RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CESS-10-12/09/2014
Date de publication : 12/09/2014
Date de fin de publication : 04/02/2015

IS – Cession ou cessation, transformation de sociétés, transfert de siège et situations assimilées – Cession et cessation de sociétés

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Cession ou cessation d'entreprises et assimilées
Titre 1 : Cession ou cessation d'entreprise

Sommaire :

I. Cas général
II. Opérations emportant cessation d'activité en application du 5 de l'article 221 du CGI
A. La disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation
1. La notion de disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation
2. La disparition des moyens de production s'étend sur une période de plus de douze mois
a. Principe
b. Exception : la force majeure
3. Disparition des moyens de production suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux
4. Possibilité de solliciter un agrément du Ministre chargé du budget
B. Les situations particulières caractérisant un changement d'activité réelle : l'adjonction, l'abandon ou le transfert d'activité significatif
1. Événements susceptibles de caractériser un changement d'activité
a. L'adjonction d'activité
b. L'abandon ou le transfert d'activité
c. Cas particulier de la mise à disposition ou de la location des moyens de production
2. Critères permettant de caractériser le changement d'activité
a. Le chiffre d'affaires
b. L'effectif moyen du personnel
c. Le montant brut des éléments de l'actif immobilisé
3. Appréciation des critères
a. Exercices de référence
b. Le seuil de 50 %
4. Possibilité de solliciter un agrément du Ministre chargé du budget
III. Conséquences de la cessation d'activité en application du 5 de l'article 221 du CGI

I. Cas général

1

En cas de cession ou de cessation d'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés, l'impôt est immédiatement établi à raison des bénéfices (y compris les plus-values) réalisés et non encore taxés (CGI, art. 221, 1; CGI, art. 201, 1 et 3).

Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues, à cet égard, de verser spontanément le solde de liquidation de cet impôt le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice conformément aux dispositions de l'article 360 bis de l'annexe III au CGI.

A défaut de paiement à cette date, la majoration prévue par le 1de l'article 1731 du CGI et l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI sont dus.

10

Sous la réserve des modalités d'application des sanctions pour le défaut de paiement ou le paiement tardif, les règles applicables et les obligations, en cas de cession ou cessation d'entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés, sont les mêmes que pour celles passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

20

Il conviendra de se reporter à la série BOI-BIC s'agissant :

- des cas d'imposition immédiate à l'exception des situations spécifiques mentionnées au 5 de l'article 221 du CGI (BOI-BIC-CESS-10-20-30) ;

- de la détermination du bénéfice imposable (BOI-BIC-CESS-30) ;

- des obligations des contribuables (BOI-BIC-CESS-40) ;

- de l'établissement et du recouvrement de l'imposition immédiate (BOI-BIC-CESS-50).

30

Il conviendra de se reporter aux documents de la présente série s'agissant :

- des transformations de sociétés entraînant la création d'une personne morale nouvelle (BOI-IS-CESS-20) ;

- des fusions de sociétés (BOI-IS-FUS).

II. Opérations emportant cessation d'activité en application du 5 de l'article 221 du CGI

40

En application du a du 5 de l'article 221 du CGI, il y a cessation d'entreprise en cas de :

- changement d'objet social d'une société (BOI-BIC-CESS-10-20-30) ;

- changement d'activité réelle d'une société (BOI-BIC-CESS-10-20-30 et au II-B § 260 à 490) ;

- disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation pendant une durée de plus de douze mois, sauf cas de force majeure, ou si elle est suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux (**cf. II-A § 80 à 250**).

50

Le b du 5 de l'article 221 du CGI définit, sans être exhaustif, les situations et les critères permettant de qualifier un changement d'activité réelle et de constater la cessation d'entreprise dans certaines situations de la vie des affaires. Ainsi, sont visées les situations d'adjonction, d'abandon ou de transfert d'activité qui, sous certaines conditions, emportent une cessation d'entreprise.

60

Cependant, sur agrément du ministre chargé du budget, certaines opérations mentionnées aux a et b du 5 de l'article 221 du CGI peuvent ne pas être considérées comme emportant cessation d'entreprise.

70

Les modifications introduites par l'article 15 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 s'appliquent aux exercices clos à compter du 4 juillet 2012. Elles visent donc les changements d'activité intervenus au cours des exercices clos à compter du 4 juillet 2012 et ne rétroagit pas sur les changements intervenus au cours d'exercices antérieurs et dont les effets se produisent sur les exercices clos à compter de cette date.

Exemple :

Une société dont l'exercice coïncide avec l'année civile exerce une activité de vente et une activité de conseil. Le 25 avril 2012, la société abandonne l'activité de vente pour se spécialiser dans l'activité de conseil.

Dès lors que la restructuration est intervenue au cours de l'exercice clos en 2012, cette société est soumise aux dispositions du 5 de l'article 221 du CGI telles que modifiées par l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2012 n° 2012-958 du 16 août 2012.

Si cette restructuration était intervenue au cours de l'exercice clos en 2011, la société aurait été soumise aux dispositions de l'article précité dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative précitée.

A. La disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation

80

Aux termes du a du 5 de l'article 221 du CGI, la disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation emporte cessation d'entreprise dans deux cas :

- lorsqu'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.

1. La notion de disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation

90

Les moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation s'entendent de l'ensemble des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, des stocks et des moyens humains sans lesquels l'exploitation, quelle que soit sa nature (industrielle, commerciale, financière ou autre), ne peut pas être déployée par la société.

L'appréciation des moyens de production sera fonction de la nature de l'exploitation. Elle relève donc essentiellement d'une appréciation des faits.

Ainsi, constituent notamment des moyens de production :

- en toutes hypothèses, le fonds de commerce ;

- pour une société dont l'activité principale consiste à donner en location ou mettre à disposition à titre principal des biens : les biens objets des contrats (de location ou de mise à disposition) ;

- pour une société ayant une activité de fabrication de pièces mécaniques : les machines ainsi que le personnel nécessaire au fonctionnement desdites machines.

100

A contrario, la disparition d'actifs immobilisés et circulants ou de moyens humains non affectés ou non nécessaires à l'entreprise dans le cadre de l'exercice de son exploitation n'est pas prise en compte pour caractériser ou non la cessation d'entreprise.

110

S'agissant des immobilisations corporelles, incorporelles et des stocks, leur disparition peut notamment résulter d'une opération de cession, d'échange, d'apport, de transfert, ou de mise au rebut sans remplacement.

Remarque : lorsque la disparition des moyens de production résulte d'un apport en société, les déficits de l'activité apportée peuvent être transférés, sous certaines conditions, à la société bénéficiaire des apports dans le cadre de la procédure d'agrément mentionnée au II de l'article 209 du CGI (BOI-SJ-AGR-20-30).

La mise en location-gérance d'un fonds de commerce n'est pas de nature à caractériser un changement d'activité sur le fondement des dispositions du 5 de l'article 221 du CGI. Pour plus de précisions, il convient de se reporter aux précisions développées au III § 30 du BOI-BIC-CESS-10-20-10.

120

S'agissant des moyens humains, la disparition peut notamment résulter d'une procédure de licenciement, de la mise à disposition d'une autre entreprise du personnel ou du non-renouvellement de contrats de travail à durée déterminée. En revanche, la mise au chômage partiel n'est pas de nature à caractériser une disparition du personnel.

130

La mise à disposition des moyens humains, sans lesquels l'exploitation ne peut être déployée par la société, depuis au moins un an est considérée comme emportant disparition des moyens humains pour la société titulaire des contrats de travail puisque ces salariés sont pris en compte dans l'effectif de la société utilisatrice de ce même personnel.

140

Enfin, la condition relative à la disparition des moyens de production est considérée comme satisfaite lorsque l'ensemble des moyens nécessaires à l'exploitation de la société a disparu (**cf. II-A-1 § 90**). Sous réserve des précisions mentionnées au II-B § 260 et suivants, lorsqu'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.

2. La disparition des moyens de production s'étend sur une période de plus de douze mois

a. Principe

150

Sont visées par les dispositions du 5 de l'article 221 du CGI, notamment les mises en sommeil prolongées de sociétés pendant plusieurs mois pour être ultérieurement réactivées et ainsi profiter des déficits non encore imputés.

160

Conformément aux dispositions du a du 5 de l'article 221 du CGI, pour qu'il y ait cessation d'entreprise, l'absence d'activité à la suite de la disparition des moyens de production, doit s'étendre sur une période de plus de douze mois.

170

Le délai s'entend des douze mois consécutifs qui suivent la date à laquelle le dernier des moyens de production nécessaires à l'activité de la société est considéré comme ayant disparu.

Cette durée est appréciée de date à date, de sorte qu'une société qui n'exerce plus d'activité à la suite de la disparition de ses moyens de production nécessaires à la poursuite de l'activité est considérée comme ayant cessé son activité à compter du premier jour qui suit l'expiration du délai de douze mois.

b. Exception : la force majeure

180

Par exception au principe mentionné au **II-A-2-a § 150**, la disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation de l'entreprise ne caractérise pas un changement réel d'activité lorsqu'elle résulte d'un cas de force majeure.

Un événement ne peut être qualifié de cas de force majeure qu'à la double condition :

- d'être imprévisible, insurmontable et indépendant de la volonté de la société ;

- et de constituer la cause déterminante de la disparition de l'ensemble des moyens de production.

Exemple : la disparition de l'intégralité des moyens de production imputable à un événement climatique pourra être considérée comme un cas de force majeure de nature à ne pas entraîner les conséquences de la cessation d'entreprise.

3. Disparition des moyens de production suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux

190

Conformément aux dispositions du a du 5 de l'article 221 du CGI, emporte également changement d'activité réelle, la disparition des moyens de production nécessaires à la poursuite de l'exploitation lorsque cette disparition est suivie d'une cession de la majorité des droits sociaux.

La cession s'entend de tout acte juridique (vente, échange, apport, partage, donation) ayant pour effet de transférer la propriété des droits sociaux composant le capital de la société.

200

Le changement d'activité est caractérisé lorsque la majorité des droits sociaux est cédée.

Par majorité, il convient d'entendre plus de 50 %.

Quant aux droits sociaux, il s'agit des droits de vote attachés aux titres de l'entreprise. Sont visés les titres qui confèrent à leurs porteurs la qualité d'associé et le droit de participer aux décisions collectives. Il s'agit notamment des parts sociales, des actions ordinaires et des actions de préférence.

210

Le changement d'activité est donc caractérisé lorsque plus de 50 % des droits de vote attachés aux titres de l'entreprise sont cédés.

En cas de ventes fractionnées, c'est à compter de la date de la cession du lot qui emporte le franchissement du seuil de 50 % que la condition est considérée comme remplie.

220

Les cédants peuvent ne pas être liés au sens du 12 de l'article 39 du CGI. De même, peu importe que les droits sociaux soient acquis par un ou plusieurs cessionnaires.

230

En pratique, la ou les cessions doivent intervenir dans les 12 mois qui suivent la disparition du dernier moyen de production nécessaire à la poursuite de l'exploitation.

4. Possibilité de solliciter un agrément du Ministre chargé du budget

240

Conformément aux dispositions du c du 5 de l'article 221 du CGI, la disparition temporaire des moyens de production pendant une durée de plus de douze mois peut, sur agrément du Ministre chargé du budget selon les modalités prévues à l'article 1649 nonies du CGI, ne pas être considérée comme emportant cessation d'entreprise lorsque l'interruption et la reprise sont justifiées par des motivations principales autres que fiscales.

250

En revanche, un agrément ne peut pas être sollicité en cas de disparition des moyens de production suivie de la cession de la majorité des droits sociaux (**cf. II-A-3 § 190 à 230**).

B. Les situations particulières caractérisant un changement d'activité réelle : l'adjonction, l'abandon ou le transfert d'activité significatif

260

Le b du 5 de l'article 221 du CGI précise que le changement d'activité réelle s'entend notamment de l'adjonction, de l'abandon ou du transfert d'activité entraînant, au titre de l'exercice de sa survenance ou de l'exercice suivant, une variation positive ou négative de plus de 50 % par rapport à l'exercice précédant soit du chiffre d'affaires de la société, soit de l'effectif moyen et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé.

1. Événements susceptibles de caractériser un changement d'activité

a. L'adjonction d'activité

270

L'adjonction d'une activité peut notamment résulter d'une fusion entre sociétés, d'une fusion-absorption de sociétés, de la réception d'une branche d'activité apportée, de l'acquisition d'une activité auprès d'une autre entreprise, mais peut aussi résulter de la création d'une nouvelle activité par l'entreprise (développement d'une nouvelle activité en interne différente de celle exercée à l'origine). Peu importe que l'adjonction d'activités soit prévue initialement ou résulte de décisions de gestion ultérieures.

D'une manière générale, la société qui s'adjoint l'activité qui lui permet de compléter l'activité existante à partir de moyens d'exploitation nouvellement mis en œuvre, sera considérée comme ayant changé d'activité si elle remplit les critères prévus au b du 5 de l'article 221 du CGI et précisés au II-B-2 § 370 et suivants, sous réserve toutefois des précisions prévues au **II-B-1-a § 280**.

Exemples :

- l'adjonction de l'activité de production par une entreprise de conception et de distribution de software ;

- l'adjonction d'une activité achat/revente de biens par une entreprise qui procédait jusque-là à la vente de biens de même nature pour le compte de tiers.

280

Toutefois, il est admis que l'adjonction d'une activité strictement identique à celle exercée initialement par la société ne s'analyse pas comme une adjonction susceptible de caractériser un changement d'activité. Le caractère strictement identique d'une activité est notamment satisfait lorsque les moyens d'exploitation nouvellement mis en œuvre et la clientèle cible sont identiques, et qu'en toutes hypothèses l'activité est maintenue.

Exemples :

- une société de vente de chaussures faisant l'acquisition d'une autre activité de vente de chaussures ne sera pas considérée comme ayant procédé à l'adjonction d'une activité nouvelle.

- une société de transport de marchandises faisant l'acquisition d'une activité de transport de personnes sera regardée comme ayant réalisé une adjonction d'activité nouvelle, car ces deux activités ne peuvent être regardées comme étant strictement identiques.

290

Dans le cas où, au titre du même exercice, il est procédé à l'adjonction de plusieurs activités, le changement d'activité est caractérisé dès lors qu'il est constaté un dépassement des seuils prévus par la loi et détaillés au II-B-2-a § 380 et suivants, sans qu'il soit nécessaire d'opérer un décompte activité par activité.

Cependant, si la société dispose d'instruments de gestion lui 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 l'éventuel changement d'activité.

Exemple :

Une société qui exerce une activité de vente de véhicules acquiert au cours de l'exercice N+1 :

- une activité de location de véhicules ;

- et une activité de réparation de véhicules.

La société dispose d'instruments de gestion lui permettant de décomposer les conséquences au regard des trois critères, de l'adjonction de ces nouvelles activités.

Au titre de l'exercice N+1, les éléments chiffrés sont les suivants :

Activités	Ventes N	Ventes N+1	Réparations N+1	Locations N+1	TOTAL N+1
Chiffre d'affaires	500 000	525 000	150 000	125 000	800 000
Effectif	10	10	3	1	14
Actifs immobilisés	300 000	300 000	90 000	120 000	510 000

Le tableau ci-dessous traduit les variations en pourcentage par rapport aux éléments de l'année N, à la suite de l'acquisition de ces deux activités :

Activités	Ventes N+1	Réparations N+1	Locations N+1	TOTAL N+1
Chiffre d'affaires	+ 5 %	+ 30 %	+ 25 %	+ 60 %
Effectif	-	+ 30 %	+ 10 %	+ 40 %
Actifs immobilisés	-	+ 30 %	+ 40 %	+ 70 %

Dès lors que la société peut ventiler l'impact global des trois critères retenus pour l'appréciation de la notion du changement d'activité, seules sont prises en compte les conséquences de l'adjonction des activités nouvelles. Au cas particulier, la société sera considérée comme ayant changé d'activité puisque les activités adjointes procurent une hausse de son chiffre d'affaires de 55 %. Dans le cas où la société n'aurait pas été en mesure de pratiquer une telle ventilation, le changement d'activité aurait été apprécié au regard de la variation totale de chacun des seuils.

En outre, il est rappelé que, compte tenu du fait que le critère de chiffre d'affaires est rempli, il n'est pas nécessaire d'analyser les deux autres critères (effectif et actifs immobilisés).

300

Dans le prolongement des tolérances mentionnées au **II-B-1-a § 280 et § 290**, lorsque l'entreprise qui s'adjoint plusieurs activités, dont l'une est strictement identique à celle d'origine, et qui dispose d'instruments de gestion lui permettant de démontrer qu'une quote-part de l'augmentation d'un ou de plusieurs seuils peut être rattachée, d'une part, à l'activité préexistante et, d'autre part, à l'activité strictement identique, il n'est pas non plus tenu compte pour caractériser le changement d'activité, des variations afférentes à l'activité strictement identique.

310

Une simple augmentation du volume de l'activité n'est pas de nature à justifier un changement d'activité au sens du b du 5 de l'article 221 du CGI, à la condition que la ou les activités de la société demeurent exercées et qu'aucune adjonction ne puisse être identifiée.

b. L'abandon ou le transfert d'activité

320

Un changement d'activité peut être caractérisé en cas d'abandon ou de transfert même partiel d'une ou plusieurs activités. En pratique, l'abandon ou le transfert d'activité peuvent notamment résulter de scissions, d'apports partiels d'actifs, de la filialisation des activités opérationnelles, de la cession ou cessation d'une ou plusieurs activités.

330

Symétriquement au cas visé dans le cadre d'une adjonction d'activité au II-B-1-a § 270, l'externalisation d'une partie de l'activité, jusque-là réalisée par la société en interne, peut caractériser un changement d'activité.

De même, un recentrage sur l'une des activités exercées jusque-là peut caractériser un changement d'activité si les critères légaux mentionnés au b du 5 de l'article 221 du CGI sont satisfaits et même si l'activité conservée est celle qui est à l'origine des déficits.

Exemple :

Une société dont l'exercice coïncide avec l'année civile exerce une activité de fabrication de matériel électrique et une activité de travaux d'installation électrique.

La société détient des déficits antérieurs dont elle peut démontrer qu'ils sont générés exclusivement par son activité de fabrication de matériel électrique.

Dans le cadre d'un plan de restructuration, l'entreprise envisage de se séparer de son activité de travaux d'installation électrique afin de développer son positionnement sur le marché de la fabrication de matériel électrique.

Si la cession de l'activité de travaux d'installation électrique emporte cessation d'activité au regard des critères légaux mentionnés au 2° du b du 5 de l'article 221 du CGI, la société sera alors considérée comme ayant changé d'activité quand bien même elle conserve son activité de fabrication de matériel électrique ayant généré les déficits.

340

Une simple diminution du volume de l'activité n'est pas de nature à justifier un changement d'activité au sens du b du 5 de l'article 221 du CGI, à la condition que la ou les activités de la société demeurent exercées et qu'aucun abandon ou transfert ne puissent être identifiés. Ainsi, il n'y aura pas de changement d'activité lorsque le franchissement des seuils mentionnés au 2° du b du 5 de l'article 221 du CGI traduit une diminution d'activité due à des difficultés économiques.

350

Lorsque l'abandon ou le transfert porte sur plusieurs activités, le changement est caractérisé si les critères mentionnés au b du 5 de l'article 221 du CGI (variation de 50 %, par rapport à l'exercice précédant, soit du chiffre d'affaires de la société, soit de l'effectif moyen et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé) sont vérifiés globalement au niveau de la société. Symétriquement à la précision mentionnée au II-B-1-a § 290, si une société dispose d'instruments de gestion lui permettant d'identifier qu'une partie de la variation des seuils peut être rattachée à l'activité maintenue, il n'est pas tenu compte de cette variation pour caractériser le changement d'activité.

c. Cas particulier de la mise à disposition ou de la location des moyens de production

360

Sauf lorsqu'elle conclut une convention de location-gérance, la société qui réalise une activité opérationnelle et qui met à disposition ou loue ses équipements et son personnel est considérée comme abandonnant son activité initiale et s'adjoignant une activité nouvelle de gestion de ses ressources. En effet, à compter de leur mise à disposition ou de leur location, la société propriétaire des équipements et titulaire des contrats n'a alors plus le contrôle de ces ressources.

2. Critères permettant de caractériser le changement d'activité

370

Les dispositions du b du 5 de l'article 221 du CGI précisent que, pour qu'un changement d'activité réelle soit caractérisé, l'adjonction, l'abandon ou le transfert d'une ou de plusieurs activités doivent entraîner une variation de plus de 50 % :

- soit du chiffre d'affaires ;

- soit de l'effectif moyen et du montant brut des éléments de l'actif immobilisé.

a. Le chiffre d'affaires

380

Le chiffre d'affaires correspond au montant hors taxes des affaires réalisées par l'entreprise dans l'exercice de son activité professionnelle courante. Il correspond à la somme des ventes de marchandises, de produits fabriqués, des prestations de services et des produits des activités annexes, à l'exclusion des recettes à caractère exceptionnel tels que notamment les produits de cession d'éléments d'actif immobilisé. Il convient de ne retenir que le chiffre d'affaires qui se rapporte aux bénéfices imposés en France en application des dispositions de l'article 209 du CGI. Il appartiendra à l'entreprise de justifier le montant par tous moyens utiles (documents de gestion, comptabilité analytique etc.).

En pratique, il s'agit des montants devant figurer :

- en ligne FL, du tableau n° **2052** (CERFA n° 10167) joint à la déclaration n° **2065** (CERFA n° 11084) si la société relève du régime du bénéfice réel, accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires" ;

- en lignes 210 à 218, du tableau n° **2033-B** (CERFA n° 10957) joint à cette déclaration si la société relève du régime réel simplifié, accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

Pour l'appréciation du chiffre d'affaires, il est également tenu compte des éventuels rehaussements constatés à l'issue d'un contrôle fiscal ou à l'occasion du dépôt d'une déclaration rectificative dans le délai de réclamation prévu à l'article R*. 196-1 du livre des procédures fiscales.

b. L'effectif moyen du personnel

390

Pour l'application des dispositions du b du 5 de l'article 221 du CGI, l'effectif en matière de personnel s'entend de l'effectif des salariés employés par la société.

400

Les modalités de décompte du nombre des salariés s'effectuent mensuellement conformément aux règles précisées à l'article L. 1111-2 du code du travail et à l'article L. 1111-3 du code du travail. Pour plus de précisions s'agissant des salariés pris en compte dans la détermination de l'effectif moyen ainsi que ceux dont il n'est pas tenu compte, il convient de se reporter aux précisions figurant au BOI-TPS-FPC-20.

Le nombre mensuel moyen de salariés est obtenu en divisant le total des effectifs moyens mensuels par le nombre de mois couverts par l'exercice en cause.

c. Le montant brut des éléments de l'actif immobilisé

410

L'actif immobilisé s'entend de l'ensemble des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, amortissables ou non.

420

Ces immobilisations sont prises en compte pour leur montant brut, c'est-à-dire leur valeur d'origine ou leur valeur réévaluée si l'entreprise a procédé à une réévaluation de ses immobilisations, telle qu'elle résulte de l'application des règles comptables, abstraction faite des amortissements ou dépréciations éventuels constatés à raison de ces éléments ainsi que de la taxe sur la valeur ajoutée récupérable.

430

En pratique, le montant à prendre en compte correspond :

- si l'entreprise relève du régime du bénéfice réel, au montant devant figurer à la ligne BJ et correspondant au total des lignes de la colonne brut de l'actif immobilisé du tableau **2050** (CERFA n° 10937) joint à la déclaration de résultat n° **2065** (CERFA n° 11084), tous deux accessibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires";

- ou si l'entreprise est placée sous le régime simplifié d'imposition, au montant devant figurer ligne 044 du tableau **2033-A** (CERFA n° 10956) joint à cette déclaration et également accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "Recherche de formulaires".

3. Appréciation des critères

a. Exercices de référence

440

Pour l'appréciation du seuil de 50 % (**cf. II-B-3-b § 450**), il convient de comparer les montants de chiffres d'affaires, d'effectifs moyens du personnel et d'actifs bruts immobilisés :

- déclarés au titre de l'exercice précédant celui de l'adjonction, de l'abandon ou du transfert d'activité ;

- par rapport à ceux déclarés au titre de l'exercice de survenance de cet événement, ou de l'exercice suivant.

Remarque : L'exercice de survenance de l'adjonction d'activité est celui au cours duquel les biens et le personnel nécessaires à l'exercice de l'activité sont entrés dans le patrimoine de l'entreprise. En cas d'abandon ou de transfert d'activité, l'exercice de survenance de l'événement est celui au cours duquel l'activité est totalement abandonnée ou transférée et le personnel et les biens nécessaires à l'exercice de l'activité sont sortis du patrimoine de la société.

Exemple :

Soit une entreprise clôturant à l'année civile. Elle réalise une adjonction d'activité en N.

Pour déterminer si cette adjonction d'activité est de nature à caractériser un changement d'activité réelle de la société, il convient de comparer les montants de chiffre d'affaires, d'effectif moyen du personnel et de l'actif brut immobilisé déclarés au titre de l'exercice clos au 31 décembre N-1 à ceux déclarés au titre des exercices clos au 31 décembre N ou au 31 décembre N+1.

b. Le seuil de 50 %

450

Le franchissement du seuil de 50 % doit concerner soit le chiffre d'affaires soit l'effectif et le montant brut de l'actif immobilisé.

Cela signifie que la cessation d'activité :

- peut résulter de la seule variation du chiffre d'affaires ;

- mais ne peut résulter de la seule variation des effectifs ou des actifs immobilisés. En effet, dans l'hypothèse où l'un des événements pouvant entraîner un changement d'activité réelle n'a eu pour conséquence qu'une augmentation de plus de 50 % des effectifs, sans que l'actif immobilisé n'ait connu une telle évolution, le changement d'activité réelle ne sera pas caractérisé, et inversement.

460

Par ailleurs, lorsque le changement d'activité est apprécié au regard des critères de l'effectif moyen et du montant de l'actif brut de l'exercice, le changement d'activité n'est éventuellement caractérisé qu'au titre de l'exercice où le seuil de 50 % est franchi pour le second critère, et cela, qu'il s'agisse de l'exercice de survenance de l'événement ou du suivant.

Exemple :

Reprise de l'exemple figurant au **II-B-3-a § 440**.

Par rapport aux montants déclarés au titre de l'exercice N-1, il est constaté :

- au titre de l'exercice clos au 31 décembre N, une augmentation du chiffre d'affaires de 30 %, de l'actif brut immobilisé de 60 % et de l'effectif du personnel de 40 % ;

- au titre de l'exercice clos au 31 décembre N+1, une augmentation du chiffre d'affaires de 40 %, de l'actif brut immobilisé de 60 % (pas de nouvelles acquisitions en N+1) et de l'effectif moyen du personnel de 55 %.

Le changement d'activité réelle ne peut pas être caractérisé au titre de l'exercice clos en N puisque la progression du chiffre d'affaires est inférieure à 50 % et que seul l'actif brut immobilisé a augmenté de plus de 50 %.

En revanche, au titre de l'exercice clos en N+1, le changement d'activité réelle est caractérisé puisque l'actif brut immobilisé et l'effectif moyen du personnel ont chacun augmenté de plus de 50 % par rapport à l'exercice clos en N-1.

470

Enfin, lorsque le franchissement du seuil intervient au titre du second exercice (voir exemple supra), il est admis que l'imputation des déficits subis antérieurement à l'adjonction, abandon ou transfert d'activité sur le résultat bénéficiaire réalisé au titre de l'exercice de survenance de l'événement ne soit pas remise en cause.

Exemples :

Hypothèses communes :

Soit une société exerçant une activité unique et qui réalise au titre de l'exercice clos au 31 décembre N, un chiffre d'affaires de 1 000 000 €. A la clôture de ce même exercice, cette société dispose d'un stock de déficits reportables sur les exercices suivants de 500 000 €.

En mars N+1, cette société fait l'acquisition d'une seconde activité, différente de celle exercée initialement.

Ainsi, pour déterminer si un changement d'activité réelle est caractérisé, il convient de comparer les montants de chiffres d'affaires, d'actif brut immobilisé et d'effectif moyen du personnel déclarés au titre de l'exercice clos au 31 décembre N par rapport à ceux déclarés au titre de l'exercice clos au 31 décembre N+1 et éventuellement à celui clos au 31 décembre N+2.

Pour les besoins de l'exemple, il est présumé que l'actif brut immobilisé et l'effectif moyen du personnel n'ont pas progressé de plus de 50 % en N+1et N+2.

Première hypothèse :

Au titre de l'exercice clos au 31 décembre N+1, la société a réalisé un chiffre d'affaires de 1 600 000 € pour un bénéfice imposable de 300 000 €.

Dès lors que le chiffre d'affaires de la société a augmenté de 60 % au titre de l'exercice de l'adjonction par rapport à l'exercice clos au 31 décembre N, le changement de l'activité réelle est caractérisé et les déficits antérieurs ne peuvent plus être imputés sur ses résultats bénéficiaires.

Seconde hypothèse :

Au titre de l'exercice clos au 31 décembre N+1, la société a réalisé un chiffre d'affaires de 1 200 000 € pour un bénéfice imposable de 300 000 €.

Au titre de l'exercice clos au 31 décembre N+2, elle réalise un chiffre d'affaires de 1 800 000 € pour un bénéfice de 400 000 €.

Au titre de l'exercice clos en N+1, le chiffre d'affaires de la société n'ayant évolué que de 20 % par rapport à l'exercice N, elle pourra imputer ses déficits antérieurs sur le montant intégral de son bénéfice. Au titre de cet exercice, la société a donc un résultat imposable nul et le montant de ses déficits reportables sur les exercices suivants s'élève à 200 000 €.

Au titre de l'exercice clos en N+2, le chiffre d'affaires de la société ayant évolué de 80 % par rapport à l'exercice N, le changement de l'activité réelle est caractérisé et les déficits antérieurs ne peuvent plus être imputés sur ses résultats bénéficiaires. Au titre de cet exercice, la société a donc un résultat imposable de 400 000 € et les déficits reportables pour un montant de 200 000 € sont définitivement perdus. En revanche, les déficits imputés en N+1 pour 300 000 € ne sont pas remis en cause à l'occasion de ce changement d'activité réelle.

4. Possibilité de solliciter un agrément du Ministre chargé du budget

480

Conformément aux dispositions du c du 5 de l'article 221 du CGI, un changement d'activité réelle caractérisé par application des critères posés à cet article peut, sur agrément du Ministre chargé du budget selon les modalités prévues à l'article 1649 nonies du CGI, ne pas être considéré comme emportant cessation d'entreprise lorsque l'adjonction, l'abandon ou le transfert de l'activité sont indispensables à la poursuite de l'activité à l'origine des déficits et à la pérennité des emplois.

III. Conséquences de la cessation d'activité en application du 5 de l'article 221 du CGI

490

Les dispositions du 5 de l'article 221 du CGI rendent immédiatement imposable la société à raison des bénéfices d'exploitation non encore taxés, des bénéfices en sursis d'imposition et des plus-values latentes incluses dans l'actif social, sous réserve de l'application éventuelle de l'atténuation conditionnelle prévue à l'article 221 bis du CGI.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter aux commentaires figurant au III § 210 du BOI-BIC-CESS-30-20 étant entendu que l'atténuation évoquée supra n'est pas applicable aux provisions réglementées (cf. **III § 510**).

En revanche, les déficits subis antérieurement au changement d'objet social, à la disparition des moyens de production ou au changement d'activité réelle caractérisant une cessation d'entreprise, sont définitivement perdus et ne peuvent plus être imputés sur les éventuels bénéfices réalisés ultérieurement. Ils demeurent toutefois imputables sur les bénéfices d'exploitation non encore taxés, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes incluses dans l'actif social imposables

au titre de l'exercice au titre duquel le changement d'activité est caractérisé, sous réserve de l'application de l'atténuation conditionnelle prévue à l'article 221 bis du CGI.

495

Si le changement d'activité réelle est caractérisé, il sera admis que la société perde les seuls déficits constatés avant la date de l'opération à l'origine du changement d'activité réelle à condition qu'elle ait établi un bilan de clôture à cette date.

500

En cas de changement d'objet social ou d'activité réelle, le 5 de l'article 221 du CGI prévoit que les provisions constituées avant la date de ce changement et déduites en application de dispositions légales particulières, sont réintégrées au résultat de la période d'imposition close à la date de la cessation.

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.

510

Elles comprennent essentiellement :

- les provisions constituées par les établissements de crédit prévues au 5° du 1 de l'article 39 du CGI (BOI-BIC-PROV-60-50) ;

- les provisions pour hausse des prix prévues au 5° du 1 de l'article 39 du CGI (BOI-BIC-PROV-60-30) ;

- les provisions des entreprises de presse, prévues à l'article 39 bis A du CGI (BOI-BIC-PROV-60-60) ;

- les provisions pour reconstitution des gisements d'hydrocarbures et de substances minérales solides prévues à l'article 39 ter du CGI et à l'article 39 ter B du CGI (BOI-BIC-PROV-60-10) ;

- les provisions des sociétés d'assurance et de réassurance prévues notamment à l'article 39 quinquies G du CGI, à l'article 39 quinquies GA du CGI, à l'article 39 quinquies GB du CGI et à l' article 39 quinquies GC du CGI (BOI-BIC-PROV-60-70) ;

- les provisions pour investissements à l'étranger prévues à l'article 39 octies A du CGI ;

- 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 prévues au 3 du II de l'article 237 bis A du CGI (BOI-BIC-PTP-10-20-10-20).

> **Remarque** : 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, mais elle demeure, du point de vue fiscal, soumise aux règles concernant les amortissements ; elle n'est donc pas concernée par la réintégration prévue au 5 de l'article 221 du CGI.

La réintégration de la provision spéciale de réévaluation des immobilisations amortissables demeure effectuée suivant les modalités prévues à l'article 238 bis J du CGI. En effet, il ne s'agit pas d'une « provision dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières ».

510

Sur les conséquences d'un changement d'objet social ou de l'activité réelle d'une société membre du groupe, il est renvoyé au BOI-IS-GPE-20-10 au § 185.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 29/03/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2599-PGP.html/identifiant=BOI-IS-CESS-10-20140912