RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

BNC - Cession ou cessation d'activité - Exclusion possible des créances acquises et des dépenses engagées - Modalités d'application

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux
Cession ou cessation d'activité
Titre 2 : Exclusion possible des créances acquises et des dépenses engagées
Chapitre 2 : Modalités d'application

Sommaire :

I. Définition des créances acquises et des dépenses engagées
A. Créances acquises
B. Dépenses engagées
C. Conséquences au regard des dispositions de l'article 202 quater du CGI
II. Computation de la période de trois mois
A. Calcul de la période de trois mois
B. Précisions concernant la date des opérations de fusion ou de scission
1. Généralités sur la date d'effet des opérations
2. Cas particulier des opérations avec effet rétroactif
III. Exercice d'une option
A. Établissement de l'option
B. Contenu de l'option
C. Déclaration de l'option
D. Conséquences de l'option
IV. Prise en compte par la société des créances acquises et des dépenses engagées
A. La société est soumise à l'impôt sur les sociétés
B. La société est soumise au régime fiscal des sociétés de personnes
1. Le résultat de la société est déterminé selon les règles prévues à l'article 93 du CGI
2. Le résultat de la société est déterminé selon les règles prévues à l'article 93 A du CGI
V. Inscription des créances acquises au bilan de la société qui supporte l'imposition
A. La société est soumise à l'impôt sur les sociétés
B. La société est soumise au régime fiscal des sociétés de personnes

1

L'imposition des créances acquises et la déduction des dépenses engagées au titre de la période de trois mois qui précède la réalisation de l'événement entraînant l'application de l'article 202 du CGI, et qui n'ont pas encore été recouvrées ou payées au cours de cette même période, peut être reportée au nom de la société bénéficiaire de l'apport ou de la société issue de la modification, à condition que les créances et les dettes soient inscrites au bilan de cette société.

I. Définition des créances acquises et des dépenses engagées

A. Créances acquises

10

Les créances qui entrent dans le champ d'application du dispositif s'entendent des créances acquises, au sens des dispositions des 2 et 2 bis de l'article 38 du CGI, au cours des trois mois précédant la réalisation de l'événement qui entraîne l'application de l'article 202 du CGI (cf. **II**).

20

Une créance est acquise lorsqu'elle est certaine dans son principe et déterminée dans son montant (CGI, art. 38, 2). Selon le 2 bis de l'article 38 du CGI, les produits correspondant à des créances sur la clientèle sont rattachés à l'exercice au cours duquel l'achèvement des prestations est intervenu.

30

Toutefois, en application des dispositions du 2 bis de l'article 38 du CGI, les créances afférentes à des prestations continues ou à des prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices sont prises en compte au fur et à mesure de l'exécution de ces prestations au cours de la période de trois mois en cause. Cette notion d'échéances successives a trait au seul fractionnement des prestations dans le temps et non aux modalités de paiement du prix convenu.

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

B. Dépenses engagées

40

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, au sens du 2 de l'article 38 du CGI (cf. **I-A §10 et 20**).

50

Les dépenses engagées qui sont prises en compte dans le cadre des dispositions de l'article 202 quater du CGI doivent avoir acquis le caractère de dette certaine au cours de la période de trois mois qui précède l'événement qui a entraîné l'application de l'article 202 du CGI. Bien entendu, ces dépenses doivent correspondre à des charges nécessitées par l'exercice de la profession non commerciale.

C. Conséquences au regard des dispositions de l'article 202 quater du CGI

60

Les créances acquises non encore recouvrées à la date de l'événement qui entraîne l'application de l'article 202 du CGI comprennent :

- la rémunération des prestations de services achevées au cours de la période de trois mois ;

- s'agissant des prestations discontinues à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices, la part de produits correspondant aux prestations déjà exécutées au cours de la période de trois mois ;

- les produits correspondant à des ventes de biens dont la livraison est intervenue au cours de la même période.

70

Les travaux en cours ne sont pas pris en compte pour la détermination du résultat à la date de l'événement qui entraîne l'application de l'article 202 du CGI.

80

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 le contribuable ou la société justifie d'un risque réel de non-recouvrement dans les conditions prévues au 5° du 1 de l'article 39 du CGI.

II. Computation de la période de trois mois

90

Pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI, les créances acquises et non encore recouvrées ainsi que les dépenses engagées et non encore payées à la date de l'événement qui a entraîné les conséquences d'une cessation d'activité doivent avoir pris naissance au cours de la période de trois mois qui précède cet événement.

A. Calcul de la période de trois mois

100

La période de trois mois est calculée de quantième à quantième, avec pour point d'arrivée la date de réalisation de l'événement qui a entraîné la cessation d'activité.

110

Cette date peut être déterminée de la manière suivante :

- en cas de cessation d'activité exercée à titre individuel, il s'agit de la date à laquelle le contribuable devient associé de la société. En pratique, les dispositions de l'article 202 quater du CGI ne sont applicables que si le contribuable devient associé de la société dès la cessation de son activité exercée à titre individuel ;

- en cas de transformation de société, il s'agit de la date de changement des statuts ;

- en cas d'option d'une société de personnes pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, c'est la date d'effet de l'option prévue par la société ;

- en cas de fusion ou scission de société, il s'agit de la date de réalisation de l'opération.

B. Précisions concernant la date des opérations de fusion ou de scission

1. Généralités sur la date d'effet des opérations

120

L'article L236-4 du code de commerce prévoit que la fusion ou la scission prend effet :

- en cas de création d'une ou plusieurs sociétés nouvelles, à la date d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés, de la nouvelle société ou de la dernière d'entre elles ;

- dans les autres cas, à la date de la dernière assemblée générale ayant approuvé l'opération sauf si le contrat prévoit que l'opération prend effet à une autre date, laquelle ne doit pas être antérieure à la date de clôture du dernier exercice clos de la ou des sociétés qui transmettent leur patrimoine.

2. Cas particulier des opérations avec effet rétroactif

130

Lorsqu'un effet rétroactif est attaché aux contrats de fusion ou de scission par la volonté des parties, les conséquences de cette rétroactivité affectent les résultats de la période au cours de laquelle ces contrats ont été effectivement conclus.

140

La clause de rétroactivité s'impose aux parties comme à l'administration en matière d'impôt sur le revenu dès lors que le fait générateur de l'imposition des résultats des exercices en cours n'est pas intervenu.

150

En raison du principe de la spécialité des exercices, les clauses de rétroactivité ne peuvent pas conduire à rectifier les résultats de la période précédente. Les effets de l'opération restent donc sans influence sur les résultats imposables dégagés par chacune des sociétés au cours des exercices qui précèdent celui au cours duquel l'opération est réalisée.

160

S’agissant des sociétés relevant du régime prévu aux articles 8 du CGI et 8 ter du CGI et qui exercent une activité non commerciale (SCP notamment), l’exercice correspond toujours, du point de vue fiscal, à l’année civile.

Par conséquent, lorsqu'un effet rétroactif est attaché au contrat de fusion ou de scission affectant une telle société, la date d’effet de l’opération ne peut conduire à rectifier les résultats de l’année précédant celle au cours de laquelle l’opération a été approuvée par les associés.

Dans le cas contraire, la fusion ou la scission est réputée réalisée au 1er janvier de l’année au cours de laquelle elle a été approuvée par les associés.

170

Exemple : Une SCP est absorbée par une SEL au cours de l'année n. La fusion est approuvée par les assemblées générales des associés le 1er juillet de l'année n.

La période de rétroactivité opposable à l’administration est comprise entre le 1er janvier et le 30 juin de l'année n.

La date d’effet de la fusion peut, par exemple, être valablement fixée au 1er avril de l'année n.

Dans cette hypothèse, les créances acquises et les dépenses engagées qui n’ont pas encore été recouvrées ou payées au 1er avril de l'année n et qui correspondent à la période comprise entre le 1er janvier de l'année n et le 31 mars de l'année n inclus peuvent bénéficier des dispositions de l’article 202 quater du CGI.

En revanche, si la date d’effet de la fusion est fixée au 1er décembre de l'année n-1, cette date n’est pas opposable à administration et la fusion est réputée réalisée, au plan fiscal, le 1er janvier de l'année n. Les créances acquises et les dépenses engagées qui n’ont pas encore été recouvrées ou payées au 1er janvier de l'année n et qui correspondent à la période comprise entre le 1er octobre de l'année n-1 et le 31 décembre de l'année n-1 inclus peuvent bénéficier des dispositions de l’article 202 quater du CGI.

III. Exercice d'une option

A. Établissement de l’option

180

Conformément au III de l'article 202 quater du CGI, l'application des dispositions de cet article est subordonnée à l'exercice d'une option établie sur papier libre en double exemplaire, qui doit être signée conjointement :

- par le contribuable, qui est, selon le cas, la personne physique devenue associée de la société ou une personne physique associée de la société transformée, absorbée ou scindée ou de la société qui a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;

- et par le représentant légal de la société qui recouvre les créances et acquitte les dettes (cf. **IV**).

190

Dès lors que les dispositions prévues à l'article 202 quater du CGI sont facultatives, l'option doit être exercée individuellement par chaque contribuable. Il existe donc autant de demandes d'option conjointes que d'associés demandant l'application de ces dispositions.

200

Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 du CGI et 8 ter du CGI (SCP notamment), il appartient à chacun des associés d'exercer l'option à raison de la part des créances acquises et de dépenses engagées correspondant à ses droits dans la société.

210

L'option exercée par un associé reste sans effet sur la situation des autres associés. A l'inverse, le fait qu'un ou plusieurs associés n'optent pas pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI ne prive pas les autres associés de la faculté d'exercer une telle option.

B. Contenu de l'option

220

La demande d'option doit comporter l'indication du montant et de la date d'acquisition des créances et d'engagement des dépenses pour lesquelles le report de l'imposition ou de la déduction est demandé, ainsi que, lorsqu'elle est exercée par l'associé d'une société, l'indication de la part de ces créances et de ces dépenses correspondant aux droits de l'associé qui a exercé l'option.

C. Déclaration de l'option

230

Le contribuable doit joindre sa demande d'option :

- en cas de cessation de l'exercice de l'activité professionnelle à titre individuel, à la déclaration des résultats (n° 2035) ou à la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) souscrites dans le délai de 60 jours mentionné au 1 de l'article 202 du CGI (la déclaration n° 2035 n'est pas exigée des contribuables qui relèvent du régime déclaratif spécial prévu à l'article 102 ter du CGI) ;

- lorsque l'activité professionnelle est exercée dans le cadre d'une société de personnes, à la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042) déposée par l'associé dans le délai de 60 jours mentionné au 1 de l'article 202 du CGI et faisant apparaître sa part dans les résultats de la société.

240

La société qui recouvre les créances et acquitte les dettes doit adresser sa demande d'option - ou ses demandes d'option en cas de pluralité d'associés demandant le bénéfice des dispositions de l'article 202 quater du CGI (cf. **III-A § 190**) - à la direction départementale des finances publiques dont elle dépend pour le dépôt de ses déclarations de résultats, dans un délai de 60 jours à compter de la date de l'événement qui justifie le dépôt de la demande (cf. **II-A § 110**).

D. Conséquences de l'option

250

L'option a pour conséquence de reporter la prise en compte des créances et des dettes dans le résultat imposable de la société qui les recouvre ou les acquitte (cf. **IV**).

260

Cela dit, certains associés peuvent ne pas exercer l'option pour l'application des dispositions de l' article 202 quater du CGI (voir III-A § 200). Cette prise en compte des créances et des dettes dans le résultat de la société ne concerne dans ce cas que la quote-part de leur montant correspondant aux droits des associés qui ont exercé l'option.

IV. Prise en compte par la société des créances acquises et des dépenses engagées

270

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 réalisation de l'événement justifiant l'exercice de cette option sont, conformément au II de cet article, prises en compte pour la détermination du résultat imposable de la société qui les recouvre ou les acquitte.

280

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 susvisée (cf. **II**) ;

- ou, lorsque le résultat de la société est déterminé en tenant compte des recettes encaissées et des dépenses payées selon les règles de droit commun des bénéfices non commerciaux prévues à l' article 93 du CGI, au titre de l'année de leur encaissement ou de leur paiement.

A. La société est soumise à l’impôt sur les sociétés

290

Les créances et les dettes :

- sont apportées à une SEL ou à toute autre société soumise à l’impôt sur les sociétés ;

- ou font partie du patrimoine d’une société de personnes (SCP notamment) qui a opté pour son assujettissement à l’impôt sur les sociétés ou s’est transformée en SEL.

300

Les créances acquises et les dépenses engagées sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable à l’impôt sur les sociétés au titre de l'exercice en cours au premier jour du mois qui suit la période de trois mois mentionnée au **II**.

310

En cas d’option d’une société de personnes pour son assujettissement à l’impôt sur les sociétés, il s’agit du premier exercice soumis à cet impôt qui est ouvert à la date d’option.

B. La société est soumise au régime fiscal des sociétés de personnes

320

Les créances et les dettes sont apportées à une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 du CGI et 8 ter du CGI (SCP notamment).

1. Le résultat de la société est déterminé selon les règles prévues à l'article 93 du CGI

330

Lorsque le résultat imposable de la société est déterminé selon les règles prévues à l'article 93 du CGI, c’est-à-dire en fonction des recettes encaissées et des dépenses payées, les créances et les dettes qui se rapportent à la période de trois mois mentionnée au **II** sont prises en compte, pour la détermination du résultat imposable de cette société, au titre de l'année de leur encaissement ou de leur paiement.

2. Le résultat de la société est déterminé selon les règles prévues à l'article 93 A du CGI

340

Lorsque la société bénéficiaire de l'apport des créances et des dettes a opté pour la détermination de son bénéfice non commercial, en faisant état des créances acquises et des dépenses engagées conformément à l'article 93 A du CGI, les créances et dettes qui se rapportent à la période de trois mois mentionnée au **II** sont prises en compte pour la détermination du résultat imposable de la société au titre de l'année civile en cours au premier jour du mois qui suit cette période.

V. Inscription des créances acquises au bilan de la société qui supporte l'imposition

350

L'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI est subordonnée à la condition que les créances acquises et les dépenses engagées au cours de la période de trois mois mentionnée au II § 90 soient inscrites au bilan de la société qui supporte l'imposition.

Cette obligation appelle les précisions suivantes.

A. La société est soumise à l'impôt sur les sociétés

360

Les sociétés qui sont passibles de l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme (SEL notamment), ou de leur option pour l'assujettissement à cet impôt (SCP notamment), ou de leur objet réel (sociétés exerçant une activité commerciale), doivent tenir une comptabilité selon les prescriptions des articles L123-12 et suivants du code de commerce. En particulier, elles doivent établir un bilan.

Les créances acquises et les dépenses engagées dont l'imposition est reportée en application de l' article 202 quater du CGI doivent être inscrites au bilan de la société qui supportera l'imposition.

370

Dans les cas de transformation, fusion ou scission, l'opération entraîne automatiquement la transmission des créances et des dettes dans le patrimoine de la société issue de la transformation, la société absorbante ou, en cas de scission, la société bénéficiaire des apports. Si cette société est soumise à l'impôt sur les sociétés, les créances et les dettes sont automatiquement inscrites à son bilan.

380

Par ailleurs, en cas d'option d'une société de personnes pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, la société doit, en application du III de l'article 202 ter du CGI, établir le bilan d'ouverture du premier exercice (ou de la première période d'imposition) au titre duquel le changement prend effet (cf. **BOI-BNC-CESS-10-20-I-C-2**).

Les créances et les dettes de la société sont inscrites dans ce bilan d'ouverture.

La condition d'inscription des créances et des dettes ne nécessite une démarche particulière de la société que dans le cas où une personne physique devient associé d'une SEL.

B. La société est soumise au régime fiscal des sociétés de personnes

390

Le bénéfice des sociétés qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés de plein droit ou sur option est déterminé selon le régime de la déclaration contrôlée des bénéfices non commerciaux.

400

L'article 99 du CGI prescrit aux contribuables soumis à ce régime la tenue d'un livre journal présentant le détail des recettes et des dépenses professionnelles et d'un registre des immobilisations (cf. **BOI-BNC-DECLA-10-20-I et II**).

410

Aucune disposition fiscale n'impose aux intéressés la tenue d'une comptabilité commerciale et notamment l'établissement d'un bilan.

420

Compte tenu de ces particularités, il est admis, pour l'application des dispositions de l'article 202 quater du CGI, que les sociétés mentionnées au **V-B § 390 et 400** inscrivent sur papier libre le montant global des créances acquises et des dépenses engagées dont la prise en compte est reportée (cf. **IV**). Ce document doit être conservé par la société en cas de contrôle.