

CESSATION D'ACTIVITÉ OU DÉCÈS

430 La notion de cessation d'activité doit être définie avec précision, car elle emporte, en matière fiscale, des conséquences importantes, notamment l'imposition immédiate du bénéficiaire et des plus-values. Le décès du professionnel implique les mêmes conséquences que la cessation d'activité avec, cependant, certains assouplissements.

En dehors des cas où l'existence d'une cessation d'activité ne pose pas de difficultés d'appréciation (cessation définitive d'exercice sans reprise d'activité), il convient de définir les critères qui permettent d'apprécier s'il y a ou non cessation d'activité.

Exercice individuel

431 Pour apprécier le caractère réel d'une cessation d'activité il faut retenir à la fois les critères de cession de clientèle, de changement de lieu et de nature d'activité. (CE 30 avril 1986, n° 42397).

Le critère principal retenu par l'Administration et le Conseil d'Etat, pour apprécier s'il y a ou non cessation d'activité, est constitué par "**le changement de nature d'activité**".

En conséquence, un professionnel qui change de lieu d'exercice en cédant sa clientèle n'est pas considéré comme ayant cessé son activité s'il se réinstalle presque aussitôt sans apporter de modifications à la nature de son activité. (Rép. Narquin, n° 16743, AN 5-10-82, p. 2592)

Par contre, il a été jugé qu'un médecin qui cédait sa clientèle de généraliste pour se réinstaller en qualité de médecin spécialiste dans une autre localité, avait effectivement cessé son activité (CE 6-10-82, n° 25080)

Est également assimilé à une cessation d'activité le fait de cesser d'exercer sa profession à titre individuel pour **apporter son concours à une société civile professionnelle**. (CE 25-2-1981 n° 18095; BNC-III-10400)

4313 La **mise en location-gérance d'une clientèle libérale** pour une durée déterminée n'équivaut pas à une cessation d'activité et ne donne donc pas lieu à imposition des plus-values latentes, sauf si elle dissimule une véritable cession de clientèle. Il s'agissait en l'espèce d'un **contrat de commodat** conclu pour une période de trois ans, sans engagement de cession de clientèle (donc sans versement d'indemnité). (CE 11.5.84 n° 38025, BNC II-23720s) **Voir aussi n° 4315**

De même, l'**apport en jouissance d'un cabinet** d'expertise comptable à une SARL pour une durée de 25 ans n'entraîne pas son transfert de propriété et n'emporte donc pas cessation de l'activité professionnelle. En effet, dès lors que l'apport en jouissance est fait pour une

durée déterminée, l'apporteur reste propriétaire du bien. Seuls les apports purs et simples emportent transfert de propriété. (CE 18-9-98, n° 135565, RJF 11/98) **(Voir également n° 3025)**

4315 En revanche, un expert-comptable doit être considéré comme ayant cessé son activité à la date à laquelle il a conclu un **contrat de commodat** mettant gratuitement sa clientèle à la disposition d'une société dont il est président du conseil d'administration et actionnaire dès lors que l'intéressé s'est également engagé à céder sa clientèle à la société à l'issue de la période de deux ans et a perçu lors de la signature du contrat une "indemnité d'immobilisation" imputable sur le prix de cession et représentant plus de 4/5^e de celui-ci. (CAA Paris 15 juin 2005, n° 01-1794; RJF 1/06, N°34) **Voir aussi n° 4313**

Exercice en société

432 A défaut de stipulations contraires des statuts, le retrait ou le décès d'un associé d'une société de personnes n'est pas réputé constituer une cessation d'activité. En conséquence, l'imposition des résultats doit être effectuée :

- soit dans les conditions habituelles (au 31 décembre), en tenant compte des éventuelles plus-values et moins-values ;
- soit dans les conditions définies par l'article 93 B du CGI (résultat intermédiaire et au 31 décembre) (**voir n° 419**)

Par contre, la dissolution d'une société de personnes entraîne l'imposition immédiate de la quote-part de résultat des associés.

Transformation de SCP en association d'avocats (CGI, art. 151 octies C; BOI-BNC-SECT-70-50-20)

4325 La transformation d'une SCP en association d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle (AARPI) n'entraîne pas les conséquences fiscales d'une cessation d'activité, dès lors que les trois conditions suivantes sont respectées :

- les membres de l'association issue de la transformation sont identiques aux associés de la société ou de l'organisme transformé;
- aucune modification n'est apportée aux écritures comptables;
- l'imposition des bénéfices, profits et plus-values non imposés lors de la transformation demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à l'association. Cette opération est donc totalement neutre au plan fiscal. La taxation des bénéfices en sursis d'imposition et des créances acquises non encore recouvrées sera effectuée au fur et à mesure de la continuation de l'activité par l'association.

Cette disposition s'applique aux transformations réalisées à compter du 1^{er} janvier 2009.

Modalités particulières d'imposition

IMPOSITION IMMÉDIATE DU BÉNÉFICE (art. 202 du CGI)

433 Le bénéfice doit être arrêté à la date de cessation ou du décès du professionnel, en tenant compte :

- des créances acquises mais non encore recouvrées à la date de cessation d'activité; (1)

- des dépenses engagées mais non encore réglées. Les professionnels sont ici autorisés à estimer les dépenses professionnelles qu'ils devront régler postérieurement à la date de cessation mais qui concernent la période d'activité. (2)

- des amortissements, le cas échéant, prorata temporis jusqu'à la date de cessation.

(1) **Les créances acquises** et non encore encaissées qu'il convient d'ajouter aux recettes proprement dites s'entendent des sommes dues à l'exploitant dans le cadre de son activité professionnelle, dont le montant était convenu avec les débiteurs mais qui restaient à encaisser à la date de la cessation ou du décès.

En pratique, il s'agit pour l'essentiel d'honoraires ou de commissions correspondant à des prestations antérieures et dont le montant n'a pas encore été réglé par le client.

Ne répondent pas notamment à cette définition de créances acquises les honoraires de consultation ou de plaidoirie dus à raison d'affaires non encore jugées, si leur montant n'était pas définitivement convenu à la date de la cessation ou du décès (C.E. 25-2-1981, n° 18096).

(2) **Les dépenses engagées** et non encore réglées qu'il convient d'ajouter aux dépenses supportées effectivement s'entendent des sommes dues par l'exploitant dans le cadre de son activité professionnelle dont le montant était convenu avec les créanciers mais qui restaient à régler à la date de cessation ou du décès. Il s'agit, par exemple, des dépenses d'électricité et de chauffage non encore facturées, des loyers courus si ceux-ci sont payables à terme échu, des honoraires à verser, des cotisations sociales non encore mises en recouvrement, des impôts et taxes déductibles qui sont normalement payables après l'expiration de la période d'imposition .

TRANSFORMATION D'ACTIVITÉ EN SOCIÉTÉ :

☞ **Option pour l'imposition étalée des créances acquises** (art. 1663 bis du CGI ; BOI-BNC-CESS-30-20120912)

4331 Lorsque vous cessez l'activité que vous exercez à titre individuel ou en qualité d'associé d'une SCP pour devenir associé d'une société d'exercice libéral (SEL), vous pouvez obtenir, sur option, le paiement fractionné de l'impôt sur le revenu correspondant aux créances acquises sur l'année de cessation et les deux ou quatre années suivantes.

Il en est de même :

- en cas d'option pour l'Impôt pour les Sociétés (IS) d'une société de personnes exerçant une activité libérale (SCP notamment);

- pour les contribuables qui cessent d'exercer une profession libérale individuelle pour devenir associés d'une société de personnes soumise à l'Impôt sur le Revenu et exerçant une activité libérale.

Choix de la période de fractionnement

L'option pour le fractionnement sur une période de 3 ou 5 ans, formulée sur papier libre, doit être jointe à la déclaration de résultats souscrite au titre de la cessation dans le délai de 60 jours.

Lorsque l'activité non commerciale est exercée dans le cadre d'une société de personnes, il appartient à chacun des associés de demander le fractionnement du paiement de l'impôt correspondant à sa quote-part de créances acquises par la société. L'option, exercée par l'un des associés, reste sans effet sur la situation de ses co-associés. Cette demande, sur papier libre, doit être jointe à la déclaration des revenus (n° 2042) déposée par l'associé dans le délai de 60 jours et faisant apparaître sa quote-part des résultats de la société.

L'option est irrévocable.

Conséquences de l'option

Cette possibilité de fractionnement concerne uniquement le supplément d'impôt sur le revenu correspondant à la taxation des créances acquises éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées et non encore payées qui auraient été prises en compte pour la détermination du résultat fiscal constaté au jour de la cessation d'activité. Elle ne concerne pas, en revanche, la CSG. Les intéressés devront tenir compte de cette règle pour la détermination de la CSG dans la déclaration destinée aux URSSAF.

à noter : ne peuvent bénéficier du fractionnement les contribuables dont le Bénéfice Non Commercial à la date de cessation d'activité a été déterminé selon les règles de la comptabilité commerciale, c'est-à-dire en fonction des créances acquises et des dettes engagées.

Le fractionnement donne lieu au paiement d'un intérêt au taux légal.

Ces dispositions peuvent se combiner avec l'article 163 OA du CGI relatif à l'imposition des revenus exceptionnels selon le système du quotient (cf n° 250), les créances acquises pouvant être considérées comme ayant la nature d'un revenu exceptionnel (BOI-BNC-CESS-30-20120912, n° 110 à 130) et également avec l'art. 202 quater du CGI (cf n° 4332)

Fractionnement : les intéressés sont autorisés à demander que le paiement de ce supplément d'impôt soit fractionné par parts égales soit sur l'année de cessation et les deux années suivantes, soit sur l'année de cessation et les quatre années suivantes.

☞ Option pour un transfert d'imposition des créances acquises (art. 202 quater du CGI)

4332 Afin de permettre aux professionnels libéraux de restructurer leur activité sans coût fiscal, la loi a institué une exception au principe d'imposition immédiate des créances acquises et a prévu un transfert d'imposition de ces créances à la société bénéficiaire de l'apport dans les situations suivantes :

- apport par une personne physique de son activité non commerciale ou libérale exercée précédemment à titre individuel ou au travers d'une société en participation ou d'une société de fait, soit à une société de personnes ou une SCP relevant de l'impôt sur le revenu, soit à une société d'exercice libéral (SEL);
- transformation d'une société de personnes, et notamment d'une SCP au profit d'une SEL;
- absorption ou scission d'une société de personnes au profit d'une autre société de personnes ou d'une SCP, ou au profit d'une SEL;
- absorption ou scission d'une SCP au profit de toute autre société quelle qu'en soit la forme, qu'elle soit soumise ou non à l'impôt sur les sociétés;
- option d'une société de personnes exerçant une activité libérale ou d'une SCP pour l'IS.

Les créances acquises non encore recouvrées et les dépenses engagées non encore payées au titre des **trois mois qui précèdent** la réalisation d'une des opérations visées ci-dessus sont prises en compte (de manière extra-comptable), non pas dans les résultats de l'apporteur mais dans ceux de la société qui les recouvre ou les acquitte, à condition que les créances et les dettes correspondantes soient inscrites au bilan de cette société. Cette prise en compte s'effectue au titre de l'exercice en cours au premier jour du mois qui suit la période de trois mois (ou au titre de l'année de leur encaissement ou de leur paiement si le résultat de la société est déterminé selon les règles des BNC).

Le report d'imposition des créances acquises est applicable sur option conjointe du contribuable et de la société. Sont en revanche exclus de cette possibilité les contribuables qui ont exercé l'option pour l'imposition de leur BNC selon les règles des créances acquises et des dépenses engagées.

NB : Cette mesure ne s'applique pas en cas de cession à titre onéreux de clientèle à une société. (Rép. Marini, JO SEN du 25.9.03)

Ce dispositif, prévu à l'origine pour les opérations réalisées entre le 1-1-2000 et le 31-12-2005 a été pérennisé par la loi de finances pour 2005. (BOI 5 G-2-05)

DÉTERMINATION DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES

434 Chaque élément d'actif (affecté par nature ou sur décision du contribuable au patrimoine professionnel) doit donner lieu à la détermination d'une plus-value ou

d'une moins-value (voir n° 215), en sachant que certaines plus-values peuvent bénéficier d'une des mesures d'exonération prévues aux articles :

- 151 septies du CGI (voir n°s 225 et suivants)
- 151 septies A du CGI (voir n° 2293)
- 151 septies B du CGI (voir n° 2294)
- 238 quindecies du CGI (voir n° 2295)

OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

435 Deux déclarations doivent être souscrites par le contribuable ou ses ayants droits :

1°) une déclaration administrative de cessation d'activité non salariée (imprimé P4)

Les contribuables doivent établir une première déclaration visant à informer l'administration de leur cessation d'activité et de la date à laquelle elle a été ou sera effective. Cette déclaration doit également comporter, le cas échéant, les nom, prénom, et adresse du successeur. Elle doit être souscrite dans les 30 jours auprès du centre de formalités des entreprises (C.F.E.) tenu par l'URSSAF (ou par les greffes des tribunaux de commerce pour les sociétés civiles et les agents commerciaux).

2°) une déclaration fiscale de cessation d'activité

La déclaration du bénéfice non commercial n° 2035 doit être souscrite dans un délai de 60 jours à compter de la date effective de cessation ou de celle de la publication au Journal Officiel, de la nomination du successeur pour les titulaires de charges et offices, si elle est antérieure à la date effective de cessation.

Cette déclaration de résultat peut être provisoire; une déclaration définitive peut alors être souscrite par les contribuables lorsque les créances ont été encaissées et les dettes réglées.

Elle doit être adressée au centre des impôts du lieu d'exercice de la profession, s'il est différent de celui de la résidence du contribuable.

☞ **La déclaration doit être communiquée à l'AGA et télétransmise au service des impôts, via l'AGA ou via le cabinet comptable. (cf n° 16)**

DÉCÈS DU PROFESSIONNEL

436 Obligations déclaratives. Les renseignements et déclarations doivent être fournis par les ayants droit du contribuable; le délai de production de la déclaration n° 2035 est porté à 6 mois (voir n° 35)

NB : La déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 imposables au nom du défunt peut, quant à elle, être souscrite dans les délais de droit commun. Voir n° 45

Imposition des plus-values. Les plus-values constatées à l'occasion de la réalisation des éléments d'actif sont toutes taxées comme des plus-values à long terme.

Toutefois, les héritiers peuvent demander l'application du régime de droit commun s'il est plus favorable (en cas de réalisation d'une moins-value à court terme par exemple). (art. 39 terdecies 2 du CGI)

L'imposition des plus-values constatées lors du décès peut également être différée lorsque l'activité est continuée, soit par un ou plusieurs héritiers ou successibles en ligne directe ou par le conjoint survivant jusqu'à la cession ou la cessation de l'activité de ce(s) dernier(s).

L'application de cette disposition est subordonnée à l'obligation pour les nouveaux exploitants de n'apporter aucune augmentation aux évaluations des éléments d'actif figurant sur le registre des immobilisations.

Ces dispositions sont applicables à toute transmission à titre gratuit. (art. 41 du CGI)

Prise en compte de la dépréciation éventuelle de la clientèle en cas de décès

4365 Le décès du professionnel libéral est susceptible d'affecter de manière plus ou moins durable la bonne marche du Cabinet ainsi que ses perspectives de développement. L'article 98 de la loi de finances rectificative pour 2004 a introduit une mesure permettant aux héritiers de tenir compte de cette dépréciation lors de la déclaration d'évaluation des biens transmis qu'ils doivent effectuer (dans les six mois du décès) pour l'établissement des droits de succession.

Dans ce cadre, il est notamment nécessaire de justifier par tous moyens du lien de causalité entre le décès du professionnel et la modification des perspectives de développement du Cabinet.

L'administration fiscale précise dans une instruction les conditions d'application de cette mesure.

(BOI-ENR-DMTG-10-40-10-40, §160s)

DÉDUCTION ULTÉRIEURE DE L'IMPOSITION IMMÉDIATE

437 L'imposition immédiate se traduit par le paiement de l'impôt dans les deux ou trois mois qui suivent la date de cessation effective d'activité.

L'impôt acquitté par le contribuable :

- ne concerne que ses revenus libéraux;
- a été calculé selon le barème d'imposition qui s'applique aux revenus perçus l'année précédente.

Aussi, une régularisation (1) doit être effectuée au début de l'année qui suit celle de la cessation d'activité.

(1) Cette régularisation peut notamment intervenir à l'occasion de la déclaration d'ensemble des revenus du foyer fiscal pour l'année de la cessation qui doit normalement parvenir à l'administration avant le 1^{er} mars * de l'année suivante *. (Rép. Calmat, AN n° 58796,28.09.92). * ndlr : avant le 2^e jour ouvré qui suit le 1^{er} mai

Le contribuable doit souscrire normalement sa déclaration n° 2042 en y portant l'ensemble de ses revenus, y compris le bénéfice non commercial déclaré en cours d'année.

Une nouvelle imposition sera établie sous déduction des cotisations d'impôt déjà acquittées.

DÉPENSES EFFECTUÉES APRÈS LA CESSATION D'ACTIVITÉ

4372 ✓ Le versement de primes d'assurance par un architecte retraité pour couvrir les risques de mise en jeu de sa responsabilité professionnelle entraîne la constatation d'un déficit non commercial imputable sur les bénéfices de même nature réalisés au cours de la même année par le foyer fiscal ou, à défaut, sur le revenu global. (Réponse Birraux, JO AN 16-2-98, p. 853)

✓ À l'inverse, le rachat de cotisations vieillesse effectué par un chirurgien-dentiste après sa cessation d'activité en vue de se constituer une retraite plus élevée, ne constitue pas une dépense nécessitée par l'exercice de la profession puisque l'intéressé ne l'exerce plus.

Pour la Cour administrative d'appel de Nancy, un tel rachat n'est pas de nature à faire naître un déficit catégoriel reportable sur le revenu global.

En revanche, l'imputation directe de la charge sur le revenu global de l'année du rachat (sans possibilité de report sur les années postérieures) est autorisée, conformément aux dispositions de l'article 156, & II, 4° du CGI. (CAA Nancy, 19-2-98, n° 94-01072)

NB : Il en va différemment des dépenses engagées avant la cessation d'activité et qui ne sont payées qu'après. En effet, dans ce cas, ces dépenses peuvent être estimées et déclarées provisoirement sur la déclaration 2035 à la date de cessation (dans les 60 jours). Elles font ensuite l'objet d'une déclaration définitive de cessation lorsque les dettes ont été réglées. (voir n^{os} 435 et 437)

✓ Voir également n° 4379

Déduction des charges en cas d'interruption temporaire d'activité

4375 L'administration admet qu'un professionnel libéral qui interrompt l'exercice de son activité pour un mandat parlementaire puisse continuer à déduire, en cours de mandat, les charges professionnelles afférentes à cette activité libérale. La déduction des charges est cependant subordonnée à la condition que l'activité libérale soit susceptible d'être à nouveau exercée à l'expiration des mandats. Cette condition est appréciée au cas par cas. Lorsqu'elle est remplie, le déficit non commercial qui résulte de la déduction des charges est imputable sur le revenu global. (Réponse Trucy, JO Sénat 17-1-02, p. 146)

Autres obligations

T.V.A.

4377 - Les contribuables redevables de la T.V.A. selon le régime réel normal doivent déposer leur déclaration dans les 30 jours de la cessation (article 287-4 CGI).

- Les contribuables placés sous le régime simplifié sont également tenus de souscrire une déclaration faisant ressortir les taxes sur le chiffre d'affaires relatives à l'année en cours ainsi que, le cas échéant, celles qui n'auraient pas encore été déposées au titre de l'année civile précédente (article 242 septies de l'Annexe II au C.G.I.). Il s'agit de la déclaration CA12 normalement souscrite avant le 2^e jour ouvré qui suit le 1^{er} mai de l'année N + 1 au titre de l'année N. Le délai de dépôt de cette déclaration CA 12 est de 60 jours (art. 287-4 CGI)

Exemple : un professionnel cesse son activité.

1^{er} cas : le 30 septembre N. Il doit déposer une déclaration CA12 avant le 30 novembre N (opérations réalisées du 1-1-N au 30-9-N).

2^e cas : le 10 janvier N. Il doit déposer deux déclarations C.A. 12 avant le 10 mars N : une au titre de N - 1, une au titre de la période 1^{er} janvier N - 10 janvier N.

Remarques : - En cas de décès, le délai de souscription des déclarations de TVA n'est pas modifié.

- Les biens qui ont ouvert droit à déduction de TVA sont imposables à la TVA lorsqu'ils sont cédés ou prélevés (cf. n° 553)

4379 - Les sommes perçues après la date de cessation qui se rapportent à des opérations antérieures – l'exigibilité de la TVA intervenant à l'encaissement –, sont considérées comme des opérations soumises à la TVA à titre occasionnel et doivent faire l'objet d'une déclaration CA3 (demander à votre SIE qu'il laisse votre compte ouvert à la transmission de déclarations de TVA pour des périodes postérieures à la cessation).

DAS2 : les honoraires, commissions et autres rémunérations non salariales versées pendant l'année de la cession ou de la cessation doivent être déclarées dans les 60 jours. Ce document est déposé en simple exemplaire auprès du centre départemental d'assiette des impôts.

DÉCLARATION DES SALAIRES (DADS 1)

438 - En cas de cession ou de cessation du cabinet ou de la profession, les rémunérations payées pour l'année de la cession ou de la cessation doivent être déclarées dans les 60 jours.

- En cas de décès de l'employeur, la déclaration doit être souscrite par les ayants-droit du "de cujus" dans les 6 mois du décès. Le délai ne peut toutefois s'étendre au-delà du 31 janvier de l'année suivante.

FORMATION PROFESSIONNELLE

La déclaration n° 2483 (participation au développement de la formation professionnelle) doit, en cas de cession ou de cessation d'activité, être produite dans les 60 jours de la cession/cessation ou dans les 6 mois du décès. Cette déclaration doit être supprimée en 2016.

TAXES ASSISES SUR LES SALAIRES

439 Taxes sur les salaires, participation à la formation professionnelle continue et participation à l'effort de construction.

A l'exception de la taxe sur les salaires, payable immédiatement en cas de cession ou de cessation d'activité, ou dans les 15 jours du mois suivant en cas de décès, les autres taxes sont payables dans le mois suivant l'arrêt d'activité et dans les 6 mois en cas de décès.

CFE (cotisation foncière des entreprises)

440 En cas de suppression d'activité en cours d'année (sans successeur), la CFE et, le cas échéant la CVAE (cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises) ne sont pas dues pour les mois restant à courir (CGI art. 1478). Il convient dès lors d'en aviser le service des impôts le plus rapidement possible ou, dans le cas où le rôle est établi, de demander le dégrèvement de la fraction de cotisation correspondant à la période pendant laquelle le professionnel n'a plus exercé (calculée par mois entiers).

En cas de cession de l'activité, l'ancien exploitant doit déclarer la cession (totale ou partielle) au SIE avant le 1^{er} janvier :

- de l'année suivant le changement, pour les changements d'exploitant en cours d'année ;
- de l'année du changement pour les changements d'exploitant au 1^{er} janvier.

Cette déclaration doit être souscrite sur papier libre et doit indiquer la date du changement d'exploitant, l'identité du nouvel exploitant (et, pour éviter toute difficulté, son adresse) et, si elle est différente, son activité et les éléments cédés en cas de cession partielle. (article 1477, II-b du CGI ; FR 49-12)

ORGANISMES SOCIAUX

441 En principe, le CFE (centre de formalité des entreprises) se charge de prévenir les différentes caisses : Urssaf, assurance maladie (RSI) et assurance vieillesse. Il est cependant prudent d'informer parallèlement les caisses concernées. Pour la caisse de retraite, il est conseillé de la prévenir avant la cessation pour éviter d'avoir à payer le trimestre suivant.

AGA : N'oubliez pas de prévenir votre association agréée. La cessation d'activité ou le décès entraînent la radiation de l'adhérent.

Attention aux délais de réadhésion à une AGA

- En cas de décès, les ayants-droit ou la succession doivent, pour bénéficier des allègements fiscaux pour l'année en cause, s'inscrire dans les six mois suivant le décès (s'ils peuvent légalement exercer l'activité).

- En cas de transfert d'individuel à société ou de société à individuel, une nouvelle adhésion doit être prise dans les cinq mois de la reprise d'activité sous la nouvelle forme juridique.

- En cas de réinstallation, le professionnel dispose de 5 mois à compter de sa nouvelle activité pour adhérer à nouveau à une Association agréée.