RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-CESS-30-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012

BNC - Cession ou cessation d'activité - Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises - Modalités d'application

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Cession ou cessation d'activité
Titre 3 : Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises
Chapitre 2 : Modalités d'application

Sommaire :

I. Option pour le fractionnement
A. Choix de la période de fractionnement
B. Conditions de l'option
II. Modalités pratiques du fractionnement
A. Impôt sur lequel s'applique le fractionnement
B. Cumul avec les dispositions de l'article 163-0 A du CGI
C. Fractionnement en cas de résultat négatif
D. Articulation des dispositions de l'article 202 quater du CGI avec celles de l'article 1663 bis du CGI
E. Application de l'intérêt légal
III. Cas de remise en cause du fractionnement

I. Option pour le fractionnement

A. Choix de la période de fractionnement

1

L'article 1663 bis du CGI offre au contribuable la possibilité de demander que l'impôt correspondant aux créances acquises puisse être 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.

B. Conditions de l'option

10

Dès lors que le dispositif est facultatif, le contribuable doit expressément demander à bénéficier du fractionnement. Lorsque l'activité non commerciale est exercée dans le cadre d'une société, il appartient à chacun des associés de demander le fractionnement de l'impôt correspondant à sa quote-part des créances acquises par la société ; bien entendu, l'option exercée par l'un des associés reste sans effet sur la situation de ses co-associés.

20

L'option pour le paiement fractionné est irrévocable. Ainsi, les contribuables qui ont opté pour un fractionnement sur l'une ou l'autre des périodes (trois ou cinq ans) ne peuvent ni renoncer à ce fractionnement, ni demander un changement de la durée du fractionnement.

30

La demande du contribuable, formulée sur papier libre, doit être jointe :

- lorsque l'activité non commerciale est exercée à titre individuel, à la déclaration de résultats souscrite au titre de la cessation dans le délai de soixante jours mentionné au 1 de l'article 202 du CGI ;

- lorsque l'activité non commerciale est exercée dans le cadre d'une société de personnes, à la déclaration des revenus (n° 2042) déposée par l'associé dans le délai de soixante jours mentionné au 1 de l'article 202 du CGI et faisant apparaître sa quote-part dans les résultats de la société.

40

Elle doit comporter la désignation (raison sociale et adresse) de la société dont le contribuable est ou sera associé à l'expiration du délai de trois mois suivant la cessation et au sein de laquelle il exerce ou exercera, dans le même délai, son activité professionnelle.

II. Modalités pratiques du fractionnement

A. Impôt sur lequel s'applique le fractionnement

50

Lorsqu'il est demandé, le fractionnement s'effectue par parts égales sur l'année de cessation et les deux ou les quatre années suivantes.

60

Lorsqu’il est demandé à l’occasion de l’option pour l’assujettissement à l’impôt sur les sociétés d’une société de personnes, le fractionnement s’effectue par parts égales sur la dernière année d’assujettissement de la société au régime fiscal des sociétés de personnes et les deux ou les quatre années suivantes.

70

Cette possibilité de fractionnement concerne uniquement le supplément d'impôt correspondant à la taxation des créances acquises éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées et non encore payées qui auront été prises en compte pour la détermination du résultat fiscal constaté au jour de la cessation d'activité ou de la dernière année d’assujettissement de la société au régime fiscal des sociétés de personnes.

80

Ce dispositif n'est donc pas applicable :

- à l'impôt correspondant au bénéfice courant constitué par l'excédent des recettes encaissées sur les dépenses effectivement payées au cours de la période qui précède la date de cessation d'activité ou la date d'effet de l'option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 93, 1) ;

- au paiement de la contribution sociale généralisée (CSG) ou de la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) correspondant à la prise en compte des créances acquises.

100

De même, ne peuvent bénéficier du fractionnement les contribuables dont le bénéfice non commercial à la date de la cessation d'activité a été déterminé selon les règles prévues à l'article 93 A du CGI, c'est-à-dire en fonction des créances acquises et des dépenses engagées (cf. BOI-BNC-BASE-20-10-20).

B. Cumul avec les dispositions de l'article 163-0 A du CGI

110

Les dispositions de l'article 1663 bis du CGI peuvent se combiner avec les dispositions de l'article 163-0 A du CGI relatives à l'imposition des revenus exceptionnels selon le système du quotient : les créances acquises qui peuvent être considérées comme ayant la nature d'un revenu exceptionnel sont susceptibles, toutes autres conditions étant par ailleurs réunies, de bénéficier du mécanisme du quotient.

120

Il importe notamment que le montant des créances acquises éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées et non encore payées dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels le contribuable a été soumis à l'impôt au titre des trois dernières années. Lorsque le contribuable est associé dans une société, l'appréciation du caractère exceptionnel du revenu résultant de la prise en compte des créances acquises s'effectue au regard de chacun des associés.

130

Lorsque les conditions d'application de l'article 163-0 A du CGI sont remplies, c'est le supplément d'impôt résultant de l'imposition des créances acquises selon le système du quotient qui, à la demande du contribuable, peut faire l'objet du fractionnement prévu à l'article 1663 bis du CGI.

C. Fractionnement en cas de résultat négatif

140

La possibilité de fractionnement prévue à l'article 1663 bis du CGI concerne uniquement le supplément d'impôt sur le revenu correspondant à la taxation des créances acquises, éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées (cf. II-A).

150

Lorsque le résultat « hors créances acquises » est négatif, il convient, pour déterminer l'impôt sur le revenu correspondant aux créances acquises, de retrancher du montant des créances acquises, éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées, le résultat négatif « hors créances acquises ».

160

Le fractionnement prévu à l'article 1663 bis du CGI s'applique alors à l'impôt correspondant au résultat positif après déduction du déficit.

170

Exemple : A la date d'option pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, une SCP dégage un déficit « hors créances acquises » de 60 000 € et le montant des créances acquises s'élève à 90 000 €.

Le supplément d'impôt dont le fractionnement peut être demandé doit être calculé sur la base de 30 000 €, soit 60 000 € - 90 000 €.

D. Articulation des dispositions de l'article 202 quater du CGI avec celles de l'article 1663 bis du CGI

180

Lorsque les régimes prévus aux articles 202 quater du CGI et 1663 bis du CGI sont susceptibles de s'appliquer dans une même situation, le contribuable a la faculté d'opter pour l'un ou l'autre de ces régimes à raison des créances acquises et des dépenses engagées qui entrent dans le champ d'application de l'article 202 quater précité.

190

Le contribuable peut également demander à bénéficier des dispositions de l'article 1663 bis du CGI pour l'imposition des créances acquises qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 202 quater du CGI.

200

Dans ce dernier cas, le régime du fractionnement ne peut s'appliquer qu'aux créances acquises corrigées des dépenses engagées qui n'ont pas encore été recouvrées ou payées à la date de réalisation de l'événement qui a entraîné l'application de l'article 202 du CGI, mais qui se rapportent à une période antérieure à la celle de trois mois mentionnée au BOI-BNC-CESS-20-20 ;

210

Exemple : Application conjointe des dispositions des articles 202 quater du CGI et 1663 bis du CGI.

Une SCP soumise au régime fiscal des sociétés de personnes se transforme en SEL le 1er septembre de l'année n.

Deux associés A et B détiennent chacun la moitié de son capital.

Le bénéfice non commercial de la SCP arrêté à la date de sa transformation en SEL doit comprendre les créances acquises et les dépenses engagées qui n'ont pas été encaissées ou payées à cette date.

Le bénéfice non commercial de la SCP imposable au 31 août de l'année n s'élève à 180 000 €.

Il se décompose comme suit :

- bénéfice correspondant aux recettes encaissées et aux dépenses payées : 150 000 € ;

- créances acquises non encore encaissées à la date de la transformation : 45 000 € ;

- dépenses engagées et non encore payées à la même date : 15 000 € ;

- montant des créances acquises net des dépenses engagées : 30 000 € ;

Les créances acquises et les dépenses engagées au titre des mois de juin, juillet et août de l'année de l'année n et non encore recouvrées ou payées au 1er septembre de l'année n s'élèvent à :

- créances acquises : 15 000 € ;

- dépenses engagées : 1 500 € ;

- montant net : 13 500 €.

La SCP et l'associé A optent conjointement pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI. L'associé A opte également pour l'étalement de l'imposition des créances acquises dans les conditions prévues à l'article 1663 bis du CGI pour celles qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 202 quater du CGI.

L'associé B opte pour le régime prévu à l'article 1663 bis du CGI pour l'ensemble des créances acquises.

Solutions

Imposition de l'associé A :

L'associé A doit joindre à sa déclaration de revenus n° 2042 souscrite dans les 60 jours de la date de la transformation les options qu'il a exercées pour l'application des régimes prévus aux articles 202 quater du CGI et 1663 bis du CGI.

De même, la SCP doit adresser un exemplaire de la demande d'option pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI à la direction des services fiscaux auprès de laquelle elle souscrit ses déclarations de résultats dans les 60 jours de la date de sa transformation en SEL.

Du fait de l'option pour le régime prévu à l'article 202 quater précité, l'associé A ne sera pas imposable à raison de la part lui revenant dans le montant des créances acquises net des dépenses engagées, au titre des mois de juin, juillet et août de l'année 2001, et qui n'ont pas été recouvrées ou payées à cette date (voir ci-après).

Les créances et les dépenses en cause seront prises en compte dans le résultat de la SEL correspondant à l'exercice qui est ouvert le 1er septembre de l'année n.

Le montant de sa part dans le bénéfice non commercial dégagé par la SCP à déclarer dans les 60 jours de la date de sa transformation en SEL est déterminé comme suit :

- bénéfice de la SCP tenant compte de l'ensemble des créances acquises et des dépenses engagées au 31 août de l'année n : 180 000 €/2 = 90 000 € ;

- montant des créances acquises net des dépenses engagées, au titre des trois mois précédant la date de transformation : 13 500 €/2 = 6 750 € ;

- bénéfice imposable au nom de A : 90 000 € - 6 750 € = 83 250 €.

Pour l'application du fractionnement prévu à l'article 1663 bis du CGI, le montant des créances acquises net des dépenses engagées au titre de la période antérieure au 1er juin de l'année n s'élève, pour l'associé A, à : (30 000 €/2) – 6 750 € = 8 250 €.

L'impôt correspondant à ce montant net sera fractionné sur l'année n et les deux ou quatre années suivantes, selon l'option formulée. Il donnera lieu au paiement de l'intérêt légal.

Imposition de l'associé B :

L'associé B a seulement exercé l'option pour le régime du fractionnement prévu à l'article 1663 bis du CGI. Cette option doit être jointe à sa déclaration de revenus n° 2 042 souscrite dans les 60 jours de la transformation en SEL..

Le bénéfice imposable au nom de l'associé B au 31 août de l'année n s'élève à 180 000 €/2 = 90 000 €.

Le montant des créances acquises net des dépenses engagées au titre de la période antérieure au 1er septembre de l'année n s'élève, pour l'associé B, à : 30 000 €/2 = 15 000 €.

L'impôt correspondant à ce montant net sera fractionné sur l'année n et les deux ou quatre années suivantes, selon l'option formulée. Il donnera lieu au paiement de l'intérêt légal.

Imposition de la SEL :

Lorsque l'option pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI est exercée, les créances acquises et les dépenses engagées au titre des trois mois qui précèdent la date de transformation de la SCP en SEL sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés de l'exercice en cours au premier jour du mois qui suit la période de trois mois précitée.

Au cas particulier, seul l'associé A a exercé l'option pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI. Par conséquent, la SEL doit comprendre dans le résultat imposable à l'impôt sur les sociétés de l'exercice qui est ouvert à compter du 1er septembre 2001 les montants qui n'ont pas été retenus pour la détermination de la part de bénéfice imposable au nom de l'associé A, à savoir :

- créances acquises : 15 000 €/2 = 7 500 € ;

- dépenses engagées : 1 500 €/2 = 750 €.

E. Application de l'intérêt légal

220

La demande de fractionnement donne lieu au paiement d'un intérêt au taux légal qui est recouvré dans les mêmes conditions et sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt en principal.

230

Le point de départ de l'intérêt au taux légal est la date de mise en recouvrement du rôle portant imposition de la première fraction. Quant au point d'arrivée, il est constitué par les dates successives de mise en recouvrement des fractions suivantes.

240

La première fraction d'impôt correspondant aux créances acquises est imposable en même temps que le bénéfice « hors créances acquises », c'est-à-dire au titre de la dernière année d'imposition des bénéfices à l'impôt sur le revenu.

L'intérêt n'est donc exigible qu'à compter de la deuxième annuité. Le taux appliqué correspond, suivant les fractions concernées, au cumul des taux légaux annuels réduits prorata temporis (voir exemple au **II-E § 260**).

250

Il appartient au service d'assiette de mettre en recouvrement chaque année la fraction de l'impôt restant due par le contribuable et de liquider l'intérêt légal applicable à chacune des impositions différées.

260

Exemple :

Une société civile professionnelle opte pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés au 1er janvier de l'année n. Elle est constituée de deux associés, A et B.

Au 31 décembre de l'année n-1, la part du bénéfice imposable au nom de chaque associé s'élève à 100 000 € dont 62 000 € correspondent à un bénéfice « hors créances acquises » et 45 000 € correspondent au montant des créances acquises.

La société a adhéré à une association de gestion agréée.

L'associé A opte pour le dispositif prévu à l'article 1663 bis du CGI.

Il est précisé que le montant de l'impôt et les taux de l'intérêt légal indiquées dans l'exemple sont factices.

Détermination du montant de l'impôt pouvant bénéficier du fractionnement.

L'impôt sur le revenu est calculé d'après le barème de l'année n-1 avec une part de quotient familial.

- Impôt sur le revenu correspondant au bénéfice de 100 000 € : 20 000 € ;

- Impôt sur le revenu correspondant au bénéfice « hors créances acquises » de 62 000 € : 11 000 € ;

- Impôt sur le revenu correspondant aux seules créances acquises : 20 000 € - 11 000 € = 9 000 €.

Calcul du fractionnement.

L'associé A dispose d'une option entre un fractionnement de l'impôt sur trois ans ou sur cinq ans.

Les deux hypothèses sont envisagées ci-après.

Fractionnement de l'impôt sur trois ans.

Montant des fractions : 9 000 €/3 = 3 000 €.

Point de départ de l'intérêt légal : 31 juillet de l'année n.

Première fraction :

Imposée avec l'impôt mis en recouvrement le 31 juillet de l'année n :

11 000 € + 3 000 € = 14 000 €.

Pas d'intérêt applicable.

Deuxième fraction :

Mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+1 :

Calcul du taux de l'intérêt légal à appliquer :

(taux de l'année n x 5/12) + (taux de l'année n+1 x 7/12), soit :

(3,36 % x 5/12) + (3,47 % x 7/12) = 1, 4 % + 2,02 % = 3,42 %.

Deuxième fraction mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+1 :

3 000 € + (3 000 € x 3,42 %) = 3 103 €.

Troisième fraction :

Mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+2 :

Calcul du taux de l'intérêt légal à appliquer :

(taux de l'année n x 5/12) + taux de l'année n+1 + (taux de l'année n+2 x 7/12), soit :

(3,36 % x 5/12) + 3,47 % + (2,74 % x 7/12) = 1,4 % + 3,47 % + 1,59 % = 6, 46 %.

Troisième fraction mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+2 :

3 000 € + (3 000 € x 6,46 %) = 3 194 €.

Fractionnement de l'impôt sur cinq ans.

Remarque : Pour simplifier les calculs il est considéré que les taux de l'intérêt légal des années n+3 et n+4 sont identiques à celui fixé pour l'année n+2, soit 2,74 %.

Montant des fractions : 9 000 €/5 =1 800 €.

Point de départ de l'intérêt légal : 31 juillet de l'année n.

Première fraction :

Imposée avec l'impôt sur le revenu mis en recouvrement le 31 juillet année n :

11 000 € + 1 800 € = 12 800 €.

Pas d'intérêt applicable.

Deuxième fraction :

Mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+1 :

Calcul du taux de l'intérêt légal à appliquer :

(taux de l'année n x 5/12) + (taux de l'année n+1 x 7/12), soit :

(3,36 % x 5/12) + (3,47 % x 7/12) = 1, 4 % + 2,02 % = 3,42 %.

Deuxième fraction mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+1 :

1 800 € + (1 800 € x 3,42 %) =1 862 €.

Troisième fraction :

Mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+2 :

Calcul du taux de l'intérêt légal à appliquer :

(taux de l'année n x 5/12) + taux de l'année n+1 + (taux de l'année n+2 x 7/12), soit :

(3,36 % x 5/12) + 3,47 % + (2,74 % x 7/12) = 1,4 % + 3,47 % + 1,59 % = 6, 46 %.

Troisième fraction mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+2 :

1 800 € + (1 800 € x 6,46 %) = 1 916 €.

Quatrième fraction :

Mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+3 :

Calcul du taux de l'intérêt légal à appliquer :

(taux de l'année n x 5/12) + taux de l'année n+1 + taux de l'année n+2 + (taux de l'année n+3 x 7/12), soit :

(3,36 % x 5/12) + 3,47 % + 2,74 % + (2,74 % x 7/12) = 1,4 % + 3,47 % + 2,74 % + 1,59 % = 9,20 %.

Quatrième fraction mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+3 :

1 800 € + (1 800 € x 9,20 %) = 1 966 €.

Cinquième fraction :

Mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+4 :

Calcul du taux de l'intérêt légal à appliquer :

(taux de l'année n x 5/12) + taux de l'année n+1 + taux de l'année n=2 + taux de l'année n+3 + (taux de l'année n+4 x 7/12), soit :

(3,36 % x 5/12) + 3,47 % + 2,74 % + 2,74 % + (2,74 % x 7/12) = 1,4 % + 3,47 % + 2,74 % + 2,74 % + 1,59 % = 11,94 %.

Cinquième fraction mise en recouvrement le 31 juillet de l'année n+5 :

1 800 € + (1 800 € x 11,94 %) = 2 015 €.

III. Cas de remise en cause du fractionnement

270

Le solde restant dû, augmenté de l'intérêt couru, devient immédiatement exigible dans les quatre hypothèses suivantes :

- transfert du domicile hors de France ;

- décès du contribuable ;

- retrait de l'associé de la société ;

- non-paiement de l'une des fractions de l'impôt.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 06/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5884-PGP.html/identifiant=BOI-BNC-CESS-30-20-20120912