

# Changement d'activité : une notion à géométrie variable

*Transparents n° 6 et 7*

## **Rappel**

---

La cessation d'activité est un moment fiscalement difficile pour les entreprises puisqu'elle entraîne la perte des déficits, l'imposition immédiate des plus-values latentes, la remise en cause de certains régimes de faveur...

Fiscalement, le changement d'activité étant assimilé à une cessation d'activité par l'article 221-5 du Code général des impôts, ces différentes conséquences (notamment la suppression du droit au report des déficits) lui sont applicables. D'où l'importance du débat doctrinal et jurisprudentiel autour de cette notion de changement d'activité.

Une analyse sommaire permet de constater que le droit fiscal est pourtant fondé sur des principes assez simples : l'entreprise a une activité à un moment donné, et elle doit la conserver sous peine de subir les conséquences fiscales d'un changement d'activité.

Pour la doctrine administrative, constitue donc un changement d'activité :

- un changement d'objet social ;
- un changement d'activité réelle de la société lorsque l'objet social est rédigé de manière large.

Toutefois, l'application de ces principes simples est moins aisée qu'il n'y paraît.

Ainsi, la doctrine administrative expose que le changement d'activité est constitué en cas de :

- changements d'opérations réalisées (production de bien ou prestation de services) ;
- changements de biens ou de services générés par l'entreprise.

Ce principe est toutefois tempéré par l'exigence d'un changement profond. Ainsi, l'abandon d'une activité purement secondaire ou l'adjonction d'une nouvelle activité n'est-elle pas qualifiée de changement d'activité.

## **Ce qu'il faut retenir**

*Cour administrative d'appel de Lyon, 28 décembre 2006, n° 02-02391 et  
Cour administrative d'appel de Versailles, 9 janvier 2007, n° 05-00840*

L'imprécision de la définition du changement d'activité donnée par la doctrine administrative conduit à faire reposer sur la jurisprudence la délimitation de cette notion. Les contribuables en sont généralement réduits à invoquer vainement la doctrine administrative et à s'en remettre à la sagesse des juges du fond.

Le rendu de deux décisions récentes pourrait augurer un assouplissement des juges en faveur des contribuables.

► Ainsi, dans un arrêt « Nokia » du 9 janvier 2007, la Cour administrative d'appel de Versailles s'est prononcée sur l'évolution de l'activité de cette société, originellement fondée sur l'assemblage et le montage de produits d'électronique grand public. En effet, face à l'évolution du marché, la société Nokia France a progressivement délaissé cette activité première pour privilégier une activité de distribution de produits d'électronique grand public. Malgré le fait que la société Nokia France ait totalement abandonné son activité originelle, les juges ont souligné qu'elle s'adressait toujours au même marché et que les mutations opérées n'étaient destinées qu'à répondre aux contraintes de ce marché et ont donc estimé que le contribuable n'avait pas changé d'activité.

*En pratique : les juges subordonnent ici l'absence de changement d'activité au fait que l'adaptation de l'entreprise a été progressive et justifiée par la nécessité d'un marché très fortement concurrentiel. Cette condition d'adaptation progressive pourrait toutefois pénaliser les entreprises qui, pour répondre à l'évolution rapide de leur secteur, réaliseraient des restructurations de leur activité dans des délais brefs.*

► De même, un arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon du 28 décembre 2006 portait sur le cas d'une entreprise qui exploitait une activité de distribution de matériels médicaux. La structure de son chiffre d'affaires faisait apparaître que l'activité de distribution, exclusive jusqu'en 1985, et largement majoritaire jusqu'en 1988, a ensuite vu sa part relative se réduire, compte tenu de l'activité nouvelle de fabrication, pour se stabiliser à un montant situé entre le quart et le cinquième du chiffre d'affaires total. Toutefois, malgré ce développement parallèle d'une activité importante de fabrication de matériels médicaux, cette entreprise a constamment conservé son activité de distribution de matériels médicaux. La cour a considéré en l'espèce que le changement d'activité n'était aucunement caractérisé.

*Remarque : l'apport de ce deuxième arrêt est plus limité, car le contribuable n'a pas abandonné totalement son activité originelle, même si elle ne représente aujourd'hui qu'une part accessoire de son activité. Il n'en reste pas moins qu'il rappelle un principe important : il ne peut y avoir de changement d'activité en l'absence de cessation d'une activité.*

## Précisions

---

On ne peut que se réjouir des solutions retenues dans ces deux affaires, qui démontrent un souci des juges d'adapter la règle fiscale à la réalité économique. Il convient tout de même de se demander s'il s'agit des prémices d'une véritable évolution jurisprudentielle ou s'il ne s'agit que de simples décisions d'espèce.

### Évolution avec changement d'activité

L'examen de la jurisprudence récente montre qu'elle n'est pas toujours aussi souple avec les entreprises dont l'activité évolue.

► Ainsi, la Cour administrative d'appel de Paris a jugé le 6 avril 2007 (n° 05-01038) que le fait pour un bar-restaurant de devenir un club de rencontres caractérisait l'existence d'un changement d'activité.

► De même, la Cour administrative d'appel de Nancy a considéré le 29 mars 2007 (n° 0400012) que constituait un changement d'activité au sens de l'article 221-5 du CGI le fait pour une concession automobile d'exercer une activité de station-service.

► Cette sévérité se constate aussi avec une acuité particulière à la lecture d'un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris en date du 16 octobre 2006 (n° 03-01509). Dans cette affaire, une entreprise avait été créée en 1962 pour fabriquer et vendre des joints d'isolation et d'étanchéité. Celle-ci avait progressivement acquis une nouvelle activité de sous-location de locaux qui a pris une place de plus en plus importante au fil des années, jusqu'en 1993. À cette date, l'entreprise a alors totalement abandonné son activité d'origine pour se consacrer à son activité locative. La cour d'appel administrative a considéré que cet événement s'analysait comme un changement d'activité et entraînait notamment la remise en cause des déficits qui avaient pu être accumulés par l'entreprise, même si ces derniers avaient été générés par l'activité locative.

*Remarque : cette jurisprudence s'inscrit dans la droite ligne de la position systématiquement réaffirmée par le Conseil d'État lorsqu'une entreprise abandonne son activité productive pour se borner à gérer son patrimoine (CE, 29 novembre 1972, n° 81954 ; CE, 28 mars 1973, n° 77456 ; CE 3 février 1989, n° 65584). Cette position n'est tempérée que pour les entreprises en liquidation qui gèrent leur patrimoine immobilier afin de le liquider (TA Nantes 7 janvier 2000, SA Larue, RJF 3/00, n° 349) ou lorsque la réalisation d'opérations immobilières permet de faire face à des événements exceptionnels tels que par exemple des difficultés d'exploitation concomitantes au décès du PDG d'une société (CE, 7 mai 1980, n° 16700). Dans ces deux cas, le Conseil d'État a en effet considéré que l'entreprise n'a pas effectué de changement d'activité.*

L'arrêt de la Cour d'appel de Paris du 16 octobre 2006 semble toutefois critiquable en ce qu'il date le changement d'activité au moment de l'arrêt total de l'activité originelle, nonobstant le fait que cette activité était devenue secondaire bien des années avant cette date.

### **Évolution sans changement d'activité**

Il est toutefois possible de souligner l'existence de quelques autres cas de jurisprudence dans lesquels le contribuable a pu bénéficier d'une appréciation large de la notion d'activité et ne pas subir les conséquences du changement d'activité.

► Dans ce sens, la Cour administrative d'appel de Nantes a considéré le 25 septembre 2006 (n° 04-00617) qu'une entreprise dont l'activité consistait, pour l'essentiel, en la fabrication et la vente de machines à haute pression et de groupes électrogènes et, à titre accessoire, en la vente de raccords et de vannes en PVC et le négoce et la réparation de matériels ostréicoles ne changeait pas d'activité en abandonnant ces activités et en exerçant une activité de réparation, reconditionnement et revente de cuves à lait et matériels accessoires dès lors qu'elle conservait le même code APE et que son activité restait dans le domaine des fluides et de l'électromagnétique.

► De même, l'arrêt du Conseil d'État rendu le 22 décembre 1982 (n° 24813) peut être mis en parallèle avec l'arrêt Nokia. En l'espèce, une société créée pour gérer le personnel affecté à la fabrication de machines à laver avait repris elle-même cette activité de fabrication de machines à laver. Cette évolution de l'activité de la société n'avait pourtant pas été assimilée à un changement d'activité, le juge ayant considéré que cette société poursuivait la même activité sous des modalités différentes.

*À noter : toutefois, il était possible de douter de l'actualité de cette jurisprudence après l'arrêt SIC du Conseil d'État en date du 8 février 1991 (n° 63597, assemblée plénière). En effet, le Conseil d'État avait, en l'espèce, qualifié de changement d'activité le fait pour une entreprise d'étude et conseil informatique d'abandonner cette activité au profit d'une activité de vente et de location de matériel informatique. Par un autre arrêt rendu le même jour, la Haute Juridiction avait aussi qualifié de changement d'activité le fait pour une entreprise de passer d'une activité de fabrication de cuisine collective à une activité exclusive de vente et d'installation de ces équipements.*

## Commentaire

---

Si l'on peut avoir une certitude en matière de changement d'activité, c'est bien qu'il existe une véritable insécurité juridique.

À l'exception des cas les plus manifestes, un changement d'activité sera apprécié au regard de l'appréciation souveraine des juges du fond et des circonstances de l'espèce. Cette appréciation ne se fera d'ailleurs pas nécessairement à la lumière des critères du changement d'opérations économiques ou du changement de métier, puisque la jurisprudence a pu démontrer qu'il était possible de considérer que le passage d'une activité de fabrication à une activité de commercialisation ne déclenche pas à lui seul les conséquences fiscales du changement d'activité.

Les entreprises dont l'activité est appelée à évoluer doivent donc être très vigilantes lorsqu'elles décident d'abandonner une activité historiquement importante, en raison des incertitudes qui peuvent exister autour de la notion de changement d'activité. θ