

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

**5 G-2-09**

**N° 39 DU 7 AVRIL 2009**

DISPOSITIONS DIVERSES - TRANSFORMATION DE SOCIÉTÉS EN ASSOCIATIONS D'AVOCATS

(C.G.I., art.151 octies C et 749 B)

NOR : ECE L 09 10029 J

**Bureaux B 1 et D 2**

## ECONOMIE GÉNÉRALE DE LA MESURE

L'article 31 de la loi de finances pour 2009, codifié aux articles 151 octies C et 749 B du code général des impôts, aménage les conséquences de la transformation de sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes en associations d'avocats soumises au même régime d'imposition.

Sous réserve de l'identité des associés, de l'absence de modification des écritures comptables et de la possibilité d'imposer les bénéfices, profits et plus-values de la société transformée sous le nouveau régime fiscal de l'association, cette transformation n'entraîne ni les conséquences de la cessation d'entreprise, tant en matière d'imposition des bénéfices que d'application du droit de partage, ni l'imposition immédiate des plus-values ou moins-values constatées lors de l'annulation des parts de la société.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions applicables aux transformations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009.

•

1. L'article 31 de la loi de finances pour 2009, codifié aux articles 151 octies C et 749 B du code général des impôts (CGI), aménage les conséquences de la transformation de sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 ter du CGI en associations d'avocats visées à l'article 238 bis LA du même code soumises au même régime d'imposition.

2. Jusqu'à présent, la transformation d'une société ou d'un organisme doté de la personnalité morale en association d'avocats dépourvue de la personnalité morale entraînait toutes les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise, sans possibilité d'appliquer les dispositifs d'atténuations conditionnelles prévus aux articles 202 ter ou 221 bis du CGI. Juridiquement en effet, il ne s'agit pas d'un simple changement de forme sociale par voie de modification statutaire, sans création d'un être moral nouveau, mais d'une double opération de dissolution d'une structure dotée de la personnalité morale suivie de la création d'une structure dépourvue de la personnalité morale.

3. Les dispositions des articles 151 octies C et 749 B du CGI permettent de neutraliser les conséquences fiscales de la transformation, pour la société ou l'organisme transformé d'une part, pour ses associés ou membres d'autre part. Cette neutralité est subordonnée au respect des conditions suivantes :

- les membres de l'association issue de la transformation doivent être identiques aux associés de la société ou de l'organisme transformé ;

- aucune modification ne doit être apportée aux écritures comptables ;

- l'imposition des bénéfices, profits et plus-values non imposés lors de la transformation doit demeurer possible sous le nouveau régime fiscal applicable à l'association.

4. La présente instruction commente ces aménagements. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

### **Section 1 : Conditions d'application de l'article 151 octies C**

5. Les dispositions de l'article 151 octies C ne s'appliquent qu'aux transformations de certaines sociétés ou organismes en associations d'avocats et sous réserve du respect de trois conditions cumulatives ayant trait aux associés, aux écritures comptables et à la possibilité d'imposer ultérieurement les bénéfices, profits et plus-values non imposés lors de la transformation.

#### **Sous-section 1 : Conditions relatives à la société ou à l'organisme transformé**

6. Du fait de l'identité entre les membres de l'association d'avocats issue de la transformation et les associés de la structure transformée, cette dernière est nécessairement formée d'associés ou de membres, personnes physiques ou morales, exerçant la profession d'avocat.

7. Dès lors que l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques limite les statuts sous lesquels peut être exercée la profession d'avocat<sup>1</sup>, qui ne peut être exercée que sous certaines formes juridiques, et que seules certaines d'entre elles sont éligibles au régime d'imposition des sociétés de personnes, il apparaît que la structure transformée ne peut revêtir qu'un nombre limité de formes juridiques : société civile professionnelle, société d'exercice libéral – dès lors qu'elle a opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'article 239 bis AB – ou société en participation<sup>2</sup>.

8. En revanche, la structure transformée ne peut revêtir la forme d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement européen d'intérêt économique, dès lors que leur régime fiscal est défini, non aux articles 8 à 8 ter, mais aux articles 239 quater et 239 quater C. Elle ne peut non plus revêtir la forme d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, que ce soit de plein droit ou sur option.

---

<sup>1</sup> L'avocat peut exercer sa profession soit à titre individuel, soit au sein d'une association dont la responsabilité des membres peut être, dans les conditions définies par décret, limitée aux seuls membres de l'association ayant accompli l'acte professionnel en cause, d'une société civile professionnelle, d'une société d'exercice libéral ou d'une société en participation prévues par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, soit en qualité de salarié ou de collaborateur libéral d'un avocat ou d'une association ou société d'avocats. Il peut également être membre d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement européen d'intérêt économique.

<sup>2</sup> Cela étant, dès lors qu'elles sont également dépourvues de personnalité morale, les transformations de sociétés en participation soumises au régime des sociétés de personnes en associations d'avocats soumises au même régime peuvent être effectuées en neutralité fiscale indépendamment des dispositions de l'article 151 octies C.

**9.** L'article 151 octies C concerne également les transformations d'organismes relevant de l'article 8 en associations d'avocats, dès lors que ces organismes ont pour objet l'exercice en commun de la profession d'avocat. Peut ainsi prétendre au bénéfice de ces dispositions toute structure de droit étranger qui, en raison de ses caractéristiques propres, est assimilable à une société de personnes mentionnée à l'article 8. A cet égard, il convient d'en examiner en particulier les statuts et le mode de fonctionnement, notamment le caractère ostensible ou occulte, la plus ou moins grande liberté de cession des parts sociales et l'étendue de la responsabilité des associés.

**10.** Sont ainsi assimilables à des sociétés de personnes mentionnées à l'article 8, les *limited liability partnerships* de droit anglais. La transformation de leurs succursales françaises en associations d'avocats peut s'effectuer en neutralité fiscale, pour autant que les conditions prévues à l'article 151 octies C soient remplies. En revanche, dès lors que les *general partnerships* de droit anglais sont dépourvues de personnalité morale, la transformation de leurs succursales françaises en associations d'avocats n'entraîne pas cessation d'entreprise et il n'y a dès lors pas lieu de faire application des dispositions de l'article 151 octies C.

#### Sous-section 2 : Conditions relatives à l'association issue de la transformation

**11.** Les associations d'avocats mentionnées à l'article 151 octies C s'entendent de celles mentionnées à l'article 7 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 déjà citée. Dans le cas où leurs associés décident de limiter leur responsabilité professionnelle aux seuls actes qu'ils ont personnellement accomplis, les associations en cause sont dénommées « associations d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle (A.A.R.P.I) ».

**12.** Au plan fiscal, ces associations d'avocats sont soumises aux dispositions de l'article 238 bis LA, qui prévoient leur imposition selon les mêmes règles que celles applicables aux sociétés en participation. La limitation de responsabilité des membres prévue à l'article 7 de la loi n° 71-1130 déjà citée, étant cantonnée à leur responsabilité professionnelle, ne porte pas atteinte au caractère indéfini de la responsabilité de chacun des membres de l'association et ne fait donc pas obstacle à l'application des dispositions de l'article 8. Les associations d'avocats peuvent, cependant, également opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues à l'article 239.

**13.** Conformément aux dispositions de l'article 151 octies C, la neutralité fiscale n'est applicable que pour autant que l'association issue de la transformation relève du régime des sociétés de personnes prévu à l'article 8. Le respect de cette condition s'apprécie à la date de la transformation. Les dispositions de l'article 151 octies C n'interdisent pas en effet une option ultérieure de l'association pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés mais font seulement obstacle à ce que l'option soit exercée concomitamment à la transformation de la société ou de l'organisme en association d'avocats.

**14.** Si une telle option vient à être exercée, la neutralité fiscale prévue à l'article 151 octies C prend fin. L'impôt sur le revenu doit alors être établi dans les conditions prévues aux articles 201 et 202, dès lors que l'association cesse d'être soumise au régime fiscal des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 ter. Cependant, dans la mesure où le changement de régime fiscal ne s'accompagne pas de la création d'une personne morale nouvelle, l'association d'avocats peut bénéficier de l'atténuation conditionnelle prévue à l'article 202 ter si aucune modification n'est apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à l'association. Ce changement de régime fiscal entraîne également des conséquences pour les associés (voir *infra* n° 20).

#### Sous-section 3 : Conditions relatives aux modalités de la transformation

**15.** L'article 151 octies C autorise à ne pas tirer les conséquences fiscales de la transformation pour autant que les trois conditions suivantes soient réunies :

- les membres de l'association issue de la transformation sont identiques aux associés de la société ou de l'organisme transformé. Le respect de cette condition s'apprécie à la date de la transformation. Elle ne fait pas obstacle à l'arrivée ou au retrait ultérieurs d'un membre de l'association. Elle s'oppose seulement à ce que la transformation s'accompagne du retrait de l'un des associés de la société ou de l'organisme ou de l'arrivée d'un nouveau membre dans l'association ;

- aucune modification n'est apportée aux écritures comptables. Cette absence de modification des écritures concerne tous les postes comptables (éléments d'actifs, provisions, bénéfices en sursis d'imposition...);

- l'imposition des bénéfices, profits et plus-values non imposés lors de la transformation demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à l'association.

16. Ces trois conditions étant cumulatives, le défaut de l'une d'entre elles emporte toutes les conséquences de la cessation d'entreprise prévues à l'article 202, sans que le dispositif d'atténuation conditionnelle de l'article 202 ter puisse s'appliquer.

## Section 2 : Conséquences fiscales de la transformation

### Sous-section 1 : Conséquences pour la société ou l'organisme transformé

17. Aux termes du 1° de l'article 151 octies C et pour autant que les conditions prévues à cet article soient remplies, la transformation n'entraîne pas les conséquences de la cessation d'entreprise prévues à l'article 202. Ainsi, il n'y a pas lieu de procéder à la constatation et à la taxation immédiate :

- des bénéfices d'exploitation réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé ;
- des bénéfices en sursis d'imposition, qui comprennent, d'une part, les provisions antérieurement constatées et, d'autre part, les plus-values dont l'imposition avait été différée ;
- des plus-values afférentes aux éléments de l'actif immobilisé, y compris des plus-values latentes de l'actif social.

18. En pratique, les résultats de l'exercice en cours au moment de la transformation sont déclarés dans les conditions de droit commun et imposés au nom de l'association d'avocats. Les créances acquises et non encore recouvrées lors de la transformation sont également imposées au nom de celle-ci et au titre de l'exercice de leur encaissement effectif.

19. Dès lors que la transformation n'entraîne pas les conséquences de la cessation d'entreprise prévues à l'article 202, il n'y aura pas lieu de procéder au dépôt d'une déclaration de cessation dans les 60 jours de la transformation.

### Sous-section 2 : Conséquences pour les associés

20. Aux termes du 2° de l'article 151 octies C et pour autant que les conditions prévues à cet article soient remplies, la transformation de la société ou de l'organisme n'entraîne pas l'imposition immédiate de la plus-value ou de la moins-value d'annulation des parts de la société ou de l'organisme transformé. Celle-ci doit être simplement constatée et mentionnée sur un état joint à la déclaration de revenus de l'associé (cf. *infra* n° 29). En particulier, en cas de constatation d'une moins-value, celle-ci n'est pas immédiatement imputable.

21. Le montant de cette plus-value ou de cette moins-value est déterminé dans les conditions de droit commun, en tenant compte, en particulier, des principes dégagés par le Conseil d'Etat dans son arrêt « Quéméner ». En revanche, celui-ci ne doit pas être corrigé du montant de la plus-value ou de la moins-value qui aurait été imposable au titre de la cessation d'entreprise en l'absence des dispositions de l'article 151 octies C.

22. Le montant de cette plus-value ou de cette moins-value doit être ajouté, le moment venu, à celui de la plus-value ou de la moins-value constatée au titre des droits détenus dans l'association. La plus-value ou la moins-value constatée lors de l'annulation des parts de la société ou de l'organisme transformé ne sera donc jamais imposée en tant que telle mais viendra, selon le cas, majorer ou minorer l'assiette de la plus-value ou de la moins-value imposable au titre des droits détenus dans l'association. Ainsi en sera-t-il en cas de retrait total ou partiel du membre de l'association, ou de la transformation ou de la cessation de celle-ci.

23. Si, au vu de la réglementation applicable au moment où elle survient, cette plus-value ou cette moins-value imposable au titre des droits détenus dans l'association bénéficie d'un report d'imposition ou d'une exonération d'impôt sur le revenu, ce report d'imposition ou cette exonération d'impôt sur le revenu bénéficiera mécaniquement à la plus-value ou à la moins-value constatée lors de la transformation, en tant que composante de l'assiette taxable au titre de la plus-value ou de la moins-value constatée sur les droits détenus dans l'association.

24. Tel sera le cas, par exemple, si le membre de l'association quitte l'association pour partir à la retraite et peut bénéficier de l'exonération des plus-values prévue à l'article 151 septies A. Tel sera également le cas si l'association d'avocats opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et que la plus-value ou la moins-value afférente aux droits détenus dans l'association puisse bénéficier du report d'imposition prévu au III de l'article 151 nonies.

**25.** Aux termes du 3° de l'article 151 octies C et pour autant que les conditions prévues à cet article soient remplies, la transformation n'entraîne pas non plus l'imposition immédiate des plus-values en report d'imposition. Des plus-values en report d'imposition peuvent en effet être attachées aux parts de la société ou de l'organisme transformé, par exemple au titre de l'article 151 octies en cas d'apport préalable en société d'une entreprise individuelle ou de l'article 151 octies A en cas de restructuration de sociétés civiles professionnelles. L'annulation des parts de la société dissoute devrait mettre fin, en principe, à ces reports d'imposition. Toutefois, par dérogation, l'article 151 octies C prévoit le maintien de ces différents reports jusqu'à la date de retrait total ou partiel du membre de l'association, ou de la transformation ou de la cessation de celle-ci.

**26.** Si l'un des événements mettant fin à l'un des reports d'imposition concerné intervient antérieurement à cette date, la plus-value en report d'imposition devient bien évidemment imposable à la date de la réalisation de cet événement dans les conditions prévues par l'article sous lequel avait été placé le report de plus-value.

#### Sous-section 3 : Conséquences en matière de droits de mutation

**27.** Aux termes du II de l'article 31 de la loi de finances pour 2009, codifié à l'article 749 B, les opérations mentionnées au premier alinéa de l'article 151 octies C sont exonérées du droit de partage prévu à l'article 746.

**28.** Par ailleurs, la décision de transformation doit être enregistrée au droit fixe des actes innomés de 125 € (article 680) dans le mois de sa date au service en charge de l'enregistrement (articles 635-1-5° et 638 A).

#### Sous-section 4 : Exemple récapitulatif

*Messieurs A et B ont chacun apporté en 1998 le cabinet dans lequel ils exerçaient à titre individuel à une société civile professionnelle (SCP) constituée pour l'occasion avec l'un de leur confrère, Monsieur C, qui exerçait jusqu'alors comme collaborateur dans une autre structure. Ce dernier a fait un apport de liquidités à la SCP. Messieurs A et B ont bénéficié lors de cet apport d'un report d'imposition au titre de l'article 151 octies, de 15 000 € pour Monsieur A et 5 000 € pour Monsieur B.*

*Le capital social de la SCP s'élève à 45 000 € et est divisé en 150 parts d'une valeur nominale de 300 €. Messieurs A et B détiennent chacun 60 parts et Monsieur C détient les 30 parts restantes.*

*Cette SCP soumise au régime fiscal des sociétés de personnes décide de se transformer le 1<sup>er</sup> mars 2009 en association d'avocats soumise au même régime fiscal. La valeur de l'ensemble des parts de la SCP au 1<sup>er</sup> mars 2009 peut être évaluée à 105 000 €. La SCP a réalisé entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 1<sup>er</sup> mars, un résultat s'élevant à 4 000 €. Elle a inscrit à l'actif de son bilan les biens suivants :*

- clientèle : valeur d'origine 36 000 € et valeur actuelle 100 000 € ;
- matériel informatique : valeur d'origine 8 000 € et valeur actuelle 2 000 € ;
- matériel de bureau : 5 000 € et valeur actuelle 800 €.

*La transformation remplit les conditions pour bénéficier des dispositions de l'article 151 octies C. Il en résulte que :*

- au niveau de la SCP :

*Les conséquences de la cessation d'entreprise prévues aux articles 202 et 746 ne s'appliquent pas. Ainsi, la SCP n'a pas l'obligation de déposer dans un délai de 60 jours un bilan de cessation. Il n'y a pas non plus lieu d'imposer immédiatement à l'impôt sur le revenu, les associés de la SCP, pour la part leur revenant dans le résultat réalisé par la société, du 1<sup>er</sup> janvier à la date de transformation. Ce résultat sera intégré à celui réalisé par l'association pour la période allant du 2 mars au 31 décembre 2009 et imposé dans les conditions de droit commun. Par ailleurs, les plus-values latentes existantes sur les éléments de l'actif n'ont pas à être constatées. Enfin, aucun droit de partage n'est dû lors de la transformation de la SCP.*

- au niveau des associés :

*Au titre de l'annulation des parts de la SCP, la plus-value constatée par les associés s'élève à :*

- 24 000 € pour Messieurs A et B ;
- 12 000 € pour Monsieur C.

*Ces plus-values ne sont pas imposables en 2009 mais devront s'ajouter à la plus-value ou moins-value constatée au titre des droits détenus dans l'association à l'occasion de toute opération à l'origine du retrait total ou partiel du membre de l'association ou de la transformation ou de la cessation de celle-ci.*

*De plus, les reports d'imposition de 15 000 € et de 5 000 €, au titre de l'article 151 octies, dont bénéficient respectivement les associés A et B sont maintenus. Ces reports d'impositions deviendront imposables, au plus tard, à la même date que la plus-value constatée lors de l'annulation des parts de la société.*

### **Section 3 : Obligations déclaratives**

**29.** Les associés de la société ou de l'organisme transformé doivent joindre à leur déclaration de revenus au titre de l'année au cours de laquelle la transformation a été effectuée et des années suivantes un état, établi sur papier libre, faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values ou des moins-values dont l'imposition a été différée et reprenant l'ensemble des éléments mentionnés à l'article 41-0 A bis B de l'annexe III.

### **Section 4 : Entrée en vigueur**

**30.** Ces dispositions s'appliquent aux transformations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009.

BOI lié : 5 G-4-07

DB liée : 5 G 52

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT