

LE CHANGEMENT D'ACTIVITE

UN RISQUE FISCAL SOURNOIS :

On le sait, l'Etat a besoin d'argent et tout est bon pour rectifier le résultat fiscal de l'entreprise au cours d'un contrôle. Pour un vérificateur, arriver à démontrer qu'il y a eu un changement d'activité, est une vraie aubaine lui permettant de déclencher sans trop s'investir, des rappels d'impôts importants. En pratique, l'administration s'efforcera de **faire tomber des déficits reportables** indéfiniment, qui ont déjà été utilisés après changement d'activité ou qui restent reportables. Le danger est d'autant plus fort, que le chef d'entreprise ne s'y attend pas toujours, notamment lorsqu'il procède à une restructuration de sa société ou de son groupe. Quels sont ces risques et comment les appréhender :

Au plan fiscal, changer d'activité c'est cesser son activité

Il y a cessation d'activité dans le cas où une entreprise change réellement d'activité ou quand ses moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation ont disparu pendant plus de 12 mois. Or, cesser son activité entraîne :

- La **taxation immédiate des bénéficiaires** d'exploitation, de ceux en sursis d'imposition et des **plus values latentes** incluses dans l'actif social ;
- Les **provisions** déduites, constituées avant la date de ce changement, sont réintégrées au résultat
- Les **déficits reportables** sont définitivement perdus ;

Certe l'article 221bis du CGI permet généralement de palier la taxation immédiate des bénéficiaires et plus values latentes, mais restent les provisions et surtout les déficits reportables subits avant la cessation d'entreprise qui sont définitivement perdus ce qui a un impact majeur sur le résultat fiscal de l'entreprise.

Or, pour le fisc et pour les exercices ouverts à compter du 4 juillet 2012, la situation est plus claire, dès lors qu'il dispose maintenant d'une vraie définition de ce qu'il faut entendre par changement d'activité à partir de critères objectifs (article 221-5- a-b et c du CGI). C'est ainsi qu'il **existe deux situations** dans lesquelles l'administration considère qu'il y a un changement d'activité, donc cessation d'activité.

Première situation : La disparition des moyens de production

Il s'agit de tous les éléments à l'actif de la société sans lesquels, **l'exploitation de l'entreprise n'est plus possible** (immobilisations corporelles, incorporelles et financières, stocks ou moyens humains). Chaque exploitation étant différente, il s'agit pour le fisc d'apprécier les faits. Mais cette constatation n'est pas suffisante, encore faut-il que cette **disparition dure plus de 12 mois**. Ce sera le cas par exemple, d'une mise en sommeil d'une société pendant plus de 12 mois, que l'on décide de réactiver. Il n'y a qu'en **cas de force majeure** que le changement d'activité est écarté, c'est-à-dire, selon la définition classique, tout événement imprévisible, insurmontable et indépendant de la volonté du chef d'entreprise à l'origine de l'arrêt de l'activité. Il s'agira par exemple, de l'arrêt d'activité prolongé pour inondation ou incendie sachant que les simples difficultés d'exploitation, ne sont pas reconnues comme un cas de force majeure.

Le cas particulier de la cession de la majorité des droits sociaux

Plus subtilement, l'article 221-5 -a du CGI prévoit qu'il y a aussi changement d'activité réelle, lorsque la disparition des moyens de production est suivie dans le délai de 12 mois, de la cession des droits sociaux (droits de vote) composant le capital de la société, ceci pour empêcher que le nouvel acquéreur de la société, utilise les déficits fiscaux subis avant cession, pour effacer les bénéfices réalisés par cette société, après réorganisation de son activité.

Deuxième situation : Le changement d'activité réelle.

Plus difficile à appréhender, le changement d'activité s'entend aussi de **l'ajonction, de l'abandon ou du transfert de l'activité** entraînant au cours de l'exercice une **variation** positive ou négative de **plus de 50%**, par rapport à l'exercice précédent, soit du chiffre d'affaires, soit de l'effectif moyen et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé.

Ainsi :

L'ajonction d'une activité à une déjà existante peut résulter d'une fusion ou d'une confusion entre sociétés, de l'acquisition ou de la création d'une nouvelle activité. **Une holding** par exemple, qui absorbe toute ses filiales change d'activité. Reste que la fusion entre sociétés ayant une activité strictement identique n'entraîne pas un changement d'activité.

L'abandon ou le transfert d'activité peut résulter d'une scission, d'apports partiels d'actifs, de la filiation d'une branche d'activité ou de la cession ou cessation d'une ou plusieurs activités, voir même de la simple externalisation d'une partie de son activité exercée jusqu'à présent en interne. Par contre, une simple diminution du volume d'affaires n'est pas constitutive d'un changement d'activité.

Enfin, sauf location gérance, une société qui réalise une activité opérationnelle mais qui se met **à louer tous ses équipements** et son personnel avec, change d'activité puisqu'elle n'a plus le contrôle de ses ressources initiales.

Critères objectifs caractérisant un changement d'activité

Pour qu'un changement d'activité soit avéré dans ces situations susvisées encore faut-il prouver que la situation entraîne une **variation de plus de 50%**

- soit du chiffre d'affaires de la société,
- soit de l'effectif moyen des salariés de l'entreprise **et** du montant brut des éléments de l'actif immobilisé.

Pour apprécier le dépassement de 50%, la comparaison s'effectue entre les éléments déclarés l'exercice précédent celui de la modification de l'activité et ceux constatés l'exercice de survenance de cette modification.

Pour échapper aux conséquences d'une cessation d'activité, un agrément peut préalablement être demandé à l'administration

Ainsi, une entreprise peut préalablement à l'arrêt de son activité, demander un agrément permettant de considérer qu'elle n'a pas cessé son activité dans la mesure où l'interruption et la reprise ne sont justifiées par des motivations principales autres que fiscales.

De même, une entreprise dont le changement d'activité se caractérise par une ajonction d'activité, l'abandon ou le transfert d'activité ou la location de tous ses actifs, peut, sur agrément préalablement demandé, ne pas être considérée par le

fisc, comme conduisant à une cessation d'activité, lorsqu'il peut être démontré que ces événements sont indispensables à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des l'emplois.

Conclusion :

L'analyse objective de situation de faits de l'entreprise par un fisc particulièrement attiré par ce genre de redressement, facile à mettre en jeu et à tout les coup rentable, doit conduire le chef d'entreprise et son conseil à être particulièrement vigilants, sur cette problématique surtout quand les entités sont déficitaires ou continuent à utiliser des déficits reportables. Une absence totale de réflexion sur ce point ou une mauvaise appréhension de la situation, peuvent conduire en cas de contrôle à des rappels d'impôts particulièrement lourd.

Bruno DERVIEU Avocat
Partenaire Cabinet Alma& Peak