Si l'option est exercée par la société dès sa création et qu'aucun résultat n'a été effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés avant l'entrée dans le régime de l'article 239 bis AB, la société n'est pas soumise aux conséquences d'un changement de régime fiscal.

48. Il en irait de même d'une société qui aurait été créée sous la forme juridique d'une société de personnes et aurait ensuite été transformée en une SA, SARL ou SAS, mais aurait, concomitamment à cette transformation, exercé l'option pour le régime de l'article 239 bis AB : dès lors que la société n'a pas été effectivement soumise à l'impôt sur les sociétés, elle n'encourt pas les conséquences d'un changement de régime fiscal, ni au sens du 2 de l'article 221, ni au sens de l'article 202 ter.

49. En revanche, si la société exerce l'option après avoir été effectivement soumise à l'impôt sur les sociétés, l'option implique un changement de régime fiscal, qui entraîne les conséquences de la cessation d'entreprise conformément au deuxième alinéa de l'article 221-2.

Ainsi, les résultats d'exploitation non encore taxés, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes incluses dans l'actif social font l'objet d'une imposition immédiate.

La société doit en informer le service des impôts des entreprises dont elle dépend, dans les 60 jours du changement de régime fiscal, et produire la déclaration des revenus imposables.

50. Cela étant, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, lorsqu'une société cesse totalement ou partiellement d'être soumise à l'IS dans les conditions de droit commun, elle peut bénéficier de l'atténuation prévue à l'article 221 bis si les deux conditions cumulatives suivantes sont satisfaites :

- la société ne doit pas modifier ses écritures comptables ;
- l'imposition de ses revenus, profits latents et plus-values latentes demeure possible sous le nouveau régime fiscal.

Si ces conditions sont respectées, 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.

51. Le changement de régime fiscal, qui résulte de l'option prévue par l'article 239 bis AB, entraîne par ailleurs la perte du droit au report des déficits subis antérieurement ainsi que des moins-values à long terme encore reportables et non encore imputées. S'ils ne peuvent s'imputer sur les bénéfices et plus-values de même nature imposables au titre de l'exercice de changement de régime fiscal, ces déficits tombent donc en non-valeur.

52. Par ailleurs, les dispositions de l'article 111 bis, qui prévoient 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, sont applicables.

Il en résulte que l'imposition frappant les revenus distribués est applicable à ces sommes du seul fait du changement de régime fiscal, même si elles ne sont pas effectivement versées aux associés. Ces impositions sont établies comme en matière de dissolution de société (cf. documentation de base du 1^{er} novembre 1995 4 J-1226 n°1 et suivants et 4 J-1227 n° 4).

53. La base taxable est déterminée en englobant toutes les sommes qui, au moment du changement de régime fiscal, n'ont pas le caractère « d'apports réels » remboursables en franchise d'impôt, et dont la taxation entre les mains des associés n'est plus possible dans le cadre du régime fiscal des sociétés de personnes.

Toutefois, lorsque la société bénéficie de l'atténuation conditionnelle prévue à l'article 221 bis (cf. n° 50), les plus-values latentes incluses dans l'actif ainsi que les bénéfices en sursis d'imposition ne sont pas inclus dans la base taxable des revenus réputés distribués par l'article 111 bis (cf. documentation de base du 9 mars 2001 4 A-633 n° 60 et suivants, ainsi que l'instruction 4 H-5-03 du 25 septembre 2003).

Sous-section 3 : Application des principes fiscaux de l'impôt sur le revenu

54. L'option a pour effet de placer la société qui l'a exercée dans le champ d'application du régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 (cf. documentation de base du 7 juillet 1998 4 F-122 n°s 1 à 40).

A. PRINCIPE D'IMPOSITION DES BENEFICES

55. En application de l'article 60, le bénéfice est déterminé dans les conditions prévues pour l'exploitant individuel au niveau de la société elle-même. L'option entraîne l'imposition personnelle des associés à l'impôt sur le revenu s'il s'agit d'une personne physique, ou à l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale, sur la quote-part de résultat leur revenant, et selon les modalités prévues à l'article 238 bis K.

56. Ainsi, lorsque l'associé est une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, la quote-part de résultat lui revenant est ajoutée à son propre résultat en application de l'article 218 bis pour la détermination de son résultat imposable.

S'agissant d'un associé personne physique soumis à l'impôt sur le revenu, la quote-part de résultat lui revenant est imposable dans la catégorie des BIC, des BNC ou des BA professionnels ou non professionnels, selon que l'associé exerce ou non une activité professionnelle dans la société qui a exercé l'option, et est ajoutée aux autres revenus catégoriels de son foyer fiscal pour la détermination de son revenu global. Les régimes spécifiques d'imposition des plus-values professionnelles prévues aux articles 151 septies et suivants sont naturellement applicables.

En application du 1° du 7 de l'article 158, ces revenus font en principe l'objet d'une majoration de 25 %, dès lors qu'ils sont soumis à un régime réel d'imposition, et en l'absence d'adhésion de la société à un centre de gestion ou à une association agréés définis aux articles 1649 quater C à 1649 quater H.

Toutefois, les membres des sociétés optant pour le régime défini à l'article 239 bis AB qui seront imposés à l'impôt sur le revenu peuvent bénéficier de la dispense de majoration, sous réserve de l'adhésion de la société à un OGA, à l'instar du régime applicable aux SARL de famille (cf. documentation de base 5 J 221 en date du 15 mars 1995).

57. S'agissant de la rémunération des associés exerçant une activité dans la société, elle ne constitue pas une charge déductible des résultats de la société, mais est rapportée au bénéfice social pour l'établissement de l'impôt dû personnellement par chaque associé au titre de la catégorie correspondant à l'activité de la société.

B. PRINCIPE D'IMPUTATION DES DEFICITS

58. Comme en matière de bénéfices, les déficits dégagés s'imputent au niveau des associés à hauteur de leur participation dans la société ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes.

59. S'agissant d'un associé personne morale soumis à l'impôt sur les sociétés, la quote-part de déficit viendra en diminution du bénéfice réalisé, ou, si elle est déficitaire, viendra augmenter le déficit fiscal de la société, qui peut être reporté en avant ou en arrière dans les conditions de droit commun.

60. S'agissant d'un associé personne physique, il convient de distinguer selon que le déficit est qualifié de déficit professionnel ou de déficit non professionnel. La qualification de professionnel ou non d'un déficit résulte de la qualification de l'activité exercée par l'associé : lorsque l'associé est « exploitant », c'est-à-dire lorsqu'il exerce une activité professionnelle dans la société qui a opté, les déficits dégagés par cette activité auront également cette qualité (sur les critères permettant de distinguer une activité professionnelle d'une activité non professionnelle, cf. documentation de base 4 A-3121 du 9 mars 2001 n^{os} 1 et suivants).

Lorsque le déficit est qualifié de déficit professionnel, il peut s'imputer sur le revenu global du foyer fiscal, en application du I de l'article 156. Le cas échéant, le déficit global du foyer fiscal est reportable sur le revenu global des six années suivantes.

Lorsque le déficit est qualifié de déficit non professionnel, il ne peut s'imputer que sur les revenus catégoriels de même nature, l'éventuel déficit catégoriel étant reportable sur les revenus catégoriels de même nature des six années suivantes.

Par exception, il convient de rappeler toutefois que les déficits relevant de la catégorie des BA ne s'imputent sur le revenu global que lorsque le montant total des autres revenus catégoriels n'excède pas 104 238 €. Dans le cas contraire, ils ne s'imputent que sur les revenus catégoriels de même nature.

Exemple

61. La SNC Y, créée le 19 août 2004, opte pour son assujettissement à l'IS en application de l'article 206 au titre de son exercice ouvert le 1^{er} septembre 2007.

L'activité de cette société est par hypothèse de nature commerciale, elle réalise un chiffre d'affaires annuel hors taxes de 80 000 €, elle emploie 5 salariés, son capital et ses droits de vote sont détenus à hauteur de 10 % par le FCPR X, de 10 % par la SUIR D, de 20 % par la SA P, de 25 % par M. A ayant la qualité de simple associé et de 20 % par M. B, ayant la qualité de gérant de la société, ainsi que de 15 % par son épouse.

Au cours du mois d'août 2008, la SNC Y se transforme en une SARL, l'ouverture de son exercice comptable demeurant fixée au 1^{er} septembre de chaque année.

Jusqu'à l'exercice clos au 31 août 2008, la société avait dégagé de très faibles résultats. Toutefois, compte tenu des charges importantes et de son faible chiffre d'affaires, la société sera vraisemblablement déficitaire au titre de son prochain exercice.

L'option pour le régime des sociétés de personnes en application de l'article 239 bis AB est envisagée.

a) Eligibilité de la société

La société respecte les conditions relatives à l'activité, au chiffre d'affaires et au nombre de salariés.

Par ailleurs, elle respecte également la condition relative à la détention de son capital. En effet, sur les 80 % de capital détenus par des personnes autres que les véhicules d'investissement dont la participation n'est pas prise en compte pour l'appréciation des seuils de 50 % et 34 % (en l'occurrence, le FCPR X et la SUIR D), une proportion de $60/80 = 75\%$ est détenue par des personnes physiques (participations de M. A, M. B et Mme B), et une proportion de $35/80 = 43\%$ est détenue par le gérant de la SARL (participation de M. B et des membres de son foyer fiscal).

Enfin, la société a 4 ans au 1^{er} septembre 2008.

b) Exercice de l'option

La société doit opter au titre de l'exercice ouvert au 1^{er} septembre 2008, car l'option ne sera plus possible au titre de l'exercice suivant, en raison du dépassement de l'âge limite de 5 ans dès le 19 août 2009.

L'option doit donc être exercée matériellement au plus tard au 30 novembre 2008, pour produire ses effets à compter de l'ouverture de l'exercice, soit au 1^{er} septembre 2008.

c) Détail de l'imputation des déficits pour les associés personnes physiques :

Par hypothèse, la SARL Y réalise les déficits ou bénéfices suivants au cours des 5 exercices couverts par l'option :

Répartition		Exercice clos au 31 août 2009	Exercice clos au 31 août 2010	Exercice clos au 31 août 2011	Exercice clos au 31 août 2012	Exercice clos au 31 août 2013
Déficits/bénéfices réalisés par la SARL Y hors rémunération éventuelle du gérant		-60 000€	-20 000€	5 000€	-15 000€	45 000€
M. A ①	Quote-part	-60 000 € x 25 % = -15 000 €	-5 000€	1 250€	-3 750€	11 250€
	Revenus du foyer fiscal	35 000 €	35 000 €	35 000 €	35 000 €	35 000 €
	Revenu global	35 000 €	35 000 €	35 000 €	35 000 €	35 000 €
	Déficits reportables	-15 000 €	-20 000 €	-18 750 € ③	-22 500 €	-11 250 € ③
Foyer fiscal B ②	Quote-part	- 60 000 € x 35 % = -21 000 €	-7 000 €	1 750 €	-5 250 €	15 750 €
	Revenus du foyer fiscal	65 000 €	65 000 €	65 000 €	65 000 €	65 000 €
	Revenu global	44 000 €	58 000 €	66 750 €	59 750 €	80 750 €
	Déficits reportables	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €

S'agissant d'une activité commerciale, la quote-part perçue par les associés personnes physiques relèvera du revenu catégoriel BIC.

① M. A est associé passif de la société, il ne participe pas à l'activité de la société, sa quote-part relève des revenus catégoriels BIC non-professionnel. La quote-part de déficit issue de la SARL Y n'est imputable que sur les revenus de même nature et éventuellement reportable sur les 6 années suivantes.

② M. B est associé exploitant, sa quote-part relèvera des revenus catégoriels BIC professionnel. Par ailleurs, les autres revenus perçus par son épouse sont également qualifiés de BIC professionnels (cf. documentation de base 4 A 3121 n° 1). En cas de déficits, ceux-ci seront imputables pour la détermination du revenu global du foyer fiscal. Le reliquat sera éventuellement reportable sur les 6 années suivantes pour la détermination du revenu net global.

③ Imputation des déficits BIC non professionnels sur les revenus de même nature.

C. PRELEVEMENTS SOCIAUX

62. En plus des cotisations sociales qui sont susceptibles de s'appliquer, la quote-part de revenus revenant à l'associé personne physique fait l'objet de prélèvements sociaux dès lors que l'associé a son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B ou d'une convention fiscale bilatérale.

63. Il convient de distinguer deux situations :

- lorsque la quote-part de l'associé relève d'une activité entrant dans la catégorie BIC, BNC ou BA exercée à titre professionnel, les revenus sont soumis à la contribution sociale généralisée (CSG) au taux de 7,5 % (dont 5,1 % déductible du revenu professionnel) ainsi qu'à la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) au taux de 0,5 % ;

- lorsque la quote-part de l'associé relève d'une activité entrant dans la catégorie BIC, BNC ou BA exercée à titre non professionnel, les revenus, assimilés à des revenus du patrimoine, sont soumis à la CSG au taux de 8,2 % (dont 5,8 % déductible du revenu global), à la CRDS au taux de 0,5 %, au prélèvement social de 2 % ainsi qu'à la contribution additionnelle de 0,3 % et à la contribution additionnelle prévue au III de l'article L. 262-24 du code de l'action sociale et des familles au taux de 1,1 %.

Il est précisé que les obligations déclaratives afférentes à ces prélèvements sociaux incombent personnellement aux associés, bénéficiaires à titre professionnel ou à titre non professionnel des revenus issus de la société ayant opté pour le présent dispositif.

Toutes informations utiles concernant les obligations attachées à chaque situation sont disponibles sur les sites de la sécurité sociale www.urssaf.fr, www.le-rsi.fr et de la direction générale des finances publiques www.impots.gouv.fr.

Sous-section 4 : Droits d'enregistrement

64. Lorsque l'option est exercée par la société (SA, SAS, SARL) dès sa création et qu'aucun résultat n'a été effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés avant l'entrée dans le régime de l'article 239 bis AB, l'acte qui constate sa formation ainsi que les apports purs et simples réalisés par les associés est enregistré gratis (BOI 7 H-1-00 et article 810 bis).

En revanche, lorsque la société redevient passible de l'impôt sur les sociétés, que ce soit à l'issue d'une période de cinq exercices ou en cas de sortie anticipée du régime prévu à l'article 239 bis AB, ce changement de régime fiscal entraîne l'exigibilité des droits et taxes de mutation à titre onéreux sur la valeur vénale au jour du changement de régime fiscal des biens ayant le caractère d'immeubles, de droits immobiliers, de fonds de commerce, de clientèle, de droit à un bail ou à une promesse de bail qui ont été apportés depuis la prise d'effet de l'option, conformément aux dispositions du II de l'article 809 (DB 7 H-351 n° 9), sauf engagement de conservation des titres pendant trois ans visé au III de l'article 810.

65. Lorsque la société est créée sous la forme d'une société de personnes et qu'elle est ensuite transformée en SA, SAS ou SARL et opte concomitamment pour le régime de l'article 239 bis AB, sans avoir effectivement été soumise à l'impôt sur les sociétés, l'acte qui constate cette transformation présente le caractère d'un simple acte de complément et donne ouverture au droit fixe de 125 € des actes innomés prévu à l'article 680, dès lors que cette transformation entre dans le champ des dispositions de l'article 1844-3 du code civil (DB 7 H-341 n° 2).

Lorsque la société redevient passible de l'impôt sur les sociétés, ce changement de régime fiscal emporte les mêmes conséquences que celles visées au n° 64.

66. Lorsque la société (SA, SAS, SARL) exerce l'option pour le statut fiscal des sociétés de personnes après avoir été effectivement soumise à l'impôt sur les sociétés, elle se trouve placée dans le champ d'application de la théorie dite de la mutation conditionnelle des apports à partir de la date de prise d'effet de l'option.

En conséquence, les apports purs et simples qui sont consentis à compter de cette date rendent exigible le droit fixe prévu au I de l'article 810, soit un droit fixe de 375 € ou 500 € si le capital est supérieur à 225.000 € (DB 7 H-351 n° 8).

Par ailleurs, l'attribution en fin de vie de la société, par voie de partage définitif, d'un corps certain à un autre que l'apporteur ou à un ayant cause à titre gratuit de ce dernier réalise la condition suspensive à laquelle était soumise le droit d'apport et entraîne la transmission rétroactive du bien. Elle donne, dès lors, ouverture au droit de mutation à titre onéreux sur la transmission du bien dont il s'agit (DB 7 H 4222, n^{os} 14 et suivants).

Sous-section 5 : Mesures en faveur de l'investissement dans ces sociétés

A. S'AGISSANT DES VEHICULES D'INVESTISSEMENT

67. Certains véhicules d'investissement ont un régime juridique et fiscal spécifique, subordonné à la condition de souscrire dans certaines proportions au capital de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Il s'agit en particulier des FCPR fiscaux, pour l'application du 1° du II de l'article 163 quinquies B, des SUIR, pour l'application du 1 du I de l'article 208 D, des FCPI, pour l'application du 1^{er} alinéa du I de l'article L. 214-41 du code monétaire et financier, des FIP pour l'application du 1^{er} alinéa du 1 de l'article L. 214-41-1 du code monétaire et financier ainsi que des SCR pour l'application du 3^{ème} alinéa du 1° de l'article 1^{er}-1 de la loi n°85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique.

68. Afin de ne pas dissuader l'investissement par ces véhicules dans les sociétés ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, leurs participations dans ces sociétés sont assimilées à des participations dans des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

69. Cette dérogation est valable aussi bien pour les sociétés qui optent immédiatement après leur création, que pour celles qui optent après avoir été soumises à l'impôt sur les sociétés.

B. S'AGISSANT DE LA REDUCTION D'IMPOT SUR LE REVENU POUR SOUSCRIPTION AU CAPITAL DES PME

70. Les sociétés de capitaux ayant opté pour ce dispositif sont réputées être imposables à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun pour l'application de la réduction d'impôt sur le revenu accordées aux personnes physiques au titre des souscriptions au capital des petites et moyennes entreprises non cotées prévue à l'article 199 terdecies-0 A. Il en résulte que les souscriptions au capital de ces sociétés au cours de la période couverte par l'option ouvrent droit à réduction d'impôt sur le revenu, nonobstant les dispositions du c du 2° du I de l'article 199 terdecies-0 A prévoyant que la société bénéficiaire de la souscription doit être soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Sous-section 6 : Obligations déclaratives

71. La société qui opte pour le régime fiscal des sociétés de personnes est soumise aux obligations déclaratives incombant à ces sociétés.

72. Conformément au II de l'article 46 terdecies DA de l'annexe III, elle doit en outre joindre à la déclaration relative à chacun des exercices couverts par l'option un état qui mentionne les informations suivantes :

1° l'identité et l'adresse de la société ayant opté ;

2° la composition du capital, en titres et en droits de vote, à la clôture de l'exercice, avec les modifications intervenues en cours d'exercice ;

3° le cas échéant, l'identité des associés définis au deuxième alinéa du I de l'article 239 bis AB, c'est-à-dire les véhicules d'investissement dont la participation est neutralisée pour l'appréciation des seuils de 50 % et 34 % (cf. n° 16 ci-dessus), avec l'indication de leur dénomination, de leur adresse, et de la quote-part du capital et des droits de vote qu'ils ont détenue ensemble au cours de l'exercice ;

4° l'identité, au moyen des nom, prénoms et adresse, des associés personnes physiques qui ont détenu ensemble au cours de l'exercice au moins 50 % du capital et des droits de vote ;

5° l'identité, au moyen des nom, prénoms, adresse et fonction dans la société, des associés personnes physiques exerçant l'une des fonctions de direction citées au premier alinéa du I de l'article 239 bis AB (cf. n° 13 ci-dessus), et qui ont détenu ensemble au cours de l'exercice au moins 34 % du capital et des droits de vote ;

6° la quote-part du capital et des droits de vote détenue au cours de l'exercice par chacun des associés visés aux 4° et 5° : il est précisé que cette quote-part doit être calculée selon la règle fixée par le I de l'article 239 bis AB, c'est-à-dire en appliquant la règle décrite aux n°s 14 et suivants.

Cet état est établi selon le modèle proposé par l'administration, qui figure en annexe II à la présente instruction.

CHAPITRE 3 : MODALITES ET CONSEQUENCES DE SORTIE DU REGIME DES SOCIETES DE PERSONNES

Section 1 : Cas de sortie du régime

Sous-section 1 : Sortie du régime au terme de la période de 5 exercices

73. La société qui opte pour le régime fiscal des sociétés de personnes sort obligatoirement de ce régime à la fin de son cinquième exercice à compter de l'option. Autrement dit, la société est replacée dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés à compter du sixième exercice suivant l'option.

Sous-section 2 : Sortie anticipée du régime

74. Par exception au cas de sortie exposé précédemment, la société peut sortir de manière anticipée de ce régime, avant l'issue de la période de cinq exercices, soit de façon volontaire, soit de façon involontaire.

A. SORTIE VOLONTAIRE

75. La société a la possibilité de sortir du régime fiscal des sociétés de personnes à tout moment au cours de l'un des exercices couverts par l'option. La révocation de l'option relève d'un choix de gestion, à la discrétion de la société.

B. SORTIE OBLIGATOIRE

76. Lorsque la société ne respecte plus les conditions de détention du capital, de taille ou d'activité au cours d'un exercice couvert par l'option, elle sort du champ d'application du régime fiscal des sociétés de personnes au titre de cet exercice. Cette sortie prend effet au 1^{er} jour de l'exercice au cours duquel la condition n'est plus respectée.

77. Ainsi, si la société cesse son activité industrielle, commerciale, artisanale, libérale ou agricole pour se consacrer à une activité de gestion patrimoniale, elle ne peut plus bénéficier du régime fiscal des sociétés de personnes. Cette cessation a pour effet l'assujettissement de la société à l'impôt sur les sociétés.

78. Il en va de même lorsque la société vient à être détenue à moins de 50 % par des personnes physiques ou à moins de 34 % par un ou plusieurs associés exerçant les fonctions de direction mentionnées au I de l'article 239 bis AB.

79. Lorsque la société ne respecte plus les conditions tenant à son effectif, son chiffre d'affaires ou son bilan tels que définis aux n^{os} 24 à 29, elle sort également du régime fiscal des sociétés de personnes pour être de nouveau assujettie à l'impôt sur les sociétés.

80. Enfin, l'option pour le régime des sociétés de personnes étant réservée aux SA, SAS et SARL, la transformation de la société optante en une autre forme de société imposable de plein droit à l'impôt sur les sociétés met fin à l'option.

La transformation de la société optante en une société visée à l'article 8 met fin également à l'option. Dans ce cas, toutefois, l'application du régime fiscal des sociétés de personnes continuera de s'appliquer, en tant que régime de droit commun.

Section 2 : Modalités de sortie du régime

81. L'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes est révocable au titre de chaque exercice. Lorsque la société sort volontairement et de manière anticipée de ce régime, quel qu'en soit le motif, la renonciation doit être notifiée à l'administration fiscale, sur papier libre, au service des impôts des entreprises dont dépend la société dans les trois mois de l'ouverture de l'exercice à compter duquel cette renonciation s'applique (cf. III de l'article 239 bis AB).

Conformément au III de l'article 46 terdecies DA de l'annexe III, la renonciation doit comporter l'indication de la dénomination sociale, du lieu du siège social ou du principal établissement de la société, ainsi que l'indication de l'exercice auquel elle se rapporte.

Section 3 : Conséquences de la sortie du régime

Sous-section 1 : Sortie définitive

82. Toute sortie du régime fiscal des sociétés de personnes, qu'elle soit volontaire ou obligatoire, est définitive. Il n'est plus possible d'opter à nouveau pour ce régime. La société est alors placée à nouveau dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206 à compter du premier jour de l'exercice suivant les cinq exercices couverts par l'option, ou au premier jour de l'exercice au cours duquel une des conditions du régime n'est plus respectée ou au titre duquel la société renonce.

Sous-section 2 : Changement de régime fiscal

83. En outre, la sortie du régime des sociétés de personnes entraîne un changement de régime fiscal, qui emporte cessation d'entreprise au sens de l'article 202 ter. Ainsi, les associés de la société sont immédiatement imposés, à hauteur de leurs droits, sur les bénéfices d'exploitation non encore taxés, les bénéfices en sursis d'imposition ainsi que sur les plus-values latentes incluses dans l'actif social.

84. Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, lorsqu'une société cesse totalement ou partiellement d'être soumise à l'impôt sur le revenu, elle peut bénéficier de l'atténuation prévue à l'article 202 ter si elle respecte les deux conditions cumulatives suivantes :

- la société ne doit pas modifier ses écritures comptables ;
- l'imposition de ses revenus, profits latents et plus-values latentes demeure possible sous le nouveau régime.

Si ces conditions sont respectées, 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.

85. S'agissant du changement de régime fiscal d'une société ayant une activité relevant des bénéfices non commerciaux, il convient d'inclure dans les bénéfices immédiatement taxables à la date de la cessation, les créances acquises et les dettes certaines en application de l'article 202 (cf. Instruction du 31 décembre 2001 4 A-1-92 n°17 ainsi que la doctrine administrative du 9 mars 2001 4 A-6123 n° 82).

Par ailleurs, pour la société exerçant une activité libérale qui change de régime fiscal et devient imposable à l'impôt sur les sociétés, le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises peut être fractionné sur trois ans ou cinq ans, sous certaines conditions, en application de l'article 1663 bis.

En outre, en application de l'article 202 quater, l'imposition des créances acquises et non encore recouvrées ainsi que la déduction des dépenses engagées mais non encore payées au titre des trois mois qui précèdent le changement de régime fiscal peuvent être transférées à la société résultant de ce changement qui poursuit l'activité professionnelle.

86. Les déficits dégagés par la société avant sa sortie du régime sont en principe appréhendés par les associés à concurrence de leurs droits, au fur et à mesure de leur réalisation. Ils demeurent donc déductibles au nom personnel des associés.

87. La société doit en informer le service des impôts des entreprises dont elle dépend, dans les 60 jours du changement de régime fiscal, et produire la déclaration des revenus imposables.

88. En cas de transformation de la société optante en une société de personnes immédiatement à la suite de sa sortie volontaire ou obligatoire du régime fiscal prévu par l'article 239 bis AB, les conséquences de la cessation d'entreprises décrites aux précédents paragraphes (n°s 83 et suivants) ne seront pas appliquées. Il en va de même si le régime prend fin avant la clôture du premier exercice couvert par l'option, et qu'en pratique la société n'a pas été effectivement placée sous le régime des sociétés de personnes.

89. S'agissant de la plus-value constatée sur les parts ou actions des associés, celle-ci pourra bénéficier du régime de report et d'exonération prévu au III de l'article 151 nonies.

CHAPITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR

90. Le régime de l'article 239 bis AB s'applique, sur option, aux exercices ouverts à compter du 5 août 2008.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe I

Modèle d'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'article 239 bis AB du CGI – Etat prévu au I de l'article 46 terdecies DA de l'annexe III au CGI

1. Lettre d'option

Lieu, date

Service des impôts des entreprises

Objet : Option pour le régime des sociétés de personnes- Article 239 bis AB du CGI

La société [*anonyme- à responsabilité limitée- par actions simplifiées*] [*dénomination sociale de la société*], qui remplit toutes les conditions prévues à l'article 239 bis AB du code général des impôts, déclare opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du code général des impôts.

Cette option produira ses effets à compter de l'exercice ouvert le [*date*].

Pour la société [*nom et qualité du représentant de la société - nom des associés- signatures*]

2. Etat d'identification de la société et liste des associés au 1^{er} jour du premier exercice d'option

1. Dénomination	
2. Adresse (siège ou principal établissement)	
3. SIREN	
4. Nom (ou dénomination sociale) et adresse des différents associés de la société ①	1.
	2.
	3.
	4.
	5.

① Préciser la fonction exercée par les associés dans la société. Mentionner explicitement les associés ayant la qualité de société de capital-risque, de fonds commun de placements à risques, de société de développement régional, de société financière d'innovation, de société unipersonnelle d'investissement à risque ou structures équivalentes, en indiquant leur qualité.



Annexe II**Etat prévu au II de l'article 46 terdecies DA de l'annexe III au CGI****1. Identification de la société**

1. Dénomination	
2. Adresse (siège ou principal établissement)	

2. Composition du capital

	Situation à l'ouverture de l'exercice	Modifications intervenues en cours d'exercice	Situation à la clôture de l'exercice
Montant du capital			
Nombre de titres			
Nombre de droits de vote			

3. Identité des associés définis au deuxième alinéa du I de l'article 239 bis AB

Dénomination	Adresse	Quote-part du capital	Quote-part des droits de vote

4. Appréciation du seuil de détention de 50 % du capital et des droits de vote par des personnes physiques

Associés personnes physiques (Nom, prénoms et adresse)	Nombres de titres	Nombres de droits de vote
1.		
2.		
3.		
4.		
5.		
Total	①	②
Capital de référence	③	④
Calcul du pourcentage de détention	$[\text{①} \times 100 / \text{③}]$	$[\text{②} \times 100 / \text{④}]$

① et ② Somme des colonnes

③ Ensemble des titres émis autres que ceux détenus par les associés identifiés au 3

④ Ensemble des droits de vote émis autres que ceux détenus par les associés identifiés au 3

5. Appréciation du seuil de détention de 34 % du capital et des droits de vote par des personnes physiques exerçant une fonction de dirigeant

Associé personne physique exerçant une fonction de dirigeant dans la société ^⑤	Nombre de titres	Nombre de droit de vote	Titres ou droits de vote détenus par un ou plusieurs membres du foyer fiscal	
			Nombre de titres	Nombre de droits de vote
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
Total	⑥	⑦	⑧	⑨
Calcul du pourcentage de détention	$[(\text{⑥} + \text{⑧}) \times 100 / \text{③}]$	$[(\text{⑦} + \text{⑨}) \times 100 / \text{④}]$		

⑤ Préciser le nom, les prénoms, l'adresse de l'associé, sa fonction, ainsi que le lien de parenté des personnes membres de son foyer fiscal avec le ou les dirigeant(s). Si une personne membre du foyer fiscal d'un dirigeant est elle-même dirigeant, la participation qu'elle détient doit seulement être mentionnée sur l'une des lignes concernant les dirigeants, et ne doit pas être ajoutée à la participation du dirigeant dont cette personne est membre du foyer fiscal.

⑥ ⑦ ⑧ ⑨ Somme des colonnes