

N° 284621
Société Marché actif

8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies
Séance du 12 novembre 2007
Lecture du 30 novembre 2007

CONCLUSIONS

M. Laurent Olléon, Commissaire du Gouvernement

La société Marché actif, dont le siège se situe à Creutzwald (Moselle), est une filiale d'un groupe allemand de production et de commercialisation de produits de boucherie-charcuterie. Depuis sa création, en 1991, son objet est l'achat, la vente et l'exploitation de surfaces commerciales destinées à la distribution, sous quelque forme que ce soit, de produits alimentaires, liquides, produits de droguerie et de tous produits, objets et articles non alimentaires susceptibles d'être vendus en grande surface.

En 1991, la société a acquis auprès d'une société en liquidation dix supermarchés, qu'elle a exploités jusqu'en 1992 ou 1993, avant de les revendre. Elle a ainsi cédé le dernier fonds encore en sa possession le 30 avril 1993. Son activité a alors consisté à implanter des rayons de boucherie-charcuterie dans les supermarchés. Son objet social a été modifié par une décision de l'assemblée générale des actionnaires en date du 27 mai 1993, et porte désormais sur l'exploitation de tout point de vente au détail de boucherie, charcuterie, volaille, traiteur et fromage à la coupe. Ces restructurations ont fait perdre à la société Marché actif 80 % de son chiffre d'affaires, qui est passé de 136 MF en 1992 à 20 MF en 1993, ainsi que les deux tiers de son personnel, passé de 105 membres en 1992 à 33 l'année suivante.

Le 1^{er} janvier 1993, la société a comptabilisé des déficits et des amortissements réputés différés (ARD) pour un montant global de 2,7 MF environ. En application du I de l'article 209 du code général des impôts, elle les a reportés à hauteur de 2,3 MF sur son bénéfice imposable au titre de l'exercice clos en 1993, et à hauteur de 0,4 MF sur son bénéfice imposable au titre de l'exercice clos en 1994. Toutefois, à la suite d'une vérification de comptabilité portant sur la période allant du 1^{er} janvier 1993 au 31 décembre 1995, l'administration a remis en cause ces écritures. Elle a considéré que la déduction des déficits et des ARD n'était pas possible dans la mesure où la société avait connu un changement d'objet social et d'activité d'une importance telle qu'il avait entraîné une cessation d'entreprise au sens du 5. de l'article 221 du code général des impôts, cessation dont elle a fixé la date au jour de la modification de l'objet social, le 27 mai 1993. Des rappels d'impôt sur les sociétés ont été mis à la charge de la société, pour un montant d'un peu plus de 100.000 €.

Après avoir vainement réclamé, la société a porté le litige devant le tribunal administratif de Strasbourg, qui a rejeté sa requête par un jugement en date du 8 janvier 2002,

1

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

confirmé en appel par la cour administrative d'appel de Nancy, par un arrêt du 30 juin 2005 contre lequel elle se pourvoit régulièrement en cassation.

La société soutient que la cour a entaché son arrêt d'insuffisance de motivation, d'erreur de droit et donné aux faits une qualification juridique erronée en jugeant que la restructuration qu'elle avait entreprise constituait une cessation d'entreprise au sens du 5 de l'article 221 du code général des impôts.

L'erreur de droit et l'insuffisance de motivation viendraient de ce que la cour n'a pas recherché si l'activité de vente au détail de boucherie-charcuterie à destination d'une clientèle de supermarchés, sur laquelle la société s'est recentrée à partir de 1993, ne constituait pas, une fois la restructuration achevée, une part prépondérante de son chiffre d'affaires. Le ministre répond que votre jurisprudence n'impose nullement au juge, chargé d'apprécier s'il est en présence d'une cessation d'entreprise, de se livrer à un tel examen, et qu'au surplus cet argument, qui n'avait pas été soulevé en appel, est nouveau en cassation et donc irrecevable.

Il est exact que la société fait une lecture erronée de votre décision du 18 mai 2005, SARL Sophie B (RJF 8-9/05 n° 834), qui est d'un faible secours dans la présente espèce. Rappelons en effet que l'activité exercée jusqu'en 1987 par la SARL Sophie B était exclusivement la vente de vêtements, activité qui, au terme des changements intervenus, représentait toujours une part prépondérante de l'activité, ce qui vous a conduits à exclure la cessation d'entreprise. Vous n'étiez donc pas, comme dans la présente affaire, en présence d'une activité initialement minoritaire qui serait devenue prépondérante, mais d'une activité unique qui, au terme des restructurations opérées, demeurait importante dans le chiffre d'affaires de l'entreprise.

Pour autant, ce constat ne suffit pas à épuiser le débat. La société soutient en effet que la continuité de l'entreprise doit s'apprécier à partir de toute activité exercée préalablement aux changements intervenus, nonobstant la circonstance que cette activité n'aurait pas représenté, initialement, une part prépondérante du chiffre d'affaires. Glissant sur le terrain de l'erreur de qualification juridique des faits, elle affirme que la restructuration à laquelle elle a procédé s'est inscrite dans une perspective stratégique en trois temps : acquisition de supermarchés, implantation de points de vente de boucherie-charcuterie dans ces supermarchés, enfin cession des supermarchés pour ne conserver que les points de vente de boucherie-charcuterie à partir desquels sont écoulés les produits fabriqués par la maison-mère allemande. Cette stratégie aurait, selon la société, été rendue nécessaire par la difficulté rencontrée pour acquérir ou prendre à bail des commerces de boucherie-charcuterie ou simplement des murs permettant une exploitation de cette nature au sein ou à proximité de grandes surfaces. La société affirme que le changement profond d'activité qui caractérise une cessation d'entreprise au sens du 5. de l'article 221 du code général des impôts ne doit pas être confondu avec les étapes qu'une entreprise peut être conduite à franchir au regard de ses intérêts stratégiques à moyen et long termes. Elle insiste en outre sur le fait que l'activité de vente au détail de boucherie-charcuterie à destination d'une clientèle de supermarchés sur laquelle elle s'est recentrée à partir de 1993 figurait au nombre des activités qu'elle exerçait depuis sa création.

Cette argumentation nous semble fondée.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Rappelons tout d'abord qu'antérieurement à l'entrée en vigueur du 5. de l'article 221 du code général des impôts, vous aviez entendu faciliter les reconversions en posant à la cessation d'entreprise une double condition : des changements dans la forme juridique ou le capital, et des changements dans l'activité réelle. C'est ainsi que vous avez jugé qu'en l'absence de transformation dans sa forme juridique, ou dans son capital, la circonstance que des modifications importantes soient intervenues dans la nature des activités d'une entreprise ne suffisait pas à la priver du droit au report déficitaire (CE 18 novembre 1985, n° 43321, Ets Beauvallet : RJF 1/86 n° 31 ; CE 8 juin 1990 n° 92501, Plén., Société des grandes entreprises de distribution INNO France : RJF 8-9/90 n° 979).

L'article 8 de la loi de finances pour 1986 a modifié les règles, avec le 5. de l'article 221 du code général des impôts, qui dispose que le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise. En dépit de la lettre de ce texte, notons que vous ne vous arrêtez pas au changement d'objet social. Privilégiant une approche *in concreto*, vous vous intéressez à l'activité réelle de l'entreprise, appliquant en cela une jurisprudence ancienne (CE 17 mai 1982 n° 21759 : RJF 7/82 n° 643), qui a été reprise par la doctrine administrative (Inst. 10 mars 1986, 4 A-5-86 ; D. adm. 4 A-6123 n° 25 à 28, 9 mars 2001). Au cas d'espèce, le fait que la société Marché actif ait changé d'objet social le 27 mai 1993 ne suffit donc pas à trancher le litige.

Examinons à présent les décisions par lesquelles vous avez cerné la notion de cessation d'entreprise au sens de l'article 221 du code général des impôts. Une telle cessation est caractérisée en cas de changement complet d'activité. Ainsi en est-il d'une entreprise qui passe de la gestion d'immeubles à l'imprimerie (CE 10 juin 1983 n° 29436 : RJF 8-9/83 n° 952), de la fabrication d'imperméables à la réalisation de travaux de mécanique (CE 22 juin 1983 n° 23064 : RJF 8-9/83 n° 951), ou encore d'une activité de construction mécanique à une activité d'administration et de gestion de biens immobiliers (CE 3 février 1989 n° 65584 : RJF 3/89 n° 285). La cessation d'entreprise est également caractérisée lorsqu'à l'intérieur d'un même secteur d'activité, une entreprise change de métier. C'est le cas d'une société ayant pour activité la vente d'automobiles et leur réparation, qui se spécialise dans le rechapage de pneumatiques (CE 29 janvier 1992 n° 61345, Socap : RJF 3/92 n° 316). En revanche, ainsi que nous l'avons dit, une société qui exploitait un commerce de vêtements de prêt-à-porter sous une enseigne et qui, après une période d'inactivité de près de trois ans, reprend une activité de vente de vêtements, de chaussures et d'articles de sport sous une autre enseigne, ne peut être regardée comme ayant subi un changement d'une importance telle qu'il emporte cessation de l'entreprise au sens du 5. de l'article 221 du code général des impôts (CE 18 mai 2005 n° 259275, SARL Sophie B : RJF 8-9/05 n° 834).

Si nous nous intéressons de plus près à la diversification des activités, vous avez jugé qu'une société qui abandonne son activité de vente de textiles d'ameublement, et recentre son activité sur la vente au détail, demi-gros et gros de textiles d'importation, l'objet social étant rectifié en ce sens, ne se livre pas à une cessation d'entreprise, dès lors que la société continue à se consacrer au commerce d'articles textiles (CE 8 juillet 1992 n° 80583, SA Elima : RJF 11/92 n° 1480). En revanche, une société qui décide, sans abandonner son activité initiale, d'exercer une activité nouvelle se livre à une cessation d'entreprise lorsque cette activité nouvelle représente la majeure partie de son chiffre d'affaires et que l'activité

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

ancienne est réduite à sa plus simple expression (CE 10 juillet 2007, n° 288484, SARL Final : RJF 11/07 n° 1219).

De ces décisions nous semblent se dégager les éléments suivants. Votre jurisprudence sur la cessation d'entreprise s'attache à éviter deux écueils. Le premier consisterait à faire perdre le droit au report déficitaire à des entreprises qui redéploient leur activité, c'est-à-dire qui modifient, dans le cadre d'une restructuration, les composantes de cette activité. Le second écueil consisterait à accepter le report dans des hypothèses où le redéploiement a pour effet de rendre les anciennes activités purement résiduelles dans l'activité nouvelle de l'entreprise : c'est le sens de votre décision Socap, par laquelle vous avez refusé de suivre votre Commissaire du Gouvernement Noël Chahid-Nouraï, qui vous invitait à juger que dès lors que l'intersection entre les anciennes activités et les nouvelles activités n'est pas vide, il ne peut y avoir cessation d'entreprise, quand bien même cette intersection serait très minoritaire dans l'activité de l'entreprise.

Par conséquent, dans le cas des restructurations, il nous semble qu'il ne peut y avoir cessation d'entreprise que lorsqu'il y a une différence entre les activités (ou les métiers) anciens et nouveaux, et que les métiers anciens et les activités anciennes sont devenus totalement résiduels au regard des activités et des métiers nouveaux.

Or qu'en est-il au cas d'espèce ?

La société Marché actif avait acquis dix supermarchés qu'elle exploitait et au sein desquels elle avait implanté des points de vente de boucherie-charcuterie. Elle les a ensuite revendus pour ne conserver que ces points de vente. Logiquement, son chiffre d'affaires a fortement chuté, de même que les effectifs de son personnel. Mais l'activité qu'elle a conservée est bel et bien un sous-ensemble de l'activité qu'elle exerçait auparavant. Par ailleurs, cette activité n'est pas devenue résiduelle à l'issue de la restructuration : elle est même devenue l'activité exclusive de la société. Il nous semble par conséquent que les critères de la cessation d'activité ne sont pas remplis. Notons d'ailleurs qu'il nous paraît exclu, de façon générale, que la cessation d'activité soit caractérisée lorsqu'une entreprise se recentre sur l'un des métiers ou l'une des activités qu'elle exerçait jusqu'alors, sauf à ce que ce métier ou cette activité aient été très marginaux. Pour qu'il y ait cessation, il faut au minimum qu'il y ait diversification, et donc apparition de nouvelles activités.

Nous vous invitons donc à censurer pour erreur de qualification juridique des faits l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy. Régulant l'affaire au fond, vous serez saisis de la requête que la société Marché actif avait formée contre le jugement par lequel le tribunal administratif de Strasbourg avait, lui aussi, jugé que la cessation d'entreprise au sens du 5. de l'article 221 du code général des impôts était caractérisée. Vous annulerez ce jugement et prononcerez la décharge des impositions litigieuses. La société, qui gagne en cassation et en appel, a demandé, au titre des frais irrépétibles, 3.000 euros devant vous. Elle avait demandé 4.500 euros en appel et 17.000 F en première instance. Nous vous invitons à faire droit globalement à ces demandes à hauteur de 6.000 euros.

Et par ces motifs, nous concluons :

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

- à l'annulation de l'arrêt du 30 juin 2005 de la cour administrative d'appel de Nancy et du jugement du 8 janvier 2002 du tribunal administratif de Strasbourg ;
- à ce que la société Marché actif soit déchargé des suppléments d'impôt sur les sociétés mis à sa charge au titre des exercices 1993 et 1994 ;
- à ce qu'une somme de 6.000 euros soit mise à la charge de l'Etat, au profit de la société requérante, sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.