

Paris, le 05 NOV. 2012

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE

Sous-Direction B - Bureau B 1-2

139, RUE DE BERCY
TELEDOC 573
75572 PARIS CEDEX 12

Monsieur,

Par courrier du 15 octobre 2010, vous avez attiré l'attention de la Direction de la législation fiscale afin d'obtenir des précisions relatives à l'imposition des héritiers de professionnels libéraux en activité et, plus particulièrement, des héritiers d'un notaire décédé.

Vous souhaitez savoir dans quelle catégorie d'imposition les héritiers qui n'exercent pas la profession de notaire sont imposables, et si les ayants droit peuvent adhérer à une association agréée (AA). En cas de réponse affirmative à cette première question, vous vous demandez si l'adhésion doit se faire sous couvert de la société civile professionnelle (SCP) en cas d'exercice de l'activité en société, ou si les héritiers doivent adhérer à titre individuel.

Votre demande appelle de ma part les observations suivantes.

A titre liminaire, il est rappelé que l'article 202 du code général des impôts (CGI) dispose qu'en cas de cessation de l'exercice d'une profession non commerciale ou de décès du contribuable, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices provenant de l'exercice 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. Les renseignements nécessaires pour l'établissement de l'impôt sont produits par les ayants droit du défunt dans les six mois de la date de décès.

Par ailleurs, en application de l'article 92 du CGI, sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux (BNC), les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

Président de l'Association de gestion
des professions libérales agréées (AGPLA)
8, place du Colombier
BP 40415
35004 RENNES CEDEX

La documentation administrative BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, n° 690 (anciennement DB 5 G-1144, n° 2) précise ainsi que l'article 92 précité permet d'appréhender un certain nombre de revenus non dénommés et de profits divers, parfois accidentels ou occasionnels, sous réserve que la source de ces profits ou revenus soit susceptible de renouvellement. De plus, la doctrine administrative BOI-BNC-BASE-60 (anciennement DB 5 G-25 n° 3) précise que le caractère professionnel d'une activité relevant de la catégorie des BNC résulte de la réunion de deux critères : l'activité doit être exercée à titre habituel et constant et dans un but lucratif.

Ainsi, au cas particulier, compte tenu de ces éléments, il apparaît que les sommes provenant de l'activité professionnelle d'un notaire décédé que les ayants droit peuvent être amenés à percevoir sont imposées dans la catégorie des BNC non professionnels dès lors que ces sommes n'ont pas été acquises par le défunt avant son décès.

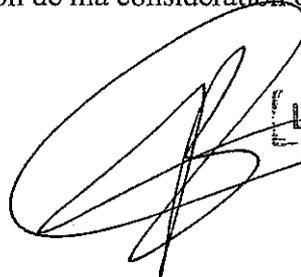
S'agissant de votre interrogation relative à la possibilité ou non pour les héritiers d'adhérer à une AA, il est précisé que l'article 1649 *quater* F du CGI dispose que peuvent également adhérer à ces associations agréées tous les contribuables qui disposent de revenus non professionnels imposés dans la catégorie des BNC, soumis au régime de la déclaration contrôlée de droit ou sur option, et qui auront souscrit un engagement d'amélioration de la connaissance des revenus, selon un modèle fixé par arrêté ministériel¹.

Par ailleurs, l'adhésion à l'AA par les héritiers doit se faire à titre individuel. En effet, en application de l'article 24 de la loi n° 66-879 du 24 juillet 1966 relative aux SCP, les ayants droit de l'associé décédé n'acquièrent pas la qualité d'associé de la société et ne peuvent donc pas bénéficier de l'adhésion à une AA réalisée par cette dernière.

Enfin, l'article 371 W de l'annexe II au CGI ajoute que seuls les contribuables qui ont été adhérents pendant toute la durée de l'exercice considéré peuvent bénéficier de la non-majoration de leurs revenus en application des dispositions du 7° de l'article 158 du CGI. En effet, le législateur a souhaité accorder le bénéfice de la non-majoration de leurs revenus catégoriels aux seuls contribuables qui ont bénéficié de la mission d'accompagnement et de formation des organismes agréés pendant toute la durée d'un exercice considéré. Or une association agréée ne peut exercer les missions prévues aux articles 1649 *quater* F, 1649 *quater* G, et 1649 *quater* H du CGI, si le BNC non professionnel résulte d'un revenu ponctuel lié à la réalisation d'un événement particulier.

En conclusion, les héritiers d'un notaire décédé pourront adhérer à titre individuel à une association agréée, mais ne pourraient pas bénéficier de la non-majoration du revenu perçu dans la mesure où ils n'auraient pas été adhérents pendant toute la durée de l'exercice.

Je vous prie d'agréer, Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.



La Directrice

Véronique BIED-CHARRETON

¹ Voir l'arrêté du 26 juin 2009 (J.O. du 8 octobre 2009).