

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-CESS-10-20-09/01/2013

Date de publication : 09/01/2013

**BNC – Cession ou cessation d'activité - Imposition immédiate des
bénéfices - Modalités de détermination des bénéfices immédiatement
imposables et obligations fiscales**

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Cession ou cessation d'activité

Titre 1: Imposition immédiate des bénéfices lors d'une cessation d'activité libérale ou du décès de l'exploitant

Chapitre 2 : Modalités de détermination des bénéfices immédiatement imposables et obligations fiscales

Sommaire :

I. Règles générales

A. Créances acquises et dépenses engagées

B. Plus-values (et moins-values) professionnelles

1. Montant des recettes à retenir pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI

2. Imputation des moins-values à long terme subies en cas de cession ou de cessation d'entreprise

C. Option des SCP pour l'impôt sur les sociétés - Imposition immédiate des bénéfices et plus-values non encore imposés à la date de l'option

1. Champ d'application de l'imposition immédiate

a. Les résultats d'exploitation

1° Créances acquises

2° Dépenses engagées

3° Conséquences

b. Les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes

2. Obligations déclaratives

II. Dispositions dérogatoires

A. Non prise en compte de certaines créances acquises et dépenses engagées

B. Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises

C. Dispositif prévu au second alinéa de l'article 202 ter du CGI

D. Avocat cessant l'exercice de sa profession

III. Obligations fiscales

A. Déclarations à souscrire

B. Personnes tenues de souscrire ces déclarations

C. Délais de production des déclarations

IV. Déduction de l'imposition immédiate du montant de la cotisation d'ensemble établie au titre de l'impôt sur le revenu

1

Les bénéfices dont l'imposition est prescrite sont ceux qui n'ont pas encore été soumis à l'impôt. Il s'agit des bénéfices réalisés jusqu'à la date de la cessation ou du décès, y compris, par dérogation au principe général, les créances acquises et non encore recouvrées ([CGI, art. 202](#)). En contrepartie, sont admises en déduction les dépenses professionnelles qui n'auraient pas encore été acquittées lors de la cessation ou du décès.

10

Par ailleurs, l'imposition immédiate doit être établie, en retenant, le cas échéant, les plus-values et moins-values professionnelles.

20

Par dérogation à ce principe, l'[article 202 quater du CGI](#) prévoit, à titre temporaire, sous certaines conditions et dans certaines circonstances particulières, la possibilité de faire abstraction des créances acquises et des dépenses engagées au titre des trois mois qui précèdent l'événement motivant l'imposition immédiate (cf. [II-A](#) et [BOI-BNC-CESS-20](#)).

30

Enfin, le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises peut, dans certaines circonstances particulières et sous certaines conditions, être fractionné sur plusieurs années (cf. [II-B](#) et [BOI-BNC-CESS-30](#)).

I. Règles générales

A. Créances acquises et dépenses engagées

40

La déclaration des bénéfices doit mentionner, en sus des recettes encaissées au jour de la cessation ou du décès, les créances qui étaient acquises et non encore recouvrées à cette date.

50

Cette disposition n'exclut pas l'application de la mesure prévue au [2ème alinéa du 1 de l'article 204 du CGI](#). En vertu de ce texte, les revenus que le contribuable a acquis sans en avoir la disposition avant son décès font l'objet d'une imposition distincte lorsqu'ils ne devaient échoir normalement qu'au cours d'une année postérieure à celle du décès.

60

Deux impositions peuvent donc être éventuellement établies au nom du défunt, au titre de l'année du décès. L'une comprend les bénéfices réalisés jusqu'au décès auxquels il convient d'ajouter les créances acquises dont l'encaissement dépend uniquement des aléas normaux de recouvrement ; l'autre englobe les créances correspondant à des recettes dont la date normale d'échéance ne devait se situer qu'au cours d'une année postérieure à celle du décès (RM Vivien, JO, déb. AN du 23 mai 1983, p. 2303 et 2304).

Remarque : En pratique, la mesure prévue au [1 de l'article 204 du CGI](#) trouve à s'appliquer lorsqu'il s'agit de revenus payables à une date fixe ou selon une périodicité donnée et que ces modalités de paiement résultent de dispositions légales, réglementaires ou contractuelles.

B. Plus-values (et moins-values) professionnelles

70

L'imposition immédiate doit être établie en retenant le cas échéant – compte tenu du montant des recettes déterminé dans les conditions susvisées – les plus-values et moins-values professionnelles.

Remarque : toutefois, les plus-values d'actif peuvent bénéficier d'une exonération, voire d'un report d'imposition (notamment [BOI-BNC-SECT-70-10-30](#)).

Il est notamment fait application des règles suivantes.

1. Montant des recettes à retenir pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI

80

L'[article 151 septies du CGI](#) prévoit une exonération des plus-values professionnelles réalisées par les contribuables qui relèvent de l'impôt sur le revenu et qui exercent une activité commerciale, artisanale, agricole ou libérale. Cette exonération est applicable lorsque l'activité a été exercée depuis au moins cinq ans et si les recettes correspondantes n'excèdent pas les limites prévues à l'article précité ([BOI-BNC-BASE-30-30-30-10](#)).

90

Le délai de cinq ans prévu à l'[article 151 septies du CGI](#) doit être décompté, dans la généralité des cas, à partir de la date de création ou d'acquisition de la clientèle ([BOI-BNC-BASE-30-30-30-10](#)).

Remarque : il existe d'autres régimes d'exonération des plus-values professionnelles.

2. Imputation des moins-values à long terme subies en cas de cession ou de cessation d'entreprise

100

Les règles d'imputation des moins-values à long terme subies en cas de cession ou de cessation d'entreprise sont exposées au [BOI-BNC-BASE-30-30-20-60 au VII](#).

C. Option des SCP pour l'impôt sur les sociétés - Imposition immédiate des bénéfices et plus-values non encore imposés a la date de l'option

1. Champ d'application de l'imposition immédiate

110

Lorsque les sociétés de personnes placées sous le régime défini aux [articles 8 à 8 ter du CGI](#) et dont les résultats sont imposés au nom des associés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux optent pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, les conséquences fiscales d'une cessation d'activité doivent s'appliquer ([CGI, art. 202](#) et [CGI, art. 202 ter, I](#)).

Les dispositions du I de l'article 202 ter du CGI rendent en effet immédiatement imposables la société et ses associés à la date de l'option à raison :

- des résultats d'exploitation non encore soumis à l'impôt ;
- des bénéfices en sursis d'imposition ;
- des plus-values latentes incluses dans l'actif social.

a. Les résultats d'exploitation

120

Les résultats d'exploitation qui font l'objet d'une imposition immédiate sont ceux qui n'ont pas encore été soumis à l'impôt. Conformément aux dispositions de l'[article 202 du CGI](#), il s'agit :

- d'une part, de l'excédent des recettes encaissées sur les dépenses effectivement payées au cours de l'année civile qui précède la date d'effet de l'option, conformément aux principes applicables en matière de bénéfices non commerciaux ([CGI, art. 93, 1](#)) ;
- et, d'autre part, des créances acquises et non encore recouvrées à la date d'effet de l'option. Corrélativement, les dépenses professionnelles engagées et non encore payées sont également prises en compte (cf. ci-avant au [§ 1](#)).

Remarque : Les dispositions de l'[article 202 quater du CGI](#) peuvent, le cas échéant, être applicables ([BOI-BNC-CESS-20-20](#)).

1° Créances acquises

130

Les créances acquises qui doivent être rattachées au résultat imposable de l'année précédant celle de la date d'effet de l'option s'entendent de celles qui sont certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant. Pour l'application de ces dispositions et par analogie avec les règles fixées par le [2 bis de l'article 38 du CGI](#), il convient de considérer que les produits correspondant à des créances sur

la clientèle sont rattachés à l'année d'imposition au cours de laquelle l'achèvement des prestations est intervenu.

140

Toutefois, s'agissant des prestations continues et des prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, les produits correspondants doivent être pris en compte au fur et à mesure de l'exécution de ces prestations.

150

La notion d'échéances successives a trait au seul fractionnement des prestations dans le temps et non aux modalités de paiement du prix convenu. Ainsi, à titre d'exemple, les opérations réalisées par les entreprises d'expertise comptable telles que, notamment, celles consistant en la tenue ou la surveillance de la comptabilité et en l'établissement des comptes annuels et des autres éléments de déclaration fiscale ou sociale, constituent des prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices.

160

Lorsque exceptionnellement le titulaire de bénéfices non commerciaux réalise dans le cadre de son activité des opérations de vente de biens, les produits correspondants doivent être considérés comme acquis l'année au cours de laquelle leur livraison est intervenue.

170

Le résultat imposable à la date d'effet de l'option comprend, en conséquence :

- la rémunération des prestations de services achevées avant cette date ;
- s'agissant des prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, la part de produits correspondant aux prestations déjà exécutées à cette même date ;
- les produits correspondant à des ventes de biens dont la livraison est intervenue avant cette même date.

180

Les créances douteuses correspondant à ces prestations et à ces ventes peuvent être admises en déduction de ce résultat sous forme de provisions à la condition que l'entreprise justifie d'un risque réel de non-recouvrement dans les conditions prévues au [5° du 1 de l'article 39 du CGI](#).

2° Dépenses engagées

190

Une dépense est considérée comme engagée lorsqu'elle présente le caractère de dette certaine dans son principe et dans son montant, ce qui implique que la créance correspondante soit considérée comme acquise par l'autre contractant.

3° Conséquences

200

Les avances, acomptes ou provisions encaissés au cours de l'année civile qui précède la date d'effet de l'option et correspondant à des prestations non encore achevées à cette date sont pris en compte pour la détermination du résultat immédiatement imposable, conformément aux principes applicables en matière de bénéfices non commerciaux ([CGI, art. 93, 1](#)).

Remarque : Les produits afférents aux prestations et aux ventes rattachées à l'année qui précède la date d'effet d'option en application des principes exposés au [I-C-1-a-1°](#) sont pris en compte sous déduction des avances, acomptes ou provisions encaissés au cours de la même année ou d'une année antérieure.

Les avances, acomptes ou provisions précités viendront en diminution du produit de la prestation pour la détermination du résultat auquel il doit être rattaché en application du [2 bis de l'article 38 du CGI](#).

210

Les acomptes sur dépenses acquittés au cours de la même année sont également pris en compte, conformément aux mêmes principes, pour la détermination du résultat immédiatement imposable, même lorsque ces dépenses ne revêtent pas au terme de cette même année le caractère de dépense engagée.

Remarques : Les charges attachées à l'année qui précède la date d'effet de l'option en application des principes exposés au [I-C-1](#) sont prises en compte sous déduction des acomptes acquittés au cours de la même année ou d'une année antérieure.

Ils viendront en diminution des dépenses de l'exercice de leur engagement.

220

Les travaux en cours ne sont pas pris en compte pour la détermination du bénéfice à la date d'effet de l'option.

230

Les créances acquises et non encore recouvrées, les dettes engagées mais non encore payées à la date d'effet de l'option ainsi que les provisions pour créances douteuses constatées au titre de l'exercice clos à cette date devront être inscrites au bilan d'ouverture du premier exercice d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Il en va de même des acomptes versés ou reçus au cours des exercices antérieurs et afférents à des produits ou des charges non encore pris en compte dans les résultats imposables.

Remarque : la quote-part du produit ou de la charge correspondant aux acomptes doit être, selon le cas, déduite ou réintégrée pour la détermination du résultat fiscal de l'exercice au titre duquel ce produit ou cette charge est prise en compte.

b. Les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes

240

Le [second alinéa du I de l'article 202 ter du CGI](#) prévoit qu'en l'absence de création d'une personne morale nouvelle, les bénéfices en sursis d'imposition et les plus-values latentes incluses dans l'actif social ne font pas l'objet d'une imposition immédiate si les deux conditions suivantes sont remplies :

- aucune modification n'est apportée aux écritures comptables, en particulier aucune augmentation n'est apportée à la valeur comptable des divers éléments formant l'actif de la société ;
- l'imposition des bénéfices et des plus-values demeure possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société.

Les conditions d'application de ce régime sont précisées au [BOI-BIC-CESS-30-20](#) au [III-A-2](#).

250

L'imposition immédiate peut, dans ces conditions, être limitée aux seuls résultats d'exploitation non encore soumis à l'impôt.

2. Obligations déclaratives

260

Conformément aux dispositions de l'[article 202 du CGI](#), la société doit produire auprès du service des impôts des entreprises compétent, dans un délai de soixante jours à compter de la date à laquelle l'option a été exercée, une déclaration de ses bénéfices déterminés selon les règles définies au [I-C-1](#) pour l'année qui précède son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

270

Pour l'établissement de l'imposition immédiate, chacun des associés doit déclarer à l'impôt sur le revenu dans le même délai, la quote-part de ces bénéfices correspondant à ses droits.

280

En outre, en application du [III de l'article 202 ter du CGI](#), la société doit produire, dans le délai de soixante jours suivant l'événement qui a entraîné le changement de régime fiscal, le bilan d'ouverture du premier exercice ou de la première période d'imposition au titre duquel le changement prend effet.

Voir également [III](#) et [IV](#).

II. Dispositions dérogatoires

A. Non prise en compte de certaines créances acquises et dépenses engagées

290

L'[article 202 quater du CGI](#) prévoit que l'imposition des créances acquises et la déduction des dépenses engagées, au titre de la période de trois mois qui précède le changement du mode juridique ou fiscal d'exploitation d'une profession non commerciale ou d'une profession libérale et non encore recouvrées ou payées au cours de la période peuvent, sous certaines conditions, être reportées au nom de la société qui les recouvre ou les acquitte.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-BNC-CESS-20](#).

B. Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises

300

L'[article 1663 bis du CGI](#) permet, dans certains cas, aux contribuables qui changent de mode d'exercice d'une profession libérale de demander que le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises soit fractionné sur l'année de cessation et les deux ou quatre années suivantes.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-BNC-CESS-30](#).

C. Dispositif prévu au second aliéna de l'article 202 ter du CGI

310

Se reporter au [I-C-1-b](#)

D. Avocat cessant l'exercice de sa profession

320

Des honoraires de consultation et de plaidoirie qu'un avocat a perçus après avoir cessé sa profession pour des affaires qui n'étaient pas jugées à la date de cessation de son activité ne constituent pas nécessairement dès cette date une créance certaine, en particulier quant à son montant.

En effet, si les dispositions de l'article 10 de la loi du 31 décembre 1971 modifiée portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques prohibent toute convention par laquelle la rétribution des diligences de l'avocat dépendrait exclusivement du résultat obtenu par son client devant les tribunaux, elles ne font pas obstacle à l'usage en vertu duquel le montant définitif des honoraires dus par le client peut être partiellement influencé par le résultat intervenu à la suite de la procédure juridictionnelle.

330

Il convient donc pour apprécier si les honoraires en cause étaient certains dans leur montant à la date de la cessation d'activité de tenir compte des circonstances de fait entourant la fixation des honoraires dus à raison des consultations et plaidoiries et d'en exclure ceux dont le montant n'était pas définitivement convenu à la date de la cessation.

Remarque : En cas de cessation, les honoraires de consultation et de plaidoirie ainsi que les émoluments de postulation afférents aux actes de procédure qui n'ont pas, à la date de la cessation, le caractère de créances acquises dans leur montant doivent normalement être taxés au titre de l'année de leur encaissement.

III. Obligations fiscales

A. Déclarations à souscrire

340

L'[article 202 du CGI](#) prévoit la production de deux sortes de déclarations par le contribuable ou les ayants droit de ce dernier, à savoir :

- une déclaration ayant pour objet d'aviser l'administration de la cessation et de la date à laquelle elle a été (ou sera) effective ainsi que, s'il y a lieu, des nom, prénoms et adresse du successeur. La publication faite par le contribuable dans un journal d'annonces légales de la cessation de l'exercice de sa profession ne peut tenir lieu de la déclaration susvisée ;

- la déclaration de bénéfices n° **2035** (CERFA n°11176), lorsque l'intéressé est soumis au régime de la déclaration contrôlée, ou la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n°10330) et l'état annexe, prévus au [2 de l'article 102 ter du CGI](#) lorsque l'intéressé relève du régime déclaratif spécial.

Ces déclarations sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire".

350

En l'absence de déclaration de bénéfices ou de la déclaration d'ensemble des revenus, selon le cas, les bases de l'imposition sont arrêtées d'office.

360

Ces deux déclarations, ainsi que l'état annexe, doivent être adressées :

- pour les contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée, au service des impôts des entreprises du lieu d'exercice de la profession, s'il est différent de celui de la résidence du contribuable ;

- pour les contribuables relevant du régime déclaratif spécial, au service des impôts des particuliers dont dépend le domicile du contribuable.

B. Personnes tenues de souscrire ces déclarations

370

En cas de cessation d'activité, les renseignements ci-dessus doivent être produits par le titulaire des revenus non commerciaux.

380

S'agissant des enfants considérés comme étant à la charge du contribuable au sens de l'[article 196 du CGI](#), les déclarations sont souscrites par le père ou la mère – si les deux parents sont mariés – ou, dans le cas contraire, par celui d'entre eux qui en a la charge effective et exclusive.

390

En cas de décès du titulaire des revenus non commerciaux, les renseignements et déclarations dont il s'agit doivent être fournis par les ayants droit du défunt.

Ceux-ci sont tenus de fournir les renseignements, déclarations et justifications analogues à ceux exigés du contribuable qui cède son entreprise ou cesse son activité, sous les mêmes sanctions que celles prévues pour ce dernier.

400

En cas d'option d'une société civile professionnelle pour l'impôt sur les sociétés, cf. également [I-C-2](#).

C. Délais de production des déclarations

410

Ces délais sont différents selon qu'il s'agit de cessation ou de décès du contribuable.

420

En cas de cessation les déclarations ci-dessus visées doivent être produites dans un délai de soixante jours qui commence à courir :

- lorsqu'il s'agit de la cessation de l'exercice d'une profession autre que l'exploitation d'une charge ou d'un office, du jour où la cessation est effective;
- lorsqu'il s'agit de la cessation de l'exploitation d'une charge ou d'un office, du jour où a été publiée au Journal officiel la nomination du nouveau titulaire de la charge ou de l'office ou du jour de la cessation effective si elle est postérieure à cette publication.

Ce délai de soixante jours est un délai non franc.

425

En cas de cessation d'activité au 1^{er} janvier 2012 en conséquence de la [loi n° 2011-94 du 25 janvier 2011 portant réforme de la représentation devant les cours d'appel](#), il est admis que les avoués exerçant à titre individuel disposent d'un délai jusqu'au 30 juin 2012 pour produire leurs déclarations de cessation d'activité.

430

En cas de décès du contribuable ou d'un membre de sa famille exerçant une profession non commerciale, les renseignements et déclarations dont il s'agit doivent être produits dans les six mois de la date du décès.

Ce délai de six mois ne s'applique que pour les déclarations concernant l'année même du décès. Il s'ensuit que si le contribuable décède au cours du délai normal de déclaration avant d'avoir souscrit la déclaration relative aux revenus de l'année précédente, les héritiers sont tenus de produire cette déclaration avant l'expiration du délai normal fixé à l'[article 175 du CGI](#).

440

En cas d'option d'une SCP pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, cf. également [I-C-2 au § 260 à 280](#).

450

En cas de transmission ou de rachat des droits d'un associé, personne physique, dans une société de personnes qui exerce une activité non commerciale, cf. également [BOI-BNC-SECT-80-IV au B-3-a](#).

IV. Déduction de l'imposition immédiate du montant de la cotisation d'ensemble établie au titre de l'impôt sur le revenu

460

Afin d'éviter une double taxation, l'[article 203 du CGI](#) prévoit que l'imposition établie en cas de cession, cessation ou décès vient en déduction du montant de l'impôt sur le revenu établi ultérieurement à raison de l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés au cours de l'année de la cession, de la cessation ou du décès.

470

Seuls, les droits simples sont déductibles à l'exclusion des majorations.

480

L'imposition de régularisation doit être établie compte tenu de la législation applicable aux revenus de l'année de la cessation ou du décès, telle qu'elle résulte des dispositions de la loi de finances votée pour l'année suivante.

Il s'ensuit que, dans la mesure où l'ensemble des bénéfices et revenus a donné lieu à imposition immédiate, cette imposition doit être révisée (par voie de rôle supplémentaire ou de dégrèvement) lorsque la loi de finances a modifié le taux de l'impôt ou les règles de détermination du revenu.