

# Cession, cessation et transmission de l'activité libérale

*Date de publication* : 1 févr. 2019

## I. - Introduction

**1** - Au cours de sa vie professionnelle, le praticien libéral peut être amené à céder certains éléments utiles à l'exercice de l'activité, mais également une partie, voire la totalité de celle-ci, dans le cas où il souhaiterait cesser d'exercer.

Il existe également certaines spécificités relatives au statut de l'entrepreneur individuel ou en cas de départ à la retraite de l'exploitant.

## II. - Cession de la clientèle et des éléments nécessaires à l'exploitation

**2** - La décision de céder certains éléments nécessaires à l'exercice de l'activité a des conséquences au niveau de l'**actif** de l'entreprise.

La décision de céder peut prendre la forme :

- ▶ d'une **cession à titre onéreux** (dans le cas d'une vente ou d'un apport en société de l'élément),
- ▶ d'une **cession à titre gratuit** (dans le cas d'une donation),
- ▶ ou encore d'un **transfert de bien** du patrimoine professionnel au patrimoine privé de l'exploitant.

Quelle qu'en soit la cause, la conséquence première d'une cession est le retrait de l'élément de l'actif professionnel. La plus-value générée par la cession est soumise au régime des **plus-values professionnelles** (CGI, art. 39 duodecies) dont le traitement fiscal est différent selon que la plus-value est à **court** ou **long terme**.

### Remarque

La taxation dépend de la nature des éléments cédés et de leur durée d'inscription à l'actif de l'entreprise libérale :

#### ▶ Les biens incorporels (clientèle)

- détenus depuis moins de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable et soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu,
- détenus depuis plus de 2 ans, la plus-value est imposée au taux de 30 % (IR à 12,8 % et prélèvements sociaux de 17,2 %).

#### ▶ Les biens corporels

- Si le bien est amortissable :
  - et détenu depuis moins de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable et soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;
  - et détenu depuis plus de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable à hauteur des amortissements que le bien a supportés, et taxée à 30 % au-delà.
- Si le bien n'est pas amortissable :
  - et détenu depuis moins de 2 ans, la plus-value est traitée comme du bénéfice imposable et soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;
  - et détenu depuis plus de 2 ans, la plus-value est imposée au taux de 30 %

La plus-value nette à long terme peut être utilisée pour compenser le déficit non commercial de l'année ou les déficits antérieurs qui demeurent reportables, ou les moins-values subies au cours des dix années antérieures et qui n'ont pas encore été reportées.

**3 - Exonération en faveur des petites entreprises** - Les petites entreprises peuvent bénéficier d'une exonération partielle ou totale de leurs plus-values professionnelles sous certaines conditions (CGI, art. 151 septies) :

- l'activité professionnelle a été exercée pendant au moins **5 ans** ;
- le **chiffre d'affaires de l'entreprise** n'excède pas, au cours de l'année civile, les seuils suivants :
  - moins de 250 000 € HT pour les entreprises de vente et moins de 90 000€ HT pour les entreprises prestataires de services, l'exonération est alors **totale**,
  - jusqu'à 350 000 € HT pour les entreprises de vente et jusqu'à 126 000 € HT pour les entreprises prestataires de service, l'exonération est alors **partielle**.

**4 - Cas particulier de l'EIRL ayant opté pour l'IS** - En cas de cession d'un élément de l'actif, la plus-value réalisée par l'EIRL est assujettie à l'impôt sur les sociétés, avant que le profit de cession ne soit appréhendé par l'entrepreneur individuel. La plus-value est soumise au régime des plus-values professionnelles prévu pour les entreprises passibles de l'IS (une des particularité de ce régime est qu'**on ne distingue pas entre court et long terme** ).

La plus-value est prise en compte dans le résultat imposable et soumise au taux d'impôt sur les sociétés correspondant.

Après imposition, le solde de la plus-value nette d'impôt se trouve dans l'actif net de l'EIRL. L'entrepreneur peut alors librement mettre ce résultat en réserve ou le distribuer. Il ne sera imposé personnellement au titre de l'impôt sur le revenu que dans le cas d'une appréhension du résultat.

**5 - Cas particulier de la cession d'une branche complète d'activité** - Les plus-values réalisées lors de la cession d'une branche complète d'activité sont exonérées dans le cas où l'activité est exercée depuis moins de **5 ans** et sous réserve que la valeur des éléments transmis n'excède pas 500 000 € (CGI, art. 238 quinquies).

Cette exonération bénéficie **également** à la cession de clientèle libérale **par un associé concomitamment à la cession de l'intégralité de ses parts dans une SCM au profit d'un repreneur**.

Cette exonération résulte d'une **option** qui doit être exercée par le contribuable au moment de la déclaration de cession ou postérieurement.

Attention, ce dispositif n'est pas applicable dans le cas où il existe des liens de dépendance entre le cédant et le cessionnaire.

**6 - Droits de mutation** - La cession d'un élément de l'actif peut entraîner la perception de droits de mutation à charge de l'acquéreur. Le montant de ces droits varie selon la nature des éléments cédés :

► **Fonds de commerce, clientèle ou droit au bail** (CGI, art. 719) :

Fraction du prix de cession ou de la valeur vénale	Droit
≤ 23 000 € (1)	0 %
> 23 000 € et ≤ 200 000 €	3 %

&gt; 200 000 €

5 %

- ▶ **Immeuble professionnel** : 5,81 % ;
- ▶ **Autres** éléments d'actif séparés : en principe exonérés de droit.
- ▶ Dans le cas d'une mise en location-gérance, aucun droit d'enregistrement n'est dû.

### III. - Cessation de l'activité

7 - Une cessation de l'activité entraîne une imposition immédiate des bénéficiaires non encore taxés à la date de la cessation en tant compte le cas échéant des plus-values professionnelles (CGI, art. 202). Des mécanismes de report d'imposition ou d'abattement ont toutefois été prévus dans certaines situations.

8 - Il y a cessation dans plusieurs cas de figure :

- ▶ **lorsque l'activité libérale est exercée à titre individuel** : la cessation résulte notamment du décès de l'exploitant, de son départ à la retraite, de l'impossibilité d'exercer l'activité du fait d'une radiation définitive d'un ordre professionnel, de l'apport de l'activité libérale à une société. Elle peut également résulter du changement de la nature de l'activité exercée qui est alors assimilé à un abandon.

#### Remarque

Une cession de clientèle ne constitue pas en soi une cessation d'activité. Il n'y a cessation que si le professionnel change à la fois de clientèle, de lieu d'exercice de la profession et de nature d'activité (CE 6 oct. 1982, n° 25080 : Il a ainsi été jugé qu'un médecin généraliste qui avait cédé sa clientèle en Bretagne pour ouvrir un cabinet de spécialiste dans le Vaucluse avait bien cessé son activité).

- ▶ **lorsque l'activité libérale est exercée au sein d'une société de personnes** : la cessation d'activité résulte dans ce cas de la dissolution de la société, de sa transformation entraînant la création d'un être moral nouveau, en cas de changement de régime fiscal, en cas de changement profond de l'objet social ou de l'activité réelle de la société (CGI, art. 202 ter).

#### Remarque

Le changement de régime fiscal vise le cas d'une société de personnes relevant de l'IR qui deviendrait passible de l'impôt sur les sociétés.  
Ceci serait par exemple le cas d'une société civile de moyens dont l'activité sortirait de son objet légal, et deviendrait de ce fait passible de l'IS.

#### Exemple

La transformation d'une société civile professionnelle en société civile de moyens entraîne selon l'administration une cessation d'activité.  
En revanche, la transformation d'une SCP non titulaire d'un office d'huissier en SCP titulaire d'un office ne constitue pas une modification du pacte social entraînant cessation d'activité.

**9 - Cas particulier de l'apport en société** - Un apport au plan fiscal est traité comme une vente des biens ou valeurs apportés rémunérés par des titres de la société ayant bénéficié de l'apport. L'apport devrait donc entraîner l'imposition des plus-values professionnelles dégagées à raison de ce transfert de propriété.

L'exploitant peut toutefois exercer une option lui permettant de bénéficier d'un **report d'imposition** si les conditions suivantes sont respectées (CGI, art. 151 octies) :

- l'apporteur doit exercer une profession à titre individuel ;

- l'apport est effectué en faveur d'une société ;
- l'apport porte sur une branche d'activité ou sur une entreprise individuelle ;  
L'apport d'éléments séparés n'est pas éligible au report d'imposition.
- l'apporteur et la société doivent produire un état spécial faisant apparaître, pour chaque élément, les renseignements nécessaires au calcul des plus-values ultérieurement imposables ;
- l'apporteur et la société exercent conjointement l'option pour le régime spécial dans l'acte d'apport ;
- l'apporteur joint à sa déclaration de revenu de l'année de réalisation des opérations, et des années ultérieures, un état destiné à assurer le suivi des plus-values placées en report d'imposition.

#### Remarque

Le report d'imposition s'applique quelle que soit la forme juridique de la société bénéficiaire de l'apport (société de personnes ou société de capitaux, société de fait ou société en participation) et quel que soit son régime fiscal (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés) pourvu qu'elle soit soumise à un régime réel d'imposition.

En pratique, les professionnels libéraux apportent le plus souvent leur activité libérale à une SCP ou une société d'exercice libéral.

L'option pour le report d'imposition est formulée par l'apporteur et la société bénéficiaire dans le traité d'apport ou dans l'acte de constitution de la société s'il s'agit d'une société nouvelle.

## 10 - Cession lors du départ à la retraite -

- ▶ Les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux d'une **entreprise individuelle relevant de l'impôt sur le revenu** dans le cadre d'un départ à la retraite de l'exploitant sont exonérées dans le cas où l'activité est exercée depuis au moins 5 ans (CGI, art. 151 septies A).

Ce dispositif s'applique également en cas de **cession de la totalité des parts détenues dans une société de personnes relevant de l'impôt sur le revenu** par l'exploitant qui exerce son activité professionnelle au sein de la société.

Pour que l'exonération s'applique, tous les éléments d'actif et de passif affectés à l'activité doivent être transférés.

L'entreprise cédée doit remplir les conditions suivantes :

- employer moins de 250 salariés ;
- réaliser un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 M €, soit avoir un total de bilan inférieur à 43 M € ;
- le capital ou les droits de vote ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises ne remplissant pas les conditions d'effectif ou de chiffre d'affaires (ou de total de bilan) précitées.

Le cédant doit **faire valoir ses droits** à la retraite dans les 24 mois suivant ou précédant la cession.

## Nouveau

- ▶ **Pour les cessions réalisées entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2022**, les professionnels libéraux qui exercent des fonctions de direction dans une **société soumise à l'impôt sur les sociétés** et qui veulent transmettre leurs droits dans la société à l'occasion d'un départ en retraite peuvent bénéficier d'un abattement de 500 000 € sur les plus-values constatées à l'occasion de la cession de ces titres et sur les compléments de prix afférents à ces mêmes cessions et perçus au cours de cette même période (CGI, art. 150-0 D ter).

Le cédant doit **faire valoir ses droits** à la retraite dans les 24 mois suivant ou précédant la cession.

**11 - Obligations déclaratives** - Du fait de la cessation de l'activité, l'exploitant est tenu aux obligations suivantes :

- ▶ aviser l'administration dans un délai de 60 jours de la cessation d'activité (ou du décès) et de la date à laquelle celle-ci a eu lieu, ainsi que l'identité du successeur éventuel (nom, prénom et adresse).

En cas de décès, le délai pour déposer la déclaration de cessation est de 6 mois.

- ▶ il devra déposer la déclaration de résultat de l'activité à l'aide des imprimés n° 2065 et suivants pour une personne morale, n° 2031 (commerçants et artisans), n° 2035 (professions libérales) ou 2139/2143 pour les exploitants agricoles. Cette déclaration permettra d'établir une imposition provisoire à la date de la cessation. Une déclaration définitive sera ensuite établie dans les délais habituels et l'imposition provisoire viendra en déduction de l'imposition définitive.

## Exemple

Un professionnel décède début 2019.

Une imposition immédiate sera établie en 2019 en fonction de la législation provisoirement applicable (en effet, le barème de l'impôt sur les revenus de l'année n'est connu qu'au mois de décembre lorsque la loi de finances est publiée). Le prélèvement à la source acquitté par le défunt devrait venir en déduction de cette imposition provisoire.

En mai et juin 2020, les déclarations de revenus définitives sont déposées (Déclaration BNC n° 2035, Déclaration d'ensemble des revenus n°2042). A la fin de l'été 2020, une imposition définitive sera établie et sera calculée compte tenu des règles applicables à l'année 2019, sous déduction de l'imposition provisoire établie en 2019.

- ▶ lors de sa déclaration de revenus personnelle, il doit notamment remplir l'imprimé n° 2074 (et 2074-I pour permettre le cas échéant le suivi des plus-values en cas de report d'imposition) ;
- ▶ en matière de TVA, il faudra déposer une déclaration CA3 dans le cas où il relève du régime d'imposition réel normal, ou CA12 s'il relève du régime d'imposition réel simplifié ;
- ▶ en matière de CFE, il devra déposer un formulaire n° 1447-M-SD ;
- ▶ en matière de déclarations sociales, le CFE auprès duquel la cessation d'activité est déclarée transmet l'information aux caisses d'assurance sociale. Le cotisant dispose de 90 jours après sa radiation pour déclarer ses revenus de l'année de cessation via la Déclaration Sociale des Indépendants (DSI).

**12 - Autres dispositifs** - D'autres régimes de faveur s'appliquent en matière de plus-values professionnelles. Nous citerons :

- l'exonération totale ou partielle des plus-values professionnelles des **petites entreprises** dont les recettes ne dépassent pas certaines limites (90 000 € HT ou 126 000 € HT pour les libéraux) (CGI, art. 151 septies : V. [3](#)) ;

- l'exonération totale ou partielle lorsque les éléments cédés n'excèdent pas **500 000 €** (CGI, art. 238 quinquies) ;
- l'abattement de 10 % par année de détention au-delà de la cinquième année pour les plus-values à long terme portant sur des **immeubles** (CGI, art. 151 septies B) ;
- report d'imposition en cas de **transmission à titre gratuit** d'une activité individuelle (CGI, art. 41).

## IV. - Cession des parts de l'entreprise

**13** - Les parts sociales acquises par une personne physique exerçant son activité au sein d'une société sont considérées comme des biens professionnels par nature.

**14** - Par principe, un associé peut toujours se retirer d'une société en cédant ses parts sociales à :

- ▶ **un de ses coassociés**, cette cession est entièrement libre (sauf si les statuts ont prévu une clause d'agrément en cas de cession même à l'égard des associés présents) ;
- ▶ **des tiers**, avec le consentement des autres associés, représentant le quorum prévu par les statuts .

L'associé devra notifier son projet de cession à la société et à chaque associé. La société dispose alors d'un délai prévu par les statuts pour faire connaître sa décision d'agréer ou non l'acquéreur proposé, et dans le cas d'un refus, les associés seront tenus d'acquiescer ou de faire acquiescer les parts à un prix déterminé pour éviter tout blocage.

**15 - Régime de la cession** - Lorsque la cession de parts est réalisée par un associé exerçant son activité professionnelle dans le cadre de la société, la plus-value dégagée est soumise au régime des **plus-values professionnelles**.

- ▶ lorsque les parts sont détenues depuis moins de 2 ans, on applique le régime du court-terme, les plus-values sont soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu ;
- ▶ lorsque les parts sont détenues depuis plus de 2 ans, on applique le régime du long terme, soit en 2019 une taxation à un taux global de 30 % (12,8 % d'impôt sur le revenu et 17,2 % de prélèvements sociaux).

**16 - Exonération en faveur des petites entreprises** - Les plus-values réalisées lors de la cession de parts sociales peuvent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 151 septies du CGI (V. [3](#)).

**17 - Exonération du fait du départ en retraite** - Les plus-values réalisées lors de la cession de parts du fait du départ en retraite de l'exploitant peuvent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 151 septies A du CGI ou de l'abattement prévu par l'article 150-0 D ter (V. [10](#)).

**18 - Droits d'enregistrement** - Les cessions de parts sont obligatoirement soumises à la formalité de l'enregistrement dans le mois qui suit la date de l'acte qui les constate (CGI, art. 635, 2-7°).

Le service compétent est le service de l'enregistrement du service des impôts des entreprises (SIE) du domicile de l'une des parties, si l'acte de cession est un acte sous seing privé, ou de la résidence du notaire en cas d'acte notarié.

Les cessions de parts sociales à titre onéreux sont soumises à un droit d'enregistrement de 3 % à la charge de l'acquéreur, assis sur le prix de vente minoré d'un abattement (CGI, art. 726).

Il est appliqué sur la valeur de chaque part sociale un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société.

### Exemple

Soit un associé détenant 200 parts sociales sur les 500 composant le capital d'une société.

Il vend l'intégralité de ses parts pour 200 000 € (soit 1 000 € la part).

L'assiette du droit de 3 % sera de :  $200\,000\text{ €} - 23\,000\text{ €} \times 200 / 500 = 200\,000\text{ €} - 9\,200\text{ €} = 190\,800\text{ €}$

Le droit dû s'élèvera ainsi à 5 724 € ( $190\,800 \times 3\%$ ) pour l'acquéreur.