

## Comment gérer le passage à l'impôt sur les sociétés ?



Par

**Christophe  
Thévenet**

Avocat au Barreau de Paris, membre du Conseil de l'ordre, 1<sup>er</sup> vice-président de l'ANAAFA, ancien membre du Conseil national des barreaux

**Réputé coûteux en termes de trésorerie, l'option pour le régime de l'impôt sur les sociétés peut pourtant s'effectuer pour un coût négligeable à condition de l'anticiper, de façon à optimiser la mise en œuvre des dispositions fiscales favorables qui viennent largement atténuer les conséquences de l'option.**

### L'INTÉRÊT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Nombreux sont aujourd'hui les avocats convaincus de l'intérêt du passage à l'impôt sur les sociétés (IS), c'est-à-dire le fait d'abandonner la comptabilité de caisse pour opter pour une comptabilité d'engagement. Ce « passage » se fera soit par l'exercice de l'option pour l'IS de la structure d'exercice préexistante (SCP, association ou AARPI<sup>1</sup>), soit par une transformation d'une SCP en SEL, soit encore par la création d'une SEL pour les avocats exerçant à titre individuel ou en association.

Si c'est souvent sous l'angle de la recherche d'une optimisation fiscale ou sociale que ce passage à l'IS est envisagé, la comparaison avec le régime de l'IR<sup>2</sup> montre qu'en cas de distribution de la totalité du résultat de l'exercice (sous forme de rémunérations versées aux dirigeants et associés ou sous forme de dividendes), le régime de l'IS ne donne aucun avantage par rapport à l'IR, voire même, du fait de certains effets de seuil, révèle un léger avantage aux structures soumises au régime des bénéfices non commerciaux (BNC).

Le choix du régime fiscal de l'IS obéit aujourd'hui à une autre logique que la recherche

d'une optimisation fiscale ou sociale : l'objectif premier sera de disposer d'un meilleur outil de gestion de la structure et d'une meilleure maîtrise de la pression fiscale et sociale pesant sur les associés. L'option pour l'IS est ainsi particulièrement intéressante dans les cabinets connaissant une variation significative de leur chiffre d'affaires et/ou de leur résultat d'un exercice sur l'autre, ou dans lesquels le résultat constaté à la fin d'un exercice n'a pas pu être distribué en totalité aux associés faute d'une trésorerie suffisante, alors même qu'ils se trouveront imposés et qu'ils paieront des charges sociales sur la totalité dudit résultat.

### UNE OPTION CÔTEUSE ?

S'ils sont convaincus de l'intérêt du passage à l'IS, celui-ci est souvent redouté par les avocats en ce qu'il serait particulièrement coûteux en trésorerie du fait de la fiscalité applicable aux opérations juridiques conduisant à placer son exercice professionnel sous le régime de l'impôt sur les sociétés. Cette difficulté était réelle lors de la création de la SEL par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 où, lorsque les SCP se sont vues accorder la possibilité d'opter pour l'IS<sup>3</sup> par la loi n° 96-314 du

12 avril 1996. Mais de nombreux aménagements ont depuis été consentis par le législateur fiscal, qui permettent aujourd'hui une option pour l'IS dans une situation de quasi-neutralité en termes de trésorerie.

Cela suppose toutefois d'avoir conscience des conséquences fiscales et sociales engendrées par le choix du régime de l'IS et de préparer le passage à l'IS de façon à pouvoir optimiser l'usage des dispositions fiscales favorables instituées progressivement par le législateur fiscal.

### LA NOTION FISCALE DE CESSATION D'ACTIVITÉ

Qu'il s'agisse d'opter pour l'IS dans une structure d'exercice existante dont le régime fiscal natif est celui des BNC ou bien de créer une SEL qui sera automatiquement assujettie au régime de l'IS, l'opération sera systématiquement regardée par l'administration comme une cessation d'activité ou cessation d'entreprise au plan fiscal. Cette situation résulte du principe de l'autonomie du droit fiscal qui va considérer que le passage d'un régime fiscal à un autre conduit à la disparition de la « personnalité fiscale » connue de l'administration sous le régime des BNC et à la création d'une nouvelle personnalité fiscale soumise au régime de l'IS, même si l'option pour ce dernier régime ne conduit pas à la création d'une personne morale nouvelle au plan juridique.

De ce point de vue, on peut considérer que les conséquences fiscales seront donc pratiquement les mêmes, qu'il s'agisse de créer *ex nihilo* une société de capitaux en la forme d'une SEL soumise à l'IS, de transformer une SCP en SEL ou, pour une SCP ou une association d'avocats préexistante, d'opter pour l'IS.

### LES CONSÉQUENCES FISCALES DU PASSAGE À L'IS

Il ne s'agit pas ici de décrire les différences de taxation entre l'exercice professionnel soumis au régime des BNC et un exercice soumis au régime de l'IS, mais simplement d'examiner les conséquences du passage à l'IS, c'est-à-dire les modalités de la « liquidation fiscale » de la situation du contribuable qui exerçait jusque-là sous le régime des BNC d'une part, et le

traitement fiscal du patrimoine professionnel de l'avocat qu'il exploitera désormais sous le régime de l'IS, d'autre part.

La première conséquence du passage à l'IS sera en effet de générer, outre l'imposition du résultat de l'exercice au jour du transfert, l'établissement de l'impôt au titre :

- des créances acquises, c'est-à-dire et s'agissant d'un cabinet d'avocats, que le montant hors taxes des notes d'honoraires émises mais non encore réglées par les clients à la date du passage à l'IS sera intégrée au montant du chiffre d'affaires pris en compte pour arrêter le résultat de l'exercice à la date du passage à l'IS ;
- des plus-values latentes afférentes aux immobilisations qui existent au jour du passage à l'IS, y compris celles relatives au fonds libéral. Cela revient à considérer qu'un avocat qui apporte son cabinet exploité à titre individuel à une SEL, sera taxé au titre de la plus-value correspondant à la différence entre la valeur d'apport et la valeur d'origine du fonds libéral, cette dernière étant par hypothèse égale à zéro puisque le fonds libéral de l'avocat est créé au jour de sa prestation de serment ;
- des droits d'enregistrement exigibles à l'occasion de l'apport – assimilé à une mutation – du fonds libéral de l'avocat à une SEL.

C'est cette situation, conduisant l'avocat à se trouver potentiellement redevable de sommes importantes vis-à-vis de l'administration fiscale alors qu'il n'a pas encore perçu les revenus servant d'assiette à la détermination de ces impôts, qui peut sembler de prime abord rédhitoire.

Les associés des premiers cabinets d'avocats exploités sous forme de SCP qui optèrent pour l'IS à la fin des années 1990 se trouvèrent ainsi parfois contraints d'emprunter à titre personnel pour solder les impôts dont ils se trouvaient redevables à la suite de cette opération dont ils ne retireraient pourtant aucun revenu immédiat. Ce mécanisme fiscal a également eu pour conséquence d'empêcher les professionnels libéraux de constituer des SEL en dépit de l'intérêt de cette nouvelle forme sociale. Ce n'est qu'après la mise en place progressive depuis le début des années 2000, de dispositifs fiscaux aménageant les conséquences du passage à l'IS que les avocats ont pu constituer des SEL, de sorte que les SELARL représentent aujourd'hui la majorité des structures d'exercice, la part des SCP ne cessant de décroître.

*Qu'il s'agisse d'opter pour l'IS dans une structure d'exercice existante ou bien de créer une SEL, l'opération sera systématiquement regardée par l'administration comme une cessation d'activité ou cessation d'entreprise au plan fiscal.*

<sup>1</sup> Les AARPI (association d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle) ne diffèrent des associations d'avocats de type « classique » que sous l'angle de la responsabilité civile des associés, qui leur est personnelle dans une AARPI et qui est conjointe et indéfinie dans une association. Dans le présent article, le terme « association » désigne aussi bien les associations de type classique que les AARPI, aucune distinction n'étant à faire au plan fiscal entre ces deux formes d'exercice.

<sup>2</sup> Impôt sur le revenu supporté par les associés personnes physiques sur leur part de résultat d'une structure d'exercice soumise au régime des bénéfices non commerciaux (BNC).

<sup>3</sup> Les sociétés civiles professionnelles (SCP), instituées par la loi n° 66-879 du 29 déc. 1966, relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes et les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, pour la part des bénéfices sociaux qui leur est attribuée (CGI, art. 8 ter). L'article 3 de la loi n° 96-314 du 12 avr. 1996 a toutefois complété le § 3 de l'article 206 du CGI et a autorisé les sociétés civiles professionnelles (SCP) à opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

## LES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES DU PASSAGE À L'IS

La première conséquence du passage à l'IS est l'obligation d'établir un arrêté des comptes dans les 60 jours de la date de la cessation d'exercice sous le régime des BNC<sup>4</sup> et de déposer dans ce délai une déclaration fiscale n° 2035 auprès du SIE du lieu d'exercice sous le régime BNC. Le résultat devra prendre en compte non seulement les factures encaissées et les charges réglées depuis le début de l'exercice en cours, mais également des créances acquises et les dettes certaines, le résultat se trouvant de fait arrêté en la forme d'une comptabilité d'engagement. Les créances acquises seront, elles, constituées des factures émises et non réglées au jour du passage à l'IS, les dettes certaines étant constituées des factures ou charges (y compris les charges sociales) qui, bien que non réglées, se rattacheront à l'exploitation du cabinet avant son passage à l'IS, ce qui imposera parfois la réalisation de comptes *prorata temporis*.

Il apparaît souhaitable de procéder à une approbation formelle de cet arrêté des comptes et de la répartition du résultat entre les associés, concrétisée par la signature d'un procès-verbal d'assemblée générale.

## EXERCICE DE L'OPTION POUR L'IS

Dans le cas où le passage à l'IS correspond à l'exercice de l'option de l'article 239 du CGI par une SCP ou une association d'avocats, il faudra notifier cette option au SIE du lieu du siège social, lequel en donnera récépissé.

Conformément à l'article 22 de l'annexe IV au CGI, cette notification doit indiquer :

- la désignation de la société et l'adresse du siège social;
- les nom, prénoms et adresse de chacun des associés ou participants;
- la répartition du capital social entre les intéressés.

Les modalités de signature de la notification de l'option ont été modifiées par un arrêté du 28 décembre 1992. En application de celui-ci, la notification doit être signée dans les conditions prévues par les statuts ou, à défaut, par tous les associés ou participants. Autrement dit, l'exigence de la signature de

tous les associés ou participants de la société ne sera requise que dans l'hypothèse où les statuts ne prévoient aucune modalité particulière d'exercice de l'option. Les conséquences d'une telle option sont toutefois suffisamment importantes pour recommander dans tous les cas l'établissement d'un procès-verbal d'assemblée générale qui sera signé par tous les associés.

Par ailleurs, l'article 239 du CGI prévoit que l'option doit être exercée avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel l'entreprise souhaite être soumise pour la première fois à l'impôt sur les sociétés, l'option pouvant bien entendu être exercée avant le début de l'exercice à partir duquel elle produira ses effets.

## IRRÉVOCABILITÉ DE L'OPTION

Les articles 239 du CGI et 22 de l'annexe IV au CGI disposent que l'option exercée par les sociétés de personnes pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés est irrévocable. Les associés ne peuvent donc pas revenir sur leur option, sauf dans le cas particulier d'une société de famille.

## LE SORT DES CRÉANCES ACQUISES

Que le passage à l'IS ait lieu à la fin d'un exercice ou bien en cours d'exercice, l'opération conduira à la détermination d'un résultat dans lequel sera pris en compte non seulement le montant total des notes d'honoraires encaissées depuis le début de l'exercice, mais également le montant des factures émises mais non encore encaissées. Le risque est alors pour l'avocat de se trouver redevable d'un impôt sur le revenu dont le montant aura en partie pour assiette des honoraires dont le recouvrement peut être incertain ou largement différé dans le temps. Les textes fiscaux et la pratique permettent cependant de limiter considérablement les conséquences défavorables de la prise en compte des créances acquises.

## LA GESTION DU COMPTE CLIENT

Il faudra en premier lieu – et le plus tôt possible avant le passage à l'IS – procé-

der à une analyse du compte client: bien souvent, dans les cabinets exerçant sous le régime des BNC, il subsiste dans le temps des factures anciennes totalement irrécouvrables, soit parce qu'elles sont prescrites, soit parce que le client a disparu ou a fait l'objet d'une procédure de liquidation judiciaire. Il conviendra dès lors de sortir ces factures du compte client et d'émettre les avoirs correspondant afin de les annuler.

Dans un second temps, il faudra engager une relance des factures recouvrables venues à échéance. L'expérience montre que ces relances, que l'on justifiera éventuellement par une modification de la forme sociale du cabinet, sont généralement bien acceptées des clients et assurent un recouvrement satisfaisant des factures les plus anciennes. Ce travail permettra également d'engager une procédure de taxation à l'encontre des clients indécents, tout en justifiant du caractère douteux des dites créances qui ne seront alors pas prises en compte pour l'établissement du résultat. Le montant du compte client qui sera incorporé aux encaissements déjà réalisés au cours de l'exercice en cours correspondra ainsi à des créances recouvrables, limitant le risque du règlement d'un impôt sur le revenu sur des sommes qui ne seraient pas ultérieurement perçues par le cabinet.

## LE TRANSFERT DES CRÉANCES ACQUISES À LA SEL

Bien qu'il ne s'agisse que d'une option que chaque avocat est libre d'exercer lors du passage à l'IS, les dispositions de l'article 202 *quater* du CGI offrent la possibilité de transférer sur la comptabilité de la structure assujettie à l'IS les créances et dettes de moins de trois mois, lesquelles ne seront donc plus prises en compte dans la déclaration n° 2035 arrêtée à la date du passage à l'IS. Ce dispositif fiscal permet ainsi de transférer à la SEL l'imposition des factures émises dans les trois mois précédant le passage à l'IS et la cessation de l'exercice individuel sous le régime des BNC. Il faut souligner que l'exercice de l'option de l'article 202 *quater* permettra non seulement de neutraliser une part importante des créances acquises et des dépenses engagées au titre des trois mois précédant la transformation, mais il assurera également une rentrée immédiate de trésorerie dans la structure exploitée à l'IS.

## L'ÉTALEMENT DE L'IR

Si malgré une préparation du passage à l'IS ou à défaut d'exercer l'option de l'article 202 *quater*, le montant de l'impôt sur le revenu dont sera redevable l'avocat passant à l'IS venait à menacer sa trésorerie, il sera possible d'étaler l'impôt sur le revenu découlant de la comptabilisation des créances acquises, sur un délai de trois à cinq ans, sur option effectuée au visa de l'article 1663 *bis* du CGI. Sur demande expresse et irrévocable du contribuable, ce texte permet le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises de façon fractionnée par parts égales, soit sur l'année de cessation d'exercice en BNC et les deux années suivantes, soit sur l'année de cessation et les quatre années suivantes. Le fractionnement donne lieu au paiement de l'intérêt, au taux légal, recouvré dans les mêmes conditions et sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt en principal.

## LA NEUTRALISATION DE LA TAXATION DES PLUS-VALUES

Alors que l'apport de son fonds libéral réalisé par un avocat individuel à une SEL en constitution ou la transformation d'une SCP en SEL ne génère aucun revenu, la taxation des plus-values latentes sur la clientèle constatées à la date du passage à l'IS constitue un obstacle sérieux du fait de l'importance du montant de l'impôt théoriquement exigible. La mesure de la situation ayant été prise, plusieurs dispositifs fiscaux sont venus successivement permettre la quasi-neutralisation de l'imposition des plus-values normalement exigible lors du passage du régime fiscal des BNC à celui de l'IS. Le premier dispositif favorable résulte des dispositions de l'article 202 *ter* du Code général des impôts applicables aux transformations des SCP en SEL.

Dans la mesure où la modification de la forme sociale n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle, et sous réserve que les immobilisations détenues par la SCP soient reprises au bilan de la SEL pour des montants identiques, le mécanisme de l'article 202 *ter* du CGI évitera l'imposition des plus-values latentes incluses dans l'actif social<sup>5</sup>. Une copie du bilan d'ouverture devra être transmise au service des impôts dans les soixante jours du début d'activité de la SEL à fins de

*Il sera possible d'étaler l'impôt sur le revenu découlant de la comptabilisation des créances acquises, sur un délai de trois à cinq ans, sur option effectuée au visa de l'article 1663 bis du CGI.*

<sup>4</sup> Art. 202.1 du CGI: « Dans le cas de cessation de l'exercice d'une profession non commerciale, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices provenant de l'exercice de cette profession y compris ceux qui proviennent de créances acquises et non encore recouvrées et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi. Les contribuables doivent, dans un délai de soixante jours déterminé comme il est indiqué ci-après, aviser l'administration de la cessation et lui faire connaître la date à laquelle elle a été ou sera effective, ainsi que, s'il y a lieu, les noms, prénoms et adresse du successeur. »

<sup>5</sup> Art. 202 *ter* CGI: « ...Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné. »

<sup>6</sup> BOI-BIC-CESS-10-20-30: « ...les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes incluses dans l'actif social ne font pas l'objet d'une imposition immédiate si certaines conditions sont satisfaites. »

7 Art. 151 octies I du CGI: « Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindécies et réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité peuvent bénéficier des dispositions suivantes:

L'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure. Toutefois, en cas de transmission à titre gratuit à une personne physique des droits sociaux rémunérant l'apport ou de la nue-proprété de ces droits, le report d'imposition est maintenu si le bénéficiaire de la transmission prend l'engagement d'acquitter l'impôt sur la plus-value à la date où l'un des événements prévus à la phrase précédente se réalise. »

8 Art. 151 octies du CGI: « Lorsque l'apport a été consenti à une société civile professionnelle, le report d'imposition prévu au premier alinéa du présent article est maintenu, en cas d'opérations soumises aux dispositions du I de l'article 151 octies A ou de transformation de la société civile professionnelle en société d'exercice libéral. Il est mis fin à ce report lorsqu'intervient l'un des événements mentionnés à ce même I;

Le report d'imposition prévu au premier alinéa est maintenu en cas d'échange des droits sociaux mentionnés au même alinéa résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange. »

9 Art. 719 du CGI instituant un droit d'enregistrement proportionnel (0 % jusqu'à 23 000 €, 2 % entre 23 000 € et 107 000 €, 0,60 % de 107 000 € à 200 000 € et 2,60 % au-delà).

10 L'enregistrement des apports donne lieu au paiement d'un droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €.

11 Réponse du ministère de l'Économie, de l'Industrie et de l'Emploi publiée dans le JO Sénat du 23 oct. 2008, p. 2119 à la question écrite n° 04928 de M. J.-M. Pastor publiée dans le JO Sénat du 26 juin 2008, p. 1258: « ...le bénéfice du droit fixe acquitté lors du changement de régime fiscal n'est pas remis en cause lorsque l'associé concerné prend l'engagement de conserver les titres de la société absorbante, remis en échange des parts de la société absorbée au moment de la fusion, jusqu'à l'expiration du délai de trois ans. Ce délai est décompté à la date du changement de régime fiscal. »

contrôle. De même, lors de la constitution d'une SEL, si celle-ci se réalise par apport en nature du fonds d'exercice libéral de l'avocat, l'article 151 octies du CGI<sup>7</sup> permet de bénéficier d'un report de taxation de la plus-value d'apport résultant de l'accroissement de la valeur de la clientèle créée ou acquise par l'avocat avant le passage à l'IS.

La taxation de la plus-value d'apport est ainsi reportée jusqu'à la date de réalisation de l'un des événements suivants:

- cession à titre onéreux des parts sociales reçues en rémunération de l'apport;
- rachat des parts par la société;
- changement d'activité.

Il faudra alors joindre chaque année à la déclaration fiscale de la structure d'exercice soumise à l'IS, le registre des plus-values en report d'imposition, sauf à risquer une remise en cause du régime favorable de l'article 151 octies. Il convient cependant de prendre garde à l'un des effets pervers de ce report. Il n'est pas rare en SEL qu'un conflit entre associés entraîne un ou plusieurs retraits, si le retrait est prévu par les statuts. Le retrait se réalise bien souvent par la reprise de la clientèle apportée et l'annulation des parts correspondantes. Il n'y a donc pas de mouvement en numéraire pour ne pas pénaliser la SEL, en revanche la plus-value en report d'imposition devient exigible pour le retenant, ce qui constitue un sérieux obstacle.

À noter que les dispositions de l'article 151 octies permettent également de maintenir le report d'imposition des plus-values initialement constatées par un avocat individuel qui a apporté ses éléments d'actif à une SCP, en cas de transformation ultérieure de la SCP en SEL ou encore, en cas de fusion ultérieure de la SEL avec une autre SEL.

## LES DROITS D'ENREGISTREMENT

Le passage à l'IS étant constitutif d'une mutation pour l'administration fiscale, un droit d'enregistrement proportionnel<sup>9</sup> est normalement exigible en cas d'apport d'un fonds libéral exploité sous le régime fiscal des BNC à une SEL à l'IS. Mais l'opération pourra également bénéficier d'un dispositif favorable en étant simplement taxée au droit fixe<sup>10</sup> conformément aux dispositions des articles 809 et 810 - III du code général des impôts, si l'apporteur s'engage à conserver les titres pendant trois ans. Cet avantage ne sera pas remis en cause à la suite d'une fusion ultérieure de la SEL avec une autre SEL, même si cette opération intervient dans le délai de trois ans précité<sup>11</sup>.

## LA LIBERTÉ DU CHOIX

Les dispositifs fiscaux applicables aux opérations conduisant à exercer dans une structure d'exercice à l'IS permettent aujourd'hui de réaliser le changement de régime fiscal sans menacer la trésorerie des avocats concernés. Cela suppose toutefois de prendre le temps de préparer l'opération, en se faisant éventuellement assister par un confrère expérimenté afin de sécuriser tous les aspects liés à ce changement de régime fiscal qui s'accompagne le plus souvent d'un changement de la forme sociale de la structure (ou d'une refonte des statuts) et d'un changement de régime fiscal et social pour les associés.

En d'autres termes, le choix de l'IS n'est plus aujourd'hui dicté par un simple espoir d'optimisation fiscale mais par un choix raisonné de gestion du cabinet, lequel doit s'inscrire dans un projet d'entreprise partagé par tous les associés et dont les conséquences auront été soigneusement mesurées.