RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CESS-10-20-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 10/07/2013

BIC - Cession ou cessation d'entreprise - Opérations spécifiques aux sociétés

---

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Cession ou cessation d'activité
Titre 1 : Cession ou cessation d'entreprise
Chapitre 2 : Opérations emportant cession ou cessation d'entreprise
Section 3 : Opérations spécifiques aux sociétés

Sommaire :

I. Sociétés de droit
A. Apport en société
B. Cession de droits sociaux
1. Généralités
2. Cessions de droits sociaux dissimulant une cession d'entreprise
C. Changement d'objet statutaire ou d'activité réelle d'une société
1. Entreprises concernées
2. Notion de changement d'objet social ou d'activité réelle
a. Changement d'objet social
b. Changement d'activité réelle
c. Opérations ne constituant pas un changement d'activité
d. Conséquences du changement d'objet social ou d'activité réelle
1° Atténuation conditionnelle des effets d'une cessation d'entreprise
2° Réintégration des provisions réglementées
D. Décès ou départ d'un associé
E. Fusions et opérations assimilées
F. Transformation de société
G. Prorogation de société
H. Dissolution de société
1. Causes de dissolution
a. Dissolution de sociétés formées intuitu personae
1° Décès d'un ou de plusieurs associés.
2° Changement d'associés
b. Réunion de toutes les parts ou actions d'une société en une seule main
c. Sociétés entre époux
2. Date de cessation à retenir
3. Société déclarée nulle par décision de justice

4. Transfert du siège ou d'un établissement à l'étranger
I. Changement de régime fiscal
1. Organismes cessant totalement ou partiellement d'être soumis au régime des sociétés de personnes
2. Organismes cessant totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal
a. Passage au régime fiscal des sociétés de personnes
b. Perte d'assujettissement total ou partiel à l'impôt sur les sociétés au taux normal
c. Dispositions particulières (SARL de famille optant pour le régime fiscal des sociétés de personnes, sociétés de personnes à caractère familial renonçant à l'option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux).
J. Changement de l'objet social ou de l'activité réelle des sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes
II. Sociétés de fait
A. Transformation d'une société de fait en société en nom collectif
B. Fusion de deux sociétés de fait
C. Transformation d'une SARL soumise à l'impôt sur le revenu en SCI

1

Les sociétés, comme les personnes physiques, peuvent céder ou cesser tout ou partie de leur entreprise et, de ce fait, être immédiatement imposables conformément aux dispositions de l'article 201 du Code général des impôts (CGI).

Mais, en outre, leur constitution et les nombreuses modifications qu'elles peuvent subir au cours de leur existence, les unes portant sur la personnalité des associés, les autres sur le pacte social lui même, peuvent entraîner pour les sociétés ou pour leurs membres, ou certains d'entre eux, cession ou cessation d'entreprise au sens de l'article 201 du CGI.

En effet, certaines opérations réalisées entre la société et ses membres, certains changements d'associés par exemple, peuvent aboutir à des transferts de propriété (apport en société, cession de droits sociaux, décès d'un associé, etc.).

10

D'autre part, certains changements affectant la société elle-même peuvent également aboutir, soit à la création d'une personne morale nouvelle à laquelle la propriété des biens se trouve transférée, soit au transfert de la propriété de tout ou partie des biens de cette société à une autre. Ces changements entraînent alors pour la société concernée cession ou cessation totale ou partielle d'entreprise (fusion, apport partiel d'actif, etc.).

Remarque : Dans un souci d'harmonisation avec le droit privé (art. 1844-3 du code civil) le texte fait désormais référence à la création d'une personne morale nouvelle et non à la création d'un être moral nouveau**.**

20

L'alinéa 2 de l'article 221 2°, et l'article 202 ter du CGI complètent ce dispositif, et prévoient que les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise doivent également s'appliquer dans les situations suivantes :

- lorsque les sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personne défini aux articles 8 à 8 ter du CGI cessent totalement ou partiellement d'être soumis à ce régime ou s'ils changent leur objet social ou leur activité réelle (CGI, art. 202 ter);

- lorsque les personnes morales mentionnées aux articles 238 ter, 239 quater A, 239 quater B, 239 quater C, 239 septies et aux paragraphes I des articles 239 quater et 239 quinquies deviennent

passibles totalement ou partiellement de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 202 ter);

- lorsque les sociétés ou organismes mentionnés aux articles 208 quinquies, 239 et 239 bis AA du CGI cessent totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux prévu au deuxième alinéa du paragraphe I de l'article 219 (CGI, art. 221 2°, al. 2,).

30

On examinera ci-après un certain nombre de situations propres aux sociétés et les conséquences qui en découlent au regard de l'imposition immédiate en distinguant le cas des sociétés de droit,de celui des sociétés de fait

I. Sociétés de droit

A. Apport en société

40

L'apport d'une entreprise à une société emporte transfert de propriété et donne lieu, pour l'apporteur, à l'établissement de l'imposition immédiate prévue à l'article 201 du CGI.

Ce principe est expressément applicable à l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions de l'article 221 2°, 1er alinéa du CGI.

Il convient d'en faire également application en matière d'impôt sur le revenu. Il en est ainsi, notamment, dans le cas d'un exploitant individuel qui fait apport de son entreprise à une société de personnes non passible de l'impôt sur les sociétés. Peu importe que l'apporteur soit ou devienne membre de la société bénéficiaire de l'apport.

Ainsi jugé dans le cas d'un contribuable ayant apporté son fonds de commerce à une société en nom collectif qu'il a formée avec son fils. Cette société constituant une personnalité juridique distincte, bien que l'ancien propriétaire du fonds en soit l'associé et le gérant, l'apport doit être regardé comme une cession d'entreprise (CE, arrêt du 28 mai 1945, req. n° 76726, RO, p. 271).

La Haute Assemblée a également considéré que l'apport par un contribuable de son fonds de commerce à une société à responsabilité limitée, formée par ce dernier et ses enfants, doit être regardé comme une cession d'entreprise dès lors que la société bénéficiaire de l'apport constitue une personne juridique distincte de l'ancien exploitant. (CE, arrêt du 6 juillet 1956, req. n° 18670, RO, p. 138).

De même, l'apport par un contribuable, d'un fonds de commerce à une société en commandite simple, doit être regardé comme une cession d'entreprise bien que l'intéressé soit le seul commandité et le gérant de la société, car cette dernière n'en constitue pas moins une personne juridique distincte (CE, arrêt du 31 janvier 1962 req. n° 51043, RO. p. 24).

Remarque : Les apports partiels d'actif réalisés par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés peuvent être placés, dans certaines conditions, sous le régime de faveur prévu aux articles 210 A à 210 C du CGI.

B. Cession de droits sociaux

1. Généralités

50

En règle générale, la cession de parts ou d'actions représentatives de droits dans une société est sans incidence sur la détermination du résultat fiscal de cette dernière.

La cession de titres n'entraîne que l'application, le cas échéant, au regard de l'associé cédant, des dispositions fiscales propres aux cessions de valeurs mobilières. Toutefois, il y aurait lieu, bien entendu, à imposition immédiate si la ou les cessions de titres entraînaient cessation de l'activité industrielle ou commerciale exercée antérieurement par le cédant.

2. Cessions de droits sociaux dissimulant une cession d'entreprise

60

Dans des espèces relatives au report des déficits et à la déduction des amortissements différés, le Conseil d'État a jugé que le changement de dénomination d'une société et l'acquisition par deux nouveaux actionnaires de la majorité du capital social de cette société, ne suffisent pas, dès lors que l'objet social et la nature de l'activité exercée n'ont pas été modifiés, à entraîner la création d'un être moral nouveau, et partant, à faire obstacle à l'imputation des reports déficitaires (CE, arrêt du 29 juillet 1983, n° 39781).

Voir également dans le même sens (CE, arrêts du 27 juillet 1984, n° 16580 ; du 18 novembre 1985, n° 43321 et du 6 janvier 1986, n° 41611).

La jurisprudence de la Cour de cassation, rendue en matière de droits d'enregistrement, a évolué dans le même sens que celle du Conseil d'État.

Ainsi, dans l'arrêt du 7 mars 1984 (Cass. com., n° 245 Beauvallet-Naturana), la Cour suprême a jugé que la cession en deux fois par les actionnaires de la société Beauvallet de la totalité de leurs titres à la société Naturana et aux dirigeants de celle-ci, suivie du changement d'activité de la première société et de sa transformation en SARL, ne dissimule pas une vente des éléments de l'actif social suivie de leur apport à la société cessionnaire. La Cour de cassation a considéré en effet, que la société Beauvallet, émettrice des actions, n'avait jamais cessé d'exister en tant que personne morale et que les cédants n'avaient pas qualité pour disposer de l'actif social.

L'administration s'est ralliée à cette jurisprudence. Dès lors, les cessions massives de droits sociaux, accompagnées ou suivies de modifications statutaires autres que le changement d'objet social, n'entraînent désormais aucune conséquence en matière d'impôt sur les sociétés.

Il en va, bien entendu, différemment si, conformément à la nouvelle 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.

C. Changement d'objet statutaire ou d'activité réelle d'une société

70

L'article 221-5 du CGI prévoit que le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés emporte cessation d'entreprise. Toutefois les dispositions de l'article article 221 bis du CGI sont applicables dans cette situation, sauf pour les provisions dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières.

À noter que ce dispositif ne modifie pas les conditions d'application du régime de faveur des fusions et opérations assimilées prévu aux articles 210 A et 210 B du CGI.

1. Entreprises concernées

80

L'article 221-5 du CGI concerne l'ensemble des sociétés soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés au taux normal, sur tout ou partie de leur activité et quel que soit leur objet. Il s'agit principalement :

- des sociétés anonymes, des sociétés en commandite par actions, des sociétés en commandite simple (pour la part de bénéfices correspondant aux droits des commanditaires), des sociétés en participation (pour la part des bénéfices correspondant aux droits des associés non indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses ont été indiqués à l'Administration), des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, des sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne morale ;

- des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple, des entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée et des sociétés en participation, qui ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;

- des sociétés civiles exerçant une activité industrielle ou commerciale ;

- des sociétés dont le siège social est situé hors de France, imposables à raison des profits tirés de leurs exploitations en France (établissements stables) (bien entendu, l'application de l'article 221-5 du CGI est limitée à la modification de l'activité réelle de l'établissement stable).

90

Remarque : s'agissant du changement de l'objet social ou de l'activité réelle des sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes ***cf. I-J***

2. Notion de changement d'objet social ou d'activité réelle

a. Changement d'objet social

100

Aux termes de l'article 1835 du code civil, applicable à toutes les sociétés, et de l'article L 210-2 du code de commerce, les statuts doivent déterminer le contenu de l'objet social. Celui-ci doit donc être mentionné avec une précision suffisante.

Le changement de l'activité de la société doit donc normalement s'accompagner de la modification des statuts, sauf si l'activité nouvelle répond à un objet social fixé initialement de manière large.

Cette modification est effectuée selon la procédure prévue pour chaque forme de société. Comme pour toute modification statutaire, la société doit en faire la déclaration au service des Impôts dont elle relève pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, dans le délai d'un mois (CGI, annexe IV, art. 23 B et 23 G) .

Les dispositions de l'article 221 5° du CGI ne sont cependant applicables que si le changement d'objet social qui résulte d'une modification statutaire s'accompagne d'un changement effectif de l'activité exercée (cf**. I-C-2-b**).

b. Changement d'activité réelle

110

Le changement d'activité réelle d'une entreprise peut résulter de la modification de la nature :

- des opérations réalisées (par exemple, abandon de la fabrication de produits pour la fourniture de services, ou l'inverse) ;

- des biens produits ou des services rendus (par exemple, activité de conditionnement de produits remplacée par celle de fabrication d'emballages ; activité d'ingénieur conseil substituée à celle de réparation de matériels).

Toutefois, les dispositions de l'article 221-5 du CGI ne sont applicables que si le changement d'activité est profond.

Ainsi, un accroissement (ou une baisse) même important du volume des opérations réalisées ne constitue pas un événement de nature à fonder l'application de cet article 221-5 du CGI. Il en est de même en cas de développement ou d'abandon d'un secteur qui revêtait une importance moindre que les autres secteurs d'activité de la société. La doctrine et la jurisprudence antérieures conservent, à cet égard, toute leur portée.

c. Opérations ne constituant pas un changement d'activité

120

La doctrine et la jurisprudence antérieures conservent, à cet égard, toute leur portée. C'est ainsi que ne constituent pas un changement d'activité les opérations suivantes :

- adjonction d'une ou plusieurs activités nouvelles à l'activité précédemment exercée par une société (en ce sens, RM Ansquer, JO, déb. AN. 30 mai 1972, n° 22 596) ;

Remarque : Il s'agit d'adjonction réalisée par création d'un ou de plusieurs établissements ou par voie d'apport.

- poursuite de l'exploitation dans le cadre d'une mise en location-gérance portant à la fois sur les éléments incorporels du fonds de commerce et sur l'ensemble des moyens de production;

Remarque : La mise en location-gérance ne s'analyse pas non plus comme un transfert d'activité au sens du quatrième alinéa de l'article 209-I du CGI.

- interruption, pendant une période de trente mois, de l'activité de fabrication et de vente de matériaux de construction, ainsi que de représentation des produits céramiques en vue de la réorganisation de l'entreprise, au cours de laquelle des logements ont été construits, puis vendus pour employer des disponibilités dégagées par la cession d'éléments d'actif (CE, arrêt du 7 mai 1980, req. n° 16700, RJ II, p. 48).

d. Conséquences du changement d'objet social ou d'activité réelle

130

En cas de cessation d'activité d'une société, l'imposition est établie immédiatement sur le bénéfice d'exploitation, sur les bénéfices en sursis d'imposition (provisions et plus-values dont l'imposition avait été différée) et sur les plus-values d'actif résultant de la cessation.

L'article 221-5 du CGI pose le principe de la cessation d'entreprise en cas de changement d'objet social ou d'activité réelle. Il en atténue toutefois les conséquences. En effet, les dispositions de l'article article 221 bis du CGI sont applicables dans ce cas, sauf pour les provisions dont la déduction

est prévue par des dispositions légales particulières

1° Atténuation conditionnelle des effets d'une cessation d'entreprise

140

L'article 221 bis du CGI prévoit que la transformation n'entraîne pas l'imposition immédiate des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes incluses dans l'actif social si deux conditions sont remplies :

- aucune modification ne doit être apportée aux écritures comptables du fait de la transformation ;

- l'imposition de ces bénéfices et plus-values doit demeurer possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société transformée.

En cas de changement d'objet social ou d'activité réelle, ces deux conditions seront, en règle générale, respectées.

150

Dans cette situation, trois conséquences seront tirées :

- imposition immédiate du bénéfice d'exploitation réalisé jusqu'à la date de l'opération ;

- suppression du droit au report des déficits subis jusqu'à cette même date (déficit de droit commun et amortissements réputés différés en période déficitaire) ;

- réintégration des provisions réglementées.

2° Réintégration des provisions réglementées

160

En cas de changement d'objet social ou d'activité réelle, l'article 221-5 du CGI prévoit que les provisions constituées avant la date de ce changement et déduites en application de dispositions légales particulières, sont réintégrées au résultat de la période d'imposition close à la date du changement.

Ces provisions sont regroupées sous la rubrique « Provisions réglementées » du Plan comptable général. La plupart sont étroitement liées à la nature de l'activité exercée par les entreprises qui peuvent se prévaloir du droit de les constituer en franchise d'impôt.

170

Elles comprennent essentiellement :

- les provisions constituées par les établissements de crédit prévues à l'article 39-1-5° du CGI ***(cf. DB 4 E 551***) ;

- les provisions des entreprises de presse, prévues à l'article 39 bis du CGI (***cf. DB 4 E 552***) ;

- les provisions pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures et de substances minérales solides prévues aux article 39 ter et 39 ter-B du CGI (***cf. BIC-H-50-10***);

- les provisions des sociétés d'assurances et de réassurances prévues à l'article 39 quinquies G du CGI (***cf. DB 4 E 553***) ;

- les provisions pour investissements à l'étranger, prévues à l'article 39 octies A du CGI ;

- la provision pour investissement prévue à l'article 237 bis-A-II du CGI (***cf. DB 4 N 1212***).

Remarque : Si l'annuité d'amortissement fiscal d'une immobilisation excède l'annuité d'amortissement technique, la différence est comptabilisée au compte de provision pour amortissement dérogatoire. Cette provision fait également partie des provisions réglementées, mais elle demeure, du point de vue fiscal, soumise aux règles concernant les amortissements ; elle n'est donc pas concernée par la réintégration prévue à l'article 221-5 du CGI.

La réintégration de la provision spéciale de réévaluation des immobilisations amortissables demeure effectuée suivant les modalités prévues à l'article 238 bis J-II du CGI . En effet, il ne s'agit pas d'une « provision dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières ».

D. Décès ou départ d'un associé

180

Le décès ou le départ d'un associé n'entraîne pas, en principe, d'imposition immédiate (en ce qui concerne les conséquences attachées au décès du contribuable***.***

Il n'en serait autrement que si ce décès ou ce départ entraînait la dissolution de la société.

E. Fusions et opérations assimilées

190

En principe, les fusions et opérations assimilées - apports partiels d'actif et scissions - entraînent pour les sociétés apporteuses ou absorbées, cession ou cessation d'entreprise, en totalité ou en partie, et donnent lieu à une imposition immédiate dans les conditions fixées par l'article 201 du CGI. Il en est ainsi aussi bien en matière d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 221-2, al. 1) que d'impôt sur le revenu.

Toutefois, lorsque ces opérations sont réalisées par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés - soit de droit soit par suite d'option - les plus-values et les provisions ne sont pas, sous certaines conditions, soumises immédiatement à cet impôt lors de l'opération (CGI, art. 210 A à 210 C).

Par ailleurs, et sous les mêmes conditions, la plus-value éventuellement dégagée par la société absorbante, lors de l’annulation des actions ou parts de son propre capital qu’elle reçoit en apport ou qui correspondent à ses droits dans la société absorbée, n’est pas non plus soumise à l’impôt sur les sociétés (CGI, art. 210 A-1, al. 2).

F. Transformation de société

200

La transformation d'une société est l'opération par laquelle celle-ci adopte une forme juridique différente de celle sous laquelle elle avait été constituée ou existait.

Si le changement s'accompagne de la création d'une personne morale nouvelle, on doit considérer qu'il y a, en toute hypothèse, cessation d'entreprise donnant lieu à imposition immédiate.

En l'absence de création d'une personne morale nouvelle, par contre, l'opération revêt un caractère purement intercalaire comportant, en principe, des conséquences fiscales réduites.

Le changement de type juridique d'une société n'emporte pas création d'une personne morale nouvelle s'il est autorisé par la loi ou par le pacte social, et s'il ne s'accompagne pas de modifications statutaires importantes non nécessitées par le changement de forme lui-même, ou de modifications de fait apportées à l'activité ou au fonctionnement de la société et dont l'ensemble serait incompatible avec le maintien du pacte social primitif.

210

Il en va différemment lorsque la transformation s'accompagne d'un changement de statut fiscal de la société intéressée. En particulier, la transformation d'une société par actions ou à responsabilité limitée en une société de personnes est considérée, en principe, comme une cessation d'entreprise. Toutefois, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle et lorsque certaines conditions sont satisfaites, cette transformation n'entraîne pas l'imposition immédiate des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes incluses dans l'actif social (CGI, art. 221-2 et 221 bis).

220

Par ailleurs, dans un arrêt du 7 mars 1984 (Cass. com., n° 246, société civile Le Joncour) la Cour de cassation, se fondant sur l'article 1844-3 du Code civil, ne retient, pour le maintien de la personne morale, que la seule régularité de la transformation. Conformément à cette jurisprudence, confirmée, par une décision du 16 octobre 1984 société Sedif et autres, la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraînerait pas création d'une personne morale nouvelle.

Remarque : en ce qui concerne le régime fiscal applicable aux différents cas de transformation de sociétés, cf. ***DB 4 H 62***.

G. Prorogation de société

230

L'article 1844-6 du code civil prévoit qu' *« un an au moins avant la date d'expiration de la société, les associés doivent être consultés à l'effet de décider si la société doit être prorogée. À défaut, tout associé peut demander au président du tribunal, statuant sur requête, la désignation d'un mandataire de justice chargé de provoquer la consultation prévue ci-dessus »*.

Lorsqu'une société -civile ou commerciale- a été ainsi régulièrement prorogée avant l'expiration de son terme et qu'il n'y a pas eu de modification de ses statuts entraînant création d'un être moral nouveau, la prorogation ne doit pas être considérée comme une cessation d'entreprise.

En revanche, une société qui n'a pas été prorogée antérieurement à son terme devrait être, en principe, considérée comme dissoute.

Cependant, l'administration a admis de maintenir les mesures de tempérament prises dans le passé pour les cas de prorogation rétroactive.

Cette doctrine conduit, en règle générale, à traiter comme n'ayant pas été dissoutes et comme ayant conservé vis-à-vis des tiers leur personnalité juridique d'origine, les sociétés dont le terme statutaire est échu et qui n'ont pas expressément procédé à leur prorogation préalable, à la double condition :

- d'une part, qu'elles aient, depuis l'échéance du terme, poursuivi sans modification significative leur activité antérieure entrant dans les prévisions de leur objet statutaire et continué de fonctionner d'après les règles applicables aux sociétés non dissoutes ;

- d'autre part, qu'aucune modification révélatrice d'une dissolution ne soit apportée aux comptes du bilan, ni à la suite de l'échéance du terme statutaire, ni, le cas échéant, à l'occasion d'une prorogation

tardive.

240

Ces conditions étant supposées satisfaites, l'administration n'aurait à se prévaloir d'une dissolution - et éventuellement d'une constitution de société nouvelle - que dans l'hypothèse et à compter du moment où elle aurait connaissance (ou serait réputée avoir eu connaissance) d'une délibération, d'un contrat ou d'un acte quelconque, judiciaire, extrajudiciaire ou amiable, impliquant une telle dissolution, la constatant ou la prononçant.

Seraient notamment considérés comme révélateurs d'une dissolution opposable aux tiers et dont l'administration aurait à tenir compte :

- la désignation d'un ou plusieurs liquidateurs ;

- la mention d'une dissolution contenue dans un acte présenté à la formalité de l'enregistrement, dans un document déposé en vertu des articles 222 ou 223 du CGI ou dans une déclaration fiscale ;

- la radiation du registre du commerce.

250

Le Conseil d'État, de son côté, a jugé qu'aucun changement n'étant intervenu ni dans l'objet ni dans le siège d'une entreprise qui, en outre, a continué de fonctionner avec les mêmes comptes bancaires et n'a procédé à aucune déclaration de cession ou partage, celle-ci, quoique prorogée rétroactivement, n'a pas cessé d'exister à l'égard des tiers et notamment de l'administration qui a pu valablement tenir compte de l'existence de la société pour l'établissement des impositions (CE, arrêt du 9 novembre 1963, req. n° 55179).

De même, une société, dès lors qu'elle n'a pas été mise en liquidation et qu'elle a poursuivi l'exploitation de la même entreprise, ne peut être considérée comme dissoute au sens fiscal, même si elle n'a été prorogée rétroactivement que plusieurs années après avoir atteint son terme statutaire (CE, arrêt du 18 juin 1975, req. n°s 93861 et 94360).

H. Dissolution de société

260

La dissolution d'une société est assimilée à une cessation d'entreprise et donne lieu, en conséquence, à l'établissement de l'imposition immédiate prévue à l'article 201 du CGI.

Ce principe est expressément applicable à l'impôt sur les sociétés, en vertu des dispositions de l' article 221-2 du CGI.

Il convient également d'en faire application en matière d'impôt sur le revenu.

1. Causes de dissolution

270

Outre l'échéance du terme initialement prévu dans le contrat social qui entraîne de plein droit la dissolution d'une société (sous réserve, cependant, des précisions données aux **§ *240 et suivants)*** ou la liquidation volontaire de la société par les associés eux-mêmes, il peut exister d'autres causes de dissolution dont le présent examen ne saurait être considéré comme exhaustif.

a. Dissolution de sociétés formées intuitu personae

1° Décès d'un ou de plusieurs associés.

280

Lorsqu'une société en nom collectif s'est trouvée dissoute par suite du décès des seuls associés survenu le même jour, les bénéfices réalisés par cette société du 1er janvier au jour de la dissolution doivent être taxés immédiatement et les impositions établies au nom des associés décédés pour la part des bénéfices revenant à chacun de ces derniers.

Les dispositions de l'article 201 du CGI trouvent également à s'appliquer en cas de dissolution d'une société en nom collectif résultant du décès d'un associé, nonobstant le fait de la continuation de l'exploitation par l'associé survivant (CE, arrêt du 12 février 1932, req. n° 7356, RO, 5771).

Voir toutefois, en sens inverse, CE, arrêt du 10 juin 1983, n° 28922.

2° Changement d'associés

290

Dans les sociétés formées *intuitu personae*, le changement total d'associés résultant d'un seul acte ou de plusieurs actes simultanés est incompatible avec la survivance de la personne morale d'origine. Dès lors, la cession simultanée par tous les membres d'une société de personnes de la totalité de leurs droits sociaux à des tiers a pour conséquence de mettre fin à la société formée entre eux.

Au contraire, il est, en principe, admis que dans une société à responsabilité limitée ou dans une société de capitaux, la cession même simultanée de toutes les parts sociales ou actions à des tiers ne provoque pas de plein droit la rupture du pacte social. Il n'y a donc pas lieu de faire application des impositions prévues pour le cas de cession ou de cessation d'entreprise.

b. Réunion de toutes les parts ou actions d'une société en une seule main

300

Il est rappelé qu'aux termes de l'article 1844-5 du Code civil la réunion de toutes les parts ou actions en une seule main n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société.

c. Sociétés entre époux

310

Aucune nullité fondée sur le fait de la présence simultanée de deux époux dans une société ne peut être prononcée si ceux-ci ne sont pas, l'un et l'autre, indéfiniment et solidairement responsables des dettes sociales (Code civil, art. 1832-1).

2. Date de cessation à retenir

320

En cas de dissolution d'une société, il est nécessaire de procéder à sa liquidation. La liquidation a pour objet de terminer les opérations de la société, de recouvrer les créances, d'éteindre le passif et de transformer l'actif net en valeurs commodément partageables pour permettre l'apurement des comptes entre les associés.

La cessation d'entreprise ne produit ses effets qu'au moment où les opérations de liquidation sont achevées.

Ainsi, lorsqu'une société dissoute, mais liquidée seulement en partie, subsiste comme être moral pour les besoins de sa liquidation, on doit considérer qu'il n'y a cession au sens de l'article 201 du CGI que lors de la liquidation définitive, c'est-à-dire au moment de la reddition des comptes par le liquidateur et de leur approbation par les associés. Il s'ensuit que les plus-values résultant pour cette société de la vente, au cours des opérations de liquidation, de certains éléments de son actif doivent être rattachées, pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, à chacune des années de leur réalisation et non à celle de la dissolution provisoire (CE, arrêt du 28 mai 1956, req. n° 33975 et 34049, RO, p. 109).

330

De même, une société qui a décidé sa liquidation alors que son actif comprenait des éléments autres que des liquidités et que son passif à l'égard des tiers n'était pas encore soldé doit être regardée comme ayant survécu pour les besoins de sa liquidation. Il en a été jugé ainsi dans une espèce où, pour mener la liquidation à son terme, c'est-à-dire au partage de l'actif net entre les associés en proportion de leurs droits, il était nécessaire de procéder à des opérations telles que l'aliénation des immeubles, du matériel et des stocks, au recouvrement des créances et au règlement des dettes.

Il a été décidé en conséquence que les biens cédés au cours de la période de liquidation constituaient des éléments d'actif de l'entreprise et que les plus-values réalisées à l'occasion de ces cessions devaient être comprises dans les bénéfices sociaux conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI (CE, arrêt du 4 juin 1975, req. n° 95902, RJ II, p. 74 ; à rapprocher de l'arrêt du 14 mars 1973).

Jugé également qu'une société en nom collectif qui se trouve en liquidation et n'a pas fait l'objet d'une radiation au registre du commerce, laquelle ne peut d'ailleurs intervenir qu'à la clôture de la liquidation, conserve sa personnalité morale. Dès lors, c'est à bon droit que l'administration fiscale, n'ayant été avisée d'aucune modification du pacte social ou des dispositions statutaires, a soumis les associés à l'impôt pour la part leur revenant dans les résultats sociaux, sans rechercher s'ils ont ou non participé aux opérations commerciales réalisées par la société depuis la clôture du dernier exercice taxé, ou s'ils ont eu ou non la disposition de leur quote-part de bénéfices (CE, arrêt du 8 juin 1983, n° 30323).

3. Société déclarée nulle par décision de justice

340

Le jugement constatant la nullité d'une société ne peut être opposé pour le passé à l'administration qui est fondée à se prévaloir de l'existence apparente de la société pour établir les impositions antérieures.

Ainsi, le Conseil d'État a jugé que la nullité d'une société prononcée par un tribunal de l'ordre judiciaire, en raison de contre-lettres faisant échec au pacte social, ne concerne que les parties contractantes et n'est pas opposable à l'administration. Cette décision de justice ne peut donc entraîner la décharge des impôts directs auxquels la société a été régulièrement soumise antérieurement (CE, arrêt du 1er juin 1964, req. n° 59591, RO p. 105 ; à rapprocher de l'arrêt du 12 mai 1976, req. n° 93185, RJ II, p. 55).

4. Transfert du siège ou d'un établissement à l'étranger

350

Le transfert du siège ou d'un établissement à l'étranger d'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés constitue une cause d'imposition immédiate (CGI, art. 221-2).

Toutefois, par dérogation à cette règle, le changement de nationalité d'une société par actions et le transfert de son siège social à l'étranger, n'entraînent pas l'application du régime des cessions ou cessations d'entreprises lorsqu'ils sont décidés par l'assemblée générale dans les conditions prévues à l'article L.225-97 du Code de commerce (art. 221-3 du CGI), c'est à dire à la condition que le pays d'accueil ait conclu avec la France une convention spéciale permettant ces opérations et conservant à la société sa personnalité juridique.

Il est précisé qu'aucune convention de ce type n'a été signée par la France.

360

Par ailleurs, en application du 3ème alinéa de l'article 221-2 du CGI, le transfert du siège dans un autre État membre de la communauté Européenne, qu'il s'accompagne ou non de la perte de la personnalité juridique en France, n'emporte pas les conséquences de la cessation d'entreprise.

I. Changement de régime fiscal

370

Les articles 202 ter et 221-2 du CGI concernent les sociétés ou organismes qui changent de régime fiscal et, par suite, cessent totalement ou partiellement d'être soumis au régime des sociétés de personnes, ou à l'impôt sur les sociétés au taux normal, que cette modification de leur statut fiscal soit ou non liée à une transformation juridique ou à un simple changement de statuts.

Le changement de régime fiscal s'entend d'une perte totale ou partielle d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu ou d'une simple modification du régime fiscal (société soumise à l'impôt sur les sociétés qui devient soumise au régime des sociétés de personnes ou inversement).

1. Organismes cessant totalement ou partiellement d'être soumis au régime des sociétés de personnes

380

Les conséquences fiscales de la cessation s'appliquent lorsque les sociétés ou les organismes placés sous le régime des sociétés de personnes (sociétés en nom collectif, sociétés civiles…) sont affectés par l'un des événements qui les rend totalement ou partiellement passibles de l'impôt sur les sociétés. Il en est ainsi quel que soit le régime auquel sont soumis les associés (impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu).

390

Il s'agit notamment des cas suivants :

- option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, des sociétés qui entrent dans le champ d'application des articles 8 à 8 ter du CGI et qui sont autorisées à exercer cette option. Il s'agit des sociétés en nom collectif, en commandite simple, en participation (sous réserve des dispositions de l' article 206-4 du CGI), des sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne

physique, des exploitations agricoles à responsabilité limitée (autres que les exploitations comprenant plusieurs associés non parents), des sociétés civiles et des sociétés de fait ;

- transformation d'une société ou d'un organisme placé totalement ou partiellement sous le régime des sociétés de personnes en société ou organisme soumis totalement ou partiellement à l'impôt sur les sociétés au taux normal ;

- réalisation, par les sociétés civiles, d'opérations commerciales définies aux articles 34 et 35 du CGI ;

Il est rappelé que lorsque ces sociétés se livrent accessoirement à des opérations commerciales, elles ne sont pas soumises obligatoirement à l'impôt sur les sociétés si le montant hors taxes de ces opérations n'excède pas 10 % de leurs recettes totales hors taxes (***cf. DB 4 H 1132***) ;

- non-respect des conditions prévues à l'article 239 bis AA du CGI pour bénéficier du régime des S.A.R.L. de famille : ***cf. I-I-2-c*** ;

- non-respect des conditions concernant les associés d'une exploitation agricole à responsabilité limitée mentionnée à l'article 8-5° du CGI ;

- entrée d'un ou plusieurs associés supplémentaires dans une E.U.R.L., dont l'associé unique était une personne physique et qui n'avait pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ; entrée d'un associé personne morale dans une E.U.R.L. qui n'était pas soumise à l'impôt sur les sociétés ;

- modification de la nature et du fonctionnement de certains organismes. Les sociétés ou organismes soumis au régime des sociétés de personnes en application d'une disposition spéciale qui ne fonctionnent pas conformément aux dispositions qui les régissent sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

400

Il en est ainsi :

- des groupements forestiers qui ne remplissent plus les conditions prévues par les articles L 241 1 à L 246-2 du code forestier (CGI, art. 238 ter) ;

- des groupements d'intérêt économique qui ne fonctionnent pas dans les conditions prévues par les articles L.251-1 à L.251-23 du Code de commerce (CGI, art. 239 quater) ;

- des groupements européens d'intérêt économique qui ne fonctionnent pas dans les conditions prévues par le règlement n° 2137/85 du 25 juillet 1985 du Conseil des Communautés Européennes (CGI, art. 239 quater C) ;

- des groupements d'intérêt public qui ne fonctionnent pas dans les conditions prévues au chapitre II de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 (CGI, art. 239 quater B) ;

- des sociétés civiles de moyens qui ne respectent pas les termes de l'article 36 de la loi n° 66 879 du 29 novembre 1966 (CGI, art. 239 quater A);

. des sociétés civiles de construction vente mentionnées à l'article 239 ter du CGI qui se livrent à des opérations qui relèvent des articles 34 et 35 du CGI et qui ne seraient pas conformes à l'objet limité de ces sociétés ;

. des syndicats mixtes de gestion forestière ou des groupements syndicaux forestiers qui ne fonctionnent pas conformément aux dispositions qui les régissent (CGI, art. 239 quinquies) ;

. des sociétés civiles ayant pour objet exclusif l'acquisition et la gestion d'un patrimoine immobilier locatif et autorisées à faire publiquement appel à l'épargne, qui ne remplissent plus les conditions prévues par la section 3 du chapitre IV du titre premier du livre II du code monétaire et financier(CGI, art. 239 septies).

2. Organismes cessant totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal

a. Passage au régime fiscal des sociétés de personnes

410

Sont notamment visées les sociétés affectées par l'un des événements suivants :

- transformation d'une société ou d'un organisme soumis, totalement ou partiellement, à l'impôt sur les sociétés au taux normal, en société ou organisme placé totalement ou partiellement sous le régime des sociétés de personnes qui n'opte pas immédiatement pour son assujettissement à cet impôt.

À cet égard, il est précisé que cette option doit être notifiée au plus tard avant la fin du troisième mois qui suit cette transformation pour prendre effet à la même date que celle-ci, pour les options exercées à compter du 1er août 1995 (CGI, art. 239-1). Auparavant, l'option devait être notifiée concomitamment à la transformation et au plus tard avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel elle produisait ces effets ;

- option d'une société à responsabilité limitée visée à l'article 239 bis AA du CGI pour le régime des sociétés de personnes : ***cf. I-I-2-c***;

- renonciation à son option pour l'impôt sur les sociétés d'une société de personnes conformément à l' article 239-3 du CGI.

L'option pour l'impôt sur les sociétés est d'une manière générale irrévocable ; mais, par exception, les sociétés de personnes constituées entre membres d'une même famille au sens de l'article 239 bis AA du CGI et qui exercent une activité industrielle, commerciale ou artisanale, peuvent renoncer à l'option pour l'impôt sur les sociétés qu'elles avaient exercée avant le 1er janvier 1981 :

- réunion entre les mains d'un seul associé personne physique, des parts d'une S.A.R.L. qui devient E.U.R.L. et qui n'opte pas pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;

- réunion entre les mains d'un seul associé personne physique, des parts d'une E.A.R.L. pluripersonnelle non familiale qui n'opte pas pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;

- société civile qui n'entre plus dans le champ d'application de l'article 206-2 du CGI.

Il est rappelé que les sociétés civiles sont passibles de l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations prévues aux articles 34 et 35 du CGI (cf. toutefois **I-I-1 § 390** lorsque ces opérations sont réalisées à titre accessoire).

b. Perte d'assujettissement total ou partiel à l'impôt sur les sociétés au taux normal

420

Les sociétés ou organismes qui cessent totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal doivent appliquer les conséquences de la cessation d'entreprise.

Il en est ainsi des sociétés ou organismes soumis totalement ou partiellement à l'impôt sur les sociétés au taux normal qui en deviennent totalement ou partiellement exonérés. Il en est de même des sociétés ou organismes qui ne réalisent plus d'opération les rendant passibles de cet impôt (organisme sans but lucratif qui exerçait exclusivement une activité lucrative et par conséquent était soumis totalement à l'impôt sur les sociétés, et qui réalise à la fois des opérations lucratives et des opérations non lucratives ; sociétés qui bénéficient du régime d'exonération des sociétés de capital-risque…).

c. Dispositions particulières (SARL de famille optant pour le régime fiscal des sociétés de personnes, sociétés de personnes à caractère familial renonçant à l'option pour le régime fiscal des sociétés de capitaux).

430

L'article 239 bis AA du CGI prévoit que les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité individuelle commerciale ou artisanale, et formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8 du CGI.

L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés.

Elle cesse de produire ses effets dès que des personnes autres que celles prévues dans le présent article deviennent associées.

Les modalités d'exercice de cette option sont précisées aux articles 46 terdecies A à 46 terdecies D de l'annexe III du CGI ; pour les sociétés nouvelles, par exception à la règle selon laquelle l'option doit être notifiée avant l'ouverture du premier exercice au titre duquel le régime des sociétés de personnes s'applique, l'article 46 terdecies B de l'annexe III du CGI prévoit que l'option produit immédiatement effet en matière d'imposition des bénéfices et des droits d'enregistrement si elle est formulée dans l'acte constatant la création.

L'article 46 terdecies B de l'annexe III du CGI etend l'effet immédiat de l'option aux sociétés déjà soumises au régime fiscal des sociétés de personnes qui se transforment, sans création d'une personne morale nouvelle, en SARL de famille ainsi qu'aux SARL dont l'associé unique cède des parts à un ou plusieurs membres de sa famille répondant aux conditions de parenté prévues à l'article 239 bis AA du CGI.

Ainsi, les conséquences de la cessation d'entreprise liées à un changement de régime fiscal sont évitées.

L'option doit être formulée dans l'acte qui constate soit la transformation de la société, soit la cession de parts par l'associé unique.

Cet acte doit également préciser les liens de parenté entre les associés et une copie doit en être adressée au service des impôts auprès duquel la déclaration de résultat doit être souscrite. La copie de l'acte est transmise dans le même délai que celui prévu pour son enregistrement, c'est-à-dire dans le délai d'un mois à compter de sa date.

J. Changement de l'objet social ou de l'activité réelle des sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes

440

Ce changement entraîne l'application des conséquences de la cessation d'entreprise. L'article 202 ter du CGI concerne l'ensemble des sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 ter du CGI qui changent leur objet social ou leur activité réelle.

La notion de changement d'objet social ou d'activité réelle visée à l'article 202 ter du CGI est identique à celle mentionnée à l'article 221-5 du CGI qui concerne les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Elle est définie ci-dessus **I-C-2**.

II. Sociétés de fait

450

Le régime fiscal des sociétés de fait est aligné sur celui des sociétés de droit dont elles présentent les caractéristiques.

Il convient de s'en tenir, chaque fois que le Trésor y a intérêt, à l'apparence juridique sous laquelle les associés de fait ont cru devoir se placer. Si donc ces derniers se sont abstenus de mentionner la société de fait dans les déclarations fiscales qu'ils ont souscrites, ils ne seront pas admis ultérieurement à démontrer que l'entreprise unique ou le groupe d'entreprises dont les résultats ont servi de base à l'impôt était, en réalité, exploité en société. En revanche, le service est fondé, dans l'exercice de ses pouvoirs généraux de contrôle, à effectuer une telle démonstration afin d'en tirer les conséquences prévues par la loi fiscale. L'existence de la société de fait sera alors opposée pour l'établissement de tous les impôts et taxes.

Que l'existence de la société créée de fait soit révélée par les intéressés lors du dépôt des déclarations ou qu'elle soit invoquée par le service dans la limite du délai de reprise, le régime fiscal doit être complètement aligné sur celui de la société de droit dont elle présente les caractéristiques.

Le régime fiscal d'une telle société ne peut, par suite, être déterminé que cas par cas, au vu d'un dossier complet permettant, compte tenu de l'ensemble des circonstances de l'affaire, d'une part, d'apprécier si elle est opposable à l'Administration ou si celle-ci a intérêt à invoquer son existence et, d'autre part, de qualifier le type de société civile ou commerciale selon lequel l'activité est exercée en fait.

A. Transformation d'une société de fait en société en nom collectif

460

Cette opération se traduit nécessairement au regard du droit privé par la création d'un être moral. Toutefois, il est admis que la transformation ne donne pas lieu à l'imposition immédiate des produits dont la taxation a été différée (provisions notamment), ni des plus-values acquises par les éléments inscrits à l'actif du bilan fiscal de la société créée de fait, à la condition qu'aucune modification ne soit apportée aux valeurs comptables (RM Chupin. JO, déb. Sénat, 12 mars 1981, p. 337).

Ces règles s'appliquent également en cas de transformation d'une société de fait en SARL de famille optant pour le régime des sociétés de personnes, sous réserve que l'option prévue à l'article 239 bis AA du CGI soit formulée dans l'acte constatant la création de la société (RM Costes. JO, déb. Sénat, 8 août 1985, p. 1498).

B. Fusion de deux sociétés de fait

470

La fusion de deux sociétés de fait emporte leur dissolution. Elle entraîne, comme pour toutes les sociétés soumises au régime d'imposition des sociétés de personnes prévu à l'article 8 du CGI, les effets fiscaux des cessations d'entreprise dans les conditions fixées aux articles 201 et suivants de ce Code. En conséquence, elle donne lieu, notamment, pour chacune des deux sociétés de fait, à l'imposition immédiate des bénéfices pour l'exercice en cours ou dont l'imposition a été différée et à la taxation des plus-values acquises par les éléments inscrits à l'actif de leur bilan fiscal.

Rép. Debré : AN 5 novembre 1990 p. 5137 n° 32257.

C. Transformation d'une SARL soumise à l'impôt sur le revenu en SCI

480

En application de l'article 202 ter du CGI, lorsqu'une société soumise au régime des sociétés de personnes défini aux articles 8 à 8 ter du CGI cesse d'être soumise à ce régime, les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise lui sont applicables. A cet égard, il convient de préciser que la transformation d'une société en une forme différente de celle sous laquelle elle avait été constituée n'emporte aucune conséquence fiscale dès lors qu'elle n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle et ne se traduit pas par un changement de régime fiscal. En effet, la transformation régulière d'une société en société d'une autre forme, qu'elle soit civile ou commerciale, n'emporte pas création d'une personne morale nouvelle (art.1844-3 du code civil). En l'occurrence, la transformation d'une SARL de famille soumise à l'impôt sur le revenu en une SCI soumise au même régime n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle et n'emporte pas les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise. Il en va de même de la transformation d'une SCI soumise à l'impôt sur le revenu en une SARL de famille soumise au même régime. Par ailleurs, le passage d'une activité de location meublée et aménagée à une activité de location nue n'emporte les conséquences de la cessation d'entreprise que si ce passage est assimilé à un changement d'activité réelle au sens du I de l'article 202 ter du CGI. Cette assimilation repose sur l'analyse d'éléments de fait, permettant de déterminer l'importance des changements apportés. Il est précisé que le passage d'une activité de location nue exercée par une SCI à une activité de location meublée et aménagée exercée par une SARL de famille ayant opté pour le régime des sociétés de personnes n'emporte pas en tant que telles conséquences de la cessation d'entreprise. Ces conséquences ne sont en effet encourues par une société exerçant une activité de nature civile et patrimoniale que dans les cas visés au II de l'article 202 ter du CGI, qui n'incluent pas la notion de changement d'activité réelle (RM Kert.JO, 3 juin 2008, p.4679 n° 12096).