



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 G-4-01

N° 111 du 21 JUIN 2001

5 F.P. / 44 – G 52

INSTRUCTION DU 13 JUIN 2001

BENEFICES NON COMMERCIAUX. REGLES PARTICULIERES D'IMPOSITION DES CREANCES ACQUISES EN CAS DE CHANGEMENT DE MODE D'EXERCICE DE LA PROFESSION. COMMENTAIRES DU 5° DU I DE L'ARTICLE 19 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 1999 (LOI N° 99-1173 DU 30 DECEMBRE 1999).

(C.G.I., art. 202 quater et 1663 bis)

NOR : ECO F 01 20063 J

[Bureaux B1 et C2]

E C O N O M I E G E N E R A L E D E L A M E S U R E

Les règles prévues à l'article 202 du CGI en cas de cessation d'activité s'appliquent, en général, lors du changement de mode d'exercice d'une activité libérale.

Cet article prévoit qu'en 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 des créances acquises et non encore recouvrées - est immédiatement établi. Corrélativement, les dépenses engagées et non encore payées sont prises en compte.

L'article nouveau 202 quater du CGI prévoit que l'imposition des créances acquises et la déduction des dépenses engagées, au titre de la période de trois mois qui précède le changement du mode juridique ou fiscal d'exploitation d'une profession libérale et non encore recouvrées ou payées au cours de cette période, peuvent être reportées au nom de la société qui les recouvre ou qui les acquitte, sous réserve d'une option conjointe du contribuable concerné et de cette société.

Ce dispositif qui s'applique pour les changements de mode juridique ou fiscal d'exploitation intervenus entre le 1er janvier 2000 et le 31 décembre 2002 est commenté dans la présente instruction.



207

- 9 -

21 juin 2001

1 507111 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Michel BERNE

Impression : Maulde et Renou

Abonnement : 890 FFTC

Prix au N° : 20,00 FFTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
--------------	---

SECTION 1 : Champ d'application du dispositif prévu à l'article 202 quater du CGI	5
--	----------

A. PRECISIONS SUR LE CHAMP D'APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 202 DU CGI	6
B. OPERATIONS OUVRANT DROIT AUX DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 202 QUATER DU CGI	10
C. CONTRIBUABLES CONCERNES	11
D. SOCIETES CONCERNEES	22

SECTION 2 : Modalités d'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI	25
--	-----------

A. DEFINITION DES CREANCES ACQUISES ET DES DEPENSES ENGAGEES	26
B. COMPUTATION DE LA PERIODE DE TROIS MOIS	30
C. EXERCICE D'UNE OPTION	37
D. PRISE EN COMPTE PAR LA SOCIETE DES CREANCES ACQUISES ET DES DEPENSES ENGAGEES	46
E. INSCRIPTION DES CREANCES ACQUISES AU BILAN DE LA SOCIETE QUI SUPPORTE L'IMPOSITION	52

SECTION 3 : Période d'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI	60
SECTION 4 : Précisions concernant les dispositions de l'article 1663 bis du CGI	61

A. FRACTIONNEMENT EN CAS DE RESULTAT NEGATIF	62
B. ARTICULATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 202 QUATER DU CGI AVEC CELLES DE L'ARTICLE 1663 BIS DU CGI	65

1. Les règles prévues à l'article 202 du CGI en cas de cessation d'activité s'appliquent, en général, lors du changement de mode d'exercice d'une activité professionnelle non commerciale. L'impôt sur le revenu est immédiatement établi à raison des bénéfices professionnels, y compris les créances acquises et non encore recouvrées, qui n'ont pas été imposées. Corrélativement, les dépenses engagées et non encore payées sont prises en compte.

2. L'article 1663 bis du CGI permet, dans certains cas, aux contribuables qui changent de mode d'exercice d'une profession libérale de demander que le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises soit fractionné sur l'année de cessation et les deux ou les quatre années suivantes (voir DB 5 G 52, n°s 8 à 48).

3. L'article 202 quater du CGI, issu de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999 (loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999, JO du 31) prévoit que l'imposition des créances acquises et la déduction des dépenses engagées, au titre de la période de trois mois qui précède le changement du mode juridique ou fiscal d'exploitation d'une profession non commerciale ou d'une profession libérale et non encore recouvrées ou payées au cours de cette période peuvent, sous certaines conditions, être reportées au nom de la société qui les recouvre ou les acquitte.

Ce dispositif concerne les changements de mode juridique ou fiscal d'exploitation intervenus entre le 1er janvier 2000 et le 31 décembre 2002.

4. La présente instruction commente les dispositions de l'article 202 quater du CGI et apporte des précisions sur les modalités d'application de l'article 1663 bis du CGI.

SECTION 1 :

Champ d'application du dispositif prévu à l'article 202 quater du CGI

5. Le dispositif prévu à l'article 202 quater du CGI concerne des situations dans lesquelles les règles prévues à l'article 202 du CGI sont applicables.

A. PRECISIONS SUR LE CHAMP D'APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 202 DU CGI

6. L'article 202 du CGI prévoit que 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. Corrélativement, les dépenses engagées et non encore payées sont prises en compte (DB 5 G 52, n° 1).

I. Changements de mode d'exercice entraînant application des dispositions de l'article 202 du CGI

7. Les règles prévues à l'article 202 du CGI s'appliquent :

- lorsqu'un contribuable exerçant à titre individuel une profession non commerciale devient, pour exercer cette profession, associé d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (société civile professionnelle – SCP - notamment) ou d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés (société d'exercice libéral - SEL - notamment) ;

- en cas de transformation d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (SCP notamment), en une société soumise à l'impôt sur les sociétés (SEL notamment). Dans ce cas, l'impôt sur le revenu est établi au nom de chacun des associés en proportion de ses droits dans la société en tenant compte, à la date de la transformation, des créances acquises et non encore recouvrées et des dépenses engagées et non encore payées ;

- en cas de fusion ou de scission de sociétés relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (SCP notamment). Ces opérations entraînent, pour la société absorbée ou scindée, les conséquences fiscales d'une dissolution. La dissolution est, quelle que soit sa cause, assimilée à une cessation d'activité. L'impôt sur le revenu est établi au nom de chacun des associés en proportion de ses droits dans la société dans les conditions prévues à l'article 202 du CGI, c'est-à-dire en tenant compte, à la date de la dissolution, des créances acquises et non encore recouvrées et des dépenses engagées et non encore payées.

8. L'article 202 ter-I du CGI prévoit que les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise sont applicables lorsqu'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (SCP notamment) et dont les résultats sont imposables au nom des associés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux change totalement ou partiellement de régime fiscal. Tel est le cas lorsque cette société opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. L'impôt sur le revenu est établi au nom de chacun des associés en proportion de ses droits dans la société dans les conditions prévues à l'article 202 du CGI, c'est-à-dire en tenant compte, à la date de l'option, des créances acquises et non encore recouvrées et des dépenses engagées et non encore payées (DB 5 G 52, n°s 58 à 64).

II. Changements de mode d'exercice n'entraînant pas application des dispositions de l'article 202 du CGI

9. Sous réserve que l'opération ne s'accompagne pas d'un changement d'objet social ou d'activité réelle de la société, les dispositions de l'article 202 du CGI ne sont pas applicables :

- en cas de transformation d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (SCP notamment) en une autre forme de société relevant du même régime fiscal (DB 4 H 623, n° 2 et 5 G 4814, n° 2) ;

- en cas de transformation d'une société en participation ou d'une société créée de fait relevant du régime fiscal des sociétés de personnes en une société de droit relevant du même régime fiscal telle qu'une SCP (DB 4 H 625, n°s 1 à 5 et 5 G 4814, n° 4).

B. OPERATIONS OUVRANT DROIT AUX DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 202 QUATER DU CGI

10. Les dispositions prévues à l'article 202 quater du CGI sont susceptibles de s'appliquer dans les situations suivantes :

- cessation par une personne physique de son activité professionnelle non commerciale ou libérale exercée à titre individuel pour devenir associé d'une société qui relève du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (SCP notamment), ou d'une SEL ;

- transformation d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI et exerçant une activité libérale (SCP notamment) en SEL ;

- fusion ou scission d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (SCP notamment), au profit d'une société relevant du même régime fiscal, ou d'une SEL ;

- opérations visées au I de l'article 151 octies A du CGI, à savoir la fusion ou la scission d'une SCP non soumise à l'impôt sur les sociétés au profit de toute autre société, qu'elle soit ou non soumise à cet impôt et quelle qu'en soit la forme ;

- option d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI et exerçant une activité libérale (SCP notamment) pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

NOTA : Les opérations de fusion ou de scission ne peuvent pas concerner les sociétés en participation ou les sociétés créées de fait dès lors que ces sociétés sont dépourvues de la personnalité morale.

Par ailleurs, les opérations d'apport partiel d'actif, qui sont également mentionnées à l'article 151 octies A du CGI, ne sont pas concernées par les dispositions de l'article 202 quater du code précité, dès lors qu'un tel apport n'entraîne pas une cessation d'activité non commerciale au sens de l'article 202 du CGI.

C. CONTRIBUABLES CONCERNES

11. Le nouveau dispositif concerne les contribuables exerçant une profession non commerciale à titre individuel ou dans le cadre d'une société soumise au régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI et dont la situation est affectée par l'un des événements définis au n° Erreur ! Source du renvoi introuvable... Ces sociétés s'entendent de celles dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

Ces sociétés peuvent revêtir l'une des formes suivantes :

- société en nom collectif ;
- société en commandite simple ;
- société civile et notamment SCP ;

- entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) dont l'associé unique est une personne physique, y compris les SEL constituées sous la forme d'une EURL (voir n° 24.) ;
- société en participation et société créée de fait.

I. Condition d'exercice d'une activité professionnelle

1. Exercice d'une activité professionnelle

12. Pour bénéficier des dispositions de l'article 202 quater du CGI, la personne physique qui devient associé d'une société doit poursuivre l'exercice d'une activité professionnelle non commerciale (voir n° 16.) dans la société.

13. Par ailleurs, les sociétés - SCP ou autres sociétés de personnes - qui optent pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés doivent exercer une activité libérale dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux.

2. Activités concernées

14. Aux termes de l'article 92 du CGI, la catégorie des revenus non commerciaux comprend les bénéficiaires :

- des professions libérales (DB 5 G 112, n°s 1 à 5) ;
- des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants (DB 5 G 113, n°s 1 et 2) ;
- et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéficiaires ou de revenus (DB 5 G 114).

15. Conformément à la jurisprudence administrative, le caractère professionnel d'une activité non commerciale s'apprécie au regard de deux critères : l'activité doit être exercée à titre habituel et constant et dans un but lucratif (voir DB 5 G 25, n°s 4 à 6).

16. Pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI, les activités professionnelles non commerciales comprennent les activités libérales, celles des titulaires de charges et offices non commerciaux et, d'une manière générale, les autres activités de nature non commerciale exercées à titre professionnel.

17. Les activités libérales s'entendent des activités définies aux n°s 1 à 5 de la documentation de base 5 G 112 et de celles des titulaires de charges et offices non commerciaux définies aux n°s 1 et 2 de la documentation de base 5 G 113, à l'exclusion de toute autre activité non commerciale.

3. Conséquences au regard des dispositions de l'article 202 quater du CGI

18. La mesure prévue à l'article 202 quater du CGI n'est pas applicable à l'associé de société qui n'exercerait aucune activité professionnelle dans la société et qui serait donc un simple apporteur de capitaux ou se comporterait comme tel.

II. Régime d'imposition des contribuables concernés

19. Pour bénéficier des dispositions prévues à l'article 202 quater du CGI, la personne physique qui cesse l'exercice d'une activité non commerciale individuelle pour devenir associé d'une société peut relever, pour l'exercice de son activité individuelle :

- soit du régime déclaratif spécial mentionné à l'article 102 ter du CGI lorsque les recettes n'excèdent pas la limite de 175 000 F hors taxes ajustée au prorata de la durée d'exploitation au cours de l'année civile (DB 5 G 322, n° 10) ;

- soit du régime de la déclaration contrôlée lorsque les recettes excèdent la limite précitée ou lorsque ce régime s'applique à titre obligatoire ou du fait d'une option (voir DB 5 G 3111, n°s 1 à 13).

20. En tout état de cause, le régime de la déclaration contrôlée s'applique à titre obligatoire aux associés de sociétés de personnes visées aux articles 8 et 8 ter du CGI exerçant une activité non commerciale (CGI, art. 103).

III. Exclusion en cas d'application des dispositions de l'article 93 A du CGI

21. Les dispositions de l'article 202 quater du CGI ne sont pas applicables lorsque le bénéfice de la personne physique qui devient associé d'une société ou la société qui fait l'objet d'une transformation ou qui est absorbée ou scindée ou qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, est déterminé selon les règles des créances acquises conformément à l'article 93 A du CGI (voir DB 5 G 221, n°s 13 à 34). En effet, l'application de l'article 202 du CGI ne modifie pas la situation de ces personnes ou sociétés en ce qui concerne le rattachement de leurs créances et de leurs charges nées pendant une période où les dispositions de l'article 93 A du CGI étaient applicables. Bien entendu, les dispositions de l'article 202 quater du CGI peuvent s'appliquer aux créances et aux dettes dont le fait générateur est antérieur à la date d'effet de l'option pour l'application du régime défini à l'article 93 A du CGI et n'excède pas trois mois lors de la réalisation de l'événement entraînant l'application de l'article 202 du même code.

D. SOCIETES CONCERNEES

22. La nouvelle structure d'exercice peut être une société de personnes soumise au régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (voir n° Erreur ! Source du renvoi introuvable..) ou ayant opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou encore une société d'exercice libéral.

23. Les sociétés d'exercice libéral instituées par la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 concernent toutes les professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé. Ce sont soit des sociétés anonymes (SELAFA), soit des sociétés à responsabilité limitée (SELARL), soit encore des sociétés en commandite par actions (SELCA) ; elles sont soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés (voir DB 5 G 485, n°s 1 à 5).

24. Dans le cas où une SEL est constituée sous la forme d'une EURL dont l'associé unique est une personne physique, cette EURL est soumise au régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI, sauf option pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Les résultats de l'EURL sont soumis à l'impôt sur le revenu au nom de l'associé unique dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, selon le régime de la déclaration contrôlée (voir DB 5 G 485, n° 6).

SECTION 2 :

Modalités d'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI

25. L'imposition des créances acquises et la déduction des dépenses engagées au titre de la période de trois mois qui précède la réalisation de l'événement entraînant l'application de l'article 202 du CGI, et qui n'ont pas encore été recouvrées ou payées au cours de cette même période, peut être reportée au nom de la société bénéficiaire de l'apport ou de la société issue de la modification, à condition que les créances et les dettes soient inscrites au bilan de cette société.

A. DEFINITION DES CREANCES ACQUISES ET DES DEPENSES ENGAGEES

I. Créances acquises

26. Les créances qui entrent dans le champ d'application du nouveau dispositif s'entendent des **créances acquises**, au sens des dispositions des 2 et 2 bis de l'article 38 du CGI, au cours des trois mois précédant la réalisation de l'événement qui entraîne l'application de l'article 202 du CGI (voir n° 30.).

Une créance est acquise lorsqu'elle est certaine dans son principe et déterminée dans son montant (CGI, art. 38-2). Selon l'article 38-2 bis du CGI, les produits correspondant à des créances sur la clientèle sont rattachés à l'exercice au cours duquel l'achèvement des prestations est intervenu.

Pour plus de précisions sur la notion de créances acquises, voir DB 5 G 52, n° 61.

II. Dépenses engagées

27. Une dépense est considérée comme engagée lorsqu'elle présente le caractère de dette certaine dans son principe et dans son montant, ce qui implique que la créance correspondante soit considérée comme acquise par l'autre contractant, au sens de l'article 38-2 du CGI (voir n° 26.).

Les dépenses engagées qui sont prises en compte dans le cadre des dispositions de l'article 202 quater du CGI doivent avoir acquis le caractère de dette certaine au cours de la période de trois mois qui précède l'événement qui a entraîné l'application de l'article 202 du CGI. Bien entendu, ces dépenses doivent correspondre à des charges nécessitées par l'exercice de la profession non commerciale.

III. Conséquences au regard des dispositions de l'article 202 quater du CGI

28. Les créances acquises non encore recouvrées à la date de l'événement qui entraîne l'application de l'article 202 du CGI comprennent :

- la rémunération des prestations de services achevées au cours de la période de trois mois ;
- s'agissant des prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, la part de produits correspondant aux prestations déjà exécutées au cours de la période de trois mois ;
- les produits correspondant à des ventes de biens dont la livraison est intervenue au cours de la même période.

Les travaux en cours ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat à la date de l'événement qui entraîne l'application de l'article 202 du CGI.

29. Les créances douteuses correspondant à ces prestations et à ces ventes peuvent être admises en déduction de ce résultat sous forme de provisions à la condition que le contribuable ou la société justifie d'un risque réel de non-recouvrement dans les conditions prévues au 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

B. COMPUTATION DE LA PERIODE DE TROIS MOIS

30. Pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI, les créances acquises et non encore recouvrées ainsi que les dépenses engagées et non encore payées à la date de l'événement qui a entraîné les conséquences d'une cessation d'activité doivent avoir pris naissance au cours de la période de trois mois qui précède cet événement.

I. Calcul de la période de trois mois

31. La période de trois mois est calculée de quantième à quantième, avec pour point d'arrivée la date de réalisation de l'événement qui a entraîné la cessation d'activité.

32. Cette date peut être déterminée de la manière suivante :

- en cas de cessation d'activité exercée à titre individuel, il s'agit de la date à laquelle le contribuable devient associé de la société. En pratique, les dispositions de l'article 202 quater du CGI ne sont applicables que si le contribuable devient associé de la société dès la cessation de son activité exercée à titre individuel ;
- en cas de transformation de société, il s'agit de la date de changement des statuts ;
- en cas d'option d'une société de personnes pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, c'est la date d'effet de l'option prévue par la société ;
- en cas de fusion ou scission de société, il s'agit de la date de réalisation de l'opération.

II. Précisions concernant la date des opérations de fusion ou de scission

1. Généralités sur la date d'effet des opérations

33. L'article 372-2 de la loi du 24 juillet 1966, modifiée, sur les sociétés commerciales prévoit que la fusion ou la scission prend effet :

- en cas de création d'une ou plusieurs sociétés nouvelles, à la date d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés, de la nouvelle société ou de la dernière d'entre elles ;
- dans les autres cas, à la date de la dernière assemblée générale ayant approuvé l'opération sauf si le contrat prévoit que l'opération prend effet à une autre date, laquelle ne doit pas être antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la ou des sociétés qui transmettent leur patrimoine.

2. Cas particulier des opérations avec effet rétroactif

34. Lorsqu'un effet rétroactif est attaché aux contrats de fusion ou de scission par la volonté des parties, les conséquences de cette rétroactivité affectent les résultats de la période au cours de laquelle ces contrats ont été effectivement conclus (voir BOI 4 I-2-00, n° 86).

La clause de rétroactivité s'impose aux parties comme à l'administration en matière d'impôt sur le revenu dès lors que le fait générateur de l'imposition des résultats des exercices en cours n'est pas intervenu.

En raison du principe de la spécialité des exercices, les clauses de rétroactivité ne peuvent pas conduire à rectifier les résultats de la période précédente. Les effets de l'opération restent donc sans influence sur les résultats imposables dégagés par chacune des sociétés au cours des exercices qui précèdent celui au cours duquel l'opération est réalisée (voir BOI 4 I-2-00, n° 94).

35. S'agissant des sociétés relevant du régime prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI et qui exercent une activité non commerciale (SCP notamment), l'exercice correspond toujours, du point de vue fiscal, à l'année civile.

Par conséquent, lorsqu'un effet rétroactif est attaché au contrat de fusion ou de scission affectant une telle société, la date d'effet de l'opération ne peut conduire à rectifier les résultats de l'année précédant celle au cours de laquelle l'opération a été approuvée par les associés.

Dans le cas contraire, la fusion ou la scission est réputée réalisée au 1er janvier de l'année au cours de laquelle elle a été approuvée par les associés.

36. Exemple :

Une SCP est absorbée par une SEL en 2001. La fusion est approuvée par les assemblées générales des associés le 1er juillet 2001.

La période de rétroactivité opposable à l'administration est comprise entre le 1er janvier et le 30 juin 2001.

La date d'effet de la fusion peut, par exemple, être valablement fixée au 1er avril 2001.

Dans cette hypothèse, les créances acquises et les dépenses engagées qui n'ont pas encore été recouvrées ou payées au 1er avril 2001 et qui correspondent à la période comprise entre le 1er janvier 2001 et le 31 mars 2001 inclus peuvent bénéficier des dispositions de l'article 202 quater du CGI.

En revanche, si la date d'effet de la fusion est fixée au 1er décembre 2000, cette date n'est pas opposable à l'administration et la fusion est réputée réalisée, au plan fiscal, le 1er janvier 2001. Les créances acquises et les dépenses engagées qui n'ont pas encore été recouvrées ou payées au 1er janvier 2001 et qui correspondent à la période comprise entre le 1er octobre 2000 et le 31 décembre 2000 inclus peuvent bénéficier des dispositions de l'article 202 quater précité.

C. EXERCICE D'UNE OPTION

I. Etablissement de l'option

37. Conformément au III de l'article 202 quater du CGI, l'application des dispositions de cet article est subordonnée à l'exercice d'une option établie sur papier libre en double exemplaire, qui doit être signée conjointement :

- par le contribuable, qui est, selon le cas, la personne physique devenue associée de la société ou une personne physique associée de la société transformée, absorbée ou scindée ou de la société qui a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;

- et par le représentant légal de la société qui recouvre les créances et acquitte les dettes (voir n° 46.).

38. Dès lors que les dispositions prévues à l'article 202 quater du CGI sont facultatives, l'option doit être exercée individuellement par chaque contribuable. Il existe donc autant de demandes d'option conjointes que d'associés demandant l'application de ces dispositions.

39. Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (SCP notamment), il appartient à chacun des associés d'exercer l'option à raison de la part des créances acquises et de dépenses engagées correspondant à ses droits dans la société.

40. L'option exercée par un associé reste sans effet sur la situation des autres associés. A l'inverse, le fait qu'un ou plusieurs associés n'optent pas pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI ne prive pas les autres associés de la faculté d'exercer une telle option.

II. Contenu de l'option

41. La demande d'option doit comporter l'indication du montant et de la date d'acquisition des créances et d'engagement des dépenses pour lesquelles le report de l'imposition ou de la déduction est demandé, ainsi que, lorsqu'elle est exercée par l'associé d'une société, l'indication de la part de ces créances et de ces dépenses correspondant aux droits de l'associé qui a exercé l'option.

III. Déclaration de l'option

42. Le contribuable doit joindre sa demande d'option :

- en cas de cessation de l'exercice de l'activité professionnelle à titre individuel, à la déclaration des résultats (n° 2 035) ou à la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2 042) souscrites dans le délai de 60 jours mentionné au 1 de l'article 202 du CGI (la déclaration n° 2 035 n'est pas exigée des contribuables qui relèvent du régime déclaratif spécial prévu à l'article 102 ter du CGI) ;

- lorsque l'activité professionnelle est exercée dans le cadre d'une société de personnes, à la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2 042) déposée par l'associé dans le délai de 60 jours mentionné au 1 de l'article 202 précité et faisant apparaître sa part dans les résultats de la société.

43. La société qui recouvre les créances et acquitte les dettes doit adresser sa demande d'option, ou ses demandes d'option en cas de pluralité d'associés demandant le bénéfice des dispositions de l'article 202 quater du CGI (voir n° 38.) à la direction des services fiscaux dont elle dépend pour le dépôt de ses déclarations de résultats, dans un délai de 60 jours à compter de la date de l'événement qui justifie le dépôt de la demande (voir n° 32.).

IV. Conséquences de l'option

44. L'option a pour conséquence de reporter la prise en compte des créances et des dettes dans le résultat imposable de la société qui les recouvre ou les acquitte (voir n° 46.).

45. Cela dit, certains associés peuvent ne pas exercer l'option pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI (voir n° 39.). Cette prise en compte des créances et des dettes dans le résultat de la société ne concerne dans ce cas que la quote-part de leur montant correspondant aux droits des associés qui ont exercé l'option.

D. PRISE EN COMPTE PAR LA SOCIETE DES CREANCES ACQUISES ET DES DEPENSES ENGAGEES

46. Lorsque l'option pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI est exercée, les créances acquises et les dépenses engagées au titre des trois mois qui précèdent la réalisation de l'événement justifiant l'exercice de cette option sont, conformément au II de cet article, prises en compte pour la détermination du résultat imposable de la société qui les recouvre ou les acquitte.

Cette prise en compte s'effectue :

- au titre de l'exercice en cours, au premier jour du mois qui suit la période de trois mois susvisée (voir n° 30.) ;

- ou, lorsque le résultat de la société est déterminé en tenant compte des recettes encaissées et des dépenses payées selon les règles de droit commun des bénéficiaires non commerciaux prévues à l'article 93 du CGI, au titre de l'année de leur encaissement ou de leur paiement.

I. La société est soumise à l'impôt sur les sociétés

47. Les créances et les dettes sont apportées :

- à une SEL ou à toute autre société soumise à l'impôt sur les sociétés ;

- ou font partie du patrimoine d'une société de personnes (SCP notamment) qui a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou s'est transformée en SEL.

48. Les créances acquises et les dépenses engagées sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice en cours au premier jour du mois qui suit la période de trois mois mentionnée au n° 30..

En cas d'option d'une société de personnes pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, il s'agit du premier exercice soumis à cet impôt qui est ouvert à la date d'option.

II. La société est soumise au régime fiscal des sociétés de personnes

49. Les créances et les dettes sont apportées à une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (SCP notamment).

1. Le résultat de la société est déterminé selon les règles prévues à l'article 93 du CGI

50. Lorsque le résultat imposable de la société est déterminé selon les règles prévues à l'article 93 du CGI, c'est-à-dire en fonction des recettes encaissées et des dépenses payées, les créances et les dettes qui se rapportent à la période de trois mois mentionnée au n° **30.** sont prises en compte, pour la détermination du résultat imposable de cette société, au titre de l'année de leur encaissement ou de leur paiement.

2. Le résultat de la société est déterminé selon les règles prévues à l'article 93 A du CGI

51. Lorsque la société bénéficiaire de l'apport des créances et des dettes a opté pour la détermination de son bénéfice non commercial, en faisant état des créances acquises et des dépenses engagées conformément à l'article 93 A du CGI, les créances et dettes qui se rapportent à la période de trois mois mentionnée au n° **30.** sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable de la société au titre de l'année civile en cours au premier jour du mois qui suit cette période.

E. INSCRIPTION DES CREANCES ACQUISES AU BILAN DE LA SOCIETE QUI SUPPORTE L'IMPOSITION

52. L'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI est subordonnée à la condition que les créances acquises et les dépenses engagées au cours de la période de trois mois mentionnée au n° **30.** soient inscrites au bilan de la société qui supporte l'imposition.

Cette obligation appelle les précisions suivantes.

I. La société est soumise à l'impôt sur les sociétés

53. Les sociétés qui sont passibles de l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme (SEL notamment), ou de leur option pour l'assujettissement à cet impôt (SCP notamment), ou de leur objet réel (sociétés exerçant une activité commerciale), doivent tenir une comptabilité selon les prescriptions des articles L. 123-12 et suivants du code de commerce. En particulier, elles doivent établir un bilan.

54. Les créances acquises et les dépenses engagées dont l'imposition est reportée en application de l'article 202 quater du CGI doivent être inscrites au bilan de la société qui supportera l'imposition.

55. Dans les cas de transformation, fusion ou scission, l'opération entraîne automatiquement la transmission des créances et des dettes dans le patrimoine de la société issue de la transformation, la société absorbante ou, en cas de scission, la société bénéficiaire des apports. Si cette société est soumise à l'impôt sur les sociétés, les créances et les dettes sont automatiquement inscrites à son bilan.

56. Par ailleurs, en cas d'option d'une société de personnes pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, la société doit, en application du III de l'article 202 ter du CGI, établir le bilan d'ouverture du premier exercice (ou de la première période d'imposition) au titre duquel le changement prend effet (DB 5 G 52, n° 65). Les créances et les dettes de la société sont inscrites dans ce bilan d'ouverture.

57. La condition d'inscription des créances et des dettes ne nécessite une démarche particulière de la société que dans le cas où une personne physique devient associé d'une SEL.

II. La société est soumise au régime fiscal des sociétés de personnes

58. Le bénéfice des sociétés qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option est déterminé selon le régime de la déclaration contrôlée des bénéfices non commerciaux.

L'article 99 du CGI prescrit aux contribuables soumis à ce régime la tenue d'un livre journal présentant le détail des recettes et des dépenses professionnelles et d'un registre des immobilisations (voir DB 5 G 3122 et 3123).

Aucune disposition fiscale n'impose aux intéressés la tenue d'une comptabilité commerciale et notamment l'établissement d'un bilan.

59. Compte tenu de ces particularités, il est admis, pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI, que les sociétés mentionnées au n° **58**. inscrivent sur papier libre le montant global des créances acquises et des dépenses engagées dont la prise en compte est reportée (voir n° **46**). Ce document doit être conservé par la société en cas de contrôle.

SECTION 3 :

Période d'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI

60. Le IV de l'article 202 quater du CGI prévoit que les dispositions prévues par cet article sont applicables pour l'imposition des revenus des contribuables pour lesquels l'événement entraînant l'application de l'article 202 du code précité est intervenu **entre le 1er janvier 2000 et le 31 décembre 2002**.

La date de réalisation de cet événement est déterminée dans les conditions prévues aux n°s **31**. à **36**..

SECTION 4 :

Précisions concernant les dispositions de l'article 1663 bis du CGI

61. L'article 1663 bis du CGI permet, dans certains cas, aux contribuables qui changent de mode d'exercice d'une profession libérale de demander que le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises soit fractionné par parts égales sur l'année de cessation et les deux ou les quatre années suivantes.

Ce dispositif est applicable aux contribuables qui cessent d'exercer une activité libérale à titre individuel pour devenir associés d'une société de personnes exerçant une activité libérale (SCP notamment) ou d'une SEL.

Il est également susceptible de s'appliquer aux associés d'une société de personnes exerçant une activité libérale (SCP notamment) :

- qui se transforme en SEL ;
- qui opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;
- qui fait l'objet d'une fusion ou d'une scission au profit d'une société relevant du même régime fiscal exerçant une activité libérale ou d'une SEL.

Pour plus de précisions sur les dispositions de l'article 1663 bis du CGI, voir DB 5 G 52, n°s 8 à 48.

A. FRACTIONNEMENT EN CAS DE RESULTAT NEGATIF

62. La possibilité de fractionnement prévue à l'article 1663 bis du CGI concerne uniquement le supplément d'impôt sur le revenu correspondant à la taxation des créances acquises, éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées (DB 5 G 52, n° 37).

63. Lorsque le résultat « hors créances acquises » est négatif, il convient, pour déterminer l'impôt sur le revenu correspondant aux créances acquises, de retrancher du montant des créances acquises, éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées, le résultat négatif « hors créances acquises ».

Le fractionnement prévu à l'article 1663 bis du CGI s'applique alors à l'impôt correspondant au résultat positif après déduction du déficit.

64. Exemple :

A la date d'option pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, une SCP dégage un déficit « hors créances acquises » de 400 000 F et le montant des créances acquises s'élève à 600 000 F.

Le supplément d'impôt dont le fractionnement peut être demandé doit être calculé sur la base de 200 000 F, soit 600 000 F - 400 000 F.

B. ARTICULATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 202 QUATER DU CGI AVEC CELLES DE L'ARTICLE 1663 BIS DU CGI

65. Lorsque les régimes prévus aux articles 202 quater du CGI et 1663 bis du même code sont susceptibles de s'appliquer dans une même situation, le contribuable a la faculté d'opter pour l'un ou l'autre de ces régimes à raison des créances acquises et des dépenses engagées qui entrent dans le champ d'application de l'article 202 quater précité.

66. Le contribuable peut également demander à bénéficier des dispositions de l'article 1663 bis du CGI pour l'imposition des créances acquises qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 202 quater du CGI.

Dans ce dernier cas, le régime du fractionnement ne peut s'appliquer qu'aux créances acquises corrigées des dépenses engagées qui n'ont pas encore été recouvrées ou payées à la date de réalisation de l'événement qui a entraîné l'application de l'article 202 du CGI, mais qui se rapportent à une période antérieure à la celle de trois mois mentionnée au n° 30..

67. Exemple : Application conjointe des dispositions des articles 202 quater et 1663 bis du CGI

Une SCP soumise au régime fiscal des sociétés de personnes se transforme en SEL le 1er septembre 2001. Deux associés A et B détiennent chacun la moitié de son capital.

Le bénéfice non commercial de la SCP arrêté à la date de sa transformation en SEL doit comprendre les créances acquises et les dépenses engagées qui n'ont pas été encaissées ou payées à cette date.

Le bénéfice non commercial de la SCP imposable au 31 août 2001 s'élève à 1 200 000 F. Il se décompose comme suit :

- bénéfice correspondant aux recettes encaissées et aux dépenses payées : 1 000 000 F ;
- créances acquises non encore encaissées à la date de la transformation : 300 000 F ;
- dépenses engagées et non encore payées à la même date : 100 000 F
- montant des créances acquises net des dépenses engagées : 200 000 F

Les créances acquises et les dépenses engagées au titre des mois de juin, juillet et août de l'année 2001 et non encore recouvrées ou payées au 1er septembre 2001 s'élèvent à :

- créances acquises : 100 000 F
- dépenses engagées : 10 000 F
- montant net : 90 000 F.

La SCP et l'associé A optent conjointement pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI. L'associé A opte également pour l'étalement de l'imposition des créances acquises dans les conditions prévues à l'article 1663 bis du CGI pour celles qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 202 quater du CGI.

L'associé B opte pour le régime prévu à l'article 1663 bis du CGI pour l'ensemble des créances acquises.

Solutions

1 - Imposition de l'associé A

L'associé A doit joindre à sa déclaration de revenus n° 2 042 souscrite dans les 60 jours de la date de la transformation les options qu'il a exercées pour l'application des régimes prévus aux articles 202 quater et 1663 bis du CGI.

De même, la SCP doit adresser un exemplaire de la demande d'option pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI à la direction des services fiscaux auprès de laquelle elle souscrit ses déclarations de résultats dans les 60 jours de la date de sa transformation en SEL.

Du fait de l'option pour le régime prévu à l'article 202 quater précité, l'associé A ne sera pas imposable à raison de la part lui revenant dans le montant des créances acquises net des dépenses engagées, au titre des mois de juin, juillet et août de l'année 2001, et qui n'ont pas été recouvrées ou payées à cette date (voir ci-après).

Les créances et les dépenses en cause seront prises en compte dans le résultat de la SEL correspondant à l'exercice qui est ouvert le 1er septembre 2001.

Le montant de sa part dans le bénéfice non commercial dégagé par la SCP à déclarer dans les 60 jours de la date de sa transformation en SEL est déterminé comme suit :

- bénéfice de la SCP tenant compte de l'ensemble des créances acquises et des dépenses engagées au 31 août 2001 : $1\,200\,000\text{ F}/2 = 600\,000\text{ F}$;
- montant des créances acquises net des dépenses engagées, au titre des trois mois précédant la date de transformation : $90\,000\text{ F}/2 = 45\,000\text{ F}$;

- bénéfice imposable au nom de A : $600\,000\text{ F} - 45\,000\text{ F} = 555\,000\text{ F}$

Pour l'application du fractionnement prévu à l'article 1663 bis du CGI, le montant des créances acquises net des dépenses engagées au titre de la période antérieure au 1er juin 2001 s'élève, pour l'associé A, à : $(200\,000\text{ F}/2) - 45\,000\text{ F} = 55\,000\text{ F}$

L'impôt correspondant à ce montant net sera fractionné sur l'année 2001 et les deux ou quatre années suivantes, selon l'option formulée. Il donnera lieu au paiement de l'intérêt légal.

2 - Imposition de l'associé B

L'associé B a seulement exercé l'option pour le régime du fractionnement prévu à l'article 1663 bis du CGI. Cette option doit être jointe à sa déclaration de revenus n° 2 042 souscrite dans les 60 jours de la transformation en SEL.

Le bénéfice imposable au nom de l'associé B au 31 août 2001 s'élève à $1\,200\,000\text{ F}/2 = 600\,000\text{ F}$.

Le montant des créances acquises net des dépenses engagées au titre de la période antérieure au 1er septembre 2001 s'élève, pour l'associé B, à : $200\,000\text{ F}/2 = 100\,000\text{ F}$.

L'impôt correspondant à ce montant net sera fractionné sur l'année 2001 et les deux ou quatre années suivantes, selon l'option formulée. Il donnera lieu au paiement de l'intérêt légal.

3 - Imposition de la SEL

Lorsque l'option pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI est exercée, les créances acquises et les dépenses engagées au titre des trois mois qui précèdent la date de transformation de la SCP en SEL sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés de l'exercice en cours au premier jour du mois qui suit la période de trois mois précitée.

Au cas particulier, seul l'associé A a exercé l'option pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI. Par conséquent, la SEL doit comprendre dans le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés de l'exercice qui est ouvert à compter du 1er septembre 2001 les montants qui n'ont pas été retenus pour la détermination de la part de bénéfice imposable au nom de l'associé A, à savoir :

- créances acquises : $100\,000\text{ F}/2 = 50\,000\text{ F}$

- dépenses engagées : $10\,000\text{ F}/2 = 5\,000\text{ F}$

Annoter : DB 5 G 481 et 52

Le Directeur de la Législation fiscale
Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN