

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CESS-20-10-20130104

Date de publication : 04/01/2013

Cession ou cessation d'entreprise et assimilées – Transformations de sociétés – Dispositions de droit commun

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Cession ou cessation d'entreprises et assimilées

Titre 2 : Transformations de sociétés

Chapitre 1 : Dispositions de droit commun

Sommaire :

- I. Notion de création d'une personne morale nouvelle
 - A. Transformations affectant une « société de fait » ou une société en participation
 - B. Transformation de sociétés déjà dissoutes
 - C. Sociétés dont le terme statutaire est échu
 - D. Transformation d'un groupement d'intérêt économique en société anonyme
- II. Transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle
 - A. Principe de la cessation d'entreprise
 - B. Éléments imposables
 - 1. Bénéfices d'exploitation non encore taxés
 - 2. Bénéfices en sursis d'imposition
 - a. Provisions constituées en franchise d'impôt par la société transformée
 - b. Plus-values dont l'imposition avait été différée chez la société transformée
 - c. Modalités d'imposition des bénéfices en sursis d'imposition
 - d. Transformations de sociétés constituées à l'occasion de l'apport d'une entreprise individuelle placée sous le régime de l'article 151 octies du CGI
 - 3. Plus-values latentes de l'actif social
 - C. Obligations des sociétés
 - 1. Déclarations
 - 2. Versement de l'impôt
- III. Transformation n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle
 - A. Transformations sans changement de statut fiscal
 - B. Transformations de sociétés de personnes en sociétés de capitaux
 - 1. Sociétés concernées
 - 2. Portée de l'imposition immédiate
 - a. Les éléments imposables
 - 1° Les bénéfices non encore taxés
 - 2° Les bénéfices en sursis d'imposition
 - 3° Plus-values latentes de l'actif social
 - 4° Sort des moins-values à long terme existantes au moment de la transformation
 - b. Sort des déficits reportables

3. L'atténuation prévue sous certaines conditions
4. Obligations des sociétés ou organismes
- C. Transformations de sociétés de capitaux en sociétés de personnes
 1. Principe de la cessation d'entreprise
 - a. Principe de l'imposition immédiate
 - 1° Les éléments imposables
 - 2° Sort des moins-values nettes à long terme existantes au moment du changement
 - 3° Sort des déficits reportables
 - 4° Remarque
 - b. Atténuation conditionnelle des conséquences de la notion de cessation d'entreprise
 - 1° Portée et conditions d'application de l'atténuation conditionnelle
 - a° Aucune modification ne doit être apportée aux écritures comptables du fait de la transformation
 - b° Il est nécessaire que l'imposition des bénéfices ou plus-values différée lors de la transformation demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société transformée
 - 2° Situation des sociétés bénéficiant de l'atténuation conditionnelle

I. Notion de création d'une personne morale nouvelle

1

L'article L210-6 du code de commerce prévoit que la « transformation régulière d'une société n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle ».

Cette disposition, qui ne vise que les sociétés commerciales, permet d'effectuer sans création d'une personne morale nouvelle, sous réserve qu'elle ait été décidée et réalisée conformément aux prescriptions légales et réglementaires, la transformation :

- d'une société à responsabilité limitée ou d'une société anonyme en société commerciale d'une autre forme ;
- d'une société en commandite par actions en société anonyme ou en société à responsabilité limitée.

10

De même, la loi prévoit la transformation :

- d'une société en nom collectif en société en commandite, en cas de décès d'un associé, si l'un au moins des héritiers est mineur non émancipé ;
- d'une société en commandite simple, en cas de décès de l'associé seul commandité, si ses héritiers sont tous mineurs émancipés ;
- d'une société à responsabilité limitée en société anonyme si le nombre des associés devient supérieur à 100 ;
- d'une société anonyme en société d'une autre forme lorsque le capital devient inférieur à 37 000 € ;
- d'une société civile professionnelle en société d'une autre forme. Selon la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990, les sociétés civiles professionnelles peuvent être transformées en société de toute autre forme admise par la réglementation propre à la profession exercée. Par ailleurs, les sociétés civiles professionnelles peuvent se transformer en sociétés d'exercice libéral ;
- d'une société coopérative ouvrière de production en société quelle qu'en soit la forme.

20

Enfin, l'article 1844-3 du Code civil dispose que la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Il en est de même de la prorogation ou de toute autre modification statutaire.

Dès lors que l'article L210-6 du code de commerce et que l'article 1844-3 du Code civil prévoient que la transformation régulière d'une société n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle, il n'est pas nécessaire, pour établir l'absence d'une telle création, que la transformation soit autorisée par les statuts.

30

Dans un arrêt du 7 mars 1984 n°82-12432 et dans un arrêt du 16 octobre 1984 n°82-16558, la Cour de cassation a annulé les jugements favorables à l'Administration en relevant que, conformément à l'article 1844-3 du Code civil, « la transformation régulière d'une société en une société d'une autre forme [qu'elle soit civile ou commerciale ¹] n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle ».

Remarque:

Le 5 de l'article 221 du code général des impôts (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 221 bis du CGI sont applicables dans cette situation, sauf pour les provisions dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières.

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

A. Transformations affectant une « société de fait » ou une société en participation

40

Dès lors qu'une « société de fait » est dépourvue de la personnalité juridique, la transformation d'une telle société en une société de droit par les personnes physiques ou morales dont les intérêts sont liés au sein de cette société civile ou commerciale entraîne nécessairement la création d'une personne morale nouvelle.

Ainsi il a été jugé, qu'une société à responsabilité limitée constituée par l'apport d'une entreprise exploitée sous forme de société de fait, doit être regardée comme une personne juridique nouvelle bien qu'elle ait eu le même objet que la société de fait préexistante et qu'elle ait réuni les mêmes personnes.

Par suite, la réserve spéciale de réévaluation, la dotation sur stocks et la dotation pour approvisionnements techniques qui figuraient au passif du bilan de la société de fait et qui ont été reprises au bilan de la société à responsabilité limitée ont le caractère d'apports faits à la société à responsabilité limitée par les anciens associés de fait (CE, arrêt du 19 avril 1974, req. n°s 87740 et 87753).

Il en est de même de la transformation d'une société en participation, qui est dépourvue de la personnalité morale, en une véritable société.

Remarque :

À l'inverse, la transformation d'une véritable société en une société en participation n'est pas considérée comme emportant création d'une personne morale nouvelle . Cette opération équivaut, par conséquent, à une dissolution pure et simple de la société ancienne. La même conséquence est attachée à la transformation d'une société de droit en société de fait.

Toutefois, les conséquences de cette règle sont atténuées, sous certaines conditions, en matière d'impôts directs ([BOI-IS-CESS-20-20](#)).

B. Transformation de sociétés déjà dissoutes

50

Le changement de forme d'une société dont la dissolution a déjà été prononcée entraîne toujours la création d'une personne morale nouvelle.

C'est ainsi qu'une société en commandite simple, dissoute par décision de justice, que ses anciens membres ont néanmoins cru pouvoir transformer en société anonyme plusieurs années après, doit être regardée comme ayant continué à subsister en tant que personne juridique pour les seuls besoins de sa liquidation jusqu'à la date de sa transformation en société anonyme, cette transformation comportant, par suite, la création d'une personne morale nouvelle ([CE, arrêt du 30 octobre 1974, req. n° 91126](#)).

C. Sociétés dont le terme statutaire est échu

60

Une société à responsabilité limitée qui, étant parvenue à son terme statutaire, n'a pas été mise en liquidation mais a poursuivi l'exploitation de la même entreprise, ne peut être regardée comme dissoute et remplacée par une société de fait. Par suite, elle doit rester soumise à l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices qu'elle réalise ([CE, arrêt du 18 juin 1975, req. n° 93861](#)).

D. Transformation d'un groupement d'intérêt économique en société anonyme

70

La situation d'un groupement d'intérêt économique, composé de membres personnes physiques et de membres personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, ayant enregistré des déficits fiscaux, qui se transforme en société anonyme doit être réglée de la manière suivante.

Dès lors qu'aux termes de l'[article L251-1 du code de commerce](#), le groupement d'intérêt économique ne donne pas lieu par lui-même à réalisation et partage de bénéfices, la poursuite de l'activité de cet organisme sous la forme d'une société de capitaux traduit une modification substantielle de la situation de droit et de fait, qui ne peut qu'entraîner la création d'une personne morale nouvelle.

En ce qui concerne les impôts directs, il y a assujettissement des membres du groupement à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, selon qu'ils sont soumis à l'un ou à l'autre, suivant les modalités prévues aux [articles 8 du CGI](#) et [218 bis du CGI](#), c'est-à-dire à raison de la part revenant à chacun d'eux dans les résultats de l'exercice de transformation y compris les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values dégagées sur les éléments de l'actif à la date de l'opération.

Par ailleurs, conformément aux articles 8 du CGI et 218 bis du CGI, les déficits fiscaux enregistrés pendant la période d'activité du groupement ont dû être pris en compte par chaque membre du groupement en proportion de ses droits au fur et à mesure des exercices au cours desquels ils ont été subis.

Selon la réponse ministérielle faite à M. Mauger, député ([RM MAUGER, JO, débats AN du 14 janvier 1985, n° 49476](#)), la poursuite de l'activité d'un groupement d'intérêt économique sous la forme d'une société civile traduit également une modification substantielle de la situation de droit et de fait qui ne peut qu'entraîner la création d'une personne morale nouvelle.

II. Transformation entraînant la création d'une personne morale nouvelle

80

Lorsqu'elle entraîne la création d'une personne morale nouvelle, la transformation d'une société est considérée, du point de vue fiscal, comme emportant dissolution de la société ancienne et constitution d'une société entièrement nouvelle.

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

A. Principe de la cessation d'entreprise

90

Lorsqu'elle s'accompagne de la création d'une personne morale nouvelle, la transformation d'une société emporte cessation d'entreprise au sens de l'[article 201 du CGI](#) (cf. plus particulièrement en ce qui concerne les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, [CGI, art. 221, 2 al. 1](#)).

L'administration est donc fondée à imposer immédiatement la société transformée ou ses membres, suivant le cas, à raison :

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

B. Éléments imposables

1. Bénéfices d'exploitation non encore taxés

100

Les bénéfices imposables immédiatement s'entendent des résultats de la période d'imposition close par la transformation, augmentés, s'il y a lieu, des résultats de la période antérieure qui n'ont pas encore été soumis à l'impôt.

Lorsque la base d'imposition déterminée comme il est dit ci-dessus comprend un exercice entier et une fraction d'exercice, les bénéfices de ces deux exercices doivent être totalisés algébriquement et taxés sous une cote unique si les deux bilans correspondants ont été arrêtés au cours d'une même année ([CGI, art. 37](#)).

Dans le cas contraire, les bénéfices de chacun des deux exercices doivent être taxés sous deux cotes distinctes.

2. Bénéfices en sursis d'imposition

110

Les bénéfices en sursis d'imposition comprennent les provisions constituées en franchise d'impôt ainsi que les plus-values dont l'imposition avait été différée.

a. Provisions constituées en franchise d'impôt par la société transformée

120

Sont à comprendre notamment dans les bases de l'imposition immédiate :

- les provisions ordinaires antérieurement constituées et que la transformation rend sans objet (provisions pour dépréciation des éléments d'actif ; provisions pour pertes et charges) ;
- les provisions spéciales qui peuvent être constituées en vertu de textes particuliers : pour prêts d'installation des salariés, pour risques afférents aux crédits à moyen terme résultant d'opérations faites à l'étranger, pour implantations d'entreprises à l'étranger, provisions pour hausse des prix, pour fluctuation des cours, provisions autorisées spécialement pour certaines professions (provisions des entreprises de presse, provisions pour reconstitution de gisements pétroliers et miniers, pour risques afférents aux opérations de crédit à moyen et long terme réalisées par les banques et établissements de crédit, provisions pour charges exceptionnelles que les entreprises d'assurances et de réassurances sont autorisées à constituer).

b. Plus-values dont l'imposition avait été différée chez la société transformée

130

Il est rappelé qu'en cas de cession ou de cessation totale d'entreprise, les plus-values nettes à court terme dont la taxation a été différée en application des 1, 1 bis, 1 ter, 1 quater et 1 quinquies de l'[article 39 quaterdecies du CGI](#) doivent être rapportées, conformément aux dispositions du 2 de l'article 39 quaterdecies du CGI, aux bénéfices imposables de l'exercice clos lors de cette opération.

La même règle s'applique aux plus-values de fusion ([CGI, art. 210 A, 3 d](#)).

Remarque.

Les dispositions du 3ème alinéa du 1 de l'article 39 quaterdecies du CGI ne remettent pas en cause les régimes d'étalement prévus aux paragraphes 1 bis et 1 ter en faveur des plus-values à court terme réalisées par les entreprises à la suite d'opérations de reconversion ou de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles figurant à l'actif.

c. Modalités d'imposition des bénéfices en sursis d'imposition

140

D'une manière générale, les bénéfices en sursis d'imposition doivent être rapportés au bénéfice d'exploitation et imposés dans les conditions du droit commun.

Toutefois, les provisions pour dépréciation des titres du portefeuille doivent être ajoutées aux plus-values à long terme de la période d'imposition close par la transformation, si les titres en cause demeurent dans le champ d'application du régime des plus-values à long terme.

150

Lorsque, pour l'exercice clos par la cession ou la cessation d'entreprise, la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme se solde par une moins-value nette à long terme, cette moins-value peut être déduite pour une fraction de son montant des bénéfices de cet exercice.

Il en est de même pour les moins-values à long terme subies au cours des dix exercices précédents qui sont encore reportables.

La fraction des moins-values à long terme qui peut être imputée sur le bénéfice est égale au rapport qui existe :

- entre le taux réduit des plus-values à long terme en vigueur au titre de l'exercice de réalisation des moins-values en cause ;
- et le taux normal de l'impôt sur les sociétés applicable au titre de l'exercice de cessation.

160

d. Transformations de sociétés constituées à l'occasion de l'apport d'une entreprise individuelle placée sous le régime de l'article 151 octies du CGI

Cette partie est traitée au [BOI-BIC-PVMV-40-20-50](#).

3. Plus-values latentes de l'actif social

170

Les plus-values incluses dans l'actif social et résultant de la différence entre la valeur réelle, au jour de la transformation, des éléments compris dans cet actif, et leur valeur comptable sont passibles de l'impôt selon le régime défini aux [articles 39 duodecimes et suivants du CGI](#) (régime fiscal des plus-values à long terme).

On rappelle toutefois :

- que les plus-values à court terme doivent être intégralement comprises dans les résultats de la période d'imposition close par la transformation ;
- que, dans le cas de dissolution d'une société passible de l'impôt sur les sociétés, les plus-values nettes à long terme précédemment taxées à un taux réduit et inscrites à un compte de réserve spéciale au passif du bilan peuvent, en application des dispositions du [a du 3 de l'article 209 quater du CGI](#), être prélevées sans que cette opération entraîne le rapport de ces plus-values aux résultats de l'exercice en cours lors de ce prélèvement.

C. Obligations des sociétés

1. Déclarations

180

Les sociétés dont la transformation entraîne le création d'une personne morale nouvelle doivent produire, dans les soixante jours de la date à laquelle le changement de forme juridique est devenu définitif ([art. 201, 1 et 3 du CGI](#) et [221, 2 du CGI](#)), les renseignements, déclaration n° **2065** (CERFA 11084) et autres documents prévus dans le cas de cessation d'entreprise.

La déclaration n°2065 est disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

2. Versement de l'impôt

190

Outre les obligations prévues ci-dessus, les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de liquider lors du dépôt du relevé de solde et verser spontanément au Comptable Public compétent, au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice, l'impôt sur les sociétés dont elles sont redevables du chef de leurs bénéficiaires ou plus-values faisant l'objet d'une imposition immédiate ([CGI, art. 1668, 2](#)).

III. Transformation n'entraînant pas la création d'une personne morale nouvelle

200

D'une manière générale, les transformations de sociétés qui s'opèrent sans création d'une personne morale nouvelle sont considérées comme des opérations purement intercalaires.

Elles comportent donc, en principe, des conséquences fiscales réduites.

Toutefois, il en va différemment lorsque la transformation s'accompagne d'un changement de statut fiscal de la société intéressée.

Seules seront examinées ici les conséquences de la transformation de sociétés au regard des impôts directs. Pour ce qui est des droits d'enregistrement on se reportera au [BOI-ENR-AVS-20-30](#), et, pour ce qui concerne l'imposition des revenus distribués [BOI-RPPM-RCM-10-20-30-40](#).

A. Transformations sans changement de statut fiscal

210

Les transformations de sociétés qui s'opèrent sans création d'une personne morale nouvelle n'entraînent, en principe, aucune perception d'impôt direct à la charge de la société ou des associés lorsqu'elles ne s'accompagnent pas d'un changement du statut fiscal de la société transformée.

B. Transformations de sociétés de personnes en sociétés de capitaux

220

L'article 202 ter du CGI prévoit que les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise sont applicables lorsqu'une société ou un organisme change totalement ou partiellement de régime fiscal : il en est ainsi lorsqu'une société ou un organisme placé sous le régime des sociétés de personnes devient passible totalement ou partiellement de l'impôt sur les sociétés ou s'il change d'objet social ou d'activité réelle.

Toutefois, dans ces situations, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés dans les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate à la double condition qu'aucune modification ne soit apportée aux écritures comptables et que l'imposition desdits bénéfices, plus-values et profits demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société ou à l'organisme concerné.

1. Sociétés concernées

230

L'article 202 ter du CGI concerne 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, 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 le revenu ou d'une simple modification du régime fiscal (société soumise au régime des sociétés de personnes qui devient soumise à l'impôt sur les sociétés).

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).

Il s'agit notamment de la 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.

2. Portée de l'imposition immédiate

a. Les éléments imposables

240

L'article 202 ter du CGI rend immédiatement imposable 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 ;
- des profits latents compris dans la valeur des stocks.

1° Les bénéfices non encore taxés

250

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° Les bénéfices en sursis d'imposition

260

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 doivent être ajoutées aux plus-values à long terme de la période d'imposition close par la transformation, si les titres en cause demeurent dans le champ d'application du régime des plus-values à long terme compte tenu des dispositions du [a bis du I de l'article 219 du CGI](#).

3° Plus-values latentes de l'actif social

270

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 aux [articles 39 duodécies et suivants du CGI](#) ou au [I de l'article 93 quater du CGI](#).

4° Sort des moins-values à long terme existantes au moment de la transformation

280

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, 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.

b. Sort des déficits reportables

290

Les sociétés ou organismes qui sont affectés par l'un des événements prévus à l'[article 202 ter du CGI](#) ne peuvent plus reporter les déficits subis jusqu'à la date à laquelle intervient cet événement.

Les déficits enregistrés par ces sociétés ou organismes 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 des [articles 8 du CGI à 8 ter du CGI](#).

3. L'atténuation prévue sous certaines conditions

300

Il résulte des dispositions du I de l'article 202 ter du CGI qu'en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate 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, des plus-values et des profits non encore imposés sur les stocks 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.

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.

4. Obligations des sociétés ou organismes

310

Les sociétés ou organismes qui changent de régime fiscal doivent produire auprès au service 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.

C. Transformations de sociétés de capitaux en sociétés de personnes

1. Principe de la cessation d'entreprise

320

Les articles 202 ter du CGI, 221 du CGI et 221 bis du CGI prévoient que les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise sont applicables lorsqu'une société ou un organisme change totalement ou partiellement de régime fiscal : il en est ainsi lorsqu'une personne morale cesse totalement ou partiellement d'être soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

Selon les dispositions du 2° du 2 de l'article 221 du CGI, la transformation d'une société de capitaux ne constitue un cas de cessation d'entreprise en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, que si elle s'accompagne d'un changement de régime fiscal.

330

Entraînent les conséquences d'une cessation d'entreprise, lorsqu'elles se traduisent par un changement de régime fiscal, toutes les transformations de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés en sociétés de personnes.

Sont ainsi visées :

- les sociétés anonymes ;
- les sociétés à responsabilité limitée ;
- les sociétés en commandite par actions ;
- les sociétés civiles se livrant à une exploitation ou à des opérations visées aux [articles 34 du CGI](#) et [35 du CGI](#).

340

De même, la création d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) par réunion en une seule main de toutes les parts d'une SARL préexistante soumise à l'impôt sur les sociétés entraîne les mêmes conséquences fiscales que la transformation d'une société de capitaux en société de personnes, dès lors que l'EURL n'opte pas pour l'impôt sur les sociétés ([RM Bachelet, AN, JO du 1er septembre 1986, p. 2915, n° 896](#) et à [RM César, AN, JO du 20 juillet 1987, p. 4135, n° 18336](#)).

Par ailleurs, en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, il est admis que la cessation d'entreprise ne saurait toutefois se produire que si la transformation a pour résultat d'entraîner effectivement un changement de régime fiscal de la société .

En ce qui concerne les sociétés coopératives agricoles, voir [BOI-IS-CESS-20-20 au VI](#).

350

Tel n'est pas le cas, par exemple :

- lorsqu'une société à responsabilité limitée de caractère familial ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes prévu à l'[article 239 bis AA du CGI](#) adopte la forme de société en nom collectif ;
- lorsque, après la transformation d'une société anonyme ou à responsabilité limitée en société en nom collectif, celle-ci opte immédiatement pour le régime applicable aux sociétés de capitaux dans les conditions prévues à l'[article 239 du CGI](#) ;
- lorsqu'une société de capitaux se transforme en société civile passible de l'impôt sur les sociétés en raison de son objet ou de son option.

360

Les conséquences de la cessation d'entreprise résultant de la transformation d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu, pourront être évitées par l'option pour l'impôt sur les sociétés de la société issue de la transformation.

Cette option doit être notifiée avant la fin du troisième mois qui suit cette transformation pour prendre effet à la même date que celle-ci ([CGI, art. 239, 1](#)).

Conséquences fiscales de la cessation d'entreprise

370

La transformation d'une société de capital en société de personnes emporte, conformément aux dispositions du [2° du 2 de l'article 221 du CGI](#), l'application des conséquences fiscales de la cessation

d'entreprise.

L'imposition des sociétés affectées par cet événement doit donc être immédiatement établie en application de l'[article 201 du CGI](#).

Cependant, les conséquences fiscales de cette cessation peuvent dans certains cas, faire l'objet d'une atténuation.

a. Principe de l'imposition immédiate

1° Les éléments imposables

380

Le [2 de l'article 221 du CGI](#) rend immédiatement imposable la société à raison :

- des bénéfices d'exploitation non encore taxés ;
- des bénéfices en sursis d'imposition ;
- des plus-values latentes de l'actif social ;
- des profits latents compris dans la valeur des stocks.

2° Sort des moins-values nettes à long terme existantes au moment du changement

390

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.

3° Sort des déficits reportables

400

Les sociétés qui sont affectées par l'un des événements prévus au [2° 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 ordinaires des sociétés visées au [2° 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 au [I de l'article 209 du CGI](#), tombent donc en non-valeur.

4° Remarque

410

Lorsque, par hypothèse, la transformation d'une société passible de l'impôt sur les sociétés n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle, les plus-values nettes à long terme inscrites à la réserve spéciale visée à l'[article 209 quater du CGI](#) devraient être rapportées aux bénéfices de l'exercice en cours.

Une telle conséquence paraissant excessive par comparaison avec le régime fiscal applicable dans le cas où la transformation entraîne la création d'une personne morale nouvelle, il est admis qu'en toute hypothèse la transformation n'entraînera pas le rapport des dites plus-values aux résultats de l'exercice en cours ([RM Chevallier, sénateur, JO du 6 février 1968, débats Sénat, p. 24, n° 6600](#)).

b. Atténuation conditionnelle des conséquences de la notion de cessation d'entreprise

420

Les conséquences fiscales de la notion de cessation d'entreprise peuvent être atténuées, sous certaines conditions, lorsque la transformation est réalisée sans création d'une personne morale nouvelle.

1° Portée et conditions d'application de l'atténuation conditionnelle

430

Il résulte des dispositions de l'[article 221 bis du CGI](#), qu'en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés dans les stocks ne font pas l'objet d'une imposition immédiate lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

a° Aucune modification ne doit être apportée aux écritures comptables du fait de la transformation

440

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

b° Il est nécessaire que l'imposition des bénéfices ou plus-values différée lors de la transformation demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société transformée

450

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

Cette condition doit être considérée comme satisfaite lorsque l'activité de la société revêt un caractère industriel ou commercial au sens des [articles 34 du CGI](#) et [35 du CGI](#), ou un caractère non commercial au sens de l'[article 92 du CGI](#).

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.

460

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

- 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'éluider les impositions en sursis.

En outre, cette deuxième condition n'est pas considérée comme satisfaite, en cas de transformation en sociétés de personnes, de sociétés n'ayant d'autre activité que la gestion de leur patrimoine immobilier, par exemple par voie de location ou de mise à disposition de leurs immeubles à des personnes physiques ou morales.

En effet, l'adoption du statut fiscal des sociétés de personnes place les plus-values réalisées par les sociétés transformées dans le cadre des dispositions visées aux [articles 150 U et suivants du CGI](#). Or celles-ci prévoient plusieurs cas d'exonération et présentent des différences marquées avec les règles régissant la taxation des plus-values réalisées par les entreprises commerciales.

C'est ainsi, qu'afin d'éviter une double taxation d'une même fraction de plus-value, il a paru possible d'admettre que les profits réalisés par les sociétés civiles issues de transformations régies par les dispositions de l'[article 221 bis du CGI](#) soient, lorsqu'ils sont imposables, déterminés en fonction de la date du changement de régime fiscal et de la valeur réelle des immeubles à cette même date.

Par ailleurs, en application des dispositions du troisième 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 aux [articles 39 duodécies du CGI](#), [39 terdecies](#), [1 du CGI](#), [39 quaterdecies du CGI](#) et [39 quindécies du CGI](#), même si le chiffre d'affaires n'excédait pas les limites prévues selon le cas aux [II, III et IV de l'article 151 septies du CGI](#).

Il s'ensuit qu'en cas de dissolution d'une société de personnes dont les recettes n'excèdent pas les limites prévues à 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.

2° Situation des sociétés bénéficiant de l'atténuation conditionnelle

470

Les sociétés susceptibles de bénéficier de l'atténuation conditionnelle visée ci-dessus doivent faire l'objet d'une imposition immédiate à raison de leurs bénéfices d'exploitation non encore taxés.

Elles demeurent, en conséquence, tenues de produire les renseignements, déclaration et autres documents prévus en cas de cessation d'entreprise et de verser l'impôt sur les sociétés dans le délai de soixante jours prévu en cas de cession ou de cessation.