

## Instruction du 10 mars 1986

**Dispositions diverses (B.I.C. I.S. Dispositions communes). Cession, cessation d'entreprise. Opérations emportant cession ou cessation d'entreprise. Changement d'objet social ou d'activité réelle d'une société.**

A 411

(Art. 8 de la loi n° 85-1403 du 30 décembre 1985)

[S.L.F. — Bureaux B 1 et B 2]

## GÉNÉRALITÉS

1. Jusqu'à présent, en dehors de la cessation proprement dite de l'exploitation, la cessation d'entreprise pouvait résulter sur le plan fiscal notamment de modifications substantielles du pacte social ou de la répartition du capital, accompagnées ou non du changement de la forme juridique de la société (*Doc. de base 4H-2211, n° 13 et suiv.*). Ce régime était conforme à la jurisprudence de la Cour de cassation qui a été infirmée par deux arrêts du 7 mars 1984 (Beauvallet-Naturana, n° 245, et Le Joncour, n° 246).
2. La cession massive de droits sociaux accompagnée ou suivie de modifications statutaires autres que le changement d'objet social (1) n'entraîne désormais aucune conséquence en matière d'impôt sur les sociétés (2).
3. 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'un être moral nouveau. Dans ce cas, en effet, il y a disparition de la société ancienne et création d'une société nouvelle.
4. L'article 8 de la loi de finances pour 1986 (n° 85-1403 du 30 décembre 1985) 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 Code général des Impôts sont applicables dans cette situation, sauf pour les provisions dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières.
5. Les dispositions de l'article 8 déjà cité appellent les précisions suivantes.

## SECTION 1

## Champ d'application

## A. Entreprises concernées

6. L'article 8 déjà cité concerne l'ensemble des sociétés soumises, de plein droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés au taux de 50 % (3), 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 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 (4) et de 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] (5).

## B. Notion de changement d'objet social ou d'activité réelle

## I. CHANGEMENT D'OBJET SOCIAL.

7. Aux termes de l'article 1835 du Code civil, applicable à toutes les sociétés, et de l'article 2 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, les statuts doivent déterminer le contenu de l'objet social. Celui-ci doit donc être mentionné avec une précision suffisante.

(1) Cf., sur ce point, n° 7 à 14.

(2) Cette solution est applicable pour le règlement des litiges en cours.

(3) Taux ramené sous certaines conditions à 45 %.

(4) Sociétés dont l'associé unique est une personne physique.

(5) Bien entendu, l'application de l'article 8 est limitée à la modification de l'activité réelle de l'établissement stable.

8. 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.

9. 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 [art. 23-B et G de l'annexe IV au C.G.I.] (1).

10. Les dispositions de l'article 8 de la loi de finances pour 1986 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 (v. n° 11).

## 2. CHANGEMENT D'ACTIVITÉ RÉELLE.

11. 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).

12. Toutefois, les dispositions de l'article 8 de la loi de finances pour 1986 ne sont applicables que si le changement d'activité est profond.

13. 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 8. 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.

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

- adjonction d'une ou plusieurs activités nouvelles (2) à l'activité précédemment exercée par une société (*en ce sens*, réponse ministérielle à M. Ansquer, J.O., A.N., 30 mai 1972, n° 22596) ;

- 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 [*cf. Doc. de base 4H-2211, n° 9*] (3) ;

- interruption, pendant 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 (C.E., 7 mai 1980, requête n° 16700).

## SECTION 2

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

15. 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 (4).

16. L'article 8 de la loi de finances pour 1986 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 221 bis du Code général des Impôts sont applicables dans ce cas, sauf pour les provisions dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières.

#### 1. APPLICATION DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 221 bis DU CODE.

17. L'article 221 bis du code 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.

(1) L'acte modificatif n'a plus à être déposé lors de cette déclaration (*cf. B.O.D.G.I. 4H-5-85*).

(2) Adjonction réalisée par création d'un ou de plusieurs établissements ou par voie d'apport.

(3) 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 Code général des Impôts.

(4) *Cf. Documentation de base 4A-40.*

18. En cas de changement d'objet social ou d'activité réelle, ces deux conditions seront, en règle générale, respectées. Dans cette situation, trois conséquences seront tirées :

- imposition immédiate du bénéfice d'exploitation réalisé jusqu'à la date de l'opération (1);
- suppression du droit au report des déficits subis jusqu'à cette même date [déficit de droit commun et amortissements réputés différés en période déficitaire] (1);
- réintégration des provisions réglementées (*voir ci-dessous*).

#### 2. RÉINTÉGRATION DES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES.

19. En cas de changement d'objet social ou d'activité réelle, l'article 8 de la loi de finances pour 1986 prévoit que les provisions constituées avant la date de ce changement et déduites en application de dispositions légales particulières, sont réintégréées au résultat de la période d'imposition close à la date du changement.

20. 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. Elles comprennent essentiellement (2) :

- les provisions pour fluctuation des cours et pour hausse de prix, prévues à l'article 39-1-5° (2° à 7° alinéas) du C.G.I. (*cf. Doc. de base 4 E-4110 et 4120*);
- les provisions constituées par les établissements de crédit prévues à l'article 39-1-5° (8° alinéa) du C.G.I. (*cf. Doc. de base 4 E-422*);
- les provisions des entreprises de presse, prévues à l'article 39 bis du C.G.I. (*cf. Doc. de base 4 E-43*);
- les provisions pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures et de substances minérales solides prévues aux articles 39 ter et 39 ter-B du C.G.I. (*cf. Doc. de base 4 E-441 et 442*);
- les provisions des sociétés d'assurances et de réassurances prévues à l'article 39 quinquies-G du C.G.I. (*cf. Doc. de base 4 E-450*);
- les provisions pour investissements à l'étranger, prévues à l'article 39 octies-A du C.G.I. (*cf. Doc. de base 4 C-4821 et 4822*);
- la provision pour investissement prévue à l'article 237 bis-A-III du C.G.I. (*cf. Doc. de base 4 N-1212*).

21. 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 C.G.I. En effet, il ne s'agit pas d'une « provision dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières ».

#### Cas particulier

22. Les dispositions de l'article 8 de la loi de finances pour 1986 ne modifient pas les conditions d'application du régime de faveur des fusions et opérations assimilées prévu aux articles 210-A et 210-B du Code général des Impôts (*cf. Doc. de base 4 I-122 et suiv.*).

### SECTION 3

#### Entrée en vigueur

23. Les dispositions de l'article 8 de la loi de finances pour 1986 sont applicables pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés correspondant aux résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 1985.



#### ANNEXE

#### (art. 8 de la loi n° 85-1403 du 30 décembre 1985)

Pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise. Toutefois, dans cette situation, les dispositions de l'article 221 bis du Code général des Impôts sont applicables, sauf en ce qui concerne les provisions dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières.

(1) La doctrine actuellement en vigueur continue de s'appliquer (*cf. Doc. de base 4 A-4112, n° 33 à 36, et 4 H-2211, n° 2 à 5*).

(2) 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 (*cf. B.O.D.G.I. 4 G-6-84, n° 149*), 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 8 de la loi de finances pour 1986.