

ORGANISÉE PAR LA COMMISSION FISCALITE DES ENTREPRISES DE L'IACF

A pair of scales of justice, rendered in a monochromatic blue color, is positioned on the left side of the image. The scales are slightly out of focus, with the pans hanging from a central point. The background is a blurred bookshelf filled with books, also in shades of blue.

IACF

INSTITUT DES AVOCATS  
CONSEILS FISCAUX

**CONFÉRENCE**

ORGANISÉE PAR LA COMMISSION  
FISCALITE DES ENTREPRISES  
DE L'IACF

PARIS, LE 7 SEPTEMBRE 2021

# LE CHANGEMENT D'ACTIVITE : QUELLES CONSEQUENCES SUR LES DEFICITS REPORTABLES ?

Animée par

Nicolas de Boynes, Charles Ménard et Frédéric Teper, avocats membres de l'IACF.

Avec la participation de

Laurent Cuzin, adjoint au chef de bureau des agréments et rescrits et Stéphane Pégoraro, responsable de la section en charge des demandes de transferts de déficit

# Sommaire

1. Le changement significatif d'activité pour l'application du II de l'article 209
2. Le changement d'activité dans l'application du 6 de l'article 223 I
3. Le changement d'activité au sens du 5 de l'article 221

# **Le changement significatif d'activité pour l'application du II de l'article 209**

## Rappel des conditions posées à la délivrance de l'agrément

L'agrément est délivré lorsque :

- a) L'opération est justifiée du point de vue économique et obéit à des motivations principales autres que fiscales ;
- b) L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé n'a pas fait l'objet par la société absorbée ou apporteuse, pendant la période au titre de laquelle ces déficits et ces intérêts ont été constatés, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité ;
- c) L'activité à l'origine des déficits ou des intérêts dont le transfert est demandé est poursuivie par la ou les sociétés absorbantes ou bénéficiaires des apports pendant un délai minimal de trois ans, sans faire l'objet, pendant cette période, de changement significatif, notamment en termes de clientèle, d'emploi, de moyens d'exploitation effectivement mis en œuvre, de nature et de volume d'activité ;
- d) Les déficits et intérêts susceptibles d'être transférés ne proviennent ni de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres sociétés ou groupements assimilés ni de la gestion d'un patrimoine immobilier. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes mentionnés aux articles L. 411-2 et L. 481-1 du code de la construction et de l'habitation.

Les enseignements tirés de la jurisprudence sur les conditions posées au II de l'article 209 tenant à l'absence de changement significatif d'activité

## Interprétation des conditions

« La mécanique du texte étant loin d'être limpide » (R. Victor), les conditions énoncées au II de l'article 209 doivent être interprétées à la lumière des travaux préparatoires de la loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012

*CE 25 octobre 2017, n° 401403, SARL Serena Caoutchouc*

*CE 9 juin 2020, n° 436187, Sté ID Espace*

*CE (na) 5 mai 2021, n° 442629, SAS Catrybayart*

Les enseignements tirés de la jurisprudence sur la condition posée au b du II de l'article 209 tenant à l'absence de changement significatif d'activité

## **Période au titre de laquelle l'activité ne doit pas avoir subi de changements significatifs chez la société absorbée**

Elle s'étend de l'exercice de naissance des déficits en cause jusqu'à celui au cours duquel est effectuée la demande tendant à leur transfert

*CE 9 juin 2020, n° 436187, Sté ID Espace*

## Les enseignements tirés de la jurisprudence en matière de changement significatif d'activité

### **Nature de l'activité examinée**

Lorsque la société absorbée exerce plusieurs activités, la condition d'absence de changement significatif s'apprécie au regard de la seule activité qui est à l'origine des déficits dont le transfert est demandé

*CE 25 octobre 2017, n° 401403, SARL Serena Caoutchouc*



## Les enseignements tirés de la jurisprudence en matière de changement significatif d'activité

### **Niveau auquel le changement significatif de l'activité doit être apprécié**

Lorsque plusieurs sociétés sont absorbées simultanément, il convient de raisonner activité par activité, pour chacune des activités poursuivies par la société absorbante, et non de raisonner par comparaison ou en fonction du poids relatif des activités

*CE (na) 5 mai 2021, n° 442629, SAS Catrybayart*

*CE 25 oct. 2017, n° 401403, SARL Serena Caoutchouc*

## Les enseignements tirés de la jurisprudence en matière de changement significatif d'activité

### **Événement ne constituant pas un changement significatif d'activité**

La circonstance que l'activité à l'origine des déficits ait été en tout ou partie transférée par anticipation, avant l'opération de fusion ou assimilée, à la société qui la poursuit et demande à ce titre le transfert des déficits qui y trouvent leur origine ne saurait être regardée comme un changement significatif d'activité (« obiter dictum »).

*CE 9 juin 2020, n° 436187, Sté ID Espace*

Cette précision ne vaut que pour les transferts opérés au profit de la société absorbante et ne concerne pas les transferts opérés au profit d'autres sociétés du groupe

## Les enseignements tirés de la jurisprudence en matière de changement significatif d'activité

### **Événement ne constituant pas un changement significatif d'activité**

Une diminution par la société absorbée au cours de la période de référence de son effectif et des moyens d'exploitation qu'elle met en œuvre, ne saurait, à elle seule, lorsqu'elle est destinée à assurer le maintien du volume de l'activité à l'origine des déficits, être regardée comme un changement significatif d'activité.

*CE 2 avril 2021, n° 429319, SAS Alliance Négoce*

#### **Circonstances de l'affaire**

Suppression de l'intégralité de l'effectif salarié remplacé par du personnel mis à disposition ou des prestations de services rendues par des sociétés du groupe  
Diminution de 65% de l'actif brut corporel liée la cession d'installations techniques, matériel et outillages industriels et de matériel de transport compensée par une externalisation de l'activité de transport auprès d'une autre société du groupe, la poursuite de l'exploitation de son unique établissement, la prise en location d'un entrepôt de stockage et l'utilisation d'un silo céréalier  
Maintien du volume du chiffre d'affaires

## Les enseignements tirés de la jurisprudence en matière de changement significatif d'activité

### Evénements caractérisant un changement significatif d'activité

Antérieurement à l'opération de fusion ou assimilée (non-respect de la condition prévue au b du II de l'article 209)

En présence d'une activité unique exercée sur deux sites, dont l'un a été fermé pendant la période de référence, il n'y a pas lieu de prendre en compte la contribution de chacun des sites au montant des déficits dont le transfert est demandé dès lors que la baisse du chiffre d'affaires et des effectifs traduit un changement significatif d'activité.

*CAA Lyon 29 sept. 2020, n° 18LY03024, SAS Givors Automobiles*

#### Circonstances de l'affaire

Réduction de plus de 50% du chiffre d'affaires et de l'effectif salarié

Fermeture d'un site

# La procédure d'agrément – II de l'article 209

Les enseignements tirés de la jurisprudence en matière de changement significatif d'activité

## Événements caractérisant un changement significatif d'activité

Antérieurement à l'opération de fusion ou assimilée (non-respect de la condition prévue au b du II de l'article 209)

La baisse significative du chiffre d'affaires, la perte d'importants clients, la réduction sensible de l'effectif salarié et la fermeture de l'unique site d'exploitation durant la période de référence caractérisent un changement significatif d'activité

*CAA Paris 9 juin 2020, n° 19PA01882, et CE (na) 5 mai 2021, n° 442629, Sté Catrybayart*

### Circonstances de l'affaire

Société absorbée A : baisse du CA de 66%, effectif divisé par 4, perte d'importants clients et fermeture du seul site d'exploitation ce qui conduit le personnel itinérant à exercer son activité sur une autre zone de chalandise

Société absorbée B: baisse du CA de 60%, effectif divisé par 4 et fermeture de l'unique site d'exploitation

## Les enseignements tirés de la jurisprudence en matière de changement significatif d'activité

### Événements caractérisant un changement significatif d'activité

Antérieurement à l'opération de fusion ou assimilée (non-respect de la condition prévue au b du II de l'article 209)

Une baisse prononcée du chiffre d'affaires et la disparition complète de l'effectif salarié pendant la période de référence caractérisent un changement significatif d'activité

*CE 9 juin 2020, n° 436187, Société ID Espace*

Les enseignements tirés de la jurisprudence en matière de changement significatif d'activité

## Événements caractérisant un changement significatif d'activité

Postérieurement à l'opération de fusion ou assimilée (non-respect de la condition prévue au c du II de l'article 209)

La réduction importante des effectifs affectés à l'activité transférée et la fermeture d'un site sur les trois qu'elle exploitait la société confondue caractérisent des changements significatifs dans la période de trois ans suivant la TUP.

*CAA Lyon 4 fév. 2021, n° 19LY01879, SARL 3 M Agri*

### Circonstances de l'affaire

Réduction de l'ordre de 55% des effectifs salariés employés à l'activité transférée, seuls ceux-ci devant être pris en compte, à l'exclusion de ceux employés par la société absorbante

Réduction du nombre d'établissements exploités à la suite de la fermeture de l'un d'eux, étant précisé que le changement de localisation de l'un d'eux n'est pas considéré comme opérant

Maintien du chiffre d'affaires

# **Le changement d'activité dans l'application du 6 de l'article 223 I**



# Rappel sur l'article 223 I du CGI

## Situation : absorption/scission de la tête de groupe

- ❖ Régime de droit commun
  - Cessation du groupe : le déficit de groupe devient propre à l'ancienne tête de groupe
  - Ce déficit est transférable (article 209-II) mais ne sera imputable que sur les profits de l'absorbante
- ❖ Régime de l'article 223 I : Transfert de déficit (article 223-I, 6) et imputation sur une base élargie (223-I, 5)
  - Le déficit transmis est limité au déficit du groupe provenant des filiales membres de l'ancien groupe, ayant rejoint le nouveau groupe et faisant l'option pour l'imputation sur une base élargie
  - L'imputation est possible sur les profits de ces filiales et de la société absorbante

- Le changement d'activité est apprécié au niveau de chaque filiale
- Le changement d'activité affecte le montant du déficit transféré, et non la capacité des filiales concernées à utiliser le déficit dans le cadre de l'imputation sur une base élargie
- NB: il s'agit d'une exception au principe selon lequel le changement d'activité est indifférent pour le report du déficit de groupe

- Comparaison avec le cas de l'acquisition de la tête de groupe à 95% au moins:
    - Imputation sur une base élargie sans prise en compte des changements d'activité des filiales et sans agrément.
    - Cette différence peut s'expliquer par le moindre risque de « trafic de pertes » avec une autre société, pouvant conduire à l'imputation de pertes générées par une activité donnée sur les profits générés par une autre activité (celle de l'absorbante dans le cas d'une fusion)
    - Si l'absorbante n'a pas d'activité pré-existante (holding d'acquisition par exemple), la situation résultant d'une fusion est très proche, sur le plan économique, de celle résultant d'une acquisition à 95%.
- ➔ Est-ce que le moindre risque de « trafic de pertes » lorsque l'absorbante n'a pas d'activité pré-existante est pris en compte par le Service des Agréments dans l'instruction des demandes?

- La répartition du déficit d'ensemble entre les filiales est nécessaire pour calculer le déficit transmis lorsque certaines filiales ont fait l'objet d'un changement significatif d'activité.
- Le déficit provenant de chaque filiale est déterminé chaque année au prorata des pertes générées pour le groupe (Art. 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III)

F1	F2	F3	Total
- 100	200	- 300	- 200

➡ Déficit provenant de F1 :  $200 \times 100/400 = 50$

➡ Déficit provenant de F3 :  $200 \times 300/400 = 150$

- En cas de changement d'activité de F1, la perte de déficit reportable est limitée à 50.

- Ce mode de calcul conduit à traiter différemment des filiales ayant généré le même montant de déficit, selon que l'exercice au titre duquel le déficit a été généré a été bénéficiaire ou déficitaire pour le groupe.
- Exemple avec deux filiales F1 et F3 ayant généré le même montant de déficit:

	F1	F2	F3	Total
N-1	-200	- 200	- 100	-500
N	100	200	- 100	200

➡ Déficit provenant de F1 : 200 (exercice N-1)

➡ Déficit provenant de F3 : 100 (exercice N-1); aucun déficit transmis au titre de N

- Le déficit d'ensemble à la fin de l'exercice N (-300) provient autant des déficits générés en N-1 que du déficit de F3 en N (en l'absence de ce déficit, le résultat d'ensemble reportable à la fin de l'exercice N aurait été réduit à -200). Pourrait-on procéder à un calcul global, et non par exercice, de la contribution de chaque société au déficit d'ensemble, malgré les termes de l'article Art. 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III ?

- Cas d'un résultat d'ensemble bénéficiaire postérieurement à la constatation d'un déficit d'ensemble

	F1	F2	F3	Total
N-2	- 100	0	0	- 100
N-1	0	0	-100	-100
N	0	100	0	100

Quel déficit doit être réputé avoir été imputé sur le résultat de N ?

- ➡ Si c'est celui de l'exercice N-2, un changement d'activité de F1 n'aurait pas d'impact
- ➡ Si c'est celui de l'exercice N-1, un changement d'activité de F1 conduirait à la non-transmission du déficit reportable à hauteur de 100

- Réintégrations de sortie

	F1	F2	F3	Total
N-1	- 100	0	0	- 100
N	0	0	-100	-100
Réintégrations				100

Sur quel déficit doivent être imputées les réintégrations de sortie ?

- ➡ Si c'est celui de l'exercice N-1, un changement d'activité de F1 n'aurait pas d'impact
- ➡ Si c'est celui de l'exercice N, un changement d'activité de F1 conduirait à la perte de déficit reportable (100)

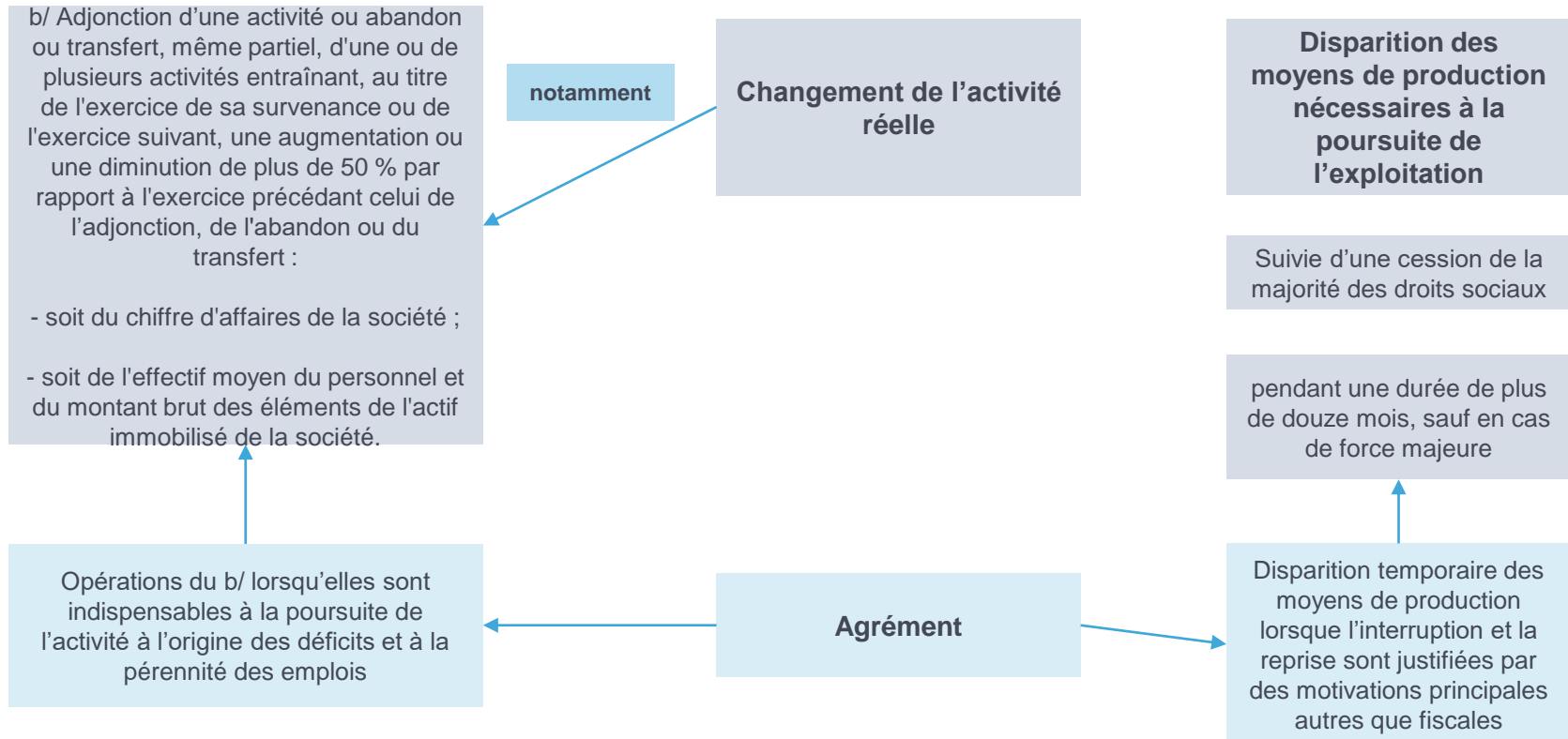
- Fusion intra-groupe: En principe, la sortie du groupe résultant de l'absorption d'une filiale devrait empêcher la prise en compte des déficits générés par cette filiale pour le transfert des déficits et l'imputation sur une base élargie. Toutefois, des mesures spécifiques ont été prévues pour neutraliser les effets des fusions entre sociétés rejoignant le nouveau groupe
  - ➡ Fusion avant le transfert de déficit : LDF pour 2021 modifiant l'article 223 I du CGI
  - ➡ Fusion après le transfert de déficit : LDFR pour 2009 modifiant l'article 223 R du CGI
- Transfert d'activité intra-groupe: Si le changement significatif d'activité procède d'un transfert d'activité entre deux filiales rejoignant le nouveau groupe et faisant l'option pour l'imputation sur une base élargie, peut-on considérer que l'activité a été maintenue ?



# Le changement d'activité au sens du 5 de l'article 221

# L'agrément pour le maintien des déficits en cas de changement d'activité

## L'article 221 5 du CGI



# L'agrément pour le maintien des déficits en cas de changement d'activité

## La notion d'identité d'activité

- Les notions d'activité et d'identité d'activité ne sont pas en tant que telles définies par la loi
- La jurisprudence **portant sur la période antérieure à 2012** donne cependant des indications importantes.
- Selon cette jurisprudence, l'activité a pu être définie par la réunion de deux critères :
  - Le métier exercé,
  - Le secteur d'activité.
- Exemples :
  - *CE, 18 mai 2005, n°259275, SARL Sophie B* : passage d'une activité de vente au détail de vêtement de villes à des vêtements de sports sous des enseignes différentes.
  - *CE, 8 juillet 1992, n°80583, Sté Elima* : recentrage sur le négoce de textiles importés après avoir exercé une activité de commerce de textiles d'ameublement.

# L'agrément pour le maintien des déficits en cas de changement d'activité

## La notion d'identité d'activité

- Le BOFiP en vigueur (BOI-IS-CESS-10) énonce une tolérance en matière d'adjonction d'une activité identique : « 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. »

# L'agrément pour le maintien des déficits en cas de changement d'activité

## Le cadre du changement d'activité

- Une appréciation au niveau de la société
- Les critères du changement d'activité au niveau de la société (221-5) ne sont pas identiques à ceux du changement significatif d'une activité en matière de demande d'agrément pour le transfert des déficits en cas de réorganisation (209-2) :
  - La doctrine administrative rappelle qu'il peut y avoir un changement d'activité 221-5 y compris si l'activité qui fait l'objet d'un transfert remplissant les conditions légales n'est pas celle qui est à l'origine des déficits ;
  - A contrario, il ne semble pas résulter de la loi que des changements importants en matière de moyens d'exploitation humains et matériels d'une activité maintenue seraient une condition suffisante pour qualifier un changement d'activité au sens de l'article 221-5.

# L'agrément pour le maintien des déficits en cas de changement d'activité

## Le cadre du changement d'activité

- Si le changement d'activité s'apprécie entre la date de naissance des déficits et leur date d'imputation (voir par exemple : *CE, 26 juillet 2018, n°404078, Group' Fade*), il est nécessaire en principe que les critères quantitatifs, qui s'évaluent sur une période de deux exercices consécutifs au cours de cette période, soient remplis.
- Quelle appréciation en cas de redéploiement progressif des activités ?

# L'agrément pour le maintien des déficits en cas de changement d'activité

## Holding et changement d'activité

- Une société exerçant à titre exclusif une activité de holding mixte qui absorbe une filiale dont l'activité est la vente et la location de matériel industriel change d'activité (voir pour un exemple récent : *CE, 8 mars 2021, n°430674, Sté Afli*)
- Une société qui a une activité de holding et de location de biens immobiliers qui absorbe des filiales opérationnelles déficitaires en bénéficiant de l'agrément 209 II du CGI pour le transfert de leur déficits change d'activité et ne peut conserver les déficits antérieurs des sociétés absorbées (*CAA Paris, 16 juillet 2020, n°19PA01183, Sté Camy*) – solution contestable

# IACF

INSTITUT DES AVOCATS  
CONSEILS FISCAUX

**Merci de compléter le  
formulaire  
d'évaluation**

Suivez l'IACF sur

