



**COLLECTION LE PLUS - LA CESSATION
DE L'ACTIVITÉ DU PROFESSIONNEL
LIBÉRAL**



ASSOCIATION AGRÉÉE DES
PROFESSIONS LIBÉRALES
DU BASSIN DE L'ADOUR

2019

Table des matières

▶ Les situations de cessation d'activité	p.4
▶ Introduction	p.4
▶ Définition de la cessation d'activité	p.4
▶ Les formalités administratives à respecter	p.5
▶ La déclaration de radiation	p.5
▶ Les déclarations auprès de l'autorité fiscale	p.6
▶ Les déclarations auprès des organismes sociaux	p.6
▶ Les conséquences fiscales	p.8
▶ Introduction	p.8
▶ Les conséquences en matière d'impôt sur le revenu	p.8
▶ Les modalités de détermination des bénéfices imposables	p.8
▶ Le principe de l'imposition immédiate	p.9
▶ Les plus-values professionnelles	p.9
▶ Les obligations déclaratives	p.10
▶ Les dérogations en cas de restructurations d'activités libérales	p.10
▶ Report d'imposition de certaines créances acquises	p.10
▶ Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises	p.11
▶ Articulation du report d'imposition et du fractionnement	p.12
▶ Précision relative aux avocats	p.13
▶ Les régimes de faveur en matière de plus-values	p.13
▶ Les exonérations totales ou partielles	p.13
▶ L'exonération en fonction des recettes pour les « petites entreprises » (CGI, art. 151 septies)	p.13
▶ Exonération des plus-values réalisées lors de la cession d'une branche complète d'activité (CGI, art. 238 quinquies)	p.15
▶ Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (CGI, art. 41)	p.18
▶ Cession d'entreprise ou de parts sociales dans le cadre d'un départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A)	p.19
▶ Les sursis et reports d'imposition	p.23
▶ Les cas de sursis ou reports d'imposition	p.23
▶ Le report d'imposition en cas d'apport à une société de personnes d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies)	p.23
▶ Les conséquences en matière d'autres impositions	p.25
▶ La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	p.25
▶ La contribution économique territoriale (CET)	p.26
▶ La taxe sur les salaires	p.26
▶ L'impôt sur la fortune immobilière (IFI)	p.27
▶ Le retrait d'un associé d'une société soumise à l'impôt sur le revenu en cours d'exercice	p.27

▶ Les conséquences sociales	p.29
▶ Introduction	p.29
▶ Obligations déclaratives et radiation	p.29
▶ Déclarations	p.29
▶ Date de radiation	p.30
▶ Obligations liées à l'emploi de salariés	p.32
▶ Licenciement économique des salariés	p.32
▶ Information des salariés en cas de vente de l'entreprise	p.32
▶ Conséquences sur les cotisations, les prestations et les aides sociales	p.33
▶ Cotisations sociales	p.33
▶ Prestations sociales	p.34
▶ Aides au départ	p.34
▶ Quelques pistes de réflexions	p.36
▶ Sur le plan fiscal	p.36
▶ La gestion des déficits d'une activité BNC professionnelle	p.36
▶ Gestion des moins-values	p.36
▶ Cas du local professionnel inscrit à l'actif	p.37
▶ Sur le plan social	p.38
▶ Conclusion	p.38

Les situations de cessation d'activité

Date de publication : 25 avr. 2019

I. - Introduction

1 - La cessation d'activité d'une entreprise individuelle peut avoir de multiples raisons. Elle peut être voulue ou subie. Certaines de ses raisons ont le point commun d'être un acte volontaire de l'entrepreneur individuel. On parlera alors de cessation d'activité volontaire. La présente brochure s'attachera uniquement à la fin de l'activité libérale définitive et volontaire du professionnel libéral exerçant à titre individuel ou dans le cadre d'une société soumise à l'impôt sur le revenu. Sont donc notamment exclus les cas de cessation de paiements.

La fin d'activité entraîne des conséquences importantes tant sur le plan fiscal que sur le plan social. Nous verrons tout d'abord les conséquences fiscales, puis les conséquences sociales et enfin quelques pistes de réflexion permettant d'optimiser ou de réduire ces conséquences.

II. - Définition de la cessation d'activité

2 - La cessation d'activité correspond soit à l'arrêt de l'activité avec cession ou non de la clientèle et de l'outil de travail. L'arrêt peut être volontaire (retraite, passage en activité salariée, etc.) ou involontaire (décès, incapacité totale définitive, cessation de paiements). La cessation d'activité peut également être liée au changement de la nature de l'activité ou de son mode d'exercice (BOI-BNC-CESS-10-10, 28 avril 2018).

3 - Cas de cessation - Lorsque l'activité non commerciale est exercée dans le cadre d'une entreprise individuelle, constituent une cessation d'activité :

- la cession de clientèle suivie d'un changement de nature d'activité (exemple du médecin généraliste qui exerçait cette activité dans le Finistère et qui ouvre dans le Vaucluse un cabinet de médecin spécialiste) ;
- la réinstallation dans le cadre d'une d'activité de nature différente à la précédente (CE, 30 avril 1986, n° 42397) ;
- la cessation de la seule activité non commerciale pour les contribuables exerçant simultanément une activité relevant des BNC et une activité relevant d'une autre catégorie d'imposition ;
- l'apport à une société dotée d'une personnalité juridique propre, distincte de celle de ses membres, de l'ensemble de l'activité non commerciale exercée à titre individuel, d'une charge, d'un office ou d'une clientèle (CE, 3 juin 2013, n° 356868, Courchinoux et Cafaro).

4 - Cas de cessation en présence d'une société - Lorsque l'activité non commerciale est exercée via une société, sont assimilables à une cessation d'activité les cas de dissolution (quelle qu'en soit la cause), le changement de régime fiscal ou d'activité. Tel est le cas notamment de :

- la transformation d'une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu (« IR ») (CGI, art. 8 et 8 ter), en une société soumise à l'impôt sur les sociétés ;
- la fusion ou scission de sociétés de personnes soumise à l'IR car la dissolution d'une société est, quelle que soit sa cause, assimilée à une cessation d'activité (ces opérations entraînant, pour la société absorbée ou scindée, les conséquences fiscales d'une dissolution).

5 - Cas ne constituant pas une cessation - À l'inverse, les hypothèses suivantes ne constituent pas une cessation d'activité :

- le simple transfert du lieu d'activité ;
- la suspension provisoire d'un membre de profession libérale par son Ordre, la cessation d'activité supposant que le contribuable n'entende pas poursuivre son activité (retraite, apport en société d'une activité individuelle) ou soit mis dans l'impossibilité définitive de l'exercer (radiation définitive, incapacité définitive) ;
- la réinstallation sans modification de la nature de l'activité, c'est-à-dire la cession par un contribuable de sa clientèle suivie presque aussitôt par une réinstallation dans la même ville ou une autre localité sans apporter aucun changement à la nature de son activité (BOI-BNC-CES-10-10, 28 avril 2018 n° 140) ;
- la mise en location-gérance d'une clientèle libérale pour une durée déterminée ;
- la mise en location d'une clientèle libérale laquelle s'analyse comme la poursuite de l'activité libérale sous une autre forme ;
- l'apport en jouissance d'un cabinet d'expertise comptable à une SARL pour une durée déterminée de 25 ans car il n'y a pas transfert de propriété.

III. - Les formalités administratives à respecter

6 - Le professionnel libéral qui cesse son activité a de nombreuses démarches de déclaration à effectuer afin que sa cessation d'activité soit effective. Les formalités de cessation d'activité volontaire sont différentes de celles à accomplir en cas de cessation des paiements.

La cessation d'activité se caractérise par un abandon de l'ensemble des activités de l'entreprise. Il faut alors procéder à la fermeture définitive de l'entreprise. Trois étapes doivent être respectées :

- la déclaration de radiation : il convient de déposer au CFE (centre de formalité des entreprises) une déclaration de radiation indiquant la date de la cessation d'activité ;
- la déclaration auprès de l'administration fiscale pour l'impôt sur le revenu, pour la TVA, pour la taxe sur les salaires et pour la contribution économique territoriale ;
- la déclaration auprès des organismes sociaux pour les cotisations d'assurance maladie, pour les cotisations d'allocations familiales et pour les cotisations d'assurance vieillesse.

A. - La déclaration de radiation

7 - Étant donné que le CFE constitue votre interlocuteur pour tous les changements relatifs à votre profession libérale, c'est donc lui qui vous accompagnera dans vos démarches administratives en cas de cessation de votre activité libérale.

Il convient de déposer au CFE une déclaration de radiation indiquant la date de la cessation d'activité. Le délai pour déposer ce document est d'un mois à partir de la date d'arrêt de l'activité. Pour faire cette déclaration deux solutions sont possibles :

- faire la formalité en ligne sur le site du CFE relevant de l'entrepreneur individuel,
- ou télécharger le formulaire de cessation d'activité et l'envoyer à votre CFE (ces formulaires sont téléchargeables sur le site du Service Public ou sur le site du CFE).

En pratique, vous informerez votre CFE en remplissant l'imprimé P4 PL (déclaration P4 P1 pour les professions libérales) pour les personnes physiques ou imprimé M4 pour les personnes morales. Le formulaire à utiliser dépend du statut juridique de l'entreprise individuelle.

Cette déclaration doit être déposée au CFE dans les 30 jours suivant la cessation d'activité. Elle sert à indiquer l'ensemble des renseignements nécessaires à la prise en compte de votre cessation. Une notice explicative vous est remise pour vous en faciliter la rédaction.

Votre entreprise individuelle sera alors radiée du Registre du commerce et des sociétés (RCS) ou du Répertoire des métiers (RM), selon votre activité. Le CFE se charge aussi d'informer toutes les

caisses sociales et l'administration des impôts. Il est tout de même recommandé de faire en parallèle des courriers aux impôts et aux caisses pour la clôture des comptes et pour le paiement des sommes dues.

Important

Le CFE ne prévient pas votre association agréée. Il vous faut donc aviser celle-ci de votre cessation d'activité.

B. - Les déclarations auprès de l'autorité fiscale

8 - Impôt sur le revenu - Lorsqu'il est procédé à la cessation d'une activité, il faut déclarer les derniers bénéfices, c'est-à-dire tous les bénéfices qui n'ont pas été déclarés lors de la dernière déclaration d'impôt. La cessation d'activité entraîne l'imposition immédiate des bénéfices réalisés depuis le dernier exercice clos, des bénéfices en sursis d'imposition (provisions constituées avant la cessation, plus-values dont l'imposition avait été différée) et des plus-values réalisées sur la vente des immobilisations.

La déclaration des résultats, imposés d'après le régime du bénéfice réel normal ou simplifié doit être déposée dans les 60 jours suivant la cessation sur l'imprimé n° 2035 pour les professions libérales.

9 - TVA - Au moment de la cessation d'activité le solde du compte de TVA doit être déclaré. Le service des impôts procédera au remboursement de la différence, s'il y a lieu. La déclaration de cessation au service des impôts doit être faite dans un délai dépendant de votre régime fiscal (30 jours pour le régime réel normal, et 60 jours le réel simplifié).

10 - Taxe sur les salaires - En cas de cession ou de cessation d'activité, en tant qu'employeur, vous êtes tenu de souscrire dans les 60 jours, et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante, la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires.

11 - Contribution économique territoriale (CET) - Pour la cotisation foncière des entreprises (CFE), la date de cessation va conditionner les modalités d'imposition :

- si l'activité est cessée au 31 décembre, la totalité de la cotisation due pour l'année de cessation doit être payée ;
- si la cessation de l'activité intervient en cours d'année, il est possible de demander au service des impôts des entreprises (SIE) une réduction de la cotisation au prorata du temps d'activité. La régularisation s'opère par voie de réclamation contentieuse envoyée par courrier recommandé.

Pour la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), la déclaration de la valeur ajoutée et des effectifs salariés et la déclaration de liquidation et de régularisation doivent être adressées dans les 60 jours suivant la cessation.

C. - Les déclarations auprès des organismes sociaux

12 - En principe, les démarches auprès des organismes sociaux sont effectuées par l'intermédiaire du CFE, qui leur transmet la demande de radiation. Il est cependant prudent d'informer parallèlement les caisses concernées.

13 - Cotisations d'assurance maladie - Il est inutile d'effectuer une demande de radiation auprès de votre caisse d'assurance sociale, c'est-à-dire le RSI pour le travailleur indépendant qui cesse une activité libérale. C'est le CFE, auprès duquel la cessation d'activité a été déclarée, qui transmet l'information au RSI. Vous recevrez dans les 30 jours une notification de radiation vous indiquant la

situation de votre compte (débiteur ou créateur). La procédure de radiation s'engage automatiquement à la date de la cessation d'activité. Vous disposez de 90 jours pour déclarer vos revenus pour l'année de cessation et l'année précédente. Vos cotisations d'assurance maladie-maternité, d'allocations familiales et retraite de base font l'objet d'une régularisation, avec avis de paiement. Le régime auquel vous adhérez continue à vous couvrir dans les mêmes conditions pendant un an. Au-delà de cette période, vous pourrez :

- soit être couvert au titre d'un autre régime (salarié ou retraite),
- soit souscrire une assurance volontaire personnelle auprès de la sécurité sociale.

Remarque

Si vous avez bénéficié d'un report ou d'un étalement de ses cotisations, ces cotisations doivent être réglées dans les 60 jours.

14 - Cotisations d'allocations familiales - Vous devez également aviser l'URSSAF de la cessation de votre activité. Le trimestre au cours duquel se situe la cessation d'activité est intégralement dû. Par exemple, si l'activité s'arrête au mois de mars vous devrez payer les cotisations des mois de janvier, février et mars. En revanche, vous serez dispensé pour les trimestres suivants des cotisations provisionnelles. Le versement de ces cotisations devra s'effectuer dans un délai de 30 jours à compter de la cessation.

Pour la régularisation des cotisations provisionnelles, vous devrez envoyer vos déclarations de revenus des deux années qui suivent votre cessation d'activité. Cette régularisation sera établie le 1er janvier de chaque année par l'URSSAF.

15 - Cotisations d'assurance vieillesse - Vous devrez procéder à votre radiation au régime d'assurance vieillesse dont vous dépendez. Pour les professions libérales, la cotisation est calculée jusqu'au dernier jour du trimestre qui suit la date de la cessation d'activité (pour une cessation ayant lieu le 15 janvier, la cotisation est due jusqu'au 30 juin).

Les conséquences fiscales

Date de publication : 25 avr. 2019

I. - Introduction

1 - En cas de cession ou de cessation d'une activité non commerciale, il est prévu l'imposition immédiate, à la date de cet évènement, des revenus non commerciaux. Toutefois, ce principe d'imposition immédiate peut être atténué sur option.

Dans le cas d'un professionnel exerçant son activité au sein d'une société de personnes soumises à l'impôt sur le revenu et qui se retire en cours d'exercice, ces règles sont inversées.

2 - Obligations déclaratives - Sur le plan fiscal, la cessation d'activité entraîne l'obligation de procéder :

- à une déclaration des bénéfices de l'entreprise non encore taxés, au service des impôts des entreprises, dans un délai de 60 jours, accompagnée d'un résumé du compte de résultat et de la déclaration du chiffre d'affaires de la dernière période d'activité ;
- à une dernière déclaration de TVA, dans un délai de 30 jours pour les entreprises relevant du régime réel normal ou 60 jours pour celles relevant du régime réel simplifié.

II. - Les conséquences en matière d'impôt sur le revenu

3 - Les modalités d'imposition dans les cas de cessation d'une profession non commerciale sont fixées par les dispositions des articles 202 à 204 du code général des impôts (CGI). Ces règles s'appliquent en cas de cessation à titre individuel d'une profession non commerciale qui peut résulter de la cessation pure et simple de l'activité ou d'un changement dans le mode d'exercice de cette activité ou du décès de l'exploitant. Dans ces situations, l'impôt sur le revenu est immédiatement établi à raison des bénéfices professionnels, y compris les créances acquises et non encore recouvrées, qui n'ont pas été imposées. Corrélativement, les dépenses engagées et non encore payées sont prises en compte. L'imposition immédiate des bénéfices réalisés jusqu'au jour de la cessation ou du décès sera établie à votre nom (ou celui des époux ou des partenaires liés par un PACS si vous êtes soumis à une imposition commune).

A. - Les modalités de détermination des bénéfices imposables

4 - En pratique, le résultat fiscal BNC est le plus souvent déterminé en retenant les seules recettes encaissées et les dépenses payées (méthode « encaissements/décaissements » ou « recettes/dépenses ») ou, selon option de votre part, en mode créances/dettes (tenant compte des créances acquises et dépenses engagées).

Lors de la cessation d'activité il est obligatoirement établi une déclaration n° 2035 en incluant dans le résultat de la période du 1er janvier de l'année de cessation au jour de la cessation :

- les créances acquises bien que non encaissées à la date de cessation (il s'agit des factures clients restant dues à la date de cessation) et les charges à payer (dépenses liées à l'activité mais décaissées après la date d'arrêt d'activité) ;
- les bénéfices en sursis d'imposition (provisions éventuellement constituées avant la cessation, plus-values dont l'imposition avait été différée) ;
- les plus et moins-values réalisées à l'occasion de la cessation d'activité sur la vente des immobilisations.

La cessation de l'activité entraîne l'imposition immédiate établie sur la base de cette déclaration. Cette imposition est provisoire. En effet, le montant d'impôt réclamé au moment de la cessation vient ensuite en déduction de l'impôt sur le revenu calculé sur l'ensemble des revenus perçus au cours de l'année de cessation.

1° Le principe de l'imposition immédiate

5 - Cas général des entreprises individuelles - Lorsque le titulaire des revenus non commerciaux cesse l'exercice de son activité (cession, donation, arrêt volontaire ou décès, y compris lorsque les héritiers poursuivent l'exploitation), les bénéfices réalisés jusqu'au jour de la cessation sont imposés immédiatement. L'imposition frappe donc les bénéfices réalisés jusqu'à la date de la cessation y compris, par dérogation, les créances acquises et non recouvrées déduction faites des dépenses engagées. L'imposition frappe aussi, le cas échéant, les plus-values et moins-values professionnelles.

6 - Cas particulier des sociétés optant à l'impôt sur les sociétés - Lorsque les sociétés de personnes dont les résultats sont imposés au nom des associés dans la catégorie des BNC optent pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés (« IS »), la société et les associés sont imposables, en principe, à la date de l'option, sur :

- les résultats d'exploitation non encore soumis à l'impôt, y compris les créances acquises et non encore recouvrées (avec déduction corrélative des dépenses engagées) ;
- les bénéfices en sursis d'imposition ;
- les plus-values latentes incluses dans l'actif social.

Important

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 2 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 (CGI, art. 202 ter, I, al. 2 ; BOI-BIC-CESS-30-20, 10 juill. 2013, n° 210 et s.).

2° Les plus-values professionnelles

7 - Le BNC tient compte des plus-values et moins-values provenant :

- de la réalisation d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession ;
- des cessions de charges et d'offices ainsi que des indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle ;
- et, lorsqu'un contribuable exerce son activité dans le cadre d'une société soumise à l'impôt sur le revenu, de la cession des droits qu'il détient dans cette société.

Important

Les règles applicables en matière de plus-values et moins-values aux titulaires de BNC sont les mêmes que celles prévues pour les titulaires de BIC.

8 - Détermination des plus-values - Les plus-values professionnelles sont constituées par la différence entre le prix de cession (ou la valeur vénale de retrait d'actif) et la valeur nette

comptable du bien immobilisé concerné. Une distinction est effectuée entre les plus-values (ou moins-values) à long terme et les plus-values (ou moins-values) à court terme. La distinction entre le régime du long terme et le régime du court terme s'opère selon les règles suivantes :

- pour les éléments de l'actif professionnel non amortissables, les plus-values (ou moins-values) sont réputées être à court terme dès lors que leur cession intervient dans les deux ans de leur inscription au registre des immobilisations. Les plus-values sont dites à long terme dans les autres cas.
- pour les éléments immobilisés amortissables, la plus-value ou la moins-value résultant de la cession est en principe réputée à court terme. Elle est imposable au taux de droit commun, quelle que soit la durée de détention du bien cédé. Toutefois, si le bien était détenu depuis plus de 2 ans, la partie de la plus-value qui est supérieure au montant des amortissements pratiqués est réputée être à long terme et est imposée par conséquent au taux global de 30 %.

9 - Régime - Les plus-values (ou moins-values) à court terme sont constitutives du résultat fiscal soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu alors que le montant net des plus-values à long terme de l'exercice fait l'objet d'une imposition séparée à un taux proportionnel de 12,8 % pour les cessions réalisées à compter du 1er janvier 2017 (CGI, art. 39 quinquies, I, 2), majorée des prélèvements sociaux de 17,2 %, soit une imposition globale de 30 %.

Les plus-values nettes à court terme sont soumises au barème progressif de l'IR, sous réserve de l'application du régime d'étalement sur 3 ans. Les plus-values nettes à long terme sont imposées au taux réduit dans la catégorie des BNC.

Les moins-values nettes à court terme constituent un déficit imputable dans les conditions de droit commun. Les moins-values nettes à long terme sont imputées sur les plus-values nettes à long terme réalisées au cours des 10 exercices suivants celui au cours duquel la moins-value nette a été subie.

Les moins-values à long terme subies au cours de l'année de la réalisation de cet événement ou des 10 années antérieures peuvent être déduites des bénéfices de l'année de la cession ou de la cessation pour une fraction de leur montant qui est fonction du rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme et le taux normal de l'IS (CGI, art. 39 quinquies ; BOIC-BNC-BASE-30-30-20-60, 1er avril 2015, § 60 à 80).

3° Les obligations déclaratives

10 - Vous devez donc informer l'administration de la cessation d'activité et de sa date d'effet et déposer sa déclaration de résultat, auprès du service des impôts. Les déclarations de cessation d'activité doivent être produites dans un délai de 60 jours (délai non franc) à compter du jour de la cessation effective ; ou, pour les cessations d'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.

B. - Les dérogations en cas de restructurations d'activités libérales

11 - Les effets du principe d'imposition immédiate peuvent être limités en cas d'opérations de restructuration ou de transformation d'une activité libérale.

1° Report d'imposition de certaines créances acquises

12 - Principe - L'imposition des créances acquises et la déduction des dépenses engagées, au titre de la période de 3 mois qui précède le changement du mode juridique ou fiscal d'exploitation

peuvent, sous certaines conditions et sur option, être reportées au nom de la société qui les recouvre ou les acquitte, à condition que les créances et les dettes soient inscrites au bilan de cette société (CGI, art. 202 quater). Cette prise en compte doit se faire au titre de l'exercice en cours au 1^{er} jour du mois suivant la période de 3 mois. Sont susceptibles d'être visés :

- l'apport d'une activité professionnelle non commerciale à une société de personnes ou une SEL ;
- la transformation d'une société de personnes en SEL ;
- la fusion ou scission d'une société de personnes au profit d'une autre société de personnes ou d'une SEL ;
- la fusion ou scission d'une SCP visée à l'article 151 octies A du CGI ;
- l'option pour l'IS.

L'apporteur ou l'associé de la nouvelle société doit poursuivre l'exercice de son activité dans la société bénéficiaire de l'apport ou transformée.

Sont exclus du dispositif les opérations d'apport partiel d'actif ainsi que les cas où le bénéfice de la personne physique qui devient associé d'une société, ou de la société qui fait l'objet d'une transformation ou qui est absorbée ou scindée ou qui opte pour son assujettissement à l'IS, est déterminé selon les règles des créances acquises.

13 - Option - L'option doit être établie sur papier libre (en double exemplaire) :

- signée conjointement par le contribuable et le représentant légal de la société qui recouvre les créances et acquitte les dettes ;
- précisant le montant et la date d'acquisition des créances et d'engagement des dépenses pour lesquelles le report 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).

Remarque

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. Lorsque l'activité est exercée dans le cadre d'une société relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, 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. L'option exercée par un associé reste sans effet sur la situation des autres associés. À l'inverse, le fait qu'un ou plusieurs associés n'optent pas pour l'application de ces dispositions ne prive pas les autres associés de la faculté d'exercer une telle option.

2° Fractionnement du paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises

14 - Principe - Dans certains cas, les contribuables qui changent de mode d'exercice d'une profession libérale sont autorisés à opter, dans un délai de 3 mois à compter de cet événement, pour que le paiement de l'impôt correspondant aux créances acquises soit fractionné par parts égales sur l'année de cessation et les 2 ou 4 années suivantes, au choix du contribuable (CGI, art. 1663 bis). Sont visés :

- les contribuables qui exercent une activité non commerciale à titre individuel ou en tant qu'associé d'une SCP, et qui deviennent, dans un délai de 3 mois à compter de la date de cessation d'activité, associé d'une SEL ou d'une société de personnes soumise à l'IR exerçant une activité libérale dans laquelle ils exercent leur profession ;
- les associés d'une SCP ou d'une société de personnes exerçant une activité libérale et dont ces sociétés optent pour leur assujettissement à l'IS ;

- les associés d'une société de personnes exerçant une activité libérale (SCP notamment) qui fait l'objet d'une fusion ou d'une scission au profit d'une société relevant du même régime fiscal exerçant une activité libérale ou d'une SEL.

Ce dispositif n'est pas applicable si les personnes concernées deviennent associées d'une société qui exerce une activité qui, bien que relevant de la catégorie des BNC, ne présente pas un caractère libéral, telle que la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières pour son propre compte, la sous-location d'immeubles, etc.

Important

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

15 - Option - Le contribuable doit expressément demander à bénéficier du fractionnement, sur papier libre, qui doit être joint, lorsque l'activité non commerciale est exercée :

- à titre individuel, à la déclaration de résultats souscrite au titre de la cessation ;
- dans le cadre d'une société de personnes, à la déclaration des revenus (n° 2042) déposée par l'associé dans le délai de 60 jours et faisant apparaître sa quote-part dans les résultats de la 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. L'option exercée par l'un des associés reste sans effet sur la situation de ses coassociés.

L'option présente un caractère irrévocable. Outre la durée du report, 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 3 mois suivant la cessation et au sein de laquelle il exerce ou exercera, dans le même délai, son activité professionnelle.

16 - Portée du fractionnement - Le fractionnement concerne uniquement le supplément d'IR 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.

Il ne s'applique donc pas au paiement de la CSG ou de la CRDS correspondant à la prise en compte des créances acquises.

Remarque

Ces dispositions 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.

17 - Cas de remise en cause - Le solde restant dû, augmenté de l'intérêt couru, devient immédiatement exigible en cas de transfert du domicile hors de France, de décès du contribuable, de retrait de l'associé de la société et de non-paiement de l'une des fractions de l'impôt.

3° Articulation du report d'imposition et du fractionnement

18 - Lorsque ces deux régimes 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 du report. Il peut également

demander à bénéficier du fractionnement pour l'imposition des créances acquises qui n'entrent pas dans le champ du report du fait qu'elles se rapportent à une période antérieure à celle des 3 mois prévue.

4° Précision relative aux avocats

19 - Les honoraires de consultation et de plaidoirie ainsi que les émoluments de postulation 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 à cette date une créance acquise, en particulier quant à son montant (notamment pour les honoraires de résultat).

Il convient pour apprécier le caractère acquis, de tenir compte des circonstances de fait entourant la fixation des honoraires et d'en exclure ceux dont le montant n'était pas définitivement convenu à la date de la cessation.

Les rémunérations qui n'auraient pas, à la date de la cessation, le caractère de créances acquises dans leur montant doivent normalement être taxées au titre de l'année de leur encaissement.

III. - Les régimes de faveur en matière de plus-values

A. - Les exonérations totales ou partielles

20 - Certaines plus-values professionnelles sont susceptibles d'être totalement ou partiellement exonérées. Tel est le cas lorsque :

- le professionnel réalise un montant de recettes n'excédant pas certaines limites (CGI, art. 151 septies) ;
- la transmission porte a minima sur une branche complète d'activité et n'excède pas un certain montant (CGI, art. 238 quinquies) ;
- la cession résulte du départ à la retraite du cédant (CGI, art. 151 septies A) ;
- l'activité libérale est transmise à titre gratuit (CGI, art. 41).

1° L'exonération en fonction des recettes pour les « petites entreprises » (CGI, art. 151 septies)

21 - Les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, artisanale, industrielle, agricole ou libérale, exercée à titre professionnel pendant au moins 5 ans, sont exonérées d'IR à condition que les recettes n'excèdent pas certaines limites.

22 - Personnes et activités concernées - L'exonération est susceptible de bénéficier aux seules entreprises relevant de l'IR : quel que soit le régime d'imposition sous lequel elles sont placées ; et qu'il s'agisse d'entreprises individuelles ou de sociétés ou groupements relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes. L'associé d'une société de personnes peut bénéficier du régime d'exonération lorsqu'il exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes, soumis en son nom à l'IR dans la catégorie des BIC, BNC ou BA.

Le bénéfice du régime d'exonération est réservé aux activités exercées à titre professionnel pendant la période fiscale où la plus-value de cession est réalisée, une condition de 5 années d'exploitation devant par ailleurs être respectée. Ce critère d'exercice de l'activité à titre professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité de l'entreprise (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, 5 avr. 2017, § 20).

Sont à cet égard exclus du régime d'exonération :

- les loueurs en meublé n'ayant pas la qualité de loueurs professionnels ;
- les loueurs d'immeubles industriels et commerciaux munis de leurs équipements ;

- les particuliers qui se livrent, par l'intermédiaire de sociétés de gestion, à la location de wagons, containers, etc. ;
- les loueurs de fonds de commerce et les bailleurs à ferme.

23 - Plus-values concernées - Sont visées les plus-values réalisées à l'occasion de la cession :

- d'éléments corporels ou incorporels inscrits à l'actif immobilisé ou sur le registre des immobilisations ou d'éléments d'actif considérés, par nature, comme affectés à l'activité professionnelle comme, notamment, le fonds de commerce ;
- de droits ou parts détenus par l'associé d'une société ou d'un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, qui y exerce son activité professionnelle.

Hormis les cas d'exclusion en raison de l'absence de participation de l'exploitant, sont exclues du bénéfice de l'exonération les plus-values réalisées lors :

- de transferts de biens ou de droits dans un patrimoine fiduciaire effectués dans le cadre d'une opération de fiducie (C. civ., art. 2011) ;
- de la cession de terrains à bâtir, à l'exception de ceux expropriés et indemnisés en fonction de leur valeur d'usage pour lesquels la durée minimale de 5 ans d'activité n'est en outre pas exigée ;
- de certaines cessions de terres agricoles ou de bâtiments inscrits à l'actif d'une exploitation agricole (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, 9 janv. 2013, § 350 et s.).

24 - Condition de durée d'exercice de l'activité - L'exonération n'est applicable que si l'activité a été exercée à titre professionnel pendant au moins 5 ans (sauf pour les plus-values réalisées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurances).

En cas de cession d'éléments de l'actif immobilisé, le délai est décompté à partir du début effectif de l'activité exercée à titre professionnel. Il s'apprécie activité par activité. En revanche, en cas de cessation d'activité ou de changement d'activité, les durées d'exploitation ne peuvent pas être cumulées. En fonction du régime matrimonial qui les unit et des conditions effectives d'exploitation de la ou des entreprises, il convient d'apprécier les conditions requises séparément pour chacun des époux ou, à l'inverse, globalement au niveau du couple.

Le délai de 5 ans trouve son terme à la clôture de l'exercice ou à la fin de la période d'imposition au titre duquel ou de laquelle la plus-value nette est réalisée. En cas de cession ou de cessation de l'entreprise, la date de cession ou de cessation est retenue.

Remarque

Pour les contribuables qui exercent leur activité professionnelle dans une société soumise au régime des sociétés de personnes, le délai est décompté à partir du début de l'exercice de l'activité professionnelle dans la société ou le groupement soumis à l'IR.

25 - Condition de niveau de recettes - L'exonération des plus-values est réservée aux entreprises ou sociétés dont le montant des recettes annuelles n'excède pas 126 000 € pour les activités de prestations de services. Le montant des recettes annuelles à retenir pour l'appréciation des seuils est la moyenne des recettes HT, correspondant aux produits acquis au titre des exercices clos, ramenées le cas échéant à 12 mois, au cours des 2 années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation de la plus-value nette.

Lorsque le contribuable exploite personnellement plusieurs entreprises relevant du même revenu catégoriel, les seuils légaux d'exonération doivent être comparés au montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ses entreprises. Cependant, les recettes ne sont pas globalisées au niveau des époux lorsque des entreprises distinctes sont caractérisées (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, 4 juill. 2018, § 600).

26 - Portée de l'exonération - La plus-value est exonérée pour la totalité de son montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à 90 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de BNC, y compris les loueurs en meublés professionnels.

La plus-value est exonérée pour une partie de son montant lorsque les recettes annuelles sont supérieures à 90 000 € et inférieures à 126 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de BNC, y compris les loueurs en meublés professionnels.

Remarque

Dans ce cas, la fraction exonérée de la plus-value est égale au rapport entre, au numérateur, la différence entre 126 000 € et le montant des recettes et, au dénominateur, le montant de 36 000 € (126 000 € - 90 000 €).

27 - Articulation avec les autres régimes - Le régime d'exonération peut se cumuler avec les dispositifs d'exonération des plus-values réalisées en cas de départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A) et d'abattement par année de détention applicable aux plus-values à long terme afférentes à des immeubles (CGI, art. 151 septies B).

Remarque

De manière générale, il est recommandé, lorsque ces régimes peuvent se cumuler, de les appliquer dans l'ordre suivant (du plus spécifique vers le plus général) : abattement pour durée de détention ; exonération en cas de départ à la retraite, et enfin exonération prévue en fonction des recettes.

2° Exonération des plus-values réalisées lors de la cession d'une branche complète d'activité (CGI, art. 238 quindecies)

28 - Sous certaines conditions d'activité, de taille et d'indépendance avec le cessionnaire, et sur option, les plus-values réalisées lors de la transmission d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activité ou d'éléments assimilés dont la valeur ne dépasse pas 500 000 € peuvent être en tout ou partie exonérées d'IR ou d'IS (BIC-PVMV-40-20-50, 25 mars 2014).

29 - Personnes et activités concernées - L'exonération est susceptible de bénéficier aux contribuables exerçant individuellement ou en société, quels que soient la nature de l'activité exercée, le montant des recettes réalisées et le régime d'imposition applicable ainsi qu'aux sociétés de personnes exerçant une activité professionnelle soumise à l'IR (SCP, sociétés de fait, sociétés en participation, etc.).

30 - Condition de durée d'exercice de l'activité - Les contribuables doivent avoir exercé leur activité, à titre professionnel, depuis au moins 5 ans. S'agissant des transmissions de branches complètes d'activité, le délai court à compter de la date de création ou d'acquisition de la branche complète d'activité, qui correspond au début effectif d'activité.

Important

Lorsque l'activité a été exercée, successivement ou simultanément, dans plusieurs fonds ou établissements, il n'est pas nécessaire que ceux-ci aient été eux-mêmes détenus ou exploités pendant au moins 5 ans à la date de leur cession (CE, 13 juin 2018, n° 401942, Sté Berthelot Opticiens), contrairement aux prescriptions de la doctrine administrative (BOI-BIC-PVMV-40-20-50, 25 mars 2014, § 230).

31 - Absence de lien entre cédant et cessionnaire - En cas de cession à titre onéreux, il ne doit pas exister de liens entre le cédant et le cessionnaire.

En cas de transmission à titre onéreux d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité, le cédant ou, s'il s'agit d'une société, l'un de ses associés qui détient directement ou indirectement au moins 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux ou y exerce la direction effective, ne doit pas être dans l'une, au moins, des situations suivantes :

- détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire ; s'agissant des cas où la transmission de la branche complète d'activité résulte en réalité, par assimilation, de la cession de l'intégralité des droits ou parts que détient un associé, cette condition est durcie, le cédant ne devant alors détenir, directement ou indirectement, aucun droit de vote ou droit dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire ;
- exercer en droit ou en fait la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire.

Remarque

Ces conditions s'apprécient au moment de la cession mais également dans les 3 années qui suivent cette cession. À défaut, l'exonération est remise en cause au titre de l'année au cours de laquelle le contrôle capitalistique ou fonctionnel de l'entreprise cessionnaire par le cédant est caractérisé, quelle qu'en soit la durée effective.

32 - Plus-values concernées - Seules sont éligibles à l'exonération les opérations qui emportent un véritable transfert économique et juridique de l'activité à un repreneur, peu important qu'il s'agisse :

- d'une cession à titre onéreux (ventes ou apports) ;
- ou d'une mutation à titre gratuit (succession, donation ou donation-partage, avec ou sans soulte).

Le régime d'exonération ne présente pas un caractère obligatoire et n'est mis en œuvre que sur option du contribuable, exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation ou de cession, au moyen d'un document signé, établi sur papier libre, indiquant expressément l'option pour l'exonération des plus-values sur le fondement de l'article 238 quinquies du CGI ainsi que la date de la cession de l'entreprise, de la branche complète d'activité ou des parts.

La transmission peut porter sur :

- une entreprise individuelle ;
- l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé d'une société de personnes soumise à l'IR dans laquelle il exerce son activité professionnelle ;
- une branche complète d'activité ;
- une activité faisant l'objet d'un contrat de location-gérance, ou d'un contrat comparable, à condition que, outre le respect des conditions générales pour bénéficier de l'exonération, l'activité soit exercée depuis au moins 5 ans au moment de la mise en location et que la transmission soit réalisée au profit du locataire (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, 5 avr. 2017, § 290 et s.).

Sont exclues du régime d'exonération, quelles que soient la nature et la consistance des éléments transmis, les plus-values issues :

- des retraits d'actifs dans le patrimoine privé de l'entrepreneur ;
- des opérations de partage d'actifs d'une société ou d'une autre entité juridique ;
- du rachat de ses propres parts par une société ou du remboursement à un associé ;
- des simples cessations d'activité ;
- de la cession de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou des droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits ou

parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts (sociétés à prépondérance immobilière) ;

- de la cession de droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société ou d'un groupement soumis au régime des sociétés de personnes, lorsque l'actif de la société ou du groupement est principalement constitué de biens immobiliers bâtis ou non bâtis non affectés par la société ou le groupement à sa propre exploitation ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué des mêmes biens, droits ou parts.

33 - Cession portant sur une branche complète d'activité - La branche complète d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une entreprise ou d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens.

Il s'agit de tous les éléments d'actif et de passif liés directement ou indirectement à l'exploitation autonome cédée, y compris les créances clients et les stocks, inscrits au bilan de l'entreprise ou de la société cédante à la date d'effet de la cession. La branche complète ne comprend pas les éléments d'actif et de passif afférents aux autres branches d'activité de l'entreprise cédante ou à sa gestion patrimoniale. Il en est ainsi des immeubles et placements financiers sans lien avec l'exploitation, même s'ils ont été financés par le réinvestissement des bénéfices de cette exploitation.

L'activité doit être effectivement exercée (il ne peut s'agir d'une simple gestion patrimoniale d'actifs tels que des immeubles, des participations notamment), et autonome, c'est-à-dire qu'elle doit pouvoir être exploitée directement par celui qui la reçoit (le cas échéant, le transfert des éléments d'actif et de passif de la branche doit être accompagné de celui du personnel affecté à l'activité apportée).

34 - Portée de l'exonération - L'exonération est totale lorsque la valeur des éléments transmis n'excède pas 300 000 €. Elle est partielle lorsque la valeur de ces éléments est comprise entre 300 000 € et 500 000 €. Le montant exonéré de la plus-value est déterminé par application d'un taux égal au rapport entre, d'une part, la différence entre 500 000 € et la valeur des éléments transmis et, d'autre part, le montant de 200 000 €.

En revanche, restent imposés, dans les conditions de droit commun, les produits de transmission des éléments de l'actif circulant, tels les stocks.

Pour l'appréciation des seuils de 300 000 € et de 500 000 €, il y a lieu de prendre en compte l'ensemble des éléments servant normalement d'assiette à la liquidation des droits d'enregistrement.

Important

Le seuil de 500 000 € constitue un seuil d'exonération. Dès lors que la plus-value dépasse ce seuil, aucune exonération, même partielle, n'est possible.

Remarque

En cas de transmissions de plusieurs branches d'activité réellement autonomes au cours d'un exercice, à plusieurs bénéficiaires par exemple, le seuil de 500 000 € s'apprécie par branche complète.

35 - Articulation avec les autres dispositifs d'exonération. - L'option pour le régime d'exonération des plus-values professionnelles en cas de transmission d'entreprise est cumulable avec les régimes de l'exonération pour départ à la retraite du dirigeant (CGI, art. 151 septies A) et de l'abattement sur les plus-values à long terme portant sur des biens ou droits immobiliers pour durée de détention (CGI, art. 151 septies B).

3° Transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle (CGI, art. 41)

36 - Lorsqu'un professionnel libéral exerçant à titre individuel transmet gratuitement son entreprise (donation) à un héritier ou à un autre professionnel libéral, il est immédiatement imposé sur les bénéfices réalisés au cours de l'année jusqu'à la date de transmission.

Cependant, il peut bénéficier d'un report d'imposition pour les plus-values sur le fonds libéral transmis (éléments corporels et incorporels) à condition que le donataire poursuive l'activité et n'apporte aucune modification à l'évaluation des éléments d'actif inscrits au dernier bilan dressé par le donateur.

L'imposition reportée de ces plus-values n'est exigée du donataire, au cours des cinq années suivantes, qu'en cas de cession ou de cessation d'activité de celui-ci ou lorsque les conditions d'application de ce régime cessent d'être remplies. Le bénéfice de ce report d'imposition est soumis également à des règles de formes dont la tenue d'un registre spécial sur lequel sont inscrites les plus-values dont l'imposition est suspendue.

Au-delà de cinq années d'activité, le nouvel exploitant se voit exonéré de toute imposition sur l'ensemble des plus-values initialement en report d'imposition.

37 - Report d'imposition - Les plus-values professionnelles (à court terme et à long terme) réalisées par une personne physique à l'occasion de la transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle peuvent bénéficier d'un report d'imposition jusqu'à la date de cession ou de cessation de l'entreprise ou jusqu'à la date de cession d'un de ces éléments si elle est antérieure. En cas de poursuite de l'activité pendant 5 ans, les plus-values en report sont exonérées.

L'imposition est effectuée à la date à laquelle il est mis fin au report, au nom du ou des bénéficiaires de la transmission de l'entreprise individuelle. Ce régime de report est proche de celui prévu en cas de transmission des droits ou parts à titre gratuit (donation ou succession) à une personne physique (CGI, art. 151 nonies, II).

38 - Option - Le régime du report s'applique sur option expresse exercée par le bénéficiaire de la transmission (héritier ou donataire) au moment où la transmission est acceptée.

Remarque

Cette option ne peut pas se cumuler avec celles pour une exonération des plus-values applicable en fonction des recettes (CGI, art. 151 septies) ou de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quindecies).

39 - Obligations déclaratives - Le ou les bénéficiaires ayant opté pour le régime du report d'imposition communiquent à l'administration :

- un état faisant apparaître le montant des plus-values réalisées lors de la transmission et dont l'imposition est reportée ;
- au titre de l'année en cours à la date de la transmission et des années suivantes, un état faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée ;
- en pièce jointe à leur déclaration de résultat, un état faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul des plus-values imposables.

Ces différents états mentionnent notamment les noms et adresses des bénéficiaires concernés, la dénomination commerciale et l'adresse de l'entreprise transmise et détaillent, pour tous les biens immobilisés compris dans la transmission, par nature d'élément, les informations nécessaires pour le suivi des plus-values en report d'imposition (CGI, ann. III, art. 10 H-0 bis).

Remarque

Le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises, sauf s'il s'agit d'une première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des 3 années précédentes, réparée spontanément ou à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année qui suit celle au cours de laquelle le document devait être présenté (CGI, art. 1763).

40 - Champ d'application - Les entreprises individuelles visées sont des entreprises exploitées par des contribuables y exerçant leur profession, c'est-à-dire ceux réalisant habituellement des opérations pour leur compte et dans un but lucratif. Cette profession doit être effectivement exercée, ce qui suppose l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles. La personne à l'origine de la transmission doit donc gérer une véritable entreprise. La transmission doit porter sur la totalité des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice de l'activité (ou de la branche d'activité) transmise.

41 - Fin du report - Le report d'imposition peut prendre fin soit parce que l'exonération est acquise, soit parce qu'un événement spécifique (cession ou cessation de l'activité transmise) survient dans les 5 ans de la transmission. Lorsqu'un événement met fin au report d'imposition, les plus-values deviennent imposables au nom du bénéficiaire de la transmission :

- en cas de cession isolée de certains biens, la plus-value est imposable pour partie ;
- pour déterminer la nature de la plus-value (à court terme ou à long terme), le délai de détention des éléments cédés est décompté à partir de leur date d'acquisition ou de création par l'ancien exploitant.

L'étalement des plus-values à court terme dont bénéficiait l'ancien exploitant avant la transmission est maintenu après la transmission si le nouvel exploitant s'engage à réintégrer dans ses résultats imposables les plus-values en cause sur la durée restant à courir.

Remarque

Pour l'application du régime de report d'imposition, la mise en location-gérance de tout ou partie de l'entreprise est assimilée à une cessation totale ou partielle (CGI, art 41, I, e).

42 - Exonération - Lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins 5 ans à compter de la date de la transmission, les plus-values qui demeuraient en report d'imposition sont définitivement exonérées. L'exploitation doit être continuée personnellement, dans les mêmes conditions, par les héritiers ou donataires. En cas de pluralité de bénéficiaires, il suffit qu'un seul d'entre eux poursuive l'exploitation.

Remarque

En cas de transmission d'une entreprise au profit d'une indivision successorale, le report d'imposition ne s'applique que si l'activité est poursuivie par un seul des héritiers. Toutefois, dès lors que les héritiers poursuivraient l'activité sous la forme d'une société de fait, les plus-values de transmission pourraient bénéficier du report d'imposition prévu en cas d'apport en société d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies).

4° Cession d'entreprise ou de parts sociales dans le cadre d'un départ à la retraite (CGI, art. 151 septies A)

43 - Les exploitants soumis à l'IR dans la catégorie des BNC peuvent bénéficier d'un régime d'exonération des plus-values en cas de cession à titre onéreux de leur entreprise individuelle ou de leurs parts sociales, sous réserve qu'ils fassent valoir leurs droits à la retraite, soit dans les 24

mois qui suivent la cession, soit dans les 24 mois qui la précèdent (idem pour les exploitants BIC ou BA).

44 - Champ d'application de l'exonération - Le régime d'exonération concerne uniquement la cession réalisée à titre onéreux :

- d'une entreprise individuelle, y compris, sous certaines conditions, les contrats de location-gérance ;
- de l'intégralité des droits ou parts détenus par un associé dans une société de personnes relevant du régime fiscal des sociétés de personnes ;
- ou d'activité par une société ou un groupement soumis au régime fiscal des sociétés de personnes, concomitamment à sa dissolution.

Par cession à titre onéreux, il convient d'entendre les ventes, les opérations d'apport en société ainsi que les rachats ou annulations des droits ou parts par la société ou le groupement qui les a émis.

45 - Cession d'une entreprise individuelle - Tous les éléments affectés à l'exercice de l'activité professionnelle doivent être cédés, y compris les contrats attachés à l'entreprise et transférables au nouvel exploitant. Le régime d'exonération n'est pas applicable aux cessions de branche complète d'activité ou d'une partie des éléments d'actif et/ou de passif, de l'entreprise, sauf à ce que les éléments retirés dans le patrimoine privé ne soient pas nécessaires à l'exploitation. Des assouplissements sont notamment prévus pour :

- les immeubles et marques nécessaires à l'exploitation qui peuvent être conservés par le cédant si le cessionnaire s'en voit garantir l'usage dans des conditions suffisamment pérennes ;
- la dénomination commerciale ne constituant pas une marque déposée juridiquement protégée ;
- les passifs et/ou de la trésorerie afférents à l'exploitation qui peuvent ne pas être vendus avec l'exploitation ;
- l'activité poursuivie à l'identique par un tiers repreneur ;
- les professionnels regroupant des moyens d'exploitation au sein de sociétés ou groupements de moyens (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, 5 avr. 2017, § 130 et s.).

En cas de cession d'une activité réalisée par une société relevant de l'IR, le contribuable doit avoir exercé son activité professionnelle dans la société et la cession doit porter sur l'ensemble des éléments affectés à l'exercice de cette activité.

Remarque

La cession n'est pas limitée à la transmission d'une seule activité. Ainsi, la cession de parts de plusieurs entités distinctes dans lesquelles l'exploitant exerce son activité à titre professionnel peut bénéficier de l'exonération (Rép. min. n° 132 : JO Sénat Q 10 août 2017).

46 - Cession des droits détenus dans une société de personnes soumise à l'IR - Un associé d'une société de personnes peut bénéficier, sous certaines conditions, du régime d'exonération lorsqu'il exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes n'ayant pas opté pour l'IS (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, 5 avr. 2017, § 170 et s.) :

- la cession doit porter sur l'intégralité des titres ; Les titres peuvent toutefois être cédés de façon échelonnée sur une durée de 24 mois et au profit de plusieurs cessionnaires continuant l'activité du cédant.
- le contribuable doit s'impliquer dans la gestion opérationnelle de l'activité de la société, et non se contenter d'exercer ses prérogatives d'associés. La société doit elle-même exercer

une véritable activité commerciale, artisanale, industrielle, libérale ou agricole, indépendamment de l'activité que peuvent y déployer les associés eux-mêmes.

47 - Cession d'une activité réalisée par une société relevant de l'IR - Les plus-values réalisées par une société ou un groupement soumis au régime des sociétés de personnes peuvent bénéficier de l'exonération d'IR :

- pour leur fraction imposable au nom de l'associé qui remplit les conditions générales auxquelles est subordonnée l'exonération d'une cession d'entreprise ou de parts sociales dans le cadre d'un départ à la retraite ;
- si la société est dissoute concomitamment à la cession d'activité. Un délai raisonnable entre les 2 événements est toléré, étant précisé qu'aucun délai n'est exigé pour la clôture des opérations de liquidation.

48 - Conditions d'application de l'exonération - Pour ouvrir droit à l'exonération, l'entreprise individuelle cédée ou la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés doit répondre aux critères de la PME au sens communautaire.

Pour être éligible à l'exonération, l'activité cédée doit être de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole. Elle doit aussi avoir été exercée à titre professionnel pendant un délai minimum de 5 ans.

En cas de cession d'une activité réalisée par une société relevant de l'IR, ou de droits détenus dans une telle société, l'activité doit avoir été exercée pendant au moins 5 ans par l'associé de la société cédante, ou l'associé cédant, indépendamment de la durée d'existence de la société.

Le cédant doit cesser toute fonction dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite, soit dans les 24 mois suivant la cession, soit dans les 24 mois précédant celle-ci. Si les dates de cessation de fonction et de départ à la retraite ne sont pas concomitantes, le régime d'exonération peut bénéficier :

- soit à toutes les cessions réalisées dans les 24 mois précédant le second des 2 événements intervenu dans le temps (cessation de fonction ou départ à la retraite) ;
- soit à toutes les cessions réalisées dans les 24 mois suivant le premier des 2 événements intervenu dans le temps (cessation de fonction ou départ à la retraite) ;
- soit, en vertu d'une tolérance administrative, à toutes les cessions réalisées entre la cessation de fonction et le départ à la retraite pour autant qu'il ne s'écoule pas plus de 24 mois entre ces 2 dates (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-30, 12 sept. 2012, § 20).

En cas de cession d'une activité réalisée par une société relevant de l'IR, l'associé de la société qui cède son activité doit cesser toute fonction dans celle-ci et faire valoir ses droits à la retraite, soit dans l'année suivant la cession, soit dans les 2 années suivant ou précédant la cession.

Le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire. Cette condition s'apprécie au moment de la cession mais également dans les 3 années qui suivent la réalisation de la cession. Tout dépassement du seuil de détention de 50 % à un moment quelconque au cours de ce délai entraîne la remise en cause de l'exonération au titre de l'année au cours de laquelle ce dépassement est constaté, sans qu'il soit nécessaire que ce contrôle ait perduré pendant un délai minimum.

49 - Portée de l'exonération - Sont visées toutes les plus-values professionnelles (à court terme et à long terme) réalisées à l'occasion de la cession, à l'exclusion des plus-values immobilières qui restent, sauf exception, imposables dans les conditions de droit commun. Certaines plus-values en report d'imposition peuvent également bénéficier de l'exonération.

La cessation d'activité antérieure à la cession entraîne en principe l'imposition immédiate du résultat et des plus-values à la date de la cessation d'activité (CGI, art. 201 et 202). L'administration admet toutefois, pour ce qui concerne exclusivement la liquidation des plus-values sur les actifs ou sur les parts présentant un caractère professionnel, de repousser la constatation des plus-values professionnelles à la date de la cession (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40, 12 sept. 2012, § 20). Le contribuable doit pour cela :

- informer l'administration qu'il ne déclare pas ses plus-values professionnelles de cessation d'activité dans la perspective de bénéficier de l'exonération des plus-values « sur le fondement de l'article 151 septies A du CGI » ;
- et s'engager à régulariser spontanément sa situation auprès du service dont il dépend s'il venait à ne pas remplir les conditions pour bénéficier de cette exonération au terme du délai de 24 mois suivant cette cessation.

50 - Plus-values professionnelles placées en report d'imposition - En cas de cession à titre onéreux d'une entreprise individuelle ou des droits ou parts d'une société dans laquelle l'associé cédant exerce son activité professionnelle, les plus-values placées antérieurement en report d'imposition deviennent en principe immédiatement exigibles. Toutefois, certaines plus-values professionnelles en report d'imposition peuvent bénéficier du régime d'exonération. Il s'agit des plus-values suivantes :

- plus-values d'apport d'immobilisations non amortissables d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité à une société par un exploitant individuel (BNC, BIC, BA) (CGI, art. 151 octies) ;
- plus-values de restructuration des sociétés civiles professionnelles (CGI, art. 151 octies A) ;
- plus-values résultant d'une option pour l'IS de la société de personnes dans laquelle l'associé exerce son activité professionnelle (CGI, art. 151 nonies, III) ;
- plus-values d'apport en société de titres inscrits au bilan d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies B), ou de titres d'associé d'une société de personne (CGI, art. 151 nonies, IV, bis) ;
- plus-values d'apport d'un brevet à la société chargée de l'exploiter (CGI, art. 93 quater, I ter).

Les plus-values en report sur le fondement d'autres dispositifs demeurent imposables dans les conditions de droit commun, suivant leur régime, en cas de cession des actifs ou parts présentant un caractère professionnel, ou de cessation d'activité.

51 - Option pour l'exonération - Le régime est mis en œuvre sur option du contribuable exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation au moyen d'un document signé, établi sur papier libre, indiquant expressément :

- l'option pour l'exonération des plus-values « sur le fondement de l'article 151 septies A du CGI » ;
- la date de la cession de l'entreprise ou des parts ;
- un engagement du contribuable de produire, auprès du service des impôts dont il dépend, le document attestant de sa date d'entrée en jouissance des droits qu'il a acquis dans le régime obligatoire de base de l'assurance-vieillesse auprès duquel il est affilié à raison de l'activité professionnelle qu'il a cédée, si ce document n'est pas disponible au moment du dépôt de la déclaration de cessation.

52 - Articulation avec les autres régimes de faveur - Le régime d'exonération peut, en revanche, se cumuler avec :

- l'exonération en fonction des recettes (CGI, art. 151 septies) ;
- l'abattement par année de détention applicable aux plus-values à long terme afférentes à des immeubles (CGI, art. 151 septies B) ;
- l'exonération en fonction de la valeur des éléments cédés (CGI, art. 238 quindecies).

Remarque

Il est conseillé, lorsque ces régimes peuvent se cumuler, de les appliquer dans l'ordre suivant (du plus spécifique vers le plus général) d'abord l'abattement pour durée de détention ; puis le régime d'exonération en cas de départ à la retraite ; et enfin l'exonération prévue en faveur des petites entreprises ou en cas de transmission d'une branche complète d'activité.

B. - Les sursis et reports d'imposition

1° Les cas de sursis ou reports d'imposition

53 - En principe, la cession ou l'apport d'une activité individuelle à une société ou la cession ou l'apport de titres de sociétés soumises à l'IR à une autre société entraîne l'imposition immédiate des plus-values constatées lors de la réalisation de l'opération. Il en est de même en cas d'échange de titres réalisé dans le cadre d'une opération de fusion ou de scission de sociétés. Toutefois, afin de faciliter la transmission des activités existantes ou les opérations de restructuration que les titulaires de BNC peuvent avoir besoin de réaliser, plusieurs dispositifs législatifs permettent de reporter l'imposition des plus-values constatées à la date de réalisation de l'opération.

Ces reports ou sursis d'imposition sont applicables aux plus-values constatées :

- en cas d'apport à une société de personnes d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies) ;
- en cas d'échange de titres résultant de l'apport à une société des titres nécessaires à l'exercice de l'activité d'un professionnel personne physique et inscrit au registre des immobilisations et des amortissements (CGI, art. 151 octies B) ;
- en cas d'apport en société des titres détenus par des associés de sociétés de personnes soumises à l'IR (CGI, art. 151 nonies, IV bis) ;
- en cas de fusion ou de scission de société (CGI, art. 93 quater, V).

D'autres mécanismes de report ou de sursis d'imposition sont prévus :

- en cas de transformation de société ou de changement de régime d'imposition ;
- en cas d'opérations de restructuration des SCP (CGI, art. 151 octies A) ;
- en cas de levée de l'option d'achat d'un immeuble pris en crédit-bail et précédemment donné en sous-location nue (CGI, art. 93 quater, IV) ;
- en cas de transmission à titre gratuit de droits ou parts d'une société visée aux articles 8 et 8 ter du CGI (CGI, art. 151 nonies, II) ;
- en cas de cessation d'une activité exercée dans le cadre d'une société de personnes soumises à l'IR (CGI, art. 151 nonies, IV).

2° Le report d'imposition en cas d'apport à une société de personnes d'une entreprise individuelle (CGI, art. 151 octies)

54 - Le fait, pour un professionnel libéral d'apporter son entreprise à une société entraîne la cessation de l'activité libérale.

Les bénéfices réalisés au cours de la période du 1^{er} janvier de l'année de l'apport en société et la date de l'apport sont imposés immédiatement.

Si l'apport regroupe l'ensemble des biens concourant à la réalisation de l'activité et est effectué au profit d'une société soumise à un régime réel d'imposition à la date de l'apport, le professionnel peut demander l'application de l'article 151 octies du CGI, lequel entraîne :

- le report d'imposition des plus-values d'apport réalisées sur les immobilisations non amortissables. Ce report court jusqu'au plus prochain des trois événements suivants : date de cession des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport, rachat de ces droits par la société ou vente de ces biens par la société (Attention, l'imposition se fait aux taux en vigueur à l'une de ces dates et non aux taux applicables le jour de la réalisation de la plus-value) ;
- l'imposition au nom de la société bénéficiaire de l'apport des plus-values réalisées sur les immobilisations amortissables. Cette imposition des plus-values peut être échelonnée sur les cinq premiers exercices clos de la société (15 ans pour les constructions).

L'option pour ce régime spécial doit figurer dans l'acte d'apport. L'apporteur et la société bénéficiaire de l'apport doivent déposer, avec leurs déclarations de revenus ou de résultats, un état de suivi des plus-values sur éléments non amortissables. De plus, les plus-values sur éléments d'actif amortissables doivent figurer sur un registre spécial prévu à cet effet et tenu par la société bénéficiaire de l'apport.

55 - Champ d'application - Les plus-values réalisées à l'occasion de l'apport à une société d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité peuvent bénéficier d'un report d'imposition (CGI, art. 151 octies, I, a). Le champ d'application de ce report d'imposition est délimité en fonction :

- de la qualité de l'apporteur qui doit exercer une activité industrielle, commerciale ou artisanale à titre professionnel (ce qui exclut notamment les loueurs en meublé non professionnels ou les intermédiaires en gestion), mais sans qu'il soit exigé son assujettissement à un régime réel d'imposition (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-10, 3 mars 2014, § 20) ;
- du contenu des apports : il peut s'agir d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité, à l'exception des immeubles, si ceux-ci sont mis à disposition de la société bénéficiaire de l'apport dans le cadre d'un contrat d'une durée d'au moins 9 ans ;
- du régime d'imposition de la société bénéficiaire de la transmission qui doit être, à la date de l'apport, un régime réel d'imposition (IS ou IR).

56 - Modalités d'application du report - Concernant les plus-values sur biens non amortissables, leur imposition (à court terme ou à long terme) est reportée jusqu'à la date de la cession à titre onéreux, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ou jusqu'à la cession des immobilisations par la société si celle-ci est antérieure (CGI, art. 151 octies, I, a). Le report d'imposition est maintenu en cas :

- de réalisation d'une opération ultérieure censée mettre fin au report mais ouvrant droit à un report ou un sursis d'imposition ;
- de opération d'échange de titres résultant d'une fusion ou d'une scission : le report est maintenu jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des droits reçus en échange ;
- de transmission à titre gratuit des parts ou actions, et de cession par le bénéficiaire de la transmission : le bénéficiaire de la transmission doit alors prendre l'engagement d'acquitter l'impôt sur ces plus-values à la date à laquelle interviendra la cession ou le rachat de ses droits, ou la cession par la société des biens non amortissables apportés si elle est

- antérieure. Le report est également maintenu, sous la même condition, en cas de donation-partage avec soulte (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20, 2 août 2017, § 110 et s.) ;
- d'apport à une société civile professionnelle qui se transforme en société d'exercice libéral ou qui fait l'objet d'une opération de restructuration (le report est maintenu jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des parts ou actions de l'apporteur ou du bénéficiaire de la transmission) ;
 - de transfert en fiducie : le report d'imposition afférent aux biens ou droits transférés à une fiducie est maintenu jusqu'à la date de cession des biens ou droits transférés ou jusqu'à la date de fin de l'opération de fiducie (CGI, art. 238 quater D).

Concernant les plus-values sur biens amortissables, leur imposition est effectuée au nom de la société bénéficiaire de l'apport (CGI, art. 151 octies, I, b) selon les modalités prévues par le régime spécial des fusions (CGI, art. 210 A, 3, d). Par dérogation, l'apporteur peut opter pour l'imposition immédiate entre ses mains de la plus-value à long terme globale afférente aux éléments amortissables (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20, 2 août 2017, § 210 et s.).

57 - Obligations déclaratives - L'option pour le régime spécial est exercée dans l'acte d'apport conjointement par l'apporteur et la société (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-30, 12 sept. 2012, § 130 ; Modèle, V. BOI-LETTRE-000058, 26 août 2013). À défaut, la plus-value est immédiatement taxable. L'apporteur doit avertir l'administration, dans un délai de 45 jours, de la cession de son entreprise et souscrire dans un délai de 60 jours, la déclaration des résultats de l'exercice clos par l'apport. Il doit également joindre à la déclaration d'IR, au titre de l'année en cours à la date de l'apport et des années suivantes, un état conforme au modèle fourni par l'administration faisant apparaître les renseignements nécessaires au suivi des plus-values dont l'imposition est reportée (CGI, art. 151 octies, II ; BOI-BIC-PVMV-40-20-30-30, 12 sept. 2012, § 80 ; Modèle, V. BOI-FORM-000018, 16 sept. 2013).

La société bénéficiaire de l'apport doit joindre à ses déclarations de résultats un état de suivi des plus-values non imposées lors de l'apport, et tenir un registre relatif aux plus-values sur éléments non amortissables (CGI, art. 54 septies, II ; BOI-BIC-PVMV-40-20-30-30, 12 sept. 2012, § 60 ; Modèle, V. BOI-FORM-000018, 16 sept. 2013).

Le non-respect des obligations relatives à l'état de suivi ou au registre des plus-values entraîne l'exigibilité d'une amende fixée à 5 % des sommes omises. L'amende n'est pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des 3 années précédentes, lorsque les intéressés ont réparé leur omission soit spontanément, soit à la première demande de l'administration avant la fin de l'année qui suit celle au cours de laquelle le document devait être présenté (CGI, art. 1763).

IV. - Les conséquences en matière d'autres impositions

A. - La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

58 - L'arrêt de l'activité entraîne le paiement de la TVA pour les redevables.

En conséquence, si votre activité était soumise à la TVA, vous devez déposer à la recette des impôts (SIE : service des impôts des entreprises) dont vous dépendez :

- la déclaration mensuelle ou trimestrielle CA3 si vous relevez du régime réel normal dans les 30 jours suivant la cessation,
- ou la déclaration récapitulative CA 12 si vous relevez du régime réel simplifié dans les 60 jours suivant la cessation.

Figureront sur cette déclaration toutes les opérations de la dernière période d'activité.

- TVA déductible ;

- les recettes de l'activité non encaissées à la date de cessation sont assujetties à TVA.

Remarque

la date de cessation d'activité marque le point limite à partir duquel il n'est plus possible d'obtenir la récupération de la TVA ayant grevé le prix d'achat des biens et services acquis même pour les besoins de la liquidation de l'activité. Cependant, la TVA relative à des dépenses engagées antérieurement à la date de cessation peut être récupérée, même si leur règlement intervient postérieurement à cette date.

Les sommes perçues postérieurement à la cessation d'activité font l'objet, lors de leur exigibilité, à savoir leur encaissement, d'une déclaration CA3 non pré-identifiée.

Les biens immobilisés qui ont ouvert droit à déduction de TVA, sont imposés à la TVA lorsqu'ils sont cédés ou repris dans le patrimoine privé.

B. - La contribution économique territoriale (CET)

59 - Cotisation foncière des entreprises (CFE) - C'est la date de cessation de l'activité qui détermine les conditions d'imposition de la CFE :

- si l'activité est cessée au 31 décembre, la totalité de la cotisation due pour l'année de cessation doit être payée ;
- si la cessation de l'activité intervient en cours d'année, la personne peut demander au SIE une réduction de la cotisation au prorata du temps d'activité.

Si l'activité est reprise par un nouveau professionnel, il est utile de prévoir dans les conditions de cession, la prise en charge d'une partie de la taxe par le nouvel exploitant au prorata des périodes par exemple.

Vous devrez remplir la déclaration de modification pour la cotisation foncière des entreprises (CFE) et l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (formulaire Cerfa n° 14031#07 ou 1447-M-SD).

60 - Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) - L'entrepreneur doit faire la déclaration de la valeur ajoutée et des effectifs salariés et la déclaration de liquidation et de régularisation dans les 60 jours suivant l'arrêt de l'activité. La CVAE est due uniquement par les entreprises, ou personnes exerçant une activité professionnelle non salariée, qui réalisent plus de 500 000 € de chiffre d'affaires hors taxe, quel que soit leur statut juridique, leur activité ou leur régime d'imposition. Cependant, toutes les entreprises, même non redevables, dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € doivent effectuer la déclaration de valeur ajoutée et des effectifs salariés qui sert à en déterminer la base d'imposition.

C. - La taxe sur les salaires

61 - Le service des impôts compétent (recette des impôts, centre-recette des impôts ou recette élargie) doit être informé de la cessation d'activité.

L'employeur doit faire la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires dans les 60 jours et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante.

En cas de décès de l'employeur, la déclaration doit être effectuée dans les 6 mois du décès et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante.

En cas de cession ou de cessation d'activité, la déclaration de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires doit se faire sur la déclaration n° 2502. Cette déclaration doit être déposée avec le versement dans les 60 jours de l'évènement et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante.

D. - L'impôt sur la fortune immobilière (IFI)

62 - À compter du 1^{er} janvier 2018, l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est abrogé et remplacé par l'impôt sur la fortune immobilière (IFI). Ce nouvel impôt a une assiette beaucoup plus restreinte puisque, au lieu du patrimoine global du redevable, ne sont imposés que les immeubles et droits immobiliers détenus par celui-ci, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une société ou d'un organisme.

Toutefois, les biens affectés à l'activité professionnelle du redevable, qu'elle soit exercée sous forme individuelle, dans le cadre d'une société de personnes ou d'une société soumise à l'IS sont susceptibles de bénéficier d'une exonération d'IFI.

Dans la mesure où vous cessez votre activité, les éventuels biens repris dans le patrimoine privé, feront partie de la base de l'IFI auquel vous pouvez de ce fait être assujéti.

L'IFI est déclaré et recouvré selon les modalités prévues pour l'impôt sur le revenu. Son calcul est opéré par l'administration. Il se calcule en appliquant un barème progressif au montant de l'actif net imposable dès lors que la valeur de celui-ci est au moins égale à 1,3 million d'euros au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 964 et 977).

Les barèmes applicables sont à vérifier pour l'année en cours. Il est recommandé de consulter votre conseil habituel si vous êtes redevable de l'IFI.

V. - Le retrait d'un associé d'une société soumise à l'impôt sur le revenu en cours d'exercice

63 - Principe de non-imposition immédiate - Les associés des sociétés relevant du régime fiscal des sociétés de personnes sont personnellement soumis à l'IR pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, qui doit être regardée comme étant acquise dès la clôture de chaque exercice. Ainsi, la répartition du résultat est faite, du point de vue fiscal, entre les seuls associés présents au 31 décembre de l'année d'imposition, y compris lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile. Le retrait d'un associé n'entraîne donc pas, en principe, l'imposition immédiate de l'associé sortant et de la société concernée (BOI-BNC-CESS-10-10, 28 avr. 2014, n° 60).

Par ailleurs, si une répartition des résultats prorata temporis entre les associés présents à la clôture de l'exercice et les anciens associés est possible, elle n'est pas opposable à l'administration pour l'assiette de l'impôt.

64 - Option pour l'imposition immédiate - Les sociétés de personnes qui exercent une activité professionnelle non commerciale et qui n'ont pas opté à l'IS, peuvent sur option, en cas de transmission (vente, échange, apport, succession, donation ou legs) ou de rachat par la société elle-même des droits (partiel ou total) d'un associé, arrêter un résultat intermédiaire à la date de la transmission ou du rachat des parts, en vue de la détermination du résultat imposable immédiatement au nom de l'associé sortant (CGI, art. 93 B).

L'administration a expressément admis que les associations d'avocats bénéficient du dispositif (BOI-BNC-SECT-70-50-10, 12 sept. 2012, § 190). En revanche, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés est une personne morale, quelle qu'en soit la forme, ou lorsque les droits sociaux sont inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole placée de plein droit sous un régime de bénéfice

réel. De même, selon nous, les SCM qui n'exercent pas à proprement dit une activité professionnelle ne devraient pas pouvoir bénéficier de ce dispositif. Toutefois l'administration n'a, à notre connaissance, jamais pris position sur ce dernier point.

L'option est établie sur papier libre en simple exemplaire, adressée dans un délai de 60 jours à compter du jour de la transmission ou du rachat des titres. Elle doit être conjointement signée par l'associé et le bénéficiaire.

L'associé dont les titres sont transmis ou rachetés (ou les ayants cause du défunt en cas de décès) doit joindre une copie de la déclaration d'option à la déclaration d'ensemble de ses revenus afférente à l'année de transmission des titres.

Les conséquences sociales

Date de publication : 25 avr. 2019

I. - Introduction

1 - La cessation d'une activité non salariée non commerciale, volontaire ou involontaire, s'accompagne ou non de la cession de l'outil de travail ou de la clientèle. Dans tous les cas, le professionnel libéral qui cesse son activité est tenu de respecter certaines obligations sociales.

Important

La seule modification des conditions d'exercice de l'activité professionnelle ne constitue pas une cessation d'activité (CSS, art. R. 131-6).

2 - Déclaration de cessation d'activité - Dans les 30 jours suivant sa cessation d'activité, vous devez déclarer la cessation auprès du CFE (CSS, art. R. 133-30-5). Cela entraîne votre radiation du registre professionnel correspondant à votre activité et la transmission de cette information des organismes sociaux. Vous devez par ailleurs procéder, sous conditions, au licenciement économique de vos salariés éventuels et, en cas de vente de votre entreprise, à leur information préalable.

3 - Radiation - Les organismes sociaux procèdent dans les 30 jours à la radiation de l'assuré, correspondant à la date de la cessation effective de l'activité. S'il s'agit d'une société, elle correspond à la date de la dissolution de la société. Les cotisations sont dues jusqu'à la fin du trimestre civil au cours duquel est intervenue la cessation.

4 - Dispositifs d'accompagnement - La cessation d'activité peut ouvrir droit à des aides au départ, telles que l'accompagnement au départ à la retraite, ou le dispositif du contrat de génération en cas de transmission de l'entreprise (pour les contrats conclus antérieurement au 24 septembre 2017).

Nouveau

- Suppression du RSI et intégration du régime de protection sociale des indépendants au sein du régime général (L. n° 2017-1836, 30 déc. 2017, art. 15.) ;
- Suppression du dispositif du contrat de génération à compter du 24 septembre 2017 (Ord. n° 2017-1387, 22 sept. 2017, art. 9 mod. Ord. n° 2017-1718, 20 déc. 2017, art. 3 ; D. n° 2017-1646, 30 nov. 2017, art. 2) ;
- Instauration d'une assiette dérogatoire pour le calcul des cotisations dues au titre de la dernière année d'activité dans l'hypothèse où l'assuré ne procède pas à la déclaration de ses revenus (CSS, art. R. 131-2).

II. - Obligations déclaratives et radiation

A. - Déclarations

5 - Déclaration auprès du centre de formalités des entreprises (CFE) - Une déclaration de cessation d'activité doit être transmise au CFE compétent, dans les 30 jours suivant la cessation, en ligne ou sur un imprimé spécifique :

- déclaration P4 PL pour un professionnel libéral,
- déclaration M4 pour une société.

La cessation d'activité d'une société doit être accompagnée des pièces suivantes :

- actes de dissolution et de liquidation ;
- comptes de clôture certifiés conformes par le liquidateur ;
- attestation de parution dans un journal d'annonces légales.

En cas d'arrêt total de l'activité du professionnel libéral sans repreneur, l'entreprise individuelle est dissoute par liquidation du fonds sur décision de l'intéressé. La dissolution d'une société est réalisée par un vote de l'assemblée extraordinaire des actionnaires à la majorité des 3/4.

Transmise au greffe par le CFE, la déclaration de cessation entraîne la radiation du registre professionnel (registre du commerce et des sociétés (RCS), répertoire des métiers et de l'artisanat (RM), registre spécial des agents commerciaux, registre spécial des EIRL, etc.).

6 - Déclaration de cessation auprès des organismes sociaux - Le CFE transmet la demande de radiation de l'intéressé aux organismes sociaux suivants :

- URSSAF ;
- Caisse nationale d'assurance vieillesse des professions libérales (CNAVPL) ou Caisse nationale des Barreaux français (CNBF) pour l'assurance retraite de base, si l'activité est libérale ;
- caisse déléguée pour la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles compétente.

Nouveau

À compter du 1^{er} janvier 2018, les missions du régime social des indépendants (RSI) sont en effet progressivement intégrées au sein du régime général. Les caisses du RSI deviennent, dans ce cadre, les caisses déléguées pour la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles.

7 - En tant que professionnel libéral, vous devez en outre déclarer sa cessation d'activité auprès de la section professionnelle dont il relève en matière d'assurance retraite complémentaire et invalidité-décès, en joignant une notification de radiation de l'URSSAF ou, pour un professionnel de santé, une attestation du conseil départemental de l'Ordre.

Conseil pratique

Afin d'éviter tout retard dans la prise en compte de l'événement, rien ne vous empêche toutefois de les informer parallèlement vous-même.

8 - Déclaration de revenus auprès des organismes sociaux - À compter de sa cessation d'activité, l'intéressé dispose de 90 jours pour adresser une déclaration des revenus d'activité, afin de déclarer ses revenus pour les périodes n'ayant pas encore donné lieu au calcul des cotisations et contributions sociales définitives, à savoir l'année de la cessation et l'année précédente (CSS, art. R. 131-6, 1^o). Cette déclaration permettra la régularisation des cotisations provisionnelles dues au titre de ces périodes.

B. - Date de radiation

9 - Principe - Une fois informée, la caisse déléguée pour la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles procède dans les 30 jours à la radiation de l'intéressé (CSS, art. R. 613-27). La date de la radiation est celle de la cessation effective de l'activité. Des mesures de tolérance sont toutefois admises :

- en cas de cessation le 1^{er} janvier, la radiation peut être effectuée au 31 décembre précédant ;
- en cas de début et de cessation d'activité le même jour, aucune cotisation n'est due.

S'il s'agit d'une société, la date de radiation du gérant ou de l'associé correspond à la date de dissolution de la société.

Une attestation de radiation est adressée à l'assuré.

10 - Cas particuliers de cessation d'activité - Les règles qui régissent la radiation par la caisse déléguée pour la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles sont spécifiques dans les cas suivants :

- absence de revenus ;
- cessation temporaire d'activité d'une entreprise individuelle ;
- transmission d'une entreprise individuelle ;
- mise en sommeil d'une société ;
- liquidation judiciaire ;
- redressement judiciaire.

11 - Absence de revenus - À défaut de chiffre d'affaires ou de recettes pendant au moins 2 années civiles consécutives, le travailleur indépendant est présumé ne plus exercer d'activité. Dans ce cas, sa radiation peut être décidée par la caisse déléguée, sauf opposition de l'intéressé. Elle prend alors effet à la fin de la dernière année au titre de laquelle le revenu est connu et entraîne en outre la radiation par l'INSEE du répertoire SIRENE.

Avant de procéder à la radiation, la caisse déléguée informe les autres organismes sociaux, qui disposent de 15 jours pour transmettre tout élément de nature à établir la poursuite de l'activité, et, le cas échéant, l'ordre professionnel auquel est inscrit l'intéressé, de l'engagement de la procédure de radiation, ainsi que l'assuré lui-même. Ce dernier dispose d'un mois pour faire valoir ses observations et fournir éventuellement les déclarations de revenus qui n'ont pas été adressées. La radiation lui est notifiée par tout moyen permettant d'établir une date certaine de réception (CSS, art. L. 613-4 et R. 613-27-1).

12 - Cessation temporaire d'activité d'une entreprise individuelle - La caisse déléguée maintient l'affiliation de l'assuré qui déclare cesser temporairement son activité, tant qu'il reste immatriculé au registre professionnel. Il reste également affilié toute l'année s'il exerce une activité saisonnière.

13 - Transmission d'une entreprise individuelle - Le chef d'entreprise a la possibilité de cesser totalement son activité en maintenant provisoirement son immatriculation, pendant un délai maximum d'un an, au registre professionnel. Dans ce cas, il doit être radié de la caisse à la date de sa cessation d'activité.

14 - Mise en sommeil d'une société - Elle s'analyse comme une cessation, en principe temporaire, de l'activité de la société et n'entraîne donc pas la radiation du gérant ou des associés, qui continuent d'exercer une fonction de contrôle et de surveillance de la société. Leur radiation est toutefois admise en cas de mise en sommeil avec vente du fonds ou force majeure ; La cessation temporaire est limitée à 2 ans. Au-delà, le juge de surveillance des registres professionnels peut procéder à une radiation d'office. Dans ce cas, le gérant est radié de la caisse déléguée à la date de l'ordonnance de radiation (Circ. RSI n° 2008-008, 30 janv. 2008).

15 - Liquidation judiciaire - La radiation de l'assuré est effectuée à la date de décision de la liquidation judiciaire. Le jugement d'ouverture de la procédure collective de liquidation judiciaire emporte en effet dès son prononcé la dissolution de l'entreprise (C. civ., art. 1844-7). En cas de dissolution anticipée prononcée par les associés ou par le tribunal de commerce, le gérant est

réputé cesser ses fonctions à la date de publication de la dissolution au RCS et doit être radié à cette date (C. com., art. L. 237-2).

16 - Redressement judiciaire - Le dirigeant de la société doit être radié :

- à compter du jugement de redressement, si celui-ci emporte cession totale de l'entreprise ;
- lorsque tous les actifs ont été cédés, s'il emporte cession partielle. Lorsqu'un plan de continuation est arrêté, le dirigeant reste affilié, sauf lorsque ce plan prévoit un changement de forme sociale ne permettant plus d'assujettir l'intéressé.

Une circulaire récapitule les dates de radiation des assurés dans les cas de cessation temporaire d'activité ou de redressement et liquidation judiciaires (Circ. RSI n° 2008/008, 30 janv. 2008).

III. - Obligations liées à l'emploi de salariés

A. - Licenciement économique des salariés

17 - Conditions - En cas de cessation de l'activité d'une entreprise, les salariés éventuels doivent être licenciés pour motif économique (Cass. soc., 16 janv. 2001, n° 98-44.647), sous réserve des conditions suivantes :

- la cessation d'activité doit être définitive ;
- elle doit être totale, c'est-à-dire concerner toute l'entreprise et non pas une seule de ses activités (Cass. soc., 28 nov. 2006, n° 05-40.732) ;
- elle doit avoir pour conséquence de supprimer des emplois ;
- elle ne doit pas être due à une faute du chef d'entreprise ou à sa légèreté blâmable.

Par exemple, la fermeture d'une entreprise appartenant à un groupe et n'ayant aucune difficulté économique, justifiée par le seul but de faire des économies et d'améliorer la rentabilité du groupe, caractérise une légèreté blâmable de l'employeur qui rend les licenciements dépourvus de cause économique réelle et sérieuse (Cass. soc., 1er févr. 2011, n° 10-30.045).

18 - Procédure - Les salariés doivent être convoqués à un entretien préalable de licenciement, et la lettre de licenciement doit mentionner les motifs du licenciement et de la cessation de l'activité.

Remarque

Les représentants du personnel doivent être consultés en cas de projet de licenciement économique ou de procédure de liquidation judiciaire. À défaut, le délit d'entrave est puni d'une amende de 7 500 €.

B. - Information des salariés en cas de vente de l'entreprise

19 - Dans les entreprises de moins de 50 salariés, les salariés doivent être informés de la vente de l'entreprise, au plus tard 2 mois avant la date de cession (entendue comme étant la date de conclusion du contrat), afin de pouvoir présenter une offre éventuelle de rachat ; à défaut, l'employeur s'expose à une amende civile plafonnée à 2 % du prix de vente (C. com., art. L. 141-23 et D. 141-3).

En conséquence, la réalisation de la vente ne peut intervenir avant l'expiration d'un délai de 2 mois après que tous les salariés aient été informés de l'intention du propriétaire de vendre, cette information pouvant être effectuée par tout moyen lui conférant date certaine. La loi n'impose la transmission d'aucune autre information et d'aucun document relatif au fonctionnement, à la comptabilité ou à la stratégie de l'entreprise. (Rép. min. n° 65589, n° 65592, n° 67405, n° 67406 : JOAN Q, 6 déc. 2016, p. 10043 et 10046).

L'entreprise dispose ensuite d'un délai maximal de 2 ans à compter de l'expiration du délai de 2 mois pour réaliser la vente, sans avoir l'obligation d'informer à nouveau les salariés en cas de nouveau projet de vente.

On rappelle par ailleurs que, dans les entreprises de 50 à moins de 250 salariés, les salariés doivent être informés par l'employeur, au plus tard en même temps que les membres du CE (ou du comité social et économique (CSE) s'il a été mis en place), de son intention de céder l'entreprise (C. com., art. L. 141-28 et L. 141-30), soit au plus tard au moment de la saisine du CE (ou du CSE) sur le projet de vente du fonds de commerce ou de la participation représentant plus de 50 % des parts sociales ou actions de l'entreprise (Rép. min. n° 67405 et n° 65592, préc.). Le délai maximal de 2 ans dont dispose l'entreprise pour réaliser la vente sans avoir l'obligation d'informer à nouveau les salariés court alors à compter de la date à laquelle tous les salariés ont été informés.

Remarque

Les salariés des entreprises de moins de 250 salariés bénéficient également, au moins une fois tous les 3 ans, d'une information sur les orientations générales de l'entreprise, notamment sur le contexte et les conditions d'une cession de celle-ci, sur les conditions juridiques de la reprise d'une entreprise, ses avantages, ses difficultés et les aides possibles.

IV. - Conséquences sur les cotisations, les prestations et les aides sociales

A. - Cotisations sociales

20 - Régularisation - En cas de cessation d'activité du travailleur indépendant non agricole, les cotisations définitives de l'année de cessation et de l'année civile précédente sont calculées sur la base de la déclaration de revenus effectuée par le cotisant dans les 90 jours de sa cessation.

Un avis d'appel de régularisation des cotisations provisionnelles est émis sur cette base, donnant lieu, dans les 30 jours suivant son envoi :

- soit à un paiement supplémentaire de la part du cotisant, au titre de l'année de la radiation et de l'année précédant cette radiation ;
- soit à un remboursement au cotisant, au titre de l'année de la radiation, après imputation, le cas échéant, du montant du crédit sur les dettes des périodes antérieures en remontant de la plus ancienne à la plus récente (CSS, art. R. 131-6). Si l'assuré ne procède pas à la déclaration de ses revenus, les cotisations sont calculées sur la base du dernier revenu d'activité connu ou, à défaut, du revenu forfaitaire de début d'activité (CSS, art. R. 131-2 mod. D. n° 2017-864, 9 mai 2017, art. 1er).

Remarque

Si les cotisations provisionnelles ou définitives faisaient l'objet d'un report ou d'un étalement de paiement accordés dans le cadre des débuts d'activité, elles doivent être acquittées dans les 60 jours de la cessation (CSS, art. R. 133-2-5). Par ailleurs, en cas de cessation au cours de la 1^{ère} année d'activité, l'exonération des cotisations au titre de l'ACCRE dont bénéficiait éventuellement le chef d'entreprise prend fin à la même date.

21 - Dérogations - La cotisation d'assurance invalidité-décès due par certains professionnels libéraux à leur section professionnelle reste due jusqu'à la fin de l'année de la cessation d'activité. Par ailleurs, les cotisations de retraite annuelles forfaitaires de l'avocat non-salarié sont calculées au prorata de la durée d'affiliation jusqu'au dernier jour d'inscription au tableau. Si les cotisations

ont été payées pour l'année entière, le trop-perçu lui est remboursé par la Caisse nationale des Barreaux français (CNBF) au plus tard dans le mois suivant la demande de l'intéressé (CSS, art. R. 723-20).

B. - Prestations sociales

22 - Chacun des organismes sociaux auxquels cotise le professionnel libéral est logiquement averti de la cessation d'activité par le centre de formalités des entreprises, lui-même averti par l'imprimé P4 ou M4. D'expérience, il paraît opportun d'avertir sans délai, dès la fin d'activité, chacun de ces organismes afin d'éviter tout retard dans la prise en compte de l'événement et des conséquences financières désagréables.

23 - Assurance maladie-maternité - S'il n'est pas pris en charge par un autre régime et s'il réside en France au moins 6 mois par an, l'assuré continue à bénéficier à titre gratuit :

- de la prise en charge des frais de santé dans le cadre de la « protection maladie universelle » (PUMA) (CSS, art. L. 160-1.) ;
- des prestations en espèces maladie et maternité de la sécurité sociale des travailleurs indépendants, pendant une durée maximale de 12 mois, dans le cadre du dispositif de maintien des droits (CSS, art. L. 161-8 et R. 161-3).

S'il cesse son activité pour devenir retraité, il continue à bénéficier de la couverture maladie du régime qui sert la pension de retraite.

24 - Assurance retraite - Le service de la pension de retraite du travailleur indépendant est subordonné notamment à la cessation de son activité. À défaut, un rejet pour non-cessation d'activité doit lui être notifié.

Il existe toutefois des possibilités de cumul entre retraite et poursuite ou reprise d'activité.

En cas de cessation d'activité à la suite du décès du travailleur indépendant, des droits à pension de réversion sont ouverts en faveur du conjoint qui en remplit les conditions.

25 - Assurance invalidité-décès - La couverture invalidité-décès cesse en principe dès la radiation du travailleur indépendant. En conséquence, si la cessation de l'activité est due à son état de santé, l'intéressé doit veiller à ne pas procéder à une déclaration de cessation définitive d'activité.

Des dérogations existent pour certaines professions libérales qui bénéficient du maintien de la couverture invalidité-décès jusqu'au 31 décembre de l'année de la cessation.

C. - Aides au départ

26 - Aide en vue de la transmission de l'entreprise - Le dispositif du contrat de génération, qui pouvait être utilisé en vue d'une cession d'entreprise, est supprimé depuis le 24 septembre 2017 (Ord. n° 2017-1387, 22 sept. 2017, art. 9 mod. Ord. n° 2017-1718, 20 déc. 2017, art. 3). Toutefois, pour tout contrat conclu avant cette date, le chef d'entreprise peut bénéficier de l'aide en intégralité s'il a formulé une demande dans les 3 mois suivant le 1er jour d'exécution du contrat (D. n° 2017-1646, 30 nov. 2017, art. 2).

Pour rappel, le chef d'une entreprise de moins de 50 salariés âgé d'au moins 57 ans peut bénéficier d'une aide financière de l'État d'un montant de 4 000 € par an pendant 3 ans s'il a embauché un jeune de moins de 30 ans en CDI dans le cadre d'un projet de transmission de l'entreprise (sans obligation à terme de transmettre effectivement l'entreprise).

Si le chef d'entreprise a recruté à la fois un sénior (âgé d'au moins 55 ans) et un jeune dans les 6 mois suivants, l'aide est portée à 8 000 € par an.

27 - Accompagnement au départ à la retraite (ADR) - L'artisan ou le commerçant (ainsi que le conjoint collaborateur) en fin de carrière rencontrant des difficultés financières peut enfin bénéficier d'une aide financière de la sécurité sociale des travailleurs indépendants au titre de l'accompagnement au départ à la retraite (ADR), d'un montant compris entre 2 020 € et 18 820 € (selon ses revenus et sa situation familiale ; A. 30 déc. 2004, art. 10 : JO 31 déc. 2004).

Il doit pour cela remplir les conditions suivantes :

- avoir atteint l'âge minimum légal de la retraite ;
- être cotisant actif à la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles au moment du passage à la retraite ;
- avoir cotisé plus de 15 années et 60 trimestres à la sécurité sociale des travailleurs indépendants non agricoles ;
- être non imposable au titre des 2 dernières années civiles précédant le départ à la retraite. Le professionnel libéral est exclu du dispositif.

Quelques pistes de réflexions

I. - Sur le plan fiscal

1 - Le choix de la date de cessation d'activité peut être influencé par les différentes données évoquées brièvement ci-après. Afin d'optimiser au mieux votre cessation d'activité, nous vous invitons à prendre contact avec un conseil spécialisé qui sera à même d'apprécier la situation particulière que constitue chaque cas.

Le choix de la date de cessation d'activité reste toujours important, même si les diverses mesures d'exonération et de modification du calcul de l'impôt en ont réduit l'intérêt. Un arrêt en début d'année reste préférable eu égard à la prise en compte dans la déclaration de cessation d'activité des créances acquises même non encore encaissées et des dépenses engagées. L'importance de ce résultat complémentaire permettra ou non de «faire le plein» des tranches basses du barème progressif de l'impôt sur le revenu.

A. - La gestion des déficits d'une activité BNC professionnelle

2 - Les déficits qui proviennent de l'exercice des charges et offices ou d'une profession libérale peuvent être imputés sur les bénéfices de même nature réalisés au cours de l'année d'imposition par les autres membres du foyer fiscal. À défaut, ils peuvent être imputés sur le revenu global dans les conditions de droit commun.

Toutefois, il résulte d'une jurisprudence récente (CE, 21 octobre 2016, n° 386796, Mme Holveck) que, la possibilité d'imputer sur le revenu global de tels déficits, lorsqu'ils proviennent de charges et offices, implique que le professionnel concerné exerce effectivement une activité professionnelle (tel n'est pas le cas d'un huissier de justice qui a cessé d'exercer au sein d'une SCP l'année d'imputation des déficits pour cause de mésentente avec son associé). Cette jurisprudence pourrait notamment avoir pour effet d'interdire au titulaire de charges et offices qui exercent au sein de sociétés de capitaux d'imputer sur leur revenu global les déficits générés par ces sociétés dès lors qu'elles sont réputées exercer elles-mêmes l'activité professionnelle. On attendra donc avec intérêt l'interprétation de cette jurisprudence par l'administration.

Enfin on signale qu'afin d'encourager l'activité inventive et de développer la protection des inventions, les inventeurs sont autorisés à déduire de leur revenu global les déficits provenant des frais de prise de brevets et des frais de maintenance supportés l'année de la prise du brevet et des 9 années suivantes (CGI, art. 156, I bis ; BOI-BNC-SECT-30-10-40, 12 sept. 2012, n° 10). Cette déduction est supprimée pour les prises de brevets réalisées à compter du 1er janvier 2020.

Lorsque le déficit non commercial professionnel, cumulé le cas échéant avec d'autres déficits catégoriels, peut se révéler supérieur au total du revenu global, l'excédent ainsi constaté constitue alors un déficit global reportable, sous certaines conditions, sur les 6 années suivantes.

B. - Gestion des moins-values

3 - Moins-value nette à court terme - Dans le cas où la cessation ferait ressortir une moins-value nette à court terme, celle-ci s'impute sur les bénéfices de l'activité, et si celui-ci est insuffisant, il apparaîtra un déficit imputable comme indiqué ci-dessus.

4 - Cas particulier des moins-values nettes à long terme subies en fin d'exploitation par les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu - Lorsque pour l'exercice clos lors de la cession ou cessation d'entreprise, la compensation entre les plus-values et les moins-values à long terme se solde par une moins-value nette à long terme, cette moins-value peut être déduite pour une

fraction de son montant des bénéfices de cet exercice. Il en est de même pour les moins-values à long terme réalisées au cours des dix exercices précédant celui de la cession ou cessation et non encore imputées.

Le bénéfice sur lequel cette imputation peut être opérée comprend, le cas échéant, la plus-value nette à court terme de l'exercice de cession ou de cessation et les plus-values à court terme des exercices antérieurs dont l'imposition a été différée en application de l'article 39 quaterdecies du CGI.

Le résultat fiscal est déterminé en prenant compte les abattements, déductions et exonérations de nature fiscale. Les moins-values à long terme sont imputées sur le bénéfice ainsi déterminé.

L'article 39 quindecies du CGI prévoit que les moins-values à long terme ne peuvent être imputées que dans la limite du bénéfice imposable de l'exercice de cession ou de cessation. Elles ne peuvent donc pas générer un résultat déficitaire susceptible de s'imputer sur le revenu global, conformément au régime de droit commun des plus ou moins-values à long terme qui les extourne de la détermination du résultat soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

La fraction des moins-values nettes à long terme subies au cours de l'exercice de liquidation ou des dix exercices antérieurs imputables sur le bénéfice de liquidation est égale au rapport qui existe :

- entre le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable au titre de l'exercice de réalisation des moins-values en cause ;
- et le taux normal de l'impôt sur les sociétés prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI et applicable au titre de l'exercice de liquidation.

Ce montant est à porter case « divers à déduire » de l'imprimé 2035 B, sans qu'il puisse conduire à un déficit.

C. - Cas du local professionnel inscrit à l'actif

5 - Dans le cas où vous avez fait l'acquisition de votre local professionnel et inscrit ce bien à votre actif professionnel, il a été pratiqué des amortissements pendant toute la durée d'utilisation. Lors de la cessation d'activité, ce bien revient dans votre patrimoine privé. Il convient alors de déterminer la plus-value professionnelle réalisée par différence entre la valeur vénale de l'immeuble au jour de la reprise dans le patrimoine privé et sa valeur nette comptable (valeur d'inscription à l'actif diminuée des amortissements pratiqués).

L'imposition de la plus-value suit le régime fiscal indiqué plus haut avec éventuellement application des régimes d'exonération.

Les plus-values réalisées par des entreprises relevant de l'IR sur certains biens ou droits immobiliers affectés à l'exploitation bénéficient d'un abattement pour durée de détention qui peut conduire à une exonération totale (CGI, art. 151 septies B). Cet abattement sur les plus-values à long terme portant sur des biens ou droits immobiliers est susceptible de s'appliquer aux plus-values réalisées à l'occasion de la réintégration au patrimoine privé.

Les règles applicables en cas de cession d'un local qui a d'abord fait partie du patrimoine privé avant d'être inscrit au patrimoine professionnel (bien migrants), sont les mêmes que celles prévues pour les titulaires de BIC (CGI, art. 151 sexies). On rappelle toutefois que lorsqu'un local est cédé après avoir été successivement affecté au patrimoine privé, au patrimoine professionnel puis repris dans le patrimoine privé, il y a lieu de déterminer trois plus-values distinctes : une plus-value privée – une plus-value professionnelle – et une seconde plus-value privée (BOI-BNC-BASE-30-30-20-20, 6 juillet 2016, n° 40). Pour le calcul de l'abattement pour durée de détention, les deux plus-values privées sont à considérer ensemble, la période d'affectation au patrimoine professionnel n'est pas prise en compte.

Lorsqu'un professionnel propriétaire d'un local, dont l'utilisation est mixte, affecte au cours de sa vie professionnelle ou lors de la cessation de celle-ci, la partie professionnelle du local à un usage privé, l'administration admet que, sur option expresse, le paiement de l'impôt afférent aux plus-values ainsi réalisées puisse faire l'objet d'un fractionnement, par parts égales sur les 3 années suivant celle de leur réalisation (BOI-BNC-BASE-30-30-20-20, 6 juill. 2016, § 50). Cette mesure ne peut se cumuler avec l'étalement sur 3 ans du montant de la plus-value à court terme.

Lorsque l'immeuble ou la partie d'immeuble cédé est totalement affecté à usage d'habitation mais que le professionnel a simplement domicilié son activité ou que l'activité exercée dans l'habitation ne nécessite ni locaux ni matériels professionnels spécifiques, l'administration admet que l'exonération s'applique à la totalité de la plus-value privée (BOI-RFPI-PVI-10-40-10, 19 déc. 2018, § 70).

Il peut être dans certains cas financièrement intéressant de procéder au retrait de l'actif professionnel du local professionnel sans attendre la cessation d'activité notamment si vous avez une année donnée la possibilité de bénéficier de l'exonération prévue pour les petites entreprises par l'article 151 septies du CGI.

La loi fiscale permet d'étaler par tiers le montant de la fraction à court terme de la plus-value sur l'année de la réalisation de la plus-value et sur les deux années suivantes sauf en cas de cessation d'activité. Cet étalement est facultatif, mais en cas de renonciation à cet étalement, il n'est pas possible de bénéficier du système dit « du quotient » prévu à l'article 163-0 A du C.G.I. ; ce mécanisme consiste, en cas de revenu exceptionnel à calculer l'impôt de l'année de réalisation du revenu exceptionnel de la façon suivante :

- ajouter le quart du revenu exceptionnel au revenu global hors revenu exceptionnel ;
- calculer l'impôt correspondant (A) ;
- calculer l'impôt correspondant au revenu global hors revenu exceptionnel (B) ;
- multiplier par quatre l'impôt différentiel entre les deux dernières valeurs ci-dessus ;
- ajouter ce dernier montant à l'impôt (A) et appliquer les diverses corrections fiscales (décote, réductions d'impôt...).

Ce système du quotient n'est donc pas applicable aux plus-values de cours d'activité mais peut l'être aux plus-values de fin d'activité.

II. - Sur le plan social

6 - Au niveau social, les cotisations sont généralement dues pour un trimestre civil complet ; il peut alors sembler judicieux de cesser son activité en fin de trimestre civil afin d'éviter d'avoir à payer un trimestre complet de cotisations pour quelques jours d'activité.

Si vous cessez votre activité pour jouir d'une retraite bien méritée, il convient de bien vérifier préalablement à toute décision, que les conditions d'accès à cette retraite sont bien remplies, notamment en matière de durée de cotisation.

Pour ce faire, il peut être utile de consulter sur Internet notamment les sites www.retraite.cnav.fr, www.cnavpl.fr ou www.retraites.gouv.fr.

III. - Conclusion

7 - La cessation d'activité est un moment important de la vie de tout professionnel libéral. Elle comporte des incidences qu'il convient de gérer au mieux.

Si cette cessation d'activité s'accompagne ou est la conséquence d'un simple changement de mode d'exercice (mise en société, par exemple), les options fiscales prises ou les anomalies dans le formalisme peuvent être lourdes de conséquences : il convient surtout dans ce cas de suivre les préconisations de votre expert-comptable ou de votre conseil fiscal.