



Droit fiscal n° 21, 21 Mai 2009, comm. 331

Dégrèvement pour cessation d'activité (CGI, art. 1478, I) : précisions sur la notion de transfert d'activité

Commentaire par Maxime Buchet
avocat à la cour, Melot & Buchet Avocats

Taxe professionnelle

Sommaire

Lorsque la fermeture d'un établissement s'accompagne de l'ouverture par le même contribuable d'un nouvel établissement dans une commune différente, il y a lieu de distinguer selon qu'il s'agit :

- soit de la poursuite de la même activité professionnelle dans des locaux différents, le cas échéant avec des moyens différents,

- soit d'une fermeture définitive d'établissement dans le cadre d'une cessation d'activité sans cession qui ne peut être regardée, alors même que le contribuable poursuit une activité professionnelle de même nature, comme un transfert d'activité au sens des dispositions précitées de l'article 1478 du CGI lorsque des modifications substantielles interviennent dans l'organisation et les moyens de l'exploitation ou lorsque la clientèle à laquelle elle s'adresse est entièrement nouvelle.

Dans ce second cas, le dégrèvement du second alinéa du I de l'article 1478 du CGI est applicable.

CE, 9e et 10e ss-sect., 31 déc. 2008, n° 290095, min. c/ Mme Fleury-Grémillon, concl. C. Legras, note M. Buchet : JurisData n° 2008-081456

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que Mme Fleury-Grémillon a exercé l'activité de médecin généraliste dans la commune de Saint-Trojan (Charente-Maritime) jusqu'au 31 janvier 1998 ; qu'elle a quitté cette commune à cette date, et n'a repris son activité professionnelle qu'à compter du 1er juin 1998, dans le cadre d'une convention d'intégration signée le 16 avril 1998 avec un praticien installé à Saint-Georges d'Oléron (Charente-Maritime) ; qu'en se prévalant de la cessation de son activité dans la première commune, la contribuable, assujettie à la taxe professionnelle dans les rôles de la commune de Saint-Trojan au 1er janvier 1998, a demandé à bénéficier du dégrèvement prévu par les dispositions du I de l'article 1478 du Code général des impôts en cas de cessation d'activité en cours d'année ; qu'à la suite du refus qui lui a été opposé par l'administration fiscale, Mme Fleury-Grémillon a formé une demande en réduction de la cotisation de taxe professionnelle à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 1998, à concurrence des sommes correspondant à la période du 1er février au 31 décembre 1998 ; que, par jugement du 27 septembre 2001, le tribunal administratif de Poitiers a fait droit aux conclusions de la requérante et lui a accordé une réduction de la taxe professionnelle dont elle était redevable au titre de l'année 1998 ; que le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 8 décembre 2005 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a rejeté son recours tendant à l'annulation de ce jugement ;

o Considérant qu'aux termes de l'article 1478 du Code général des impôts : « I. La taxe professionnelle est

due pour l'année entière par le redevable qui exerce l'activité le 1er janvier. Toutefois, le contribuable qui cesse toute activité dans un établissement n'est pas redevable de la taxe pour les mois restant à courir, sauf en cas de cession de l'activité exercée dans l'établissement ou en cas de transfert d'activité (...). II. En cas de création d'un établissement autre que ceux mentionnés au III, la taxe professionnelle n'est pas due pour l'année de la création (...) » ; qu'il résulte de ces dispositions que, lorsque la fermeture d'un établissement s'accompagne de l'ouverture par le même contribuable d'un nouvel établissement dans une commune différente, il y a lieu de distinguer selon qu'il s'agit, soit de la poursuite de la même activité professionnelle dans des locaux différents, le cas échéant avec des moyens différents, soit d'une fermeture définitive d'établissement dans le cadre d'une cessation d'activité sans cession qui ne peut être regardée, alors même que le contribuable poursuit une activité professionnelle de même nature, comme un transfert d'activité au sens des dispositions précitées de l'article 1478 du Code général des impôts lorsque des modifications substantielles interviennent dans l'organisation et les moyens de l'exploitation ou lorsque la clientèle à laquelle elle s'adresse est entièrement nouvelle ; que, dans ce second cas, il y a lieu de faire application du dégrèvement prévu par les dispositions précitées du second alinéa du I de l'article 1478 du Code général des impôts en ce qui concerne la cotisation de taxe professionnelle due au titre de l'établissement fermé en cours d'année ;

o Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que Mme Fleury-Grémillon a cessé, le 31 janvier 1998, son activité de médecin généraliste dans la commune de Saint-Trojan, dans le cadre de laquelle elle soignait une clientèle constituée essentiellement de touristes et de curistes, et n'a repris l'exercice de sa profession qu'à partir du 1er juin 1998 dans la commune de Saint-Georges d'Oléron, distante de 21 kilomètres de celle où elle exerçait précédemment, après avoir acquis une clientèle nouvelle dans le cadre d'une convention d'intégration conclue avec un confrère ; qu'en se fondant sur ces faits pour juger que le changement auquel la redevable a procédé dans l'exercice de son activité ne pouvait être regardé comme un simple transfert d'activité, mais comme une cessation, sans cession, d'activité, suivie d'une création d'établissement, et en déduisant de cette qualification que Mme Fleury-Grémillon pouvait ainsi prétendre à la réduction, à concurrence des onze-douzièmes de son montant, de la taxe professionnelle mise à sa charge au titre de l'année 1998, la cour administrative d'appel de Bordeaux n'a ni commis d'erreur de droit ni méconnu la portée des dispositions précitées de l'article 1478 du Code général des impôts ; qu'il suit de là que le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

Conclusions

1 - La présente affaire pose une question de droit limpide : pour l'application du I de l'article 1478 du CGI, selon lequel « le contribuable qui cesse toute activité dans un établissement n'est pas redevable de la taxe [professionnelle] pour les mois restant à courir, sauf en cas de cession de l'activité exercée dans l'établissement ou de transfert d'activité », la notion de transfert d'activité doit-elle s'entendre de tout déplacement, d'une commune à une autre, du lieu d'exercice d'une même profession ou bien faut-il subordonner cette qualification à une condition d'identité de clientèle ?

1. Faits et procédure

2 - Mme Sylvie Fleury-Grémillon a exercé l'activité de médecin généraliste dans la commune de Saint-Trojan-les-Bains, sur l'île d'Oléron. Le 31 janvier 1998, elle a quitté cette commune et n'a repris son activité qu'à compter du 1er juin 1998, dans le cadre d'une convention d'intégration signée le 16 avril 1998 avec un praticien installé à Saint-Georges d'Oléron, commune qui se trouve à 21 km de Saint-Trojan. Il est constant que ce changement a entraîné le renouvellement complet de sa patientèle : l'intéressée a en effet acquis le droit de présentation de sa nouvelle clientèle et seuls deux de ses anciens patients l'ont suivie à Saint-Georges.

Assujettie à la taxe professionnelle dans les rôles de la commune de Saint-Trojan au 1er janvier 1998, Mme Fleury-Grémillon a demandé à bénéficier du dégrèvement *pro rata temporis* prévu par les dispositions du I de l'article 1478 en cas de cessation d'activité, mais s'est vu opposer un refus, l'Administration ayant estimé que son activité avait été transférée sur le territoire d'une autre commune.

Mme Fleury-Grémillon a alors porté le litige devant le tribunal administratif de Poitiers qui, par jugement du 27 septembre 2001 (*TA Poitiers, 2e ch., 27 sept. 2001, n° 99-1605, Fleury-Grémillon : JurisData n° 2001-199637 ; RJF 2002, n° 294*), a accédé à sa demande. Par un arrêt en date du 8 décembre 2005, contre lequel le ministre se pourvoit, la cour administrative d'appel de Bordeaux a confirmé ce jugement en se fondant sur le fait que, compte tenu du renouvellement complet de la clientèle, le changement auquel la contribuable avait procédé ne pouvait être analysé comme un transfert d'activité, mais constituait une cessation sans cession, suivie d'une création d'établissement.

2. Sur la notion de transfert d'activité

3 - Le ministre soulève un unique moyen d'erreur de droit. Il reproche à la cour d'avoir méconnu la portée de la notion de transfert d'activité, qui doit s'entendre, selon lui, de tout déplacement géographique d'un opérateur exerçant la même profession, sans qu'il y ait lieu de le conditionner à une identité substantielle de sa clientèle.

Vous le savez, la taxe professionnelle s'applique sur une base qui est constituée par les établissements et biens mobiliers dont le redevable dispose au 1er janvier de chaque année. Afin d'atténuer la rigueur de cette règle d'annualité, le deuxième alinéa du I de l'article 1478 du CGI prévoit que le contribuable qui cesse toute activité dans un établissement n'est pas redevable de la taxe pour les mois restant à courir, sauf en cas de cession de l'activité exercée dans l'établissement ou, depuis le 1er janvier 1998, en cas de transfert d'activité. Par ailleurs, aux termes de l'article 310 HT de l'annexe II au CGI, un redevable qui suspend son activité dans un établissement pendant au moins douze mois consécutifs doit être regardé, au sens de l'article 1478, comme ayant procédé à une cessation d'activité suivie d'une création d'établissement.

Il résulte donc de ces dispositions qu'un contribuable qui cesse son activité dans un établissement n'est pas redevable de la taxe professionnelle pour les mois restant à courir dans deux hypothèses. Premièrement, lorsque cette cessation entraîne la fermeture totale de l'établissement, c'est-à-dire qu'en l'absence de successeur exerçant la même activité, le local demeure vacant ou est affecté à une activité différente. Et, deuxièmement, en cas de suspension totale d'activité pour une durée d'au moins douze mois consécutifs. Dans ces deux cas, le redevable de la taxe professionnelle peut demander à bénéficier d'un dégrèvement *pro rata temporis* pour cessation d'activité en cours d'année.

La portée de ces dérogations à la règle de l'annualité de la taxe professionnelle se trouve toutefois cantonnée par l'acception large que donne votre jurisprudence à la notion de cession d'activité. Ainsi, un agent général d'assurances qui cesse ses fonctions en cours d'année et dont l'activité est poursuivie par un gestionnaire de la société d'assurances puis par un nouvel agent général ne peut pas bénéficier de la réduction *pro rata temporis* de sa cotisation de taxe professionnelle, alors même que l'opération n'a entraîné aucune mutation du portefeuille de contrats gérés par l'agence générale, lequel demeure la propriété de la société d'assurances (CE, 9e et 10e ss-sect., 6 juin 2007, n° 270411, Lichou : *JurisData* n° 2007-081143 ; Dr. fisc. 2007, n° 43, **comm. 935, concl. L. Vallée** ; RJF 2007, n° 1062).

La solution est la même lorsqu'en vertu d'une convention de fusion, la société absorbante poursuit l'activité de la société absorbée (CE, 9e et 10e ss-sect., 16 mars 2001, n° 202548, SA Groupe Thésis : *JurisData* n° 2001-061978 ; Dr. fisc. 2001, n° 28, **comm. 659** ; RJF 2001, n° 804) ou s'agissant de l'apport, par un avocat cessant d'exercer son activité dans le cadre d'une société civile professionnelle, de sa clientèle à une société d'exercice libéral à responsabilité limitée établie dans la même commune (CE, 9e et 10e ss-sect., 27 avr. 2001, n° 204542, M. Chiron : *JurisData* n° 2001-062265 ; Dr. fisc. 2001, n° 39, **comm. 857, concl. J. Courtial** ; RJF 2001, n° 946). Cette dernière décision précise également que la cession de l'activité faisant obstacle à la réduction *pro rata temporis* s'entend de la cession d'une activité que le repreneur poursuivra en un lieu quelconque du territoire de la même commune.

Le législateur est par ailleurs intervenu pour introduire une exception à la règle du *pro rata temporis* : l'article 93 de la loi de finances pour 1998 (L. n° 97-1269, 30 déc. 1997, art. 93 : Dr. fisc. 1998, n° 1-2, **comm. 1**) a en effet modifié le deuxième alinéa du I de l'article 1478 en prévoyant, pour les impositions établies à compter du 1er janvier 1998, que le dégrèvement pour cessation d'activité n'est plus applicable en cas de transfert d'activité opéré soit au sein d'une même commune, soit sur le territoire d'une autre commune.

À cette occasion, l'administration fiscale, revenant sur sa doctrine antérieure plus favorable au contribuable, a indiqué qu'elle regardait comme un transfert d'activité tout déplacement par un même contribuable de ses moyens de production dans une autre commune, qu'il y ait ou non changement dans la nature de l'activité exercée, que le redevable ait ou non un prédécesseur dans le local où il s'installe ou un successeur dans le local qu'il abandonne et qu'il y ait ou non identité de clientèle (Instr. 8 juill. 1998 : BOI 6 E-11-98 ; Dr. fisc. 1998, n° 37, **instr. 12065**).

Appelés à se prononcer sur l'incidence éventuelle d'une modification de la clientèle, les juges du fond ont, pour leur part, adopté des solutions divergentes. Dans la présente affaire, la cour de Bordeaux a estimé qu'il n'y a pas transfert d'activité lorsque la clientèle est nouvelle. Le tribunal administratif d'Amiens a adopté un raisonnement proche en jugeant qu'une coiffeuse qui ferme son salon de coiffure situé dans une commune pour exercer l'activité de coiffeuse à domicile à partir de son domicile situé dans une autre commune ne peut bénéficier du dégrèvement de l'article 1478 dès lors qu'elle n'établit pas avoir modifié de façon substantielle l'organisation, les moyens de son exploitation et sa clientèle (TA Amiens, 2e ch., 15 juin 2006, n° 0400436, Mme Deryck : *JurisData* n° 2006-337025 ; Dr. fisc. 2007, n° 29, **comm. 758** ; RJF 2007, n° 169).

À l'inverse, le tribunal administratif de Versailles a jugé qu'un chirurgien-dentiste qui cesse d'exercer son activité en tant qu'assistant collaborateur au sein d'un cabinet pour s'installer dans une autre commune doit être regardé comme y ayant transféré son activité au sens de l'article 1478, en dépit du fait qu'il y a créé un cabinet et n'y a transféré aucun équipement (*TA Versailles, 5e ch., 3 déc. 2002, n° 99-839, Bismuth* : RJF 2003, n° 307). Le tribunal administratif de Pau s'est prononcé dans le même sens (*TA Pau, 11 mai 2006, n° 04310, Quancard* : RJF 2007, n° 168).

Nous estimons pour notre part qu'il est difficile de suivre la thèse du ministre, pour deux raisons :

o en premier lieu, on trouve dans votre jurisprudence relative à la patente des précédents qui sont dans le sens de la cour et qui nous paraissent pertinents. Les règles d'assujettissement à cette imposition, ancêtre de la taxe professionnelle, étaient en effet très similaires au dispositif actuel. Aux termes de l'ancien article 1480 du CGI, la patente était due pour l'année entière par les individus exerçant au mois de janvier une profession patentable ; cependant, l'article 14 de la loi du 31 décembre 1970 avait prévu des dérogations à cette règle, codifiées aux articles 1481 et 1487. L'article 1487 était l'équivalent de l'actuel article 1478, et prévoyait qu'« *en cas de fermeture définitive des établissements, magasins, boutiques et ateliers, quelle qu'en soit la cause, les droits ne sont dus que pour le passé et le mois courant* ». Par ailleurs, aux termes de l'ancien article 1481, « *ceux qui entreprennent dans le cours de l'année une profession assujettie à la patente ne doivent cette contribution qu'à partir du 1er du mois dans lequel ils ont commencé d'exercer* ». Sur le fondement de ces dispositions, vous avez jugé qu'équivalait à une « *fermeture définitive* » l'arrêt d'une activité dans une commune, alors même qu'une activité de même nature serait aussitôt entreprise dans une autre commune (*CE, 8e et 9e ss-sect., 22 janv. 1975, n° 95799* : *JurisData n° 1975-600137* ; *Dr. fisc. 1975, n° 16, comm. 579, concl. Mme M.-A. Latournerie* ; *RJF 1975, n° 114*), dès lors que cette nouvelle activité était exercée selon des conditions ou des modalités différentes ou s'adressait à une autre clientèle et ne pouvait par suite être regardée comme résultant d'un simple transfert d'activité au sens de l'article 1481 ancien (*CE, plén., 26 avr. 1976, Éts du Petit Marly* : *RJF 1976, p. 212*) ;

o en second lieu, la position du ministre revient en réalité à priver de portée l'article 1478, l'en ce qui concerne une part significative des professions libérales : par hypothèse, le transfert du cabinet d'un médecin généraliste ou d'un avocat ne donne pas lieu au déplacement d'équipements significatifs et nécessaires à l'exploitation. La suppression du critère relatif au renouvellement substantiel de la clientèle aurait donc pour effet d'assimiler tout déplacement d'établissement à un transfert d'activité au sens de l'article 1478, et d'exclure ces professions de la possibilité de bénéficier du *prorata temporis*. Ajoutons, à titre extra-juridique, que la thèse du pourvoi nous paraît peu incitative à la mobilité géographique, par ailleurs souhaitée, notamment pour les professions médicales dont la répartition sur le territoire n'est pas considérée comme satisfaisante.

Selon nous, lorsque la fermeture d'un établissement s'accompagne de l'ouverture par le même contribuable d'un nouvel établissement dans une commune différente, il y a lieu de distinguer selon qu'il s'agit, soit de la poursuite de la même activité dans des locaux différents, le cas échéant avec des moyens nouveaux, soit d'une fermeture définitive d'établissement dans le cadre d'une cessation d'activité sans cession. Dans cette seconde hypothèse, si le contribuable vient à exercer ultérieurement une activité identique, le changement opéré ne peut être regardé comme un transfert d'activité au sens de l'article 1478 lorsque des modifications substantielles interviennent dans l'organisation et les moyens de l'exploitation ou si la clientèle à laquelle il s'adresse est entièrement nouvelle.

À cette aune, la cour n'a commis aucune erreur de droit en jugeant, après avoir relevé que Mme Fleury-Grémillon avait cessé son activité de médecin généraliste dans la commune de Saint-Trojan, où elle avait une clientèle constituée essentiellement de touristes et de curistes et avait repris quelques mois après l'exercice de sa profession dans la commune de Saint-Georges d'Oléron, située de l'autre côté de l'île, après avoir acquis une clientèle sédentaire dans le cadre d'une convention d'intégration conclue avec un confrère, que ce changement ne pouvait être regardé comme un transfert d'activité mais constituait une cessation sans cession d'activité suivie d'une création d'établissement et permettait à l'intéressée de prétendre au dégrèvement *prorata temporis*.

Et par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi du ministre.

Claire Legras
commissaire du Gouvernement

Note :

Il existe en matière de taxe professionnelle de nombreuses dispositions visant à adapter la charge effective de cette taxe à l'activité du contribuable comme notamment le mécanisme du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (*CGI, art. 1647 B sexies*) ou le dégrèvement prévu en cas de réduction d'activité (*CGI, art. 1647*

bis). L'article 1478, I du CGI s'intègre dans ces mesures et prévoit un dégrèvement au profit d'un contribuable qui cesse toute activité dans un établissement. Ce dégrèvement est alors calculé en fonction des mois restant à courir entre la date de cessation d'activité et la fin de l'année. À l'occasion de l'arrêt rendu le 31 décembre 2008 et reproduit ci-dessus, le Conseil d'État précise les conditions d'application de cette disposition au cas particulier d'un contribuable exerçant une profession libérale. Cet arrêt nous donne l'occasion de revenir sur le texte applicable ainsi que sur son interprétation par les juges du Conseil d'État.

L'article 1478, I du CGI a pour objet d'affirmer en premier lieu le principe d'annualité de la taxe professionnelle en précisant que « *la taxe professionnelle est due pour l'année entière par le redevable qui exerce l'activité le 1er janvier* ». En second lieu, cet article dans son deuxième alinéa prévoit une exception audit principe en cas de cessation d'activité en cours d'année : « *le contribuable qui cesse toute activité dans un établissement n'est pas redevable de la taxe pour les mois restant à courir, sauf en cas de cession de l'activité exercée dans l'établissement ou en cas de transfert d'activité* ». La loi prévoit une exception, la cessation d'activité, au principe d'annualité assortie de deux restrictions en cas de cession ou de transfert de cette activité.

L'article 1478, I du CGI a fait l'objet de diverses précisions législatives. En particulier, dans sa rédaction antérieure à l'article 19, I de la loi de finances rectificative pour 1986 (*L. n° 86-1318, 30 déc. 1986 art. 19, I : Dr. fisc. 1987, n° 2-3, comm. 49*), cet article faisait référence à la notion plus restrictive de « suppression d'activité » à laquelle a été substituée la notion de « cessation d'activité ». L'exercice de la réduction exigeait auparavant un arrêt complet de toute activité professionnelle exercée dans l'établissement. Cette loi a également changé le périmètre de la notion d'activité qui s'appréciait auparavant au niveau de la commune pour aujourd'hui s'apprécier au niveau de l'établissement et au niveau du seul contribuable. L'article 93 de la loi de finances pour 1998 (*L. n° 97-1269, 30 déc. 1997, art. 93 : Dr. fisc. 1998, n° 1-2, comm. 1*) a complété le dispositif en prévoyant que le dégrèvement ne pouvait s'appliquer en cas de transfert d'activité. L'évolution de ce texte comme les nombreux contentieux en ce domaine témoignent du fait qu'une demande de dégrèvement fondée sur ce dispositif est particulièrement étudiée par les services fiscaux et que son application pratique requiert le respect de conditions strictes.

L'arrêt du Conseil d'État du 31 décembre 2008 est relatif à un contribuable qui exerçait l'activité de médecin généraliste dans la commune de Saint-Trojan-les-Bains (sur l'île d'Oléron). Ce contribuable avait quitté cette commune le 31 janvier 1998 pour installer son activité professionnelle dans la commune de Saint-Georges d'Oléron distante de 21 km (toujours sur l'île d'Oléron). Cette nouvelle installation s'était faite par le biais de l'acquisition d'un droit de présentation conclue auprès d'un confrère. La réclamation en vue de l'obtention d'un dégrèvement pour cessation d'activité sur le fondement de l'article 1478, I du CGI déposée par ce contribuable avait été rejetée par les services fiscaux. Le contribuable qui avait porté ce litige devant les juridictions administratives avait eu gain de cause tant en première instance qu'en appel.

Le Conseil d'État prononce une décision favorable au contribuable en rejetant le pourvoi de l'administration fiscale tout en constatant que les conditions d'application du dégrèvement prévues au deuxième alinéa de l'article 1478, I du CGI étaient en l'espèce remplies. Cet arrêt lui donne l'occasion de préciser la notion de transfert d'activité par un considérant général qui énonce que « *lorsque la fermeture d'un établissement s'accompagne de l'ouverture par le même contribuable d'un nouvel établissement dans une commune différente, il y a lieu de distinguer selon qu'il s'agit, soit de la poursuite de la même activité professionnelle dans des locaux différents, le cas échéant avec des moyens différents, soit d'une fermeture définitive d'établissement dans le cadre d'une cessation d'activité sans cession qui ne peut être regardée, alors même que le contribuable poursuit une activité professionnelle de même nature, comme un transfert d'activité au sens des dispositions précitées de l'article 1478 du Code général des impôts lorsque des modifications substantielles interviennent dans l'organisation et les moyens de l'exploitation ou lorsque la clientèle à laquelle elle s'adresse est entièrement nouvelle* ».

Le Conseil d'État distingue donc deux hypothèses en cas de poursuite d'activité dans un autre établissement qui permettent l'application du dégrèvement de l'article 1478, I du CGI la réorganisation des moyens de l'exploitation, d'une part, ou le renouvellement de clientèle, d'autre part. Ce considérant est très proche de la solution retenue par le Conseil d'État (*CE, plén., 26 avr. 1976, n° 93151 : RJF 1976, n° 281*) dans le cadre d'un contentieux relatif à la patente qui avait précisé que : « *Considérant (...) que, lorsque la fermeture d'un établissement s'accompagne de l'ouverture d'un autre établissement dans la même commune ou dans une commune différente, il y a lieu de distinguer selon qu'il s'agit de la poursuite de la même activité professionnelle dans des locaux différents, le cas échéant avec des moyens différents, ou qu'il s'agit d'une fermeture d'établissement qui, procédant d'une cessation d'activité, présente un caractère définitif, même si le contribuable entreprend ensuite d'exercer ailleurs une activité professionnelle patentable au titre de la même rubrique du tarif, mais qui ne peut être regardée comme continuant la précédente en raison notamment de nouvelles conditions ou modalités de la production ou de la nouvelle clientèle à laquelle elle s'adresse* ». Il est surprenant à cet égard que l'administration fiscale n'ait pas fait sienne cette jurisprudence ancienne en commentant le nouveau dispositif de l'article 1478, I du CGI. En effet, l'article 1478, I à la différence du régime précédent de la patente est beaucoup plus clair puisqu'il prévoit explicitement un dégrèvement en cas de

cessation d'activité ce qui n'était pas le cas auparavant de l'ancien dispositif des articles 1480, 1481 et 1487 du CGI.

L'application du dégrèvement de l'article 1478 du CGI requiert d'étudier trois notions distinctes qui articulent cet article : celles de cessation, de cession et de transfert d'activité.

Dans l'espèce en cause, le Conseil d'État a retenu comme critère déterminant pour caractériser l'absence de transfert d'activité la circonstance que les patients du professionnel libéral ayant quitté son cabinet médical n'avaient pas continué à consulter ce médecin (qui avait considérablement éloigné son lieu d'exercice). Il apparaît plus que vraisemblable qu'un médecin généraliste s'éloignant de plus de 21 km de son lieu d'exercice initial doit se constituer une patientèle nouvelle tant la relation patient-médecin est liée à l'emplacement d'un cabinet médical. La lecture stricte de l'article 1478, I aurait pu néanmoins conduire à une conclusion inverse. En effet, le professionnel libéral en cause n'avait pas pour intention de quitter sa profession et donc de cesser son activité mais de la poursuivre dans un lieu différent. Ceci explique sans doute que des juridictions administratives ayant sur des opérations quasiment similaires prononcé des solutions inspirées d'une lecture stricte du texte (*TA Pau*, 11 mai 2006, n° 04310, *Quancard* : *RJF* 2007, n° 168. - *TA Versailles*, 5e ch., 3 déc. 2002, n° 99-839, *Bismuth* : *RJF* 2003, n° 307). Le Conseil d'État a choisi un sens favorable au contribuable en retenant comme critère non pas l'activité par elle-même exercée par le professionnel libéral mais le critère de la clientèle (patientèle). Saluons cette adaptation nécessaire du critère s'agissant d'activités où les équipements et matériels sont par définition très limités.

Le considérant de principe évoque également le cas d'un contribuable « modifiant de manière substantielle son organisation et ses moyens d'exploitation ». Nous ne distinguons pas clairement la réalité opérationnelle que peut recouvrir ce considérant sauf peut être en le rapprochant de la notion de changement d'activité au sens de l'article 221, 5 du CGI. Ce critère alternatif proposé par le Conseil d'État pourrait également évoquer les lourdes opérations de restructuration que peut subir une entreprise lorsque son métier historique ou ses produits deviennent soit obsolètes ou soit trop onéreux à produire dans l'établissement (par exemple les industries du textile ou des jouets). Mais dans ce cas et s'agissant d'un contribuable soumis à l'impôt sur les sociétés, il conviendrait de prendre garde que les arguments exposés pour bénéficier du dégrèvement en matière de taxe professionnelle n'entraînent pas des conséquences négatives en matière d'impôt sur les sociétés s'agissant du maintien du report des déficits fiscaux.

Le dégrèvement de l'article 1478, I ne peut être exigé qu'à la condition que le contribuable ait cessé son activité dans l'établissement. Cette notion de cessation d'activité ne nous semble avoir été définie ni par l'Administration dans sa doctrine (*Instr. 8 juill. 1998* : *BOI* 6 E-11-98 ; *Dr. fisc. 1998*, n° 37, *instr. 12065*) ni par la jurisprudence. Elle apparaît sans doute assez clairement dans le cadre d'activité ne requérant pas de processus de liquidation ou d'arrêt d'activité complexe. En revanche, certaines questions ont engendré des contentieux lorsqu'un contribuable procédait postérieurement à la cession de ses stocks malgré l'arrêt de ses activités (cf. notamment *CE*, 7e et 9e ss-sect., 17 juin 1981, n° **78591**, *SA Comptoir Fécampois de matériel de pêche* : *Dr. fisc. 1992*, n° 11, *comm. 561* ; *RJF* 1991, n° 1100. - *CE*, 9e et 8e ss-sect., 19 nov. 1986, n° 51217, *Entreprise générale serrurerie Rémy Arri* : *Dr. fisc. 1987*, n° 11, *comm. 564* ; *RJF* 1987, n° 57). Selon ces jurisprudences, la cession des stocks constitue un critère d'activité uniquement lorsque l'entreprise procède elle-même à leur commercialisation dans des conditions normales. Ainsi pour qu'il y ait cessation d'activité, le contribuable doit se résoudre à prendre des mesures radicales de cessation de son activité initiale.

Le dégrèvement requiert également l'absence de cession par le contribuable de son activité. Le Conseil d'État a déjà fait preuve d'une analyse pour le moins extensive de cette notion de cession d'activité surtout si on la compare à l'interprétation qu'il a donnée du même terme pour une autre disposition de la taxe professionnelle. Dans une espèce intéressant un agent général d'assurances qui cessait ses fonctions (*CE*, 9e et 10e ss-sect., 6 juin 2007, n° 270411, *Lichou* : *JurisData* n° 2007-081143 ; *Dr. fisc. 2007*, n° **43**, *comm. 935*, *concl. L. Vallée* ; *RJF* 2007, n° 1062), les juges avaient retenu que dans le cas où l'activité en cause avait été poursuivie par un gestionnaire de la société d'assurances puis par un nouvel agent général, il y avait lieu de qualifier cette opération de cession. Cette large interprétation s'oppose à celle retenue dans le cadre de l'application de l'article 1518 B du CGI (mécanisme d'exception visant à neutraliser les effets négatifs sur la valeur locative d'immobilisations corporelles de certaines opérations de restructuration et de cession). Dans le cadre de l'arrêt *Rocamat* (*CE*, 9e et 10e ss-sect., 13 déc. 2006, n° 275239, *SNC Rocamat Pierre Naturelle* : *JurisData* n° 2006-081069 ; *Dr. fisc. 2007*, n° 9, *comm. 234*, *concl. S. Verclytte* ; *RJF* 2007, n° 288), le Conseil d'État a refusé de voir dans une opération de dissolution sans liquidation une cession d'établissement. L'ambiguïté d'avoir pour un même impôt des acceptions différentes du même terme de cession a été déjà par ailleurs commentée (*Centre de documentation du Conseil d'État*, *Le législateur peut-il céder sur l'optimisation de la taxe professionnelle ?* : *RJF* 2008, p. 3 à 9). Il faut en retenir ici une approche extensive du Conseil d'État s'agissant de l'interprétation de la notion de cession pour les besoins de l'article 1478, I du CGI.

Ainsi, cet article fait l'objet par le Conseil d'État d'une approche favorable quant à la restriction tenant à la

notion de transfert d'activité puis largement moins favorable s'agissant de la notion de cession d'activité.

Taxe professionnelle. - Dégrèvements. - Cessation d'activité (CGI, art. 1478, I). - Notion de transfert d'activité

Encyclopédies : Fiscal ID, Fasc. 1280-20

© LexisNexis SA