

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CESS-30-20-10/07/2013

Date de publication : 10/07/2013

BIC – Cession ou cessation d'activité - Détermination du bénéfice imposable - Régime du bénéfice réel

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux
Cession ou cessation d'activité
Titre 3 : Détermination du bénéfice imposable
Chapitre 2 : Régime du bénéfice réel

Sommaire :

- I. Cession ou cessation totale d'entreprise
 - A. Bénéfice d'exploitation
 - 1. Marchandises en stocks
 - 2. Dettes et créances commerciales nées après la cessation d'activité
 - a. Créances
 - b. Dettes
 - 3. Sociétés en liquidation prolongée
 - B. Plus-values ou moins-values d'actif immobilisé résultant de la cession ou de la cessation
 - C. Provisions de l'exercice
 - D. Provisions antérieures et autres bénéfices en sursis d'imposition
 - 1. Provisions précédemment constituées
 - a. Provisions constituées en application des dispositions générales
 - b. Provisions autorisées pour certaines professions ou constituées en vertu de textes particuliers
 - 2. Autres bénéfices en sursis d'imposition
 - E. Résultat imposable
 - 1. Entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés
 - 2. Entreprises relevant de l'impôt sur le revenu
- II. Cession ou cessation partielle d'entreprise
- III. Changement du régime fiscal, de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société et conséquences fiscales de la cessation
 - A. Conséquences générales pour l'ensemble des entreprises
 - 1. Portée de l'imposition immédiate
 - a. Éléments imposables
 - 1° Bénéfices non encore taxés
 - 2° Bénéfices en sursis d'imposition
 - 3° Plus-values latentes de l'actif social
 - 4° Sort des moins-values nettes à long terme existantes au moment du changement
 - b. Sort des déficits reportables
 - 2. Atténuation prévue sous certaines conditions
 - B. Conséquences particulières aux entreprises cessant d'être assujetties à l'impôt sur les sociétés
 - 1. Calcul des revenus réputés distribués

2. Modalités d'imposition des associés
C. Obligations des sociétés ou organismes

1

Il résulte des dispositions de l'article 201 du code général des impôts (CGI) que l'imposition à établir en cas de cession ou de cessation doit tenir compte des éléments suivants :

- bénéfice d'exploitation de l'exercice (ou déficit) ;
- plus-values ou moins-values d'actif immobilisé, résultant de la cession ou cessation ;
- provisions - justifiées - de l'exercice ;
- provisions antérieures et autres bénéfices en sursis d'imposition.

En outre, la cession ou cessation mettant obstacle à l'ajournement de certaines impositions et au report de certains déficits ou moins-values, il est prévu, par dérogation au droit commun, que le dernier exercice peut donner lieu à certaines compensations.

On rappellera ci-après les règles applicables pour déterminer chacun de ces éléments qui composent le bénéfice imposable.

I. Cession ou cessation totale d'entreprise

A. Bénéfice d'exploitation

10

Les résultats d'exploitation de l'exercice ou des exercices soumis à imposition immédiate sont déterminés d'après les règles de droit commun.

Certains cas particuliers appellent, toutefois, les commentaires suivants.

1. Marchandises en stocks

20

Les éléments du stock qui sont conservés pour son usage personnel par un exploitant individuel lors de la cessation de son entreprise industrielle ou commerciale doivent, pour la détermination des bénéfices imposables du dernier exercice d'exploitation, être évalués au prix de revient. La plus-value que pourrait éventuellement faire apparaître, par rapport à cette évaluation, la valeur réelle de ces éléments au jour de la cessation n'a donc pas à faire l'objet d'une imposition immédiate et échappe définitivement à l'impôt si les marchandises conservées sont effectivement utilisées pour les besoins personnels du contribuable.

Mais s'il advenait ultérieurement que l'intéressé vende tout ou partie de ces marchandises, les profits qu'il réaliserait à cette occasion seraient considérés comme le fruit d'un acte professionnel et, dès lors, soumis à son nom, en tant que bénéfices industriels et commerciaux, à l'impôt sur le revenu.

30

Toutefois, les principes exposés ci-dessus ne sont pas applicables dans le cas de répartition de stocks entre les membres d'une société.

Dès lors qu'une société, quelle que soit sa forme juridique, possède une personnalité distincte de celle de ses membres, l'opération par laquelle elle transfère à ces derniers, soit à titre de partage, soit par voie de cession, tout ou partie de son patrimoine et, notamment, ses stocks entraîne l'inclusion dans ses bénéfices imposables de la plus-value acquise par les biens partagés ou cédés et appréciée à l'époque du transfert ; en outre, si la société en cause est passible de l'impôt sur les sociétés, l'avantage que les associés retirent de l'opération peut, le cas échéant, revêtir le caractère d'une distribution en nature de revenus de capitaux mobiliers donnant ouverture, pour chaque associé bénéficiaire, à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon le cas.

2. Dettes et créances commerciales nées après la cessation d'activité

a. Créances

40

Les gains réalisés après la cessation d'activité doivent, lorsqu'ils se rattachent à la profession commerciale exercée antérieurement, être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Ainsi, lorsqu'un agent d'affaires, ayant cédé son cabinet, perçoit, en exécution d'arrangements conclus avec son successeur, des sommes sur les recettes afférentes aux affaires traitées par lui avant la cession, il doit être regardé comme continuant l'exercice d'une activité commerciale bien qu'il ne participerait plus à la gestion du cabinet. Il doit dès lors, être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels à raison desdites sommes, au titre de l'année qui suit celle de leur perception (CE, arrêt du 12 juin 1944, req. n° 68789).

Le Conseil d'État s'est également prononcé sur le cas d'un contribuable ayant fait apport à une société de la totalité des éléments de l'entreprise individuelle qu'il exploitait précédemment à l'exclusion d'un stock de métaux enterré par ses soins pendant la période de guerre et qui n'était pas inscrit dans la comptabilité de l'entreprise. La Haute Assemblée a jugé que le stock dissimulé ne pouvait être regardé comme ayant été transféré, à la date où il avait été dissimulé, de l'actif commercial de l'intéressé dans son patrimoine privé. Son apport ultérieur à la société devait donc être considéré comme le dernier acte de liquidation de l'entreprise individuelle. La plus-value dégagée à cette occasion constitue dès lors un profit commercial à rattacher aux bénéfices de l'année de sa réalisation, c'est-à-dire de l'année de l'apport et non de celle de la dissimulation (CE, arrêt du 20 décembre 1963, req. n° 58792 à rapprocher de l'arrêt du CE, 24 novembre 1965, req. N° 60455).

Enfin, il est précisé qu'une indemnité destinée à réparer le préjudice qu'un commerçant a subi du fait des agissements d'un autre commerçant et qui ont eu pour effet de réduire sensiblement le prix de vente de son fonds de commerce et de l'immeuble où il se trouve allouée après la cessation de l'activité professionnelle mais normalement fixée à raison des faits existants à la date de la survenance du dommage, est imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au titre de l'année au cours de laquelle le jugement non frappé d'appel a été rendu. Cette indemnité est soumise au régime spécial défini par les articles 39 duodecimes et suivants du CGI pour la part qui excède les valeurs retenues pour la détermination de la plus-value ou de la moins-value afférente au fonds de commerce et à l'immeuble à la date de la cessation d'activité ou, le cas échéant, à celle de la vente ultérieure des biens.

En revanche, dans la mesure où elle sert à couvrir un manque à gagner de l'ancien exploitant ou est attribuée en compensation de dépenses déduites des résultats imposables, l'indemnité constitue une recette d'exploitation imposable au taux de droit commun (RM Lauriol n° 3908, JO AN 10 mai 1979 p. 3744).

b. Dettes

50

Le fait qu'un contribuable ait cessé d'exercer sa profession commerciale ne saurait faire perdre le caractère de charge au sens du 1 de l'article 39 du CGI à une dette qui, se rattachant à son ancienne profession, n'est devenue certaine que plusieurs années après la cessation d'activité. Cette dette, par suite, est susceptible d'entraîner la formation d'un déficit relevant de la catégorie des revenus industriels et commerciaux et imputable sur le revenu global conformément aux dispositions du 1 de l'article 156 du CGI.

Le Conseil d'État en a ainsi jugé dans une espèce où la dette dont la déduction était demandée représentait les intérêts et dommages-intérêts formant l'accessoire du solde du prix de travaux de peinture que l'ex-commerçant avait été condamné à payer par un jugement du tribunal de commerce rendu à la requête de l'entrepreneur (CE, arrêt du 26 juin 1974, req. n° 84866 et 85103).

Lors du commentaire de cet arrêt, il a été précisé que cette jurisprudence infirmait la doctrine administrative exprimée dans la réponse ministérielle n° 13752 à M. Liot, sénateur (JO, déb. Sénat du 26 mars 1974, p. 192), selon laquelle les dettes ayant leur origine dans un engagement souscrit par un commerçant avant la cessation de son activité devaient être regardées comme ayant été transférées dans son patrimoine privé.

3. Sociétés en liquidation prolongée

60

Le bénéfice soumis à l'impôt étant déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, il convient de pendre en compte pour cette détermination les gains réalisés ou les pertes subies pendant la période de liquidation (cf. I-A § 10).

Le Conseil d'État s'est prononcé sur le cas d'associés d'une société à responsabilité limitée ayant personnellement encaissé, après la dissolution de la société mais avant la clôture des opérations de partage, une commission se rapportant à une transaction engagée par la société antérieurement à sa dissolution. Il a été jugé que cette commission, ayant son origine dans les démarches et tractations effectuées pour le compte de la société et étant due normalement à celle-ci, devait, bien qu'elle n'ait acquis un caractère certain et définitif qu'après l'acte de dissolution, être rattachée aux résultats imposables de la société au titre de la période de liquidation (CE, arrêt du 14 mars 1973, req. n° 88268). Par ailleurs, il y lieu d'admettre parmi les charges déductibles, les frais exposés par une entreprise lors de sa dissolution et de sa liquidation (CE, arrêt du 5 juin 1939, req. n° 62014).

À cet égard, les honoraires d'expertise et les frais de justice exposés lors du partage de l'actif net d'une société de fait, qui se rattachent à l'activité professionnelle antérieurement exercée par les associés dans le cadre de la société de fait qu'ils avaient créée, constituent des charges au sens du 1 de l'article 39 du CGI.

Par suite, l'associé qui continue seul l'exploitation peut déduire des résultats de l'exercice au cours duquel la charge est devenue certaine la quote-part de ces frais lui incombant. Pour l'associé devenu salarié, la charge constituée par les honoraires d'expertise et les frais de justice entraîne, en l'absence de toute recette rattachable à l'ancienne activité, la formation d'un déficit relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et imputable sur le revenu global conformément aux dispositions du 1 de l'article 156 du CGI (RM Braconnier, JO déb. Sénat du 21 mai 1981, p. 699).

70

Toutefois, les frais exposés lors de la dissolution et de la liquidation d'une entreprise ne sont déductibles que dans la mesure où il s'agit de frais se rattachant à la gestion de cette entreprise et non pas d'une charge afférente à l'opération de partage de l'actif et incombant, soit aux coassociés d'une société dissoute, soit aux membres d'une indivision. Tel est notamment le cas du droit proportionnel de partage visé à l'[article 746 du CGI](#).

Ainsi, lorsque les membres d'une indivision d'origine héréditaire ont poursuivi temporairement l'exploitation d'un fonds de commerce faisant partie de l'actif de la succession, les frais occasionnés par le partage ultérieur de cette succession ne peuvent être regardés comme se rattachant à la gestion dudit fonds et ne sauraient, dès lors, être déduits des bénéfices réalisés par l'indivision au cours de l'exercice clos à l'occasion du partage (CE, arrêt du 11 mai 1962, req. n° 55041).

B. Plus-values ou moins-values d'actif immobilisé résultant de la cession ou de la cessation

80

Se reporter, en ce qui concerne le régime propre à ces plus-values et moins-values au [BOI-BIC-PVMV-40-20](#).

C. Provisions de l'exercice

90

Conformément aux dispositions générales du 5° du 1 de l'[article 39 du CGI](#), le contribuable peut éventuellement déduire des bénéfices imposables du dernier exercice d'exploitation les provisions qui sont destinées à faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables. Ces provisions doivent être constituées dans les conditions habituelles ([BOI-BIC-PROV](#)).

Par exemple, peut être admise en déduction des bénéfices de l'exercice de cession ou cessation :

- une provision constituée en vue de faire face au paiement des intérêts de billets de fonds venus à échéance par suite de la revente du fonds de commerce (CE, arrêt du 29 octobre 1934, req. n° 39931) ;

- une provision correspondant à la cotisation due (au taux normal) au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction, à raison des sommes non encore investies et afférentes aux salaires versés au cours de l'année de la cession ou cessation et, le cas échéant, de l'année précédente ;

- une provision pour créances douteuses constituée à la clôture de son dernier exercice par un contribuable qui fait apport de son fonds de commerce à une société, lorsque l'apporteur se réserve le recouvrement de ses créances commerciales.

En revanche, ne saurait être admise en déduction des bénéfices de l'exercice de cessation, la provision constituée par un entrepreneur de construction en vue de faire face aux conséquences de la garantie instituée par l'article 1792 du Code civil ; une telle provision ne correspond, en effet, qu'à une dépense éventuelle et non à une perte ou charge que les événements en cours rendent probables (CE, arrêt du 7 février 1930, req. n° 96762).

100

On observera que les provisions qui apparaissent justifiées au moment de la cession d'entreprise, du fait qu'elles

correspondent à des pertes ou charges que les événements en cours rendent probables, ne peuvent être admises en déduction des bénéfices du cédant que dans la mesure où celui-ci doit effectivement supporter ces pertes ou ces charges. Si l'acte de cession prévoit que le cessionnaire les assumera, c'est à ce dernier qu'il appartiendra de constituer les provisions nécessaires pour y faire face.

D. Provisions antérieures et autres bénéfiques en sursis d'imposition

1. Provisions précédemment constituées

a. Provisions constituées en application des dispositions générales

110

En cas de cession ou de cessation d'entreprise au sens de l'[article 201 du CGI](#), les provisions antérieurement constituées en raison de circonstances propres à l'entreprise doivent, en principe, être rapportées aux bénéfices imposables du dernier exercice d'exploitation lorsque, du fait même de la cession ou cessation, elles deviennent sans objet ([BOI-BIC-PROV](#)).

Toutefois, ce principe n'est pas applicable au cas de fusion ou d'opération assimilée réalisée sous le régime de faveur visé de l'[article 210 A du CGI](#) à l'[article 210 C du CGI](#). En effet, en stipulant expressément que l'impôt sur les sociétés n'est applicable aux provisions figurant au bilan de la société absorbée que si elles deviennent sans objet, le 2 de l'[article 210 A du CGI](#) reconnaît implicitement que, dans le cadre de ce régime particulier, les provisions ne deviennent pas sans objet du fait même de la fusion.

b. Provisions autorisées pour certaines professions ou constituées en vertu de textes particuliers

120

En cas de cession ou cessation d'entreprise, les provisions autorisées pour certaines professions (ou constituées en vertu de textes particuliers) et figurant au dernier bilan sont également considérées comme un élément du bénéfice immédiatement imposable.

Toutefois, ces provisions ne sont pas rapportées aux bénéfices imposables lorsque l'exploitation est continuée dans les conditions prévues :

- soit à l'[article 41 du CGI](#) (transmission à titre gratuit d'entreprise individuelle) ;
- soit de l'[article 210 A du CGI](#) à l'[article 210 C du CGI](#) (fusions et opérations assimilées bénéficiant du régime de faveur) ;
- soit, dans certains cas, à l'[article 151 octies du CGI](#) (transmission d'une entreprise individuelle par voie d'apport en société).

Le bénéfice de cette disposition est applicable, sous certaines conditions, aux provisions suivantes :

- provision pour hausse des prix ;
- provision pour risques afférents aux opérations de crédit à moyen et à long terme réalisées par les établissements de crédit ;
- provision pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant de ventes ou de travaux effectués à l'étranger ;

- provisions constituées par les entreprises de presse en vue de l'acquisition de leurs éléments d'actif ;
- provision pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures ;
- provision pour reconstitution des gisements de substances minérales solides ;
- provisions constituées en vue de l'implantation d'entreprises à l'étranger.

Remarque. - En cas seulement de fusion ou d'opérations assimilées placées sous le régime de l'article 210 A du CGI à l'article 210 C du CGI, ne sont pas rapportées aux bénéfices de la société apporteuse les provisions que les entreprises d'assurances et de réassurances sont autorisées à constituer pour faire face à des charges exceptionnelles (provisions constituées en vertu de l'article 39 quinquies G du CGI).

2. Autres bénéficiaires en sursis d'imposition

130

En cas de cession ou cessation d'entreprise, certains profits dont l'imposition avait été différée ou qui bénéficiaient d'une exonération conditionnelle doivent être immédiatement imposés sous réserve, toutefois, des dispositions particulières visant :

- le cas où l'entreprise est transmise à titre gratuit (CGI, ann. II, article 41) ;
- les cas de fusion de sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés et opérations assimilées (CGI, art. 210 A du CGI à CGI, art. 210 C du CGI) ;
- le cas de l'apport d'une entreprise individuelle à une société (CGI, art. 151 octies).

En cas de cession ou de cessation d'entreprise, l'imposition immédiate concerne, notamment :

- les plus-values à court terme dont l'imposition a été différée ; en effet, aux termes du 2 de l'article 39 quaterdecies du CGI, en cas de cession ou de cessation totale d'entreprise, les plus-values nettes à court terme, qui n'ont pas encore été imposées, sont rapportées aux bénéfices de l'exercice clos lors de cette opération ;
- les plus-values à long terme dont l'imposition a été différée de deux ans, conformément aux dispositions du dernier alinéa du 1° du I de l'article 39 quindecies du CGI.

E. Résultat imposable

140

Le résultat de l'exercice de la cession ou de la cessation d'entreprise ou du décès de l'exploitant est déterminé en tenant compte des règles particulières relatives aux divers éléments étudiés ci-dessus et en faisant application des règles générales qui régissent l'impôt dont l'entreprise relève.

1. Entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés

150

Le résultat fiscal de ces entreprises est déterminé conformément aux dispositions de l'article 209 du CGI et après imputation, le cas échéant, des déficits reportables.

Si, après compensation, l'exercice de cession se solde par un bénéfice, l'entreprise est imposable à raison de ce bénéfice et le cas échéant, fait l'objet d'une imposition distincte à raison de la plus-value nette à long terme dégagée à la clôture dudit exercice (CGI, art. 219, I).

160

En revanche, l'excédent éventuel des moins-values à long terme sur les plus-values à long terme de cession peut être déduit des bénéfices de l'exercice en cours lors de la cession ou de la cessation pour une fraction de leur montant qui est fonction :

- du taux d'imposition des plus-values à long terme qui était en vigueur dans l'exercice de réalisation des moins-values en cause (numérateur du rapport) ;

- et du taux normal de l'impôt sur les sociétés (dénominateur du rapport).

Si l'exercice se solde par un déficit, aucune imposition ne peut être établie.

Par ailleurs, la faculté de report des déficits non imputés ne peut être, en principe, transférée au bénéfice d'une tierce entreprise.

Toutefois :

- sous réserve d'un agrément préalable délivré par le ministre de l'économie et des finances et dans la mesure définie par cet agrément, les fusions de sociétés et opérations assimilées qui entrent dans les prévisions de [l'article 210 A du CGI](#) à [l'article 210 C du CGI](#) peuvent ouvrir droit dans la limite édictée au 3ème alinéa du I de [l'article 209 du CGI](#), au report des déficits antérieurs non encore déduits par les sociétés apporteurs sur les bénéfices ultérieurs des sociétés bénéficiaires des apports ([CGI, art. 219, I](#)) ;

- dans le cas d'une fusion - dont l'effet rétroactif ne peut remonter à une date antérieure à celle de l'ouverture de l'exercice de la société absorbante au cours duquel la convention de fusion a été conclue - la société absorbante est en droit, en principe, de compenser avec ses propres résultats imposables les déficits provenant de la reprise des opérations de la société absorbée depuis la date d'effet de la rétroactivité fixée dans le contrat . Il n'en est ainsi toutefois que si l'opération de fusion et la clause de rétroactivité procèdent d'une gestion commerciale normale et non pas de préoccupations purement fiscales.

2. Entreprises relevant de l'impôt sur le revenu

170

Lorsque l'exercice en cours à la date de la cession, de la cessation ou du décès de l'exploitant est bénéficiaire, le bénéfice est ajouté aux autres revenus du contribuable intéressé et, le cas échéant, la plus-value nette à long terme dégagée à la clôture dudit exercice fait l'objet d'une imposition distincte.

De la même façon que pour les entreprises relevant de l'impôt sur les sociétés, les moins-values nettes à long terme dégagées à cette occasion et celles qui restent à reporter au titre des exercices antérieurs peuvent être imputées pour une fraction de leur montant sur les bénéfices de l'exercice de cessation. Cette fraction est déterminée dans les mêmes conditions qu' [au I-E-1 § 160](#)).

Lorsque cet exercice est déficitaire, le déficit subsistant, éventuellement, après compensation avec la plus-value nette à long terme de l'exercice considéré, est imputé sur le revenu net global dans les conditions prévues au I de [l'article 156 du CGI](#). Si ce revenu est insuffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, le reliquat de déficit est imputé sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

Cependant, pour qu'il en soit ainsi, il faut qu'il y ait identité de contribuable. En particulier, le cessionnaire ou les héritiers ne peuvent pas revendiquer le report des déficits subis par l'exploitant auquel ils succèdent, même s'ils peuvent bénéficier du régime de faveur prévu à [l'article 41 du CGI](#).

180

Les règles générales relatives au report déficitaire, en matière d'impôt sur le revenu, sont exposées au [BOI-IR-BASE](#).

En cas de cession ou cessation d'entreprise exploitée par une société de personnes ou assimilée visée à l'[article 8 du CGI](#), la part de bénéfices sociaux correspondant aux droits de chaque associé ou membre est soumise, au nom de ce dernier, soit à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, soit à l'impôt sur les sociétés. Bien entendu, la quote-part de plus-value à long terme imposable au nom de chaque membre est imposée au taux qui lui est propre.

Corrélativement, les associés ou membres de telles sociétés peuvent imputer - ou le cas échéant reporter - la fraction des déficits sociaux leur incombant dans les résultats desdites sociétés :

- soit sur leur revenu global, s'ils relèvent de l'impôt sur le revenu ;
- soit sur leur résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés.

II. Cession ou cessation partielle d'entreprise

190

La cession ou cessation partielle d'entreprise doit, en principe, produire les mêmes effets que la cession ou cessation totale. L'imposition porte sur les éléments afférents à l'établissement cédé ou fermé, ou à la branche d'activité cédée ou abandonnée.

Pour cet établissement ou cette branche d'activité, le bénéfice d'exploitation entrant dans la base de l'imposition immédiate est calculé ou évalué d'après les données de la comptabilité.

Les provisions sont à rattacher au bénéfice de l'exercice de la cession ou cessation, dans la mesure où ces opérations les rendent sans objet. Quant aux plus-values et moins-values afférentes aux éléments d'actif immobilisé compris dans la cession ou cessation partielle d'entreprise, elles sont imposées ou déduites dans les mêmes conditions que dans le cas de cession ou cessation totale d'entreprise (sous réserve de l'application, aux apports partiels d'actif portant sur une branche complète d'activité ou ayant été préalablement agréés par le ministre, du régime de faveur prévu de l'[article 210 A du CGI](#) à l'[article 210 C du CGI](#)).

200

Toutefois, il convient d'admettre que pratiquement en cas de cession ou cessation partielle, le service est autorisé à s'abstenir d'établir immédiatement l'imposition des bénéfices non encore taxés, à moins que les intéressés ne le demandent. Lorsqu'aucune imposition n'a été établie en vertu de cette tolérance, les bénéfices afférents à l'établissement cédé sont taxés, après l'expiration de l'exercice en cours, en même temps que ceux de la partie d'entreprise conservée.

Remarque : Une cession partielle d'activité ne prive pas l'entreprise du droit de reporter ses déficits constatés antérieurement à la cession, dans les conditions prévues au I de l'[article 209 du CGI](#) (changement de régime fiscal, de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société – conséquences fiscales de la cessation).

III. Changement du régime fiscal, de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société et conséquences fiscales de la cessation

210

Le changement de régime fiscal et le changement de l'objet social ou de l'activité réelle des sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes emportent, conformément aux dispositions de l'[article 202 ter du CGI](#) ou du deuxième alinéa du 2 de l'[article 221 du CGI](#), l'application des conséquences fiscales de la cessation d'entreprise. L'imposition des sociétés ou organismes affectés par l'un de ces événements doit donc être immédiatement établie en

application de l'article 201 du CGI et de l'article 202 du CGI. Cependant, les conséquences fiscales de cette cessation peuvent, dans certaines situations, faire l'objet d'une atténuation.

A. Conséquences générales pour l'ensemble des entreprises

1. Portée de l'imposition immédiate

a. Éléments imposables

220

Les dispositions de l'article 202 ter du CGI ou celles du 2 de l'article 221 du CGI rendent immédiatement imposables respectivement la société ou l'organisme et ses membres à raison :

- des bénéfices d'exploitation non encore taxés ;
- des bénéfices en sursis d'imposition ;
- des plus-values latentes incluses dans l'actif social.

1° Bénéfices non encore taxés

230

Les bénéfices immédiatement taxables s'entendent, en principe, des résultats réalisés depuis la fin de la dernière période d'imposition effective jusqu'au jour de l'événement entraînant cessation d'entreprise augmentés s'il y a lieu des résultats de la période antérieure qui n'ont pas encore été soumis à l'impôt.

En outre, pour les sociétés de personnes exerçant une profession non commerciale et dont les associés sont soumis à l'impôt sur le revenu, ces bénéfices comprennent les créances acquises non encore recouvrées.

2° Bénéfices en sursis d'imposition

240

Les bénéfices en sursis d'imposition comprennent les provisions constituées en franchise d'impôt (provisions ordinaires ou spéciales qui peuvent être constituées en vertu de textes particuliers) ainsi que les plus-values dont l'imposition avait été différée.

D'une manière générale, ces bénéfices en sursis d'imposition doivent être rapportés au bénéfice d'exploitation et imposés dans les conditions de droit commun. Toutefois, les provisions pour dépréciation des titres du portefeuille sont ajoutées aux plus-values à long terme de la période d'imposition, si les titres en cause demeurent dans le champ d'application du régime des plus-values à long terme.

3° Plus-values latentes de l'actif social

250

Les plus-values incluses dans l'actif social et résultant de la différence entre la valeur réelle, au jour de l'événement qui motive l'application des conséquences fiscales de la cessation, des éléments compris dans cet actif et leur valeur comptable, sont passibles de l'impôt selon le régime défini à l'article 39 duodecies du CGI et aux articles suivants.

Remarque : Lorsque des biens non amortissables ont été reçus par un apport qui a bénéficié de l'article 210 A du CGI, la plus-value est égale à la différence entre la valeur réelle de ce bien et sa valeur d'origine chez la première société qui a réalisé un apport ayant bénéficié de ce régime (CGI, art. 210 A, 3-c).

En ce qui concerne les profits constatés sur des titres du portefeuille exclus du champ d'application du régime des plus-values à long terme, il y a lieu de faire application des dispositions exposées au [BOI-BIC-PVMV](#).

4° Sort des moins-values nettes à long terme existantes au moment du changement

260

Si la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme se solde, pour l'exercice clos par la cessation d'entreprise, ou l'arrêté des comptes intervenu à la date de cette cessation, par une moins-value nette à long terme, celle-ci peut être déduite pour une fraction de son montant des bénéfices de l'exercice. Il en est de même pour les moins-values des exercices antérieurs qui sont encore reportables.

La fraction des moins-values à long terme qui peut être imputée sur le bénéfice est fonction du rapport existant entre le taux d'imposition applicable aux plus-values nettes à long terme et le taux normal de l'impôt sur les sociétés. En ce qui concerne la détermination de cette fraction imposable ([BOI-BIC-PVMV](#)).

b. Sort des déficits reportables

270

Les sociétés ou organismes qui sont affectés par l'un des événements prévus soit à l'article 202 ter du CGI soit au deuxième alinéa du 2 de l'article 221 du CGI, ne peuvent plus reporter les déficits subis jusqu'à la date à laquelle intervient cet événement.

Les déficits des sociétés ou organismes visés au deuxième alinéa du 2 de l'article 221 du CGI, qui subsistent à la clôture de l'exercice précédant celui de la cessation et qui ne pourraient être imputés sur les résultats de ce dernier exercice ou de l'arrêté des comptes intervenu à la date de cette cessation selon les modalités prévues aux troisième ou quatrième alinéas du I de l'article 209 du CGI, tombent donc en non valeur.

Les déficits enregistrés par les sociétés ou organismes mentionnés à l'article 202 ter du CGI qui sont affectés par un événement qui est également mentionné à cet article ont dû être pris en compte par chaque membre de la société ou de l'organisme en proportion de ses droits au fur et à mesure des exercices au cours desquels ils ont été subis conformément aux dispositions mentionnées de l'article 8 du CGI à l'article 8 ter du CGI.

2. Atténuation prévue sous certaines conditions

280

Il résulte des dispositions du deuxième alinéa du I de l'article 202 ter du CGI et de celles de l'article 221 bis du CGI qu'en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition (cf. **III-A-1-a-2° § 240**) et les plus-values latentes incluses dans l'actif social (cf. **III-A-1-a-3° § 250**) ne font pas l'objet d'une imposition immédiate lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- aucune modification ne doit être apportée aux écritures comptables ;

En particulier, aucune augmentation ne doit être apportée à la valeur comptable des divers éléments formant l'actif de la société ou de l'organisme, et les postes correspondant à des provisions ou bénéfices en sursis d'imposition doivent être repris sans changement.

- l'imposition des bénéfices et des plus-values doit demeurer possible sous le nouveau régime fiscal applicable à cette société ou organisme ;

Cette condition s'apprécie à la date de l'événement qui motive la cessation.

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

Dans cette situation, deux 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.

L'atténuation conditionnelle ne peut s'appliquer lorsque les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values réalisées sont susceptibles de ne pas être imposés selon les modalités prévues pour les activités professionnelles (bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, bénéfices industriels et commerciaux) soumises à un régime réel d'imposition.

Il en est de même, lorsque le sursis d'imposition est lié au régime fiscal de l'entreprise qui en bénéficie.

Ainsi l'atténuation conditionnelle ne peut s'appliquer notamment dans les situations suivantes :

290

- société qui cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés pour être soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices agricoles déterminés selon le régime du forfait ;

- passage au régime fiscal des sociétés de personnes de sociétés soumises précédemment à l'impôt sur les sociétés et qui n'ont pour activité que la gestion de leur patrimoine immobilier. Cette règle s'applique également si les droits sociaux de ces sociétés de personnes sont inscrits à l'actif du bilan d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel ; en effet dans cette situation, bien que les résultats des sociétés de personnes soient, en application de l'article 238 bis K du CGI déterminés selon les règles applicables aux entreprises, le retrait ultérieur des droits sociaux du bilan de la personne morale ou de l'entreprise déjà citée permettrait d'éviter les impositions en sursis.

300

En outre, en application des dispositions du deuxième alinéa de l'article 221 bis du CGI, en cas de changement de régime fiscal des sociétés ou organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, les plus-values dégagées à l'occasion de la cession de tout ou partie des éléments de l'actif immobilisé qui existaient à la date du changement, dans la mesure où elles étaient acquises à cette date par le ou les éléments cédés, sont imposables dans les conditions prévues à l'article 39 duodécies du CGI, au 1^{er} de l'article 39 terdecies du CGI, à l'article 39 quaterdecies du CGI et à l'article 39 quindécies du CGI, même si, au moment de la cession, les recettes de cette société n'excèdent pas les limites prévues, selon le cas, aux II, III et IV de l'article 151 septies du CGI. En ce cas, les dispositions de l'article 151 septies du CGI ne sont pas applicables.

Il s'ensuit qu'en cas de dissolution d'une société de personnes dont les recettes n'excèdent pas les limites prévues, selon le cas, aux II, III, IV de l'article 151 septies du CGI, ou de cession de biens par une telle société survenant après le changement de son régime fiscal et plus de cinq ans après sa création, les plus-values acquises avant ce changement ne peuvent bénéficier de l'exonération mentionnée à l'article 151 septies du CGI.

Mais, bien entendu, les dispositions de l'article 151 septies du CGI demeurent éventuellement applicables à la fraction des plus-values acquises entre la date du changement de régime fiscal et celle de la cession des éléments d'actifs considérés.

310

Enfin, les sociétés ou organismes qui cessent partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal (la société est en partie exonérée pour une activité et demeure imposable à l'IS pour l'autre activité) peuvent bénéficier des dispositions de l'[article 221 bis du CGI](#) pour le secteur qui reste soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal s'ils remplissent les conditions exposées au [III-A-2 § 280](#) et s'ils produisent un état détaillé des éléments qui restent affectés au secteur taxable.

B. Conséquences particulières aux entreprises cessant d'être assujetties à l'impôt sur les sociétés

320

En vertu de l'[article 111 bis du CGI](#), lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie (par transformation en société non assujettie à cet impôt par exemple), ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

Dans cette hypothèse, les conséquences sont les suivantes au regard de l'impôt de distribution.

1. Calcul des revenus réputés distribués

330

La cessation d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés entraîne en principe les mêmes conséquences fiscales qu'une dissolution de société. La plus-value du fonds fiscal est imposable au nom des associés, au prorata de leurs droits dans les bénéfices, au titre des revenus distribués.

Ne sont pas compris dans la base taxable les sommes qui, en fin de société, auraient le caractère d'apports réels ou assimilés.

En revanche, sont compris dans la base taxable notamment :

- les bénéfices ou plus-values du dernier exercice dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés ;
- les réserves provenant de bénéfices des exercices antérieurs, libérées en principe d'impôt sur les sociétés qu'elles aient été ou non virées au capital concernant le régime fiscal des sommes prélevées sur la réserve spéciale des plus-values à long terme, sous réserve des modifications législatives intervenues depuis la dernière mise à jour de cette division).

Cette base est diminuée, éventuellement, du montant du report à nouveau déficitaire figurant au bilan.

Toutefois, si la société bénéficie de l'atténuation conditionnelle mentionnée à l'[article 221 bis du CGI](#) (cf. [III-A-2 au § 280](#)), il est admis de ne pas inclure dans la base taxable les plus-values latentes comprises dans l'actif social et les bénéfices en sursis d'imposition (cf. [III-A-1-a-2° § 240](#) et [III-A-1-a-3° § 250](#)).

Cette mesure de tempérament s'applique, que la personne morale transformée soit ou non une société.

2. Modalités d'imposition des associés

340

L'imposition des associés est établie selon des modalités qui dépendent de la qualité de l'associé (personne physique, personne morale, non-résident). Sur ce point, se reporter au [BOI-BIC-DECLA-10](#).

C. Obligations des sociétés ou organismes

350

Les sociétés ou organismes qui changent de régime fiscal, d'objet social ou d'activité réelle doivent produire auprès du centre des impôts compétent, dans les soixante jours de la date à laquelle le changement est intervenu, les renseignements, déclarations et autres documents prévus dans le cas de cessation d'entreprise ou de l'exercice d'une activité non commerciale.

Outre les obligations prévues ci-dessus, les sociétés ou organismes passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenus de liquider et verser spontanément au Trésor, à l'expiration du délai de soixante jours imparti pour la production de la déclaration spéciale de résultats, l'impôt sur les sociétés dont elles sont redevables du fait de leurs bénéfices ou plus-values faisant l'objet d'une imposition immédiate.