

Le changement de forme juridique et la modification des statuts entraîne-t-elle la création d'une personne morale nouvelle ?

Par Henry ROYAL, Royal Formation

L'enjeu fiscal est de taille. L'administration fiscale considère que la transformation juridique accompagnée de changements statutaires importants entraîne la création d'une personne morale nouvelle, avec les effets de la cessation d'entreprise :

- pour l'associé, imposition à l'impôt sur le revenu et paiement des droits d'enregistrement ;
- pour la société imposée à l'IS, imposition immédiate des bénéfices d'exploitation non encore taxés, des bénéfices en sursis d'imposition, des plus-values latentes incluses dans l'actif social.

Or, elle précise que pour apprécier si les transformations entraînent la création d'une personne morale nouvelle, il convient de s'en référer à la jurisprudence¹ et elle cite des arrêts datant de 1868 à 1984.

Justement, la loi et la jurisprudence, constante depuis 1984 (au moins 18 arrêts de la Cour de cassation), infirment l'analyse et les prétentions de l'administration fiscale. Selon elles, la transformation juridique et la modification des statuts, quelle qu'en soit l'importance, n'entraînent pas la création de personne morale nouvelle.

Positions de l'administration fiscale

Dans l'instruction BOI-IS-CESS-20-10 relative à l'impôt sur les sociétés, on lit : « 80. Lorsqu'elle entraîne la création d'une personne morale nouvelle, la transformation d'une société est considérée, du point de vue fiscal, comme emportant dissolution de la société ancienne et constitution d'une société entièrement nouvelle.

Elle comporte des conséquences en matière de droits d'enregistrement et d'impôts directs. Seules seront examinées, en cette section, les dispositions intéressant les impôts directs. Pour ce qui est des droits d'enregistrement, on se reportera au BOI-ENR-AVS-20-30, et, pour ce qui concerne l'imposition des revenus distribués au BOI-RPPM-RCM-10-20-30-40 ».

Droits d'enregistrement (BOI-ENR-AVS-20-30)²

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3389-PGP>

- Notion de création d'une personne morale nouvelle (BOI-ENR-AVS-20-30-10) Selon l'administration fiscale, qui se réfère à un arrêt du Tribunal civil de Rennes datant de 1906 (!), à un autre du Tribunal civil Seine de 1944, à une réponse minis-

térielle de 1960, à un arrêt de la Cour de cassation de 1979 :

« I. Principe applicable en matière de changement juridique d'une société

1. Il est de règle que le changement du type juridique d'une société n'emporte pas création d'une personne morale nouvelle s'il est autorisé par la loi, lorsqu'il ne s'accompagne pas de modifications statutaires importantes non nécessitées par le changement de forme lui-même... 50. la novation de la personne morale peut résulter de modifications statutaires importantes ou de modifications de fait apportées notamment à l'activité ou au fonctionnement de la société lorsque celles-ci accompagnent le changement de type juridique ».

Cette affirmation n'engage que l'administration fiscale. Selon la dernière jurisprudence de la Cour de cassation du 20 novembre 2012³, les modifications statutaires, quelle qu'en soit leur ampleur, n'emportent pas création d'une personne morale nouvelle.

- Modifications des statuts emportant ou non création d'une personne morale nouvelle (BOI-ENR-AVS-20-30-20) Là aussi, l'administration aurait pu profiter du passage à BOFIP, dont les textes lui sont opposables depuis le 12 septembre 2012, pour mettre à jour ses références jurisprudentielles : Cassation chambres réunies de 1868, Tribunal civil

de Rouen de 1889... et la plus récente, Tribunal civil Seine de 1913, il y a cent ans !

Impôt sur le revenu (BOI-RPPM-RCM-10-20-30-40)

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2836-PGP.html>

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

Impôt sur les sociétés (BOI-IS-CESS-20-10)

<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4508-PGP.html>

« 30. Dans un arrêt du 7 mars 1984 n°82-12432 et dans un arrêt du 16 octobre 1984 n°82-16558, la Cour de cassation a annulé les jugements favorables à l'Administration en relevant que, conformément à l'article 1844-3 du Code civil, « la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme [qu'elle soit civile ou commerciale] n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle ».

Il en va, bien entendu, différemment si, conformément à la jurisprudence, les transformations sont telles qu'elles entraînent, sur le plan juridique, création d'une personne morale nouvelle. Dans ce cas, en effet, il y a disparition de la société ancienne et création d'une société nouvelle ».

1. BOI-IS-CESS-20-10, n° 30.

2. BOI-ENR-AVS-20-30-10 (<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3379-PGP>) : notion de création d'une personne morale nouvelle. BOI-ENR-AVS-20-30-20 : (<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3395-PGP>) modifications des statuts emportant ou non création d'une personne morale nouvelle. BOI-ENR-AVS-20-30-30 (<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3406-PGP>) : régime fiscal applicable aux transformations de sociétés et autres modifications statutaires assimilables.

3. Cass. com., 20 nov. 2012, n° 11-19238.

L'instruction cite un arrêt de 1984, sans autre référence, alors que pas moins de 18 arrêts de la Cour de cassation (dont 9 publiés au Bulletin⁴) sont parus depuis, tous écartant la création d'une personne morale nouvelle, et donc les prétentions de l'administration fiscale. Elle aurait pu le préciser dans sa dernière version du 4 janvier 2013, modifiant déjà l'instruction du 12 septembre 2012.

La loi et la jurisprudence

Selon le Code civil, le Code du commerce et la Cour de cassation, la transformation d'une société en une autre forme juridique et les modifications statutaires, quelle qu'en soit l'importance, n'emportent pas création d'une personne morale nouvelle.

La loi

C. civ., art. 1844-3 : « La transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Il en est de même de la prorogation ou de toute autre modification statutaire ».

C. com., art. L 210-6 : la « transformation régulière d'une société n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle ».

Le Code civil vise toutes les formes juridiques des sociétés, le Code du commerce s'appliquant aux sociétés commerciales.

La jurisprudence

- Cour de cassation, chambre commerciale, 20 novembre 2012, n° 11-19238
« La cour d'appel a jugé que la personne morale en cause présentait, antérieurement aux modifications statutaires invoquées par l'administration fiscale, les caractéristiques essentielles d'une société, de sorte que ces modifications, quelle que fût leur ampleur, n'avaient pas emporté création d'une personne morale nouvelle et que les droits d'apports n'étaient pas dus ; que le moyen n'est pas fondé ».

- Cour de cassation, chambre civile 3, 31 octobre 2012, n° 11-23194. Publié au bulletin
« La transformation de la société civile d'exploitation agricole en SAS emportait une simple transformation de la forme sociale n'entraînant pas création d'une personne morale nouvelle ».

- Cour de cassation, chambre civile 3, 30 octobre 2012, n° 11-25335
« La transformation en EARL du GAEC n'entraînait pas la création d'une personne morale nouvelle ».

- Cour de cassation, chambre civile 3, 29 novembre 2006, n° 05-19736. Publié au bulletin

« La cour d'appel, qui a retenu à bon droit que cette transformation [SNC en société civile, avec changement de dénomination sociale] n'avait pas entraîné la création d'une personne morale nouvelle ».

- Cour de cassation, chambre civile 2, 8 juillet 2004, n° 02-15623 (publié au bulletin) et n° 02-15624

« La transformation régulière d'une société anonyme en une société à responsabilité limitée n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle ».

- Cour de cassation, chambre civile 3, 10 mars 2004, n° 02-19861. Publié au bulletin

« La transformation en EARL du GAEC, preneur à bail, n'entraînait pas la création d'une personne morale nouvelle ».

- Cour de cassation, chambre civile 3, 5 mars 2003, n° 01-15453 (publié au bulletin), 01-15454 et 01-15455

« Cette société [EARL] résultait d'une modification des statuts du GAEC, sans création d'une personne morale nouvelle ».

- Cour de cassation, chambre civile 3, 12 décembre 2001, n° 00-15627. Publié au bulletin

« Attendu que la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle ».

- Cour de cassation, chambre commerciale, 20 février 2001, n° 97-21289. Publié au bulletin

« Le changement de forme de la société débitrice principale qui n'a pas entraîné la création d'une personne morale nouvelle laisse subsister l'obligation de la caution ».

- Cour de cassation, chambre commerciale, 30 octobre 2000, n° 98-10004

« La transformation constatée [SNC transformée en SARL] n'avait pas entraîné la création d'une personne morale nouvelle et que la SARL avait bien qualité pour agir ».

- Cour de cassation, chambre commerciale, 9 décembre 1997, n° 95-14115

« La transformation de la SARL en une société anonyme n'avait pas entraîné la création d'une personne morale nouvelle ».

- Cour de cassation, chambre commerciale, 3 janvier 1996, n° 94-11296

« La modification des statuts d'une

société n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle ».

- Cour de cassation, chambre commerciale, 29 mars 1994, n° 92-15123

« La transformation régulière d'une société à responsabilité limitée en société anonyme n'emporte pas la création d'une personne morale nouvelle ».

- Cour de cassation, chambre commerciale, 7 décembre 1993, n° 92-12131

« Qu'il n'était pas contesté que la société en nom collectif était issue de la transformation de la société anonyme Rougier et que la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle et ne modifie pas ses obligations envers les tiers ».

Et aussi :

- Cour de cassation, chambre civile 1, 18 juin 1991, n° 87-15537

- Cour de cassation, chambre commerciale, 6 novembre 1990, n° 88-14847

- Cour de cassation, chambre commerciale, 4 mars 1986, n° 84-13836. Publié au bulletin

- Cour de cassation, chambre criminelle, 3 janvier 1986, n° 85-91905. Publié au bulletin

- Cour de cassation, chambre commerciale, 16 octobre 1984, n° 82-16558, cité par l'administration fiscale. ■

4. Les arrêts publiés au Bulletin de la Cour de cassation sont ceux qui ont une portée doctrinale, soit par la nouveauté de la solution, soit par une évolution de l'interprétation d'un texte au regard de la jurisprudence antérieure, soit parce que la Cour n'a pas publié cette solution depuis longtemps et qu'elle entend manifester la constance de sa position.