

# L'INCIDENCE FISCALE DU CHANGEMENT D'ACTIVITE

*Jean Pierre COSSIN*

*Conseiller maître à la Cour des comptes*

*Professeur associé*

*ET*

*Patrick MORGENSTERN*

*Expert-Comptable*

*Chargé d'enseignement fiscal à l'université de Bourgogne*

*et de Paris II Panthéon-Assas*

**Pourquoi le thème du changement d'activité est-il important en fiscalité ?**

**La notion de changement d'activité a une histoire qui a évolué en fonction des modifications de la fiscalité des entreprises.**

**Le législateur a pris en 2012 une mesure dite « anti-abus » qui traite des « déficits » (article 15 de la loi 2012-958 du 16 août 2012)**

**Mais qu'est-ce qu'un « changement d'activité » du point de vue fiscal ?**

Le changement d'activité pourrait-être défini comme « une cessation fiscale sans cessation économique »

Quel est son champ d'application ?

Quels sont les « critères fiscaux » du changement d'activité ?

Quelles sont les conséquences fiscales d'un changement d'activité ? Ces conséquences sont-elles limitées à la question des déficits dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ? Ces conséquences ne sont-elles pas plus larges ?

## **I : Approche de la notion fiscale de changement d'activité**

- A. Le changement d'activité nécessite l'existence d'une nouvelle activité ou la disparition d'une activité
- B. Les critères du changement d'activité
  - 1) La disparition des moyens de production
  - 2) L'adjonction d'une activité
  - 3) L'abandon ou le transfert d'une activité

## **II : Les conséquences du changement d'activité sur les déficits**

- A. Les conséquences sur les déficits hors intégration fiscale
- B. Les conséquences sur les déficits dans l'intégration fiscale

## **III : Les autres conséquences du changement d'activité**

- A. Changement d'activité et options fiscales
- B. Les autres conséquences
  - 1) En matière de provisions réglementées
  - 2) En matière de TVA
  - 3) En matière de droit d'enregistrement

# Partie I

## Approche de la notion fiscale de changement d'activité

## Le changement d'activité nécessite l'existence d'une nouvelle activité ou la disparition d'une activité

### Ont été considérés comme des changements d'activité

- Changement de branche d'activité
- Changement de métier à l'intérieur d'une branche
- Passage d'une activité de production :
  - à une activité de commercialisation du même produit
  - à une activité de location
  - à une activité de sous-traitance
- Adjonction d'une activité de commercialisation à une activité de gestion de titres
- Filialisation d'une activité d'exploitation

## Le changement d'activité nécessite l'existence d'une nouvelle activité ou la disparition d'une activité

### Ne sont pas des changements d'activité

- Modifications affectant l'importance de la place d'un secteur d'activité au sein de l'entreprise (BOI-BIC-CESS 10-20-30)
- Mise en location gérance d'un fonds de commerce (BOI-BIC-CESS 10-20-30)
- Recentrage d'une activité exercée au sein du même métier (CE 8-7-1992)
- Reprise après 30 mois d'interruption d'une activité de vente de vêtements à laquelle est adjointe une activité de vente de chaussures (CE 18-5-2005)
- Location d'un immeuble d'exploitation par une entreprise placée en règlement judiciaire (CAA Douai 11-6-2008)

### Changement d'activité

*« Doit être regardée comme ayant changé d'activité une société civile immobilière qui passe d'une activité de construction et de vente d'immeubles à une activité de gestion immobilière incluant notamment la location des logements qu'elle détenait en stock ».*

*(CAA Bordeaux 5 juillet 2007 n° 06-376, Maury)*



### Changement d'activité

*« Doit être regardée comme ayant changé d'activité une société anonyme qui, lors de sa transformation en SARL, cède son activité principale de fabrication et de vente de joints d'isolation et d'étanchéité pour ne conserver que son activité de sous-location. En effet, même si la société avait diversifié son activité vers la gestion de biens locatifs près de dix ans auparavant, cette activité n'a qu'un caractère accessoire dès lors qu'elle ne représente que 19 % du chiffre d'affaires de la société au moment de la cession de l'activité industrielle, peu important à cet égard que la part de chiffre d'affaires provenant de l'activité locative soit en hausse depuis quatre ans.*

*Ce changement d'activité fait donc obstacle au report des déficits antérieurs ».*

*(CAA Paris 16 octobre 2006 n° 03-1509, Sté Gel)*

### Changement d'activité en cas de filialisation de l'activité

*« Une société qui a cessé d'exercer son activité de transport routier, transférée à une filiale détenue à 99 %, et qui se limite désormais à une activité de holding doit être regardée comme ayant changé d'activité.*

*Elle n'est pas en droit d'imputer sur les bénéfices procurés par l'activité nouvelle les déficits subis dans le cadre de l'activité initiale »*

*(CAA 21 juin 2007 n° 03-1753 SA Compagnie financière Montrachet)*

## Quelques jurisprudences sur le changement d'activité

### Changement d'activité : absence de changement

*« Une société a pour activité principale la transformation par fonte de produits d'abattoirs d'origine animale ainsi que leur stockage et exerce à titre secondaire une activité d'achat-revente de ces mêmes produits. L'abandon de son activité principale par cette société, qui cède à sa société mère une partie de ses matériels de transformation et licencie le personnel affecté à la fonte, ne caractérise pas un changement d'activité réelle dès lors qu'elle conserve l'activité secondaire.*

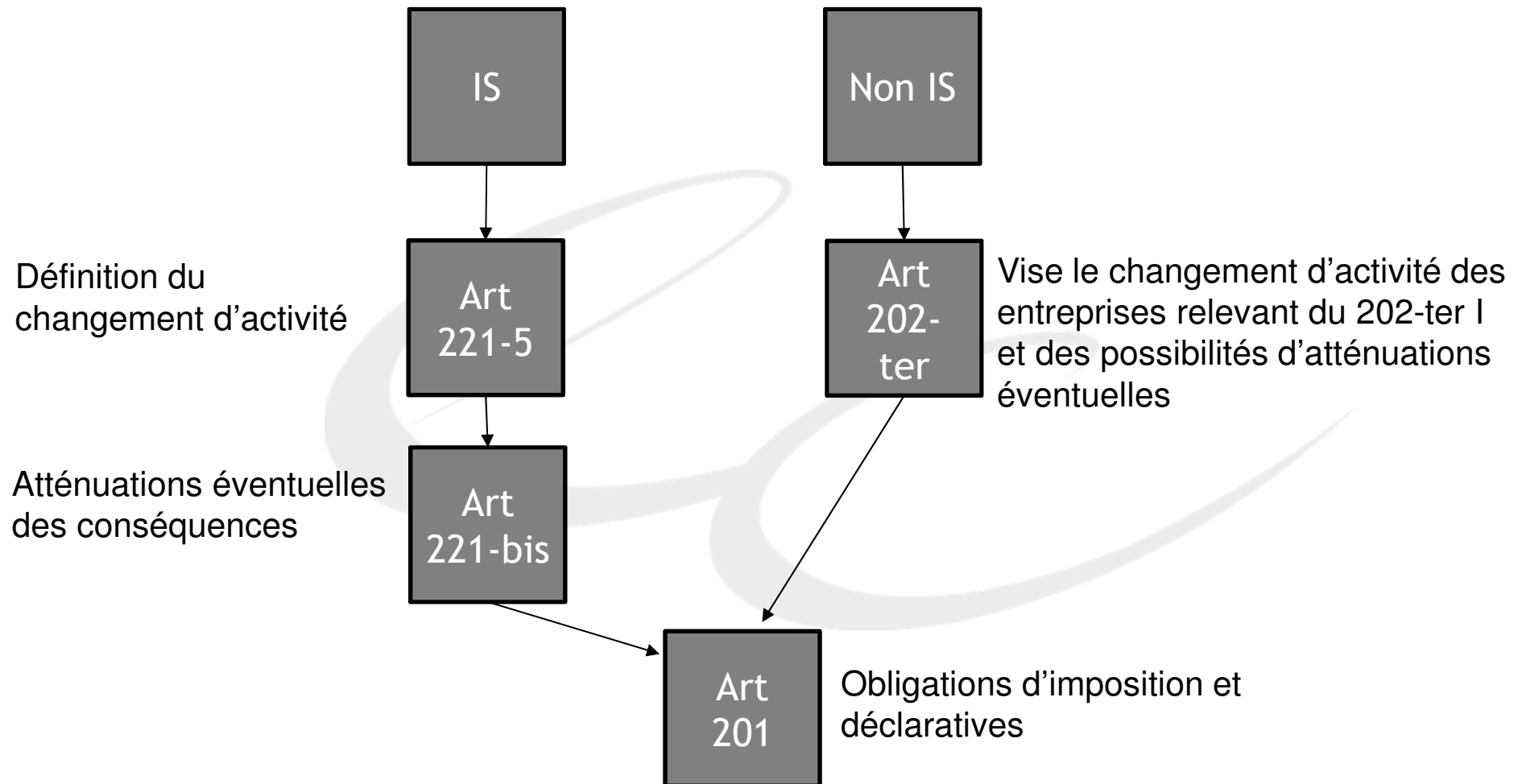
*Une telle réorientation de son activité ne peut être regardée comme emportant cessation de l'entreprise au sens des dispositions de l'article 221, 5 du CGI alors même que les activités abandonnées par la société en vue de maintenir sa pérennité représentaient une part importante de son chiffre d'affaires ».*

(CAA Lyon 18 janvier 2007 n° 02-867, SA Fonderies Romanais)

## La question du changement d'objet social des statuts

- L'objet social obligatoire (C.Com, art L 210-2) mentionné dans les statuts peut être plus ou moins large
- Parfois, il fait l'objet de modifications qui doivent d'ailleurs être notifiées à l'administration
- Ces modifications des statuts entraînent-elles un changement d'activité fiscale ?
  - Uniquement si elles s'accompagnent d'un changement dans l'activité réelle (BOFiP-BIC-CESS-10-20-30-§80-01/03/2017)
- Inversement, une modification de l'activité réelle sans modifications des statuts entraîne-t-elle un changement d'activité fiscale ?
  - Oui si les critères du changement sont présents

## L'articulation des textes du CGI



## L'évolution de 2012 concernant l'IS

### Un besoin de clarification... et mesures anti-abus...

Les précisions apportées par la loi de 2012 (qui ne concernent que les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés)

- La disparition des moyens de production
- L'adjonction d'une activité
- L'abandon ou le transfert même partiel d'une activité

NB : pour les sociétés relevant de l'article 8 du CGI la loi ne définit pas le changement d'activité. Il faut, précise l'administration, que le changement soit profond et une baisse ou une augmentation forte du chiffre d'affaires ne constitue pas un changement d'activité.

## La disparition des moyens de production

**Le changement « d'activité réelle » et la disparition des moyens de production pendant une durée de douze mois est une cessation d'entreprise**

**L'article 221.5.a du CGI :**

« le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise. Il en est de même en cas de disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation pendant une durée de plus de douze mois, sauf en cas de force majeure, ou lorsque cette disparition est suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux »

## La disparition des moyens de production

**La disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation emporte cessation d'entreprise si :**

- Elle dure plus de douze mois sauf cas de force majeure
- Ou si elle est suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux.



## La disparition des moyens de production

### La doctrine administrative :

Selon l'administration (BOI-IS-CESS-10, 12-09-2014) seule la disparition de l'ensemble des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation emporte cessation d'entreprise.

- Si une entreprise exerce dans le cadre d'une même exploitation plusieurs activités, la cessation d'entreprise n'est pas susceptible d'être caractérisée tant que l'ensemble des moyens de production de l'ensemble des activités déployées n'a pas disparu.

- Moyens de production = ensemble des immobilisations corporelles, incorporelles, stocks, moyens humains...sans lesquels l'exploitation quelle que soit sa nature ne peut être déployée par la société.

## La disparition des moyens de production

### Exemples de moyens d'exploitation

- En toute hypothèse il s'agit du fonds de commerce
- Pour une société dont l'activité principale consiste à donner en location ou mettre à disposition à titre principal des biens : il s'agit des biens objets des contrats de location ou de mise à disposition.
- Pour une société ayant une activité de fabrication de pièces mécaniques il s'agit des machines ainsi que le personnel nécessaire au fonctionnement desdites machines.
- Holding : les titres ne sont plus considérés comme un moyen de production

## La disparition des moyens de production

### Les formes de la disparition des moyens de production

- La disparition peut résulter d'une cession, échange, apport, mise au rebut.
- Exception : la location gérance n'est pas de nature à caractériser une disparition des moyens de production.

### Appréciation du délai de douze mois :

- Le délai de 12 mois est décompté à partir de la date à laquelle le dernier moyen de production a disparu

## La disparition des moyens de production

### Appréciation de la force majeure : l'évènement doit répondre à une double condition :

- Etre imprévisible, insurmontable et indépendant de la volonté de la société
- Constituer la cause déterminante de la disparition de l'ensemble des moyens de production

NB : les difficultés d'exploitation rencontrées par les entreprises ne sont pas considérées par l'administration comme un cas de force majeure

### Article 221.5.b du CGI :

*« b) Le changement d'activité réelle d'une société s'entend notamment :*

*1°) De l'adjonction d'une activité entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une augmentation de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédant celui de l'adjonction :*

- soit du chiffre d'affaires de la société ;*
- soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé de la société ; »*

## L'adjonction d'activité

**En pratique en cas d'adjonction d'activité, la question du changement d'activité doit toujours se poser.**

**Exemple de situation courante susceptible d'entraîner une adjonction d'activité :**

par voie externe:

- une absorption ou une TUP pour la société absorbante ou absorbée,
- une acquisition de fonds de commerce

par voie interne :

- création d'une nouvelle activité au sein de l'entreprise

### Quand doit-on considérer qu'il y a adjonction d'activité ?

Cette notion a elle seule est complexe car l'administration a précisé que l'adjonction d'une activité strictement identique à celle exercée initialement n'est pas susceptible de caractériser un changement d'activité.

#### Deux critères essentiels

- 1/ Moyens d'exploitation identiques
- 2/ Clientèle cible identique

### Comment apprécier le terme « identique » ?

## L'adjonction d'activité

**Deuxième étape : le changement en cas d'adjonction d'activité intervient si au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, il est constaté une augmentation :**

- A. 1<sup>er</sup> critère : soit de plus de 50 % du chiffre d'affaires
  - 1) CA se rapportant au bénéfice imposé en France (ligne FL du cerfa 2052)
  - 2) Hors produits de cessions d'actifs immobilisés
  
- B. 2<sup>ème</sup> critère : soit de plus de 50% de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé
  - 1) Effectif : décompté suivant [l'article L. 1111-2 du code du travail](#) et [l'article L. 1111-3 du code du travail](#)
  - 2) Actif brut immobilisé : montant comptable des immobilisations corporelles, incorporelles et financières (ligne BJ du cerfa 2050)
  
- C. Par rapport à l'exercice précédant celui de l'adjonction



## L'adjonction d'activité

Activité A1  
Adjonction en N de l'activité A2



Termes d'appréciation		N-1	N	N+1	Commentaires	Conclusion
1	CA (k€)	<b>10000</b>	13000	15500	Évolution du CA de +50% par rapport à N-1 ? <b>Non en N mais <u>oui</u> en N+1</b> →	<b>Changement d'activité en N+1</b>
	Effectif	<b>20</b>	32	35		
2	Actif brut immobilisé (k€)	<b>5000</b>	6000	6500	Evolution de 50% de l'effectif <u>et</u> de l'actif brut par rapport à N-1 ? <b>Non ni en N ni en N+1</b>	

Les deux termes d'appréciation ne sont pas cumulatifs

### Remarques importantes concernant les termes d'appréciation

L'augmentation visée peut provenir de l'ensemble de l'activité et non pas de la seule activité adjointe.

Cependant l'administration a précisé que si la **société dispose d'instruments de gestion** permettant de démontrer qu'une quote-part de l'augmentation d'un ou plusieurs seuils peut être rattachée à l'activité préexistante, il est admis que cette quote-part ne soit pas retenue pour apprécier les seuils.

## L'adjonction d'activité

Adjonction

Termes d'appréciation		N-1	N	N+1	Commentaires	Conclusion
CA (k€)	<b>A1</b>	<b>10000</b>	10200	11000	<b>Évolution du CA adjoint de +50% par rapport à N-1 ?</b> <b>Non en N</b> <b>Non en N+1</b>	<b>Pas de critère du changement d'activité en N+1</b>
	<b>A2</b>		2800	4500		
	<b>total</b>	<u>10000</u>	<u>13000</u>	<u>15500</u>		
Effectif		<b>20</b>	32	35	Evolution de 50% de l'effectif <u>et</u> de l'actif brut par rapport à N-1 ? <b>Non ni en N ni en N+1</b>	
Actif brut immobilisé (k€)		<b>5000</b>	6000	6500		

Les deux termes d'appréciation ne sont pas cumulatifs

### Autres précisions sur l'adjonction d'activité.

- En cas d'adjonctions de plusieurs activités dont certaines sont strictement identiques et pas d'autres, on peut isoler celles qui sont strictement identiques.
- Une simple augmentation des critères sans adjonction identifiable n'entraîne donc pas de changement d'activité
- Quid si suite à l'adjonction, les critères globaux sont stables mais résultent d'une diminution de l'activité d'origine compensée par une augmentation de l'activité adjointe ?
- Doit-on ajuster les critères en fonction de la durée des exercices ?

### Article 221.5.b du CGI :

*« b) Le changement d'activité réelle d'une société s'entend notamment :*

*2°) De l'abandon ou du transfert, même partiel, d'une ou de plusieurs activités entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une diminution de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédant celui de l'abandon ou du transfert :*

- soit du chiffre d'affaires de la société ;*
- soit de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé de la société. »*

## L'abandon ou le transfert d'activité

### Première étape : Existence d'un abandon ou d'un transfert d'activité

Exemples de situation courante susceptible d'entraîner un abandon ou un transfert d'activité :

par voie externe :

- un apport partiel d'actif (filialisation)
- une cession de fonds de commerce
- mise de l'activité en sous-traitance (externalisation)
- une entreprise dont les équipements et le personnel sont mis à disposition ou mis en location est considérée comme abandonnant son activité initiale car s'adjoignant une activité nouvelle de gestion de ses ressources (hors location gérance).

par voie interne :

- arrêt d'une activité au sein de l'entreprise (relation à faire avec la disparition des moyens de production)
- un recentrage de l'activité (même si l'activité conservée est celle qui a dégagé les déficits)

## L'abandon ou le transfert d'activité

**Deuxième étape : le changement en cas d'abandon ou de transfert (même partiel) d'activité(s) intervient si au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, il est constaté une diminution :**

- A. 1<sup>er</sup> critère : soit de plus de 50 % du chiffre d'affaires
- B. 2<sup>ème</sup> critère : soit de plus de 50% de l'effectif moyen du personnel et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé
- C. Par rapport à l'exercice précédant celui de l'abandon ou du transfert

## L'abandon ou le transfert d'activité

2 activités A1 et A2  
Cession de l'activité A2 en N



Termes d'appréciation		N-1	N	N+1	Commentaires	Conclusion
1	CA (k€)	<b>10000</b>	6000	5500	Évolution du CA de +50% par rapport à N-1 ? Non en N Non en N+1	
	Effectif	<b>20</b>	8	10	Évolution de 50% de l'effectif <u>et</u> de l'actif brut par rapport à N-1 ? Oui en N	Changement d'activité en N
2	Actif brut immobilisé (k€)	<b>5000</b>	2000	3000		

Les deux termes d'appréciation ne sont pas cumulatifs



## L'abandon ou le transfert d'activité

### Remarques importantes concernant les termes d'appréciation

La diminution peut provenir de l'ensemble de l'activité et non pas de la seule activité transférée.

Cependant l'administration a précisé que **si la société dispose d'instruments de gestion** permettant de démontrer qu'une quote-part de la diminution d'un ou plusieurs seuils peut être rattachée à l'activité restante, il est admis que cette quote-part ne soit pas retenue pour apprécier les seuils.

## L'abandon ou le transfert d'activité

Adjonc  
tion

Termes d'appréciation		N-1	N	N+1	Commentaires	Conclusion
CA (k€)		<b>10000</b>	6000	5500	Évolution du CA de <b>+50% par rapport à N-1 ?</b> Non en N Non en N+1	
Effectif	<b>A1</b>	<b>12</b>	8	10	Evolution de 50% de l'effectif <u>et</u> de l'actif brut par rapport à N-1 ? <b>Non si on isole la baisse d'effectif de A1</b>	
	<b>A2</b>	<b>8</b>	0	0		
	<b>Total</b>	<b>20</b>	8	10		
Actif brut immobil isé (k€)		<b>5000</b>	2000	3000		

## Autres précisions sur l'abandon ou le transfert d'activité

Une simple diminution des critères sans abandon ou transfert même partiel **mais non** identifiable n'entraîne donc pas de changement d'activité

La location gérance n'entraîne pas en principe de changement d'activité

Quid si suite à l'abandon, les critères globaux sont stables mais résultent d'une augmentation de l'activité restante qui compense la diminution de l'activité abandonnée ?

### Une possibilité pour échapper aux effets du changement d'activité : l'agrément

Sur agrément délivré par le ministre chargé du budget (CGI, art 1649 nonies), ne sont pas considérées comme emportant cessation d'entreprise :

- 1) 1er cas : la disparition temporaire des moyens de production pendant une durée de plus de douze mois lorsque l'interruption et la reprise sont justifiées par des motivations principales autres que fiscales,
- 2) 2ème cas : les adjonctions, abandons ou transferts d'activité lorsqu'ils sont indispensables à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois.

#### Remarques :

- 1) La demande d'agrément doit être préalable à l'opération
- 2) N'est pas concernée par l'agrément la disparition des moyens de production accompagnée de la cession de la majorité des titres

## Partie II

# Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

### Effets généraux de la cessation

#### Le régime fiscal applicable en matière d'impôts directs en application des règles générales (sociétés à l'IS ou société de l'article 8 du CGI)

- Le terme de « cessation » de l'article 221-5 renvoie à l'article 201 du CGI
- Imposition des derniers résultats non encore imposés
  - A. des bénéfices d'exploitation non encore taxés ;
  - B. des bénéfices en sursis d'imposition (provisions) ;
  - C. des plus-values latentes incluses dans l'actif social.
    - Plus-values ;
    - Profits sur stocks ;
  - D. Perte des déficits
- Lorsqu'il s'agit d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, la cessation d'entreprise entraîne la distribution de boni de liquidation et son imposition entre les mains des associés.

## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

CGI, art 221 bis : le « contre feu »

### Les conséquences atténuées du changement d'activité

#### Article 221 bis du CGI

« en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, lorsqu'une société ou un organisme cesse totalement ou partiellement d'être soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal, 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, 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 ».

## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

### CGI, art 221 bis : le « contre feu »

#### Le régime de la cessation avec une imposition « atténuée »

#### Non imposition immédiate des résultats des sociétés en « sursis » d'imposition :

- Bénéfices en sursis (provisions)
- Plus-values latentes
- Profits sur stocks

#### Les conditions :

- Aucune modification des écritures comptables
- l'imposition doit demeurer possible sous le nouveau régime fiscal
- NB : imposition des bénéfices non distribués dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés



## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

### La perte des déficits

#### - Nature des déficits perdus :

- déficits reportables
- moins-values reportables à 15% ou 19%

- Le changement d'activité entraîne la perte du droit au report d'imposition des déficits subis avant le changement sur les bénéfices et plus-values réalisés après le changement (même s'il s'agit des bénéfices réalisés par l'activité à l'origine des déficits perdus)

- Concernant le déficit de l'exercice du changement, il est admis de ne faire tomber en non-valeur que la fraction du déficit qui est née avant la date de l'évènement qui motive le changement sous réserve de produire une déclaration de clôture à cette date.

## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

### Le changement d'activité

*« Une société a subi dans son activité des transformations ayant emporté cessation d'entreprise au sens de l'article 221, 5 du CGI. Par conséquent, elle ne peut reporter un déficit antérieur à son changement d'activité sur le bénéfice d'un exercice postérieur à ce changement, y compris à hauteur des profits comptabilisés au cours de cet exercice qui proviennent de l'ancienne activité ».*

*(CE 4 février 2013 n° 349169, 3e et 8e s.-s., Sté Sodigar)*

**NB :** Cette solution est transposable au nouveau dispositif de l'article 221, 5 du CGI issu de l'article 15 de la loi 2012-958 du 16 août 2012 dans la mesure où l'application de ce nouveau régime peut également entraîner la coexistence de l'ancienne activité avec la nouvelle

## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

### L'imputation des déficits avant....qu'ils ne soient perdus

- Concernant le déficit de l'exercice du changement, il est admis de ne faire tomber en non-valeur que la fraction du déficit qui est née avant la date de l'évènement qui motive le changement sous réserve de produire une déclaration de clôture à cette date.
- En revanche, lesdits déficits peuvent être imputés sur les bénéfices et les plus-values réalisés jusqu'à la date du changement d'activité et à l'occasion de ce dernier toujours à condition d'établir une déclaration de cessation d'activité à cette date.

## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

### La date du changement d'activité

- **Disparition des moyens de production :**
  - premier jour qui suit de la fin de la période de douze mois
  - ou date de la cession de la majorité des titres
  
- **Adjonction, abandon ou transfert d'activité en N**
  - critères dépassés en N : le déficit à l'ouverture de N est perdu sauf à établir une déclaration de cessation à la date de l'opération permettant d'imputer une partie de ce déficit
  - critère dépassé en N+1 : c'est le déficit né avant l'opération et encore présent à l'ouverture de N+1 qui est perdu (pas de remise en cause de l'imputation faite en N)
  
- **Fusion avec effet rétroactif : date de l'effet rétroactif**

## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

### L'imputation des déficits avant....qu'ils ne soient perdus

- Question : Doit-on et peut-on renoncer à l'article 221 bis pour imputer les déficits qui vont se périmier sur les plus-values latentes ?

## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

### La perte des déficits : le cas de l'intégration fiscale

- **Changement d'activité d'une société du groupe :**
  - **Déficits individuels antérieurs à l'intégration fiscale** (ceux figurant sur la déclaration 2058-B) : ils tombent en non-valeur
  - **Déficits nés pendant l'intégration fiscale :**
    - déjà consommés par le groupe : aucune remise en cause de cette consommation
    - non encore consommés par le groupe (donc encore reportables sur la déclaration 2058-DG du groupe) : aucune remise en cause non plus (solution applicable également si c'est la société mère qui a dégagé le déficit et si c'est elle qui change d'activité).
  - **Pour mémoire : déficits individuels comme si la société était imposée séparément (Cerfa 2058-B Bis) : ils tombent en non-valeur**

## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

### Exemple

#### Données

F1 entre dans l'intégration fiscale en N :

F1 dégage un déficit de 1000 en N-1 et de 800 en N

Aucun autre résultat ni retraitement dans le groupe par simplification

F1 change d'activité début N+2

#### Solutions

- Déficit sur 2058-B de F1 début N+2 : 1000 : ce déficit tombe en non-valeur
- Déficit sur 2058-DG du groupe début N+2 : -800 (car déficit non consommé par hypothèse) : il est conservé par le groupe

Pour mémoire :

- Déficit sur 2058-B Bis de F1 début N+2 : 1800 : ce déficit tombe en non-valeur

## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

**La perte des déficits : la cessation du groupe intégré par absorption de toutes les filiales.**

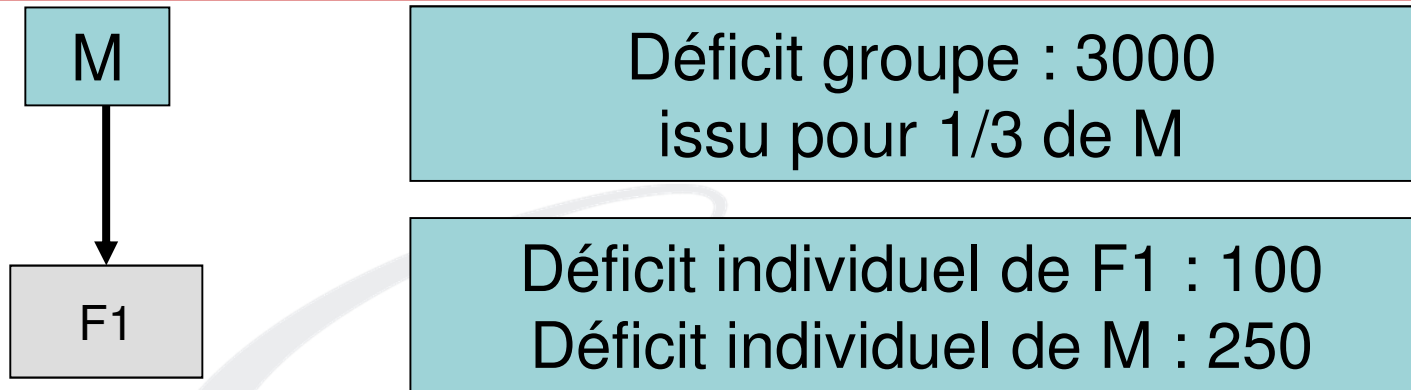
### - Changement d'activité combiné avec une cessation de groupe :

- Si la mère absorbe toutes ses filiales et change d'activité à cette occasion : le déficit d'ensemble présent à l'ouverture de l'exercice de l'opération est conservé par la mère intégrante à titre individuel pour la fraction de ce déficit qui provient de ses filiales intégrées



## Les conséquences du changement d'activité sur les déficits

**Exemple : absorption de toutes les filiales intégrées avec changement d'activité de la mère**



- . Déficit du groupe : perdu pour 1000 =  $(3000 \times 1/3)$  (sous réserve de l'agrément 221-5 c)
- . Solde de déficit groupe  $3000 - 1000 = 2000$  (CGI, art 223 S-4)  
Conservation par M sur sa propre déclaration fiscale
- . Déficits de F1 pour 100 : perdu (sauf agrément CGI, art 209-II)
- . Déficits de M pour 250 : perdu (sauf agrément CGI art 221-5 c)

## Partie III

# Les autres conséquences du changement d'activité

## Les autres conséquences du changement d'activité

### La reprise immédiate des provisions règlementées

#### Provisions notamment concernées :

- les provisions constituées par les établissements de crédit
- les provisions pour hausse des prix
- les provisions des entreprises de presse,
- les provisions des sociétés d'assurance et de réassurance ;
- les provisions pour investissements à l'étranger ;
- les provisions pour investissements constituées par les sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) dans le cadre de la participation des salariés aux résultats de l'entreprise

#### En revanche ne sont pas concernés :

- les amortissements dérogatoires
- la réintégration de la provision spéciale de réévaluation des immobilisations amortissables

## Les autres conséquences du changement d'activité

**Imposition immédiate du bénéfice d'exploitation réalisé jusqu'à la date de l'opération**

### La question de la déclaration de cessation

#### Est-il obligatoire ou judicieux de la produire ?

- cas d'un déficit de l'exercice de changement d'activité
- cas d'un bénéfice de l'exercice de changement d'activité

**Autre point :** En cas de franchissement des limites du régime simplifié BIC vers le réel normal : le maintien d'une année du régime simplifié ne s'applique pas en cas de changement d'activité (CGI, art 302 septies A bis).

## Les autres conséquences du changement d'activité

### D'autres questions « collatérales »

Sort des frais d'acquisition de titres en cours d'étalement ?

Sort des engagements de conservation en cours ?

Sort des créances carry back et des crédits d'impôts en cours ?

Sort fiscal des provisions à reprendre dans le futur ?

Sort du traitement fiscal des clauses de retour à meilleure fortune ?

Peut-on opter pour le report en arrière d'un déficit né après le changement sur un bénéfice né avant le changement ?

## Le changement d'activité dans les sociétés de personnes

### Les conséquences du changement d'activité dans les sociétés de personnes

- Les conséquences dans les sociétés de personnes ayant une activité professionnelle
- Les conséquences dans les sociétés de personnes n'exerçant pas d'activité professionnelle
- Le changement d'activité et les options fiscales
  - Le changement d'activité et la remise en cause de l'option pour le régime des sociétés de personnes des SARL de famille
  - Le changement d'activité et le crédit bail immobilier conclu par une SCI
  - Le changement d'activité et le changement de catégorie d'imposition : incidences sur les régimes d'imposition

## Le changement d'activité dans les sociétés de personnes exerçant une activité professionnelle

### Application des règles provenant de la jurisprudence qui définissent le changement d'activité

- Non application des conditions posées par la loi de 2012 pour qualifier un changement d'activité qui ne concernent que les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés
- Les conséquences du changement d'activité dans les sociétés de personnes exerçant une activité professionnelle (BIC, BNC, BA)
  - Les conséquences de la cessation d'entreprise
  - Possibilité d'application des conséquences « atténuées » :
    - si les deux conditions sont remplies
    - imposition des résultats de l'exercice
  - Les déficits sont utilisables par l'associé

**NB : Pas de pertes de déficits et pas de distribution de bénéfices**

## Les conséquences du changement d'activité dans les sociétés de personnes BNC

### Les particularités des conséquences du changement d'activité dans les sociétés de personnes exerçant une activité professionnelle BNC

- Les principes généraux sont applicables : conséquences générales ou atténuées de la cessation d'activité
- La question des déficits se pose différemment puisqu'ils ont été imputés chez les associés au fur et à mesure de leur constatation
- La nature de l'activité doit être prise en compte et en particulier en matière de BNC
  - La cessation d'activité se traduit par la prise en compte des créances et des dettes
  - Le changement d'activité n'est pas constaté en cas de :
    - de cession de clientèle suivie d'un changement de lieu d'exercice de la profession (BOI-BNC-CESS-10-10)
    - de mise en location gérance d'une clientèle libérale
    - d'apport en jouissance d'une clientèle



## Les conséquences du changement d'activité dans les sociétés civiles exerçant une activité commerciale

### La société civile qui réalise une activité commerciale est assujettie de plein droit à l'impôt sur les sociétés

- La société civile qui change d'activité et qui ne réalise plus d'activité commerciale redevient assujettie au régime des sociétés de personnes qui n'exercent pas d'activité professionnelle
- Les conséquences fiscales au retour de plein droit au régime de l'IR sont celles de la cessation d'activité
- Pas de possibilité de bénéficier des « conséquences atténuées » en raison de l'absence de la seconde condition (les PV doivent être imposables dans le nouveau régime fiscal sous le régime des plus-values professionnelles)
  - Imposition des bénéfices non encore imposés
  - Imposition des produits latents (plus-values...)
  - Distribution du boni de liquidation

## Le changement d'activité dans les sociétés de personnes n'exerçant pas d'activité professionnelle

### Les conséquences fiscales du changement d'activité dans les sociétés de personnes n'ayant pas d'activité professionnelle (revenus fonciers; revenus mobiliers)

- Le changement d'activité s'accompagne en règle générale d'un changement de régime fiscal (assujettissement à l'IS de la société)
- Les revenus et plus-values font l'objet d'une imposition immédiate des produits non encore perçus
- Les dépenses engagées et non encore payées sont admises en déduction
- Pour les plus-values latentes :
  - ❖ Possibilité d'imposition immédiate selon les règles des plus-values immobilières ou mobilières
  - ❖ Ou non imposition en cas d'inscription à l'actif des immeubles ou valeurs mobilières pour les valeurs d'origine (en tenant compte des amortissements et provisions)

## Le changement d'activité et l'option des SARL pour le régime des sociétés de personnes

### Les conditions de l'option pour le régime des sociétés de personnes sont prévues à l'article 239 bis AA du CGI

- L'option ne peut être exercée que par les SARL formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs ainsi que leurs conjoints ( et aux SARL formées entre partenaires liés par un PACS).
- L'activité de la société doit être industrielle, commerciale ou artisanale, visée aux articles 34 et 35 du CGI, et agricole.
  - L'activité BNC n'est pas visée et ne permet pas l'option pour le régime des sociétés de personnes
  - Le changement d'activité d'une SARL de famille qui va exercer une activité relevant des BNC conduit à un changement de régime fiscal : passage de l'IR à l'IS

## Transformation d'une SARL de famille en SCI

En application de l'article 202 ter du CGI lorsqu'une société soumise au régime des sociétés de personnes défini à l'article 8 du CGI cesse d'être soumise à ce régime, les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise lui sont applicables.

A cet égard, il convient de préciser que la transformation d'une société en une forme différente de celle sous laquelle elle avait été constituée n'emporte aucune conséquence fiscale dès lors qu'elle n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle et ne se traduit pas par un changement de régime fiscal. En effet, la transformation régulière d'une société en société d'une autre forme, qu'elle soit civile ou commerciale, n'emporte pas création d'une personne morale nouvelle (C. civ art 1844-3)

En l'occurrence, la transformation d'une SARL de famille soumise à l'impôt sur le revenu en une SCI soumise au même régime n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle et n'emporte pas les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise.

Il en va de même de la transformation d'une SCI soumise à l'impôt sur le revenu en une SARL de famille soumise au même régime.

Par ailleurs, le passage d'une activité de location meublée et aménagée à une activité de location nue n'emporte les conséquences de la cessation d'entreprise que si ce passage est assimilé à un changement d'activité réelle au sens du I de l'article 202 ter du CGI. Cette assimilation repose sur l'analyse d'éléments de fait, permettant de déterminer l'importance des changements apportés.

Il est précisé que le passage d'une activité de location nue exercée par une SCI à une activité de location meublée et aménagée exercée par une SARL de famille ayant opté pour le régime des sociétés de personnes n'emporte pas en tant que telles conséquences de la cessation d'entreprise. Ces conséquences ne sont en effet encourues par une société exerçant une activité de nature civile et patrimoniale que dans les cas visés au II de l'article 202 ter du CGI, qui n'incluent pas la notion de changement d'activité réelle

A. Rep Kert n° 12096, JO AN du 3 juin 2008 p 4679 (BOI-BIC-CESS 10-20-30)

## Le changement d'activité et l'option des SARL pour le régime des sociétés de personnes

### Les conséquences du changement d'activité conduisant à un changement de régime fiscal (BIC vers BNC) de la SARL de famille

- Application des règles fiscales propres à la cessation « atténuée » d'entreprise
- Pas de pertes des déficits éventuels au niveau des associés
- **Plus-values professionnelles sur les parts sociales :**
  - Plus-value professionnelle imposable (retrait d'actif)
  - Report d'imposition des plus-values de plein droit (art 151 nonies III du CGI)

## Le changement d'activité et les options fiscales

### Le cas de la SCI « crédit preneur » d'un crédit bail immobilier

- Nature de l'activité pendant la durée du bail : BNC non professionnel
- Nature de l'activité lors de la levée de l'option d'achat par la SCI : revenus fonciers
- Conséquences de la levée de l'option : changement d'activité
- Conséquences du changement d'activité
  - Application des règles générales d'imposition des cessations d'entreprise et pas de possibilité de bénéficier du régime « de cessation atténuée »
  - Option possible pour un report d'imposition de la plus-value professionnelle
  - Solution : option pour l'impôt sur les sociétés

## Le changement d'activité dans les TPE

**Le changement d'activité et le changement de catégorie d'imposition :**

**Incidences sur les régimes d'imposition « micro ou auto-entrepreneur »**

- La distinction entre « ventes » et « prestations de services » et ses conséquences
- La distinction au sein des BIC entre loueurs en meublé et activité para-hôtelière
- La distinction entre les catégories BIC et BNC pour la détermination des taux applicables au chiffre d'affaires pour la détermination des bénéfices imposables
- Incidences pour l'application de la franchise en base de TVA
- Le maintien du régime du micro (harmonisé avec la franchise en base) ne s'applique pas en cas de franchissement des seuils lorsqu'il y a un changement d'activité

## Changement d'activité et les droits d'enregistrement

**Le changement d'activité s'accompagnant d'un changement de régime fiscal peut donner lieu au paiement de droits d'enregistrement**

- **Cas d'assujettissement à l'IS d'une société qui relevait du régime des sociétés de personnes :**
- **Application de l'article 809. II du CGI**
  - \* **Si apports à titre onéreux à la société de personnes apportés par des personnes non soumises à l'IS**
  - \* **Sur la valeur des biens à la date du changement**