

La simple suspension de l'exercice d'une profession non commerciale empêche l'établissement immédiat de l'impôt sur le revenu

Lire les conclusions de :

Pierre Monnier

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 09LY01269 – Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction Publique c/ M.C. – 23 décembre 2010 – C [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Impôt sur le revenu, Bénéfice non commercial, Cessation d'exercice, Profession non commerciale, Créances acquises et non recouvrées, Notification de redressement

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ La cessation de l'exercice d'une profession non commerciale doit être définitive pour que l'impôt sur le revenu soit immédiatement établi au titre des bénéfices provenant de créances acquises et non encore recouvrées. M. X., exerçant une activité libérale de conseil en développement commercial et marketing pour les entreprises à Roubaix, avait cessé temporairement cette activité à la date du 27 décembre 1999, en raison de la perte totale de clientèle, comme il ressortait d'une déclaration qu'il avait établie le 7 février 2000.

² Cette situation posait problème à l'aune des dispositions du 1 de l'article 202 du code général des impôts selon lesquelles « *Dans le cas de cessation de l'exercice d'une profession non commerciale, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices provenant de cette profession - y compris ceux qui proviennent de créances acquises et non encore recouvrées - et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi (...)* ». Sur appel du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, la Cour juge, en premier lieu, que si l'administration invoque, sans d'ailleurs qu'elle figure au dossier, une déclaration de cessation d'activité établie par l'intéressé dès le 6 janvier 2000, avec effet au 27 décembre 1999, et le fait que M. X. a été inscrit comme demandeur d'emploi dans l'Ain pendant les six mois d'interruption de son activité, ces éléments ne démontrent pas que l'intention initiale de M. X. était de mettre définitivement fin à son activité qu'il a par la suite reprise au profit de différents clients. Dans ces conditions, le ministre n'est pas fondé à soutenir que la cessation d'activité déclarée par M. X. avait un caractère définitif et que les créances acquises par ce dernier et non recouvrées en 1999 devaient être immédiatement imposées au titre de cette année 1999 sur le fondement des dispositions susmentionnées du 1 de l'article 202 du code général des impôts.

³ La Cour, en second lieu, censure le jugement des premiers juges en tant qu'il prononce la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu et pénalités y afférentes auxquelles a été assujetti M. X. au titre de l'année 2001 au motif que, contrairement à ce qu'a jugé le Tribunal, l'administration apporte la preuve de la régularité de la notification de redressement relative à l'année 2001, en date du 9 juillet 2002, portant sur des créances acquises et non recouvrées entrant dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Par conséquent, ces dernières impositions sont remises à la charge de M. X.

Conclusions du rapporteur public

Pierre Monnier

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.5776](https://doi.org/10.35562/alyoda.5776)

1) Les faits

¹ M.C. exerçait une activité libérale de conseil en développement commercial et marketing, sous l'appellation de « Sportyc », à Roubaix (Nord).

² Suite à la vérification de comptabilité dont il a fait l'objet pour cette activité, portant sur l'année 1999, l'administration fiscale lui a notifié divers redressements en matière de bénéfices non commerciaux, notamment en raison de l'imposition immédiate, au titre de cette année 1999, des créances acquises et non recouvrées au cours de cette année.

³ Par ailleurs, suite à un contrôle sur pièces portant notamment sur l'année 2001, l'administration fiscale lui a notifié également des redressements relatifs à des bénéfices non commerciaux qu'il n'avait pas déclarés.

⁴ Par un jugement en date du 24 mars 2009, le Tribunal administratif de Lyon a prononcé, d'abord, en son article 1^{er}, la décharge partielle des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu ainsi mises à la charge de M.C., en ce qui concerne l'imposition des créances acquises et non recouvrées en 1999 et, ensuite, en son article 2, la décharge totale des cotisations supplémentaires mises à la charge de M.C., au titre de l'année 2001 pour, enfin, en son article 3, condamné l'Etat à verser à M.C., une somme de 1000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

⁵ Le MINISTRE DU BUDGET fait appel de ce jugement et demande que ces impositions soient remises à la charge de M.C.,

⁶ Ses conclusions sont bizarrement rédigées dès lors qu'il vous demande de n'annuler que les articles 1^{er} et 2 du jugement tout en vous demandant d'ordonner la restitution de la somme de 1 000 euros à laquelle l'article 3 du jugement a condamné l'Etat en application de l'article L761-1 du code de justice administrative. Vous pourriez requalifier sa requête comme demandant également l'annulation de l'article 3 du jugement mais cela ne nous paraît pas souhaitable pour deux raisons : d'abord parce que le ministre vous a demandé expressément de n'annuler que les articles 1^{er} et 2. S'il avait voulu vous demander d'annuler l'article 3, le ministre l'aurait fait. En outre, il nous semble que vous ferez preuve de pédagogie, sans conséquence pour cette fois, en espérant que le ministre reçoive la leçon et formule ses conclusions de manière plus précises la prochaine fois.

7 Nous vous proposons donc de rejeter les conclusions tendant à ce que le tribunal ordonne la restitution de la somme de 1 000 euros en vous fondant sur le motif tiré de ce que le ministre n'a pas demandé l'annulation de l'article 3 du jugement.

2) Sur les impositions au titre de l'année 1999 :

8 L'article 201 du code général des impôts CGI prévoit une imposition immédiate dans le cas de cession ou de cessation de l'entreprise. L'article 202 du même code étend ce principe à la *cessation de l'exercice d'une profession non commerciale*.

9 La question qui vous est soumise est de savoir si M.C. avait cessé ou non l'exercice de sa profession en décembre 1999.

10 Un petit mot d'abord sur la question de la charge de la preuve. Il y a quelques années, nous n'aurions pas hésité à la faire peser sur l'administration dès lors que les impositions ont été notifiées dans le cadre de la procédure contradictoire et que le requérant a refusé les redressements qui lui étaient notifiés. C'est du reste ce que le tribunal administratif de Lyon semble avoir fait.

11 Il nous semble néanmoins que la question de savoir si un contribuable a cessé ou non d'exercer une profession relève désormais du régime de la preuve objective. Il serait pour le moins bizarre que le régime de la preuve soit différent selon que vous appréciez le caractère ancien ou le caractère nouveau d'une entreprise. Or, vous savez que le juge se fonde sur l'instruction pour apprécier si le contribuable entre dans le champ d'application de l'exonération des entreprises nouvelles. (CE 28 juillet 2000 n° 0215312, 3^e et 8^e s.-s., SA a2c : RJF 11/00 n° 01237 ; CE 29 octobre 2003 n° 0247048, 8^e et 3^e s.-s., min. c/ SARL Faluver : RJF 1/04 n° 018, concl. G. Bachelier BDCF 1/04 n° 05 ; CE 6 juillet 2005 n° 0252645, 10^e et 9^e s.-s., Dion : RJF 11/05 n° 01164).

12 Je vous propose donc de vous déterminer donc au vu des pièces du dossier.

13 En l'espèce, la controverse sur les faits tient essentiellement en la question de savoir si le requérant a cessé temporairement ou non son activité à la fin de l'année 1999.

14 Le contribuable nous semble l'emporter assez facilement sur ce point. Pour forger leur conviction selon laquelle il s'agissait d'une cessation définitive, le tribunal administratif de Lyon et le ministre se sont fondés sur une déclaration du contribuable sur un imprimé CERFA, effectuée le 7 février 2000, selon laquelle la cessation de son activité au 27 décembre 1999 était temporaire, la cause étant une perte totale de clientèle. Mais le requérant prouve qu'il y a eu méprise des

services de l'Urssaf en produisant copie de l'imprimé Cerfa n° 090-0167 qu'il a rempli le 29 décembre 1999 par lequel il a déclaré avoir cessé temporairement son activité le même jour. Il joint également copie du courrier, en date du 27 décembre 1999, joint à cette déclaration, par lequel il précise que cette cessation temporaire résulte de la perte de sa clientèle et qu'il va chercher un emploi salarié tout en attendant la réponse de projets importants pour le second semestre de l'année 2000. L'administration ne conteste pas l'authenticité de ces pièces.

15 En revanche, l'administration met en doute la reprise d'activité, allant même jusqu'à parler de fausse déclaration d'activité. Mais, une fois de plus, les pièces du dossier viennent contredire cette analyse.

16 Nous avons en effet au dossier une attestation du responsable du client Oxybul (en date du 21 septembre 2002) faisant bien état de l'aide au démarrage de la future société en 1999 (avant interruption de l'activité) mais aussi de la décision de reprise de l'engagement lors d'une AG de la société le 13 mai 2000 (suite à une augmentation du capital de nature à permettre le vrai démarrage du projet). On trouve aussi le PV de cette AG.

17 Mais on trouve surtout les factures faites par SPORTYC au client OXYBUL, pour diverses missions de conseil : 47 factures, pratiquement mois par mois, du 5 juillet 2000 au 29 avril 2004, dont les montants s'échelonnent entre 11 960 F et 64 500 F.

18 On trouve enfin quelques factures pour d'autres clients (CLOSTAN, QUECHUA, FORM EQUIP) pour la période du 20 novembre 2000 au 20 août 2001.

19 Il nous semble donc ressortir clairement des pièces du dossier que la cessation d'activité de M.C. n'a été que temporaire et n'a duré que le premier semestre de l'année 2000.

20 Le fait qu'il soit reparti dans sa région d'origine, le département de l'Ain, pour s'enquérir d'un emploi pendant le semestre au cours duquel il a cessé son activité nous semble à ce stade sans incidence sur le fait qu'il a bien cessé son activité de manière temporaire.

21 Disons-le tout de suite, nous avons de prime abord été surpris par le débat sur le caractère temporaire ou non de la cessation d'activité de M.C.. En effet, l'article 202 du code général des impôts parle de cessation d'activité sans qualifier la nature de cette cessation : *a priori* l'article 202 devrait trouver à s'appliquer que cette cessation soit temporaire ou définitive. On pressent toutefois que cette cessation doit être un minimum pérenne : sinon l'article 202 trouverait à s'appliquer dès qu'une personne partirait en vacances...

22 Le tribunal administratif de Lyon a visiblement été séduit par la thèse du contribuable selon laquelle le CE a constamment affirmé qu'une interruption de plusieurs années n'entraîne pas cessation dès lors qu'elle ne présente pas un caractère définitif. M.C. cite à l'appui de cette affirmation un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris concernant une interruption de trois ans (CAA Paris 7 décembre 1995 n° 095PA00580, *min. c/ SARL Mac 2*, RJF 4/96 n° 0429 avec conclusions au BDCF 2/96) ou en cas du seul changement de lieu d'exploitation (CE 6-11-1974 n° 093547, RJF 1/75, n° 06)

23 Mais les références que le contribuable nous donne de ces arrêts se trouvent dans la rubrique « BIC » de la documentation Francis Lefebvre et cette jurisprudence a été dégagée sous l'empire de l'article 201 du code général des impôts.

24 Le contribuable vous demande donc de transposer la jurisprudence de l'article 201 du code général des impôts concernant des entités commerciales aux activités non commerciales visées à l'article 202 de ce code. Cette assimilation de prime abord séduisante procède d'un raccourci pour le moins glissant.

25 Au plan fiscal, l'interruption définitive d'une activité commerciale n'est réputée intervenir en principe qu'après la radiation du registre du commerce et la liquidation effective et complète de l'entreprise comportant notamment la cession du droit au bail et des autres éléments d'actif essentiels. La doctrine administrative et la jurisprudence s'accordent donc pour considérer que la fermeture temporaire due notamment à un ralentissement de l'activité ne peut marquer à elle seule une fermeture d'établissement entraînant les conséquences de la cessation d'entreprise avant que le contribuable ne procède à la réalisation de l'actif commercial.

26 Il y a donc une différence entre une entreprise, personne morale dont la mort sera constatée par la radiation du registre du commerce, et une personne qui exerce une ou plusieurs activités relevant des bénéfices non commerciaux.

27 C'est donc dans la partie « BNC » de la documentation Francis Lefebvre qu'il vous faut chercher la réponse à votre question, et notamment sous la cote III-10310 et suivantes, en appliquant les critères dégagés par la jurisprudence au titre de l'article 202 du code général des impôts et non celle relative à l'article 201. Or, si l'article 201 prévoit la possibilité d'une cessation temporaire d'activité, cette notion est largement écartée par la jurisprudence applicable à l'article 202 du code général des impôts.

28 Par exemple, les dispositions de l'article 202 du CGI ne sont pas applicables en principe aux contribuables qui, ayant cédé ou perdu leur clientèle, se réinstallent presque aussitôt dans la même ville ou dans une autre localité, sans apporter aucun changement à la nature

de leur activité. Par exemple, *Ne cesse pas l'exercice de sa profession l'huissier de justice qui, après avoir arrêté l'exploitation d'une charge dans une ville, a immédiatement poursuivi l'exploitation d'une nouvelle charge dans une autre ville où il a été nommé par arrêté pris à une date antérieure à celle de la cessation.* (CE 30 avril 1986 n° 042397, 9^e et 7^e s.-s. : RJF 6/86 n° 0626)

²⁹ En revanche le CE a jugé par un arrêt de plénière *qu'Est regardé comme une cessation d'activité le fait pour un médecin de changer à la fois de clientèle, de lieu d'exercice de la profession et de nature d'activité. Par suite, l'intéressé doit produire une déclaration de ses revenus en vue d'une imposition immédiate. Au cas particulier, le contribuable qui exerçait la profession de médecin généraliste dans le Finistère avait ouvert dans le Vaucluse un cabinet de médecin spécialiste de rééducation et de réadaptation fonctionnelles.* (CE 6 octobre 1982 n° 025080, RJF 11/82 n° 01048)

³⁰ On constate que les critères sont radicalement différents de ceux dégagés sous l'empire des dispositions de l'article 201 du code général des impôts et que, notamment, les notions de lieu d'activité et de clientèle deviennent déterminants. Or, si on applique les critères à notre contribuable intimé, nul doute qu'entre début décembre 1999 et janvier 2000, son activité a radicalement changé de nature (d'actif à chercheur d'emploi) et de lieu (du département du Nord à celui de l'Ain)

³¹ Il nous semble toutefois que vous pourriez sauver le requérant si vous estimiez, comme le fait la documentation *Francis Lefebvre* que la cessation d'activité au sens l'article 202 suppose que le contribuable n'entende pas poursuivre son activité professionnelle ou soit placé dans l'impossibilité définitive de l'exercer.

³² La documentation du Lefebvre ne cite aucune jurisprudence à l'appui de cette affirmation mais elle nous semble séduisante et permet par exemple d'englober un départ en vacances ou un semestre plus ou moins « sabbatique », ce qu'a visiblement voulu faire notre contribuable. Une telle jurisprudence est délicate car elle implique que vous vous mettiez dans la tête du contribuable afin de savoir s'il entendait poursuivre son activité professionnelle. Mais cette gymnastique vous est familière lorsque, par exemple, il vous arrive, en tant que juge des pénalités, d'apprécier la mauvaise foi du contribuable.

³³ Or, au cas d'espèce, il ressort de ce que nous avons dit précédemment que M.C. entendait en décembre 1999 reprendre son activité six mois plus tard. Ni le fait qu'il se soit inscrit entre-temps aux Assedics dans le département de l'Ain ni les déclarations de M.C. devant la commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires en 2003 où il a reconnu « n'avoir eu ni clients ni

locaux après le 29 décembre 1999 et avoir recherché un emploi » ne sont, selon nous, de nature à infirmer cette intention de reprendre son activité, ce qu'il a du reste fait.

34 Je vous propose donc, après beaucoup d'hésitations, de confirmer la solution du tribunal administratif de Lyon sur ce point, mais pour des raisons différentes et, à notre connaissance, largement inédites.

3) Sur les impositions au titre de l'année 2001 :

35 Le tribunal administratif de Lyon a jugé que M.C. soutenait sans être contredit n'avoir pas reçu la notification de redressement concernant l'année 2001 et que l'administration n'apportait pas la preuve qui lui incombe de ce que le pli avait été présenté au domicile le 13 juillet 2002.

36 En appel, ces pièces ont été produites : notification de redressement du 9 juillet 2002 ; AR avec mentions « présentation le 13/07/02 » et « Non réclamé, retour à l'expéditeur » ; enveloppe avec, comme il se doit, la mention « avisé le 13 juillet 2002 ».

37 Par suite, et alors que M.C. ne fait valoir pour ce qui concerne ses impositions de l'année 2001, en première instance comme en appel, aucun autre moyen susceptible d'être examiné par l'effet dévolutif de l'appel, le ministre du Budget est seulement fondé à soutenir que c'est à tort qu'à l'article 2 du jugement attaqué, le Tribunal administratif de Lyon a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles M.C. a été assujetti au titre de l'année 2001.

38 Par ces motifs, Nous concluons à :

- 39 - l'annulation de l'article 2 du jugement du Tribunal administratif de Lyon et à la remise à la charge des impositions dont cet article 2 avait déchargé M.C.,
- 40 - la condamnation de l'Etat à verser à M.C. une somme de 1 500 euros au titre de l'article L.761-1 du code de justice administrative,
- 41 - et au rejet du surplus des conclusions des parties.