

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-PVMV-40-20-20-10-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 18/11/2013

BIC – Plus-values et moins-values- Exonération des plus-values professionnelles réalisés lors du départ à la retraite du cédant - Conditions tenant de l'exploitant

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Plus-values et moins-values

Titre 4 : Régimes particuliers

Chapitre 2 : Plus et moins-values réalisées en fin d'exploitation

Section 2 : Exonération des plus-values professionnelles réalisées lors du départ à la retraite du cédant

Sous-section 1 : Conditions tenant à l'exploitant

Sommaire :

I. Conditions relatives à l'activité

A. Une activité de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole

1. Une activité commerciale, industrielle ou artisanale

2. Une activité libérale

3. Une activité agricole

B. L'activité doit avoir été exercée pendant un délai minimum de cinq ans

1. Point de départ du délai de cinq ans

a. Cession d'une entreprise individuelle

1° Principes

2° Modalités d'application

a° Exercice à titre individuel dans plusieurs fonds, établissements ou exploitations

b° Exercice à titre individuel précédé de l'exercice au sein d'une société

c° Situation des conjoints

b. Cession de droits ou parts ayant le caractère d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession

2. Terme du délai de cinq ans

II. L'exonération est réservée aux cessions à titre onéreux

Le bénéfice de l'exonération est subordonné à plusieurs conditions cumulatives tenant à l'activité, à la nature de la cession et des éléments cédés, au départ à la retraite du cédant et à l'absence de liens entre le cédant et le cessionnaire.

I. Conditions relatives à l'activité

1

L'activité cédée doit :

- être de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole ;
- avoir été exercée pendant un délai minimum de cinq ans.

A. Une activité de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole

1. Une activité commerciale, industrielle ou artisanale

10

Il s'agit des activités dont les revenus sont imposables en tant que bénéfices industriels et commerciaux.

Sur la nature des activités imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, cf. [BOI-BIC-CHAMP](#).

2. Une activité libérale

20

Sont qualifiées de professions libérales, les professions dans lesquelles l'activité intellectuelle joue le principal rôle et qui consistent en la pratique personnelle d'une science ou d'un art. Peuvent également bénéficier du dispositif prévu à l'[article 151 septies A du CGI](#) les titulaires de charges et offices non commerciaux (cf. [BOI-BNC-CHAMP-10-10-10](#)).

3. Une activité agricole

30

Il s'agit des activités dont les revenus sont imposables en tant que bénéfices agricoles.

Sur la nature des activités imposables dans la catégorie des bénéfices agricoles, cf. [BOI-BA-CHAMP-10](#).

B. L'activité doit avoir été exercée pendant un délai minimum de cinq ans

40

L'exonération prévue à l'[article 151 septies A du CGI](#) est subordonnée à la condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans. Le délai de cinq ans court à compter de la date du début de l'exercice effectif de l'activité et s'achève à la date de la cession à titre onéreux de l'entreprise individuelle ou de l'intégralité des droits de la société dans laquelle l'associé exerçait son activité professionnelle.

1. Point de départ du délai de cinq ans

50

Il convient de distinguer selon que la cession porte sur :

- une entreprise individuelle ;
- des droits ou parts détenus par les associés de sociétés ou de groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes qui y exercent leur activité professionnelle au sens du [I de l'article 151 nonies du CGI](#).

a. Cession d'une entreprise individuelle

1° Principes

60

Le délai de cinq ans prévu à l'[article 151 septies A du CGI](#) est alors décompté à partir du début effectif d'activité, lequel s'entend en principe de la date de création ou d'acquisition de l'entreprise individuelle, de l'établissement artisanal, de la clientèle libérale ou de l'exploitation agricole.

Le délai s'apprécie activité par activité. Seule est prise en compte la période au cours de laquelle est effectivement exploitée l'entreprise individuelle.

Pour les précisions sur la notion d'entreprise individuelle il convient de se reporter au nos 20 du [BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20](#).

En cas de changement d'activité les durées d'activité ne peuvent pas être cumulées pour l'appréciation du délai de cinq ans.

2° Modalités d'application

a° Exercice à titre individuel dans plusieurs fonds, établissements ou exploitations

Exercice de la même activité.

70

Lorsque la même activité est exercée au sein de plusieurs fonds, établissements ou exploitations, que ce soit successivement ou conjointement, les délais d'exploitation des différents fonds, établissements ou exploitations sont cumulés pour l'appréciation du délai de cinq ans prévu pour l'application de l'[article 151 septies A du CGI](#).

80

Exemple : Un ancien restaurateur a acquis un fonds de boulangerie le 10 janvier N puis a acquis deux autres fonds de boulangerie, respectivement les 1er février N+3 et 31 décembre N+3. Son exercice comptable coïncide avec l'année civile.

Le 31 octobre N+6, il cède le fonds qu'il a acquis le 31 décembre N+3 peu avant de partir à la retraite. La condition de délai est satisfaite.

Exercice d'activités différentes.

90

Lorsque le contribuable exerce des activités professionnelles différentes au sein de fonds, établissements ou exploitations distincts, la durée d'activité s'apprécie séparément au sein de chaque fonds, établissement ou exploitation, pris isolément.

100

Exemple : Le boulanger mentionné au n° 80 décide d'exploiter, parallèlement à ses trois boulangeries, une épicerie fine qu'il acquiert le 30 juin N+5. Le 31 octobre N+6, il cède cette épicerie. La condition de délai n'est pas satisfaite.

110

Il est précisé que les activités distinctes par nature mais exercées au sein du même fonds ou établissement sont réputées constituer une seule et même activité pour le décompte du délai de cinq ans dès lors qu'elles relèvent de la même catégorie d'imposition.

120

Exemples : activités de culture de terres et d'élevage de bétail exercées au sein de la même exploitation agricole, activités de bar et de restaurant exercées au sein du même établissement.

b° Exercice à titre individuel précédé de l'exercice au sein d'une société

130

Lorsque le contribuable a exercé successivement au sein d'une société, relevant du régime des sociétés de personnes, puis à titre individuel, les durées d'exploitation peuvent se cumuler lorsque l'activité exercée est la même et qu'il l'a exercée à titre professionnel dans la société dans les conditions prévues au [I de l'article 151 nonies du CGI](#). En revanche, il n'est pas possible de cumuler les durées d'exploitation lorsque le contribuable a exercé au sein d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés puis à titre individuel ou dans le cadre d'une société de personnes.

c° Situation des conjoints

140

Pour l'application de l'[article 151 septies A du CGI](#), et notamment la computation du délai de cinq ans, il convient d'apprécier les conditions requises séparément pour chacun des époux ou, à l'inverse, globalement au niveau du couple, en fonction du régime matrimonial qui les unit et des conditions effectives d'exploitation de la ou des entreprises.

150

1er cas : Les époux sont mariés sous le régime de la communauté de biens.

Dans ce cas, les époux sont présumés exploiter une seule et même entreprise. Le délai quinquennal s'apprécie alors à compter du début d'exploitation effectif par l'un des époux.

Exemple : M. et Mme X ont exploité ensemble un restaurant à compter de leur mariage le 1er janvier N+3. M. X exploitait seul auparavant le restaurant depuis l'année N et Mme X était alors sa salariée. M. et Mme X vendent leur restaurant le 30 juin N+6 avant leur départ à la retraite : ils

peuvent bénéficier des dispositions de l'article 151 septies A du CGI dès lors que le délai de 5 ans a été respecté (N – juin N+6).

En revanche, lorsqu'il ressort de l'examen des conditions réelles d'exploitation, qu'en dépit du régime matrimonial, chacun des époux exploite une entreprise distincte, les conditions prévues à l'[article 151 septies A du CGI](#) s'apprécient de manière séparée au niveau de chacun des époux.

Il en est ainsi à l'issue de l'examen d'indices qui, ensemble, permettent de caractériser une entreprise distincte.

Ces indices sont, notamment, les suivants :

- chacun des époux gère son exploitation avec des biens qui lui appartiennent en propre ;
- les exploitations sont gérées de manière autonome (les comptes bancaires, les comptabilités, les personnels salariés, les moyens d'exploitation mis en œuvre, les clientèles,.... sont distincts) ;
- les époux sont inscrits au registre du commerce ou au répertoire des métiers en leur nom propre et, le cas échéant, sous des professions différentes ;
- les fonds agricoles ont fait l'objet de déclaration distincte auprès du centre de formalités des entreprises ;
- les époux produisent des déclarations fiscales professionnelles (impôt sur les bénéfices, TVA,...) distinctes...

160

2ème cas : Les époux sont mariés sous un régime de séparation des biens.

Dans ce cas, chacun des époux est réputé exploiter sa propre entreprise et le délai de cinq ans s'apprécie alors distinctement pour chaque entreprise. Il en va autrement uniquement lorsque les époux procédaient à l'exploitation de l'entreprise dans le cadre d'une société créée de fait.

Remarque : bien évidemment, pour l'application de l'[article 151 septies A du CGI](#), il est supposé que la société créée de fait n'est alors pas soumise à l'impôt sur les sociétés

Pour mémoire, et conformément à une jurisprudence constante du Conseil d'État, l'existence d'une société créée de fait suppose la réunion de trois conditions :

- la réalisation d'apports en capital ou en industrie ;
- la participation de chacun des membres à la gestion effective de l'entreprise, c'est-à-dire aux fonctions de direction ou de contrôle, et le pouvoir d'engager l'entreprise vis-à-vis des tiers ;
- le partage entre les membres des résultats bénéficiaires ou déficitaires de l'entreprise.

Cf. [BOI-BIC-CHAMP-70-20-60](#).

b. Cession de droits ou parts ayant le caractère d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession

170

Pour les associés qui exercent leur activité professionnelle dans une société soumise au régime des sociétés de personnes au sens du [I de l'article 151 nonies du CGI](#), le délai de cinq ans prévu à l'[article 151 septies A du CGI](#) est décompté à partir du début de l'exercice de l'activité professionnelle

dans la société ou le groupement soumis à l'impôt sur le revenu. Le début de l'activité correspond donc en général à la date de souscription ou d'acquisition des droits ou parts de la société ou du groupement qui sont cédés.

Dans l'hypothèse où le contribuable a antérieurement exercé au sein de plusieurs sociétés, ou groupements, ou à titre individuel, il n'est tenu compte que de la durée de l'activité exercée dans le cadre de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont cédés, hormis le cas où l'associé a apporté son activité individuelle à une société relevant du régime des sociétés de personnes dans les conditions prévues à l'[article 151 octies du CGI](#).

180

Exemple : M. Y, avocat, exerce sa profession au sein d'une société civile professionnelle « YBC », créée le 1er juin N-10 et n'ayant jamais opté pour l'impôt sur les sociétés. Avant de devenir associé de la SCP YBC, M. Y a exercé auparavant son activité d'avocat à titre individuel. M. Y cède des parts de la SCP YBC le 1er juin N+6 et part à la retraite peu de temps après.

Première hypothèse : M. Y fait partie des associés fondateurs de la SCP YBC. Les parts étant au bilan professionnel de M. Y depuis le 1er janvier N-10, la condition d'exercice de l'activité pendant cinq ans est satisfaite, y compris lorsque les parts YBC cédées ont été acquises depuis moins de cinq ans (à l'occasion du retrait d'un autre associé par exemple).

Deuxième hypothèse : M. Y a acquis les parts de la SCP le 30 juin N+2. La condition d'exercice de l'activité pendant cinq ans n'est pas satisfaite.

Troisième hypothèse : M. Y a apporté son activité à la SCP YBC dans les conditions prévues à l'[article 151 octies du CGI](#) le 31 mai N+2. La cession des parts reçues en rémunération de l'apport est éligible à l'exonération des plus-values pour autant que M. Y ait exercé auparavant son activité à titre individuel depuis le 30 mai N+1.

2. Terme du délai de cinq ans

190

Le délai quinquennal trouve son terme à la date de réalisation de la cession à titre onéreux, c'est-à-dire en principe lorsque la vente est juridiquement caractérisée entre les parties. La vente est réputée intervenir lorsque l'accord est intervenu entre les parties sur la chose et sur le prix, même si ce prix n'est payable qu'ultérieurement.

Pour un apport en société, il s'agit de la date à laquelle l'opération a été réalisée d'un point de vue juridique, indépendamment de la date d'effet qui a pu lui être donnée par les parties.

En cas d'apport à une société nouvellement constituée, la date à retenir est la date d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés si elle est postérieure à celle de réalisation de l'apport.

II. L'exonération est réservée aux cessions à titre onéreux

200

L'opération doit nécessairement revêtir la forme d'une cession à titre onéreux. Il s'agit, en pratique et pour l'essentiel, des ventes ou des apports en société.

Remarque : il convient de noter que l'hypothèse d'un apport devrait s'avérer assez rare en pratique pour l'application du présent dispositif compte tenu de l'interdiction pour le cédant de détenir plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise bénéficiaire.

Sont donc exclues du bénéfice de la mesure les opérations sans contrepartie, comme les donations ou les retraits d'actif notamment.

210

Les rachats ou annulations des droits ou parts par la société ou le groupement qui les a émis entrent dans le champ du présent dispositif.

Cependant, il est rappelé que, conformément à une jurisprudence constante du Conseil d'État, le rachat des droits d'un associé d'une société de personnes constitue nécessairement une transaction entre associés qui reste par elle-même sans incidence sur le résultat imposable de la société (Conseil d'État, 26 mars 1982, n° 21986). Ainsi, ne constituent pas des charges déductibles les sommes versées et les éventuels intérêts financiers supportés par la société pour le rachat des parts qu'elle a elle-même émises.